

Edizione di giovedì 18 aprile 2019

AGEVOLAZIONI

La società semplice immobiliare non inibisce il forfettario

di **Fabio Garrini**

IVA

Effetti dell'omesso reverse charge al vaglio della Corte di giustizia

di **Marco Peirolo**

CONTROLLO

Le tipologie di giudizio sul bilancio del revisore – I° parte

di **Francesco Rizzi**

ENTI NON COMMERCIALI

Il rapporto di lavoro sportivo nella giurisprudenza

di **Guido Martinelli, Marilisa Rogolino**

AGEVOLAZIONI

In Gazzetta il decreto allevamento per il biennio 2018-2019

di **Luigi Scappini**

AGEVOLAZIONI

La società semplice immobiliare non inibisce il forfettario

di **Fabio Garrini**

Il possesso di una partecipazione in una **società semplice immobiliare** consente al socio di accedere al regime forfettario; nella [circolare 9/E/2019](#) l'Agenzia adotta una soluzione di buonsenso, eliminando una possibile chiusura che avrebbe ingiustamente penalizzato tali soggetti.

Partecipazioni in società di persone

In base al nell'[articolo 1, comma 57, lettera d\), L. 190/2014](#), così come modificato dalla **L. 145/2018**, non possono avvalersi del regime forfettario *“gli esercenti attività d'impresa, arti o professioni che partecipano, **contemporaneamente** all'esercizio dell'attività, **a società di persone**, ad associazioni o a imprese familiari di cui all'articolo 5 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, **ovvero che controllano direttamente o indirettamente società a responsabilità limitata** o associazioni in partecipazione, le quali esercitano **attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili** a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti o professioni”*.

Tale previsione può essere **divisa in due parti**: una prima riguardante le partecipazioni in **società personali** (rimasta sostanzialmente inalterata, se non per quanto riguarda la partecipazione ad una impresa familiare), la seconda che invece si occupa dei **soci di Srl**.

In merito alle partecipazioni in società di persone va segnalato che **il solo possesso risulta ostativo, prescindendo da controllo e riconducibilità**, che invece regolano l'applicazione della causa ostativa legata al possesso di partecipazioni in Srl.

In tale ambito, la Legge di bilancio ha introdotto quale elemento ostativo il fatto di partecipare ad una impresa familiare, da intendersi ovviamente nella qualità di collaboratore; tale causa ostativa comprende anche la partecipazione in **imprese coniugali**.

Il divieto di partecipare ad **associazioni** riguarda unicamente quelle che attribuiscono al contribuente un reddito ai sensi dell'[articolo 5 Tuir](#) (quindi, ad esempio, le associazioni professionali, non certo le associazioni sportive).

L'Agenzia precisa, inoltre, che sono ostative:

- le partecipazioni in **società di fatto** esercenti attività commerciale, in quanto soggetti che risultano assimilati alle società in nome collettivo;

- il possesso della sola **nuda proprietà** di partecipazioni, in quanto, secondo l'Agenzia, non è situazione espressamente esclusa dalla disposizione normativa in commento, non risultando in contrasto con la *ratio legis* (a parere di chi scrive, il fatto che non venga imputato reddito al soggetto poteva far concludere diversamente);
- la partecipazione in **società semplici**, solo se le stesse producono “*redditi di lavoro autonomo o, in fatto, d'impresa*”.

Quest'ultimo chiarimento risulta di grande interesse in quanto ammette al regime forfettario i soggetti che posseggono partecipazioni tanto in **società semplici agricole**, quanto in **società semplici immobiliari** (queste ultime hanno avuto un'interessante espansione nel corso degli ultimi anni, anche a seguito dei provvedimenti di trasformazione agevolata).

Se con riferimento alle prime non vi erano dubbi particolari sul fatto che non potessero costituire elemento ostativo (in tale senso si era espressa l'Agenzia nella [risoluzione 27/E/2011](#), seppure in relazione al regime dei minimi), sulle seconde in precedenza non vi erano conferme ufficiali, anche se a ben vedere il principio è assolutamente il medesimo.

Le società semplici immobiliari, infatti, producono **redditi fondiari** in relazione al possesso degli immobili e, eventualmente, **redditi diversi** nel caso di loro cessione nel corso del periodo d'imposta; non realizzando redditi d'impresa, non innescando l'ipotesi di frazionamento dei redditi posto alla base della causa di esclusione.

Seminario di specializzazione

LA COMPILAZIONE DEL QUADRO RW 2019

Scopri le sedi in programmazione >

IVA

Effetti dell'omesso reverse charge al vaglio della Corte di giustizia

di **Marco Peirola**

La sentenza resa dalla **Corte di giustizia** nella [causa C-691/17](#) dell'**11 aprile 2019** (PORR) conferma l'orientamento giurisprudenziale in base al quale l'**erronea applicazione dell'Iva** ad una operazione soggetta al meccanismo del *reverse charge* **non consente al cliente di esercitare la detrazione**, potendo quest'ultimo chiedere il rimborso dell'imposta al fornitore o, se insolvente, direttamente all'Autorità fiscale.

Si tratta di una posizione riferita ad una vicenda positivamente regolata dalla nostra legislazione, sia pure in modo difforme (si veda l'[articolo 6, comma 9-bis.1, D.Lgs. 471/1997](#)).

Lo stesso orientamento è stato espresso nelle sentenze di cui alle [cause C-564/15](#) del 26 aprile 2017 (*Farkas*) e [C-424/12](#) del 6 febbraio 2014 (*Fatorie*).

In tutte le pronunce considerate, la fattura emessa dal fornitore è **errata**, in quanto contiene **l'addebito dell'imposta per una operazione che vede come debitore del tributo il destinatario del documento**.

In linea teorica, il cliente, in tale situazione, potrebbe ritenere che la **detrazione** sia comunque ammessa siccome quest'ultima, per le operazioni soggette ad **inversione contabile**, prescinde dal possesso di una fattura formalmente regolare, ma tale tesi è respinta dalla **Corte**.

Nell'analisi compiuta dai **giudici UE**, viene innanzi tutto osservato che, per le operazioni in *reverse charge*, l'[articolo 178, lett. f\), Direttiva 2006/112/CE](#) **non richiede**, ai fini dell'esercizio della detrazione, il possesso di una fattura redatta in conformità ai **requisiti formali** previsti dalla stessa Direttiva, limitandosi a prevedere che il cliente deve a tal fine **"adempiere alle formalità fissate da ogni Stato membro"**.

Dalla giurisprudenza della **Corte di giustizia** si desume che l'entità delle formalità stabilite dallo Stato membro interessato, che il soggetto passivo deve osservare per poter esercitare la detrazione, non può oltrepassare quanto è **strettamente necessario per controllare la corretta applicazione della procedura di inversione contabile e per garantire la riscossione dell'Iva**.

Spostando l'attenzione sulla natura dell'obbligo di *reverse charge*, la Corte ribadisce che, in base al principio di **neutralità fiscale**, la **detrazione deve essere riconosciuta** a condizione che siano rispettati i **requisiti sostanziali**.

Nel caso di specie, l'**errore commesso dal fornitore in sede di fatturazione** – vale a dire

l'addebito dell'imposta e, conseguentemente, la mancata indicazione nel documento della dicitura **"inversione contabile"** – assume **natura esclusivamente formale** e, quindi, non incide sull'esercizio della detrazione; quest'ultimo deve però ritenersi precluso perché non risulta soddisfatto il **requisito sostanziale** previsto per le operazioni soggette ad inversione contabile, cioè **l'applicazione dell'imposta da parte del cliente in conformità all'[articolo 199 Direttiva 2006/112/CE](#)**.

La detrazione, nell'ipotesi considerata, risulta **in ogni caso preclusa** sulla base del principio, di portata più generale, in base al quale l'esercizio del diritto in esame è limitato alle **imposte dovute, cioè a quelle corrispondenti ad un'operazione soggetta a Iva** ([causa C-454/98](#) del 19 settembre 2000, *Schmeink & Cofreth e Strobel*, e [causa C-342/87](#) del 13 dicembre 1989, *Genius Holding*).

L'Iva che il cliente ha versato al fornitore non è dovuta e, quindi, la **detrazione non spetta**.

Passando ad esaminare i **rimedi riconosciuti dalla giurisprudenza unionale per garantire la tutela dei principi di neutralità e di effettività**, dalle pronunce sopra richiamate si desume che l'erroneo versamento dell'imposta da parte del fornitore, anziché dal cliente, **non esclude il diritto dell'Erario** di pretendere da quest'ultimo, cioè dal soggetto che si considera debitore d'imposta per l'operazione soggetta ad inversione contabile, il **riversamento dell'Iva illegittimamente assolta dalla controparte**.

A seguito, tuttavia, dell'**indetraibilità** dell'imposta pagata a titolo di rivalsa al fornitore, i principi di **neutralità** e di **effettività** esigono che il cliente possa **recuperare in sede civilistica quanto indebitamente corrisposto alla controparte**, con possibilità, a sua volta, per il fornitore, di chiedere all'Autorità fiscale la restituzione dell'imposta illegittimamente versata.

Dal lato del cliente, il limite della descritta modalità di recupero dell'imposta è dato dalla **situazione di insolvenza** in cui può eventualmente trovarsi il fornitore. Nei casi, più in generale, in cui il rimborso al cliente sia impossibile o eccessivamente difficile, i giudici dell'Unione consentono al medesimo di indirizzare la **domanda di restituzione direttamente all'Autorità fiscale**.

Il **profilo sanzionatorio** è stato esaminato nella [causa C-564/15](#) (*Farkas*), affermando che il **principio di proporzionalità** impedisce alla normativa nazionale di applicare, nei confronti del cliente, la **sanzione del 50% dell'imposta dovuta, in assenza di perdita di gettito e di indizi di frode fiscale**. Di diverso avviso, l'**Avvocato generale**, che nelle conclusioni presentate il 10 novembre 2016, ha ritenuto che la sanzione in esame fosse legittima, siccome la legislazione nazionale sembra consentire la **graduazione della sanzione** sulla base degli elementi specifici del caso concreto, rispettando così il principio di proporzionalità come interpretato dai giudici della Corte ([causa C-259/12](#), *Rodopi*?M 91).

Seminario di specializzazione

IL NUOVO CODICE DELLA CRISI E DELL'INSOLVENZA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

CONTROLLO

Le tipologie di giudizio sul bilancio del revisore – I° parte

di **Francesco Rizzi**

Secondo il **principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200** (*“Obiettivi generali del revisore indipendente ...”*), *“La **finalità** della revisione contabile è quella di **accrescere il livello di fiducia degli utilizzatori nel bilancio**.*

*Ciò si realizza **mediante l'espressione di un giudizio** da parte del revisore in merito al fatto se il bilancio sia redatto, in tutti gli **aspetti significativi**, in **conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile**.*

*... tale **giudizio** riguarda il fatto se il **bilancio** sia presentato **correttamente**, in tutti gli **aspetti significativi**, ovvero fornisca una rappresentazione **veritiera e corretta** in conformità al **quadro normativo di riferimento**”.*

Da quanto precede appare chiaro come lo **scopo** della revisione, oltre a quello **“particolare”** di **supportare la comunicazione finanziaria** dell'impresa, sia quello, più **“generale”**, di **assicurare** a tutti gli **utilizzatori** del bilancio (Stato, soci, finanziatori, creditori, dipendenti, fornitori, ecc.) l'**affidabilità delle informazioni** in esso contenute.

Il revisore, quindi, deve **formarsi un giudizio** in merito al fatto se il **bilancio** sia redatto, in tutti i suoi **aspetti significativi**, in **conformità al quadro normativo** (inteso quale **sistema di norme**) sull'informazione finanziaria applicabile, avendo sempre presente che gli **utilizzatori** del bilancio **faranno affidamento su questo suo giudizio professionale**.

Tale **giudizio** (detto anche **“audit opinion”**), sebbene fondato sull'**autonomo e libero** esercizio del proprio **giudizio professionale**, deve essere **formalizzato** dal revisore attraverso una delle **forme “tipiche”** stabilite dai **principi di revisione internazionale**.

Nello specifico il **revisore** può dunque esprimere i seguenti **“tipi”** di giudizio sul bilancio:

- un **giudizio positivo**, definito come **“giudizio senza modifica”**, disciplinato dal **principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700** (*“Formazione del giudizio e relazione sul bilancio”*);
- un **“giudizio con modifica”**, disciplinato dal **principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705** (*“Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente”*), **suddividibile** nelle seguenti tre **tipologie** di giudizio:
 - **“giudizio con rilievi”**,
 - **“giudizio negativo”**,

- “**dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio**”.

Nel dettaglio, il revisore esprimerà un **giudizio positivo** sul bilancio (“**giudizio senza modifica**”) nel caso in cui, sulla scorta delle **evidenze probatorie** acquisite e in **esito** alle attività di revisione svolte, giungerà alla **conclusione** che il bilancio **sia stato redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile** e che pertanto fornisca **una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria, del risultato economico e dei flussi di cassa della società** per l'esercizio esaminato.

In particolare, ai fini dell'espressione di tale giudizio di **conformità al quadro normativo** di riferimento, il **principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700** richiede espressamente al revisore (*cfr.* paragrafo 13) di **valutare** se:

- il **bilancio** esponga adeguatamente i **principi contabili** significativi scelti e applicati;
- i **principi contabili** scelti e applicati siano **coerenti** con il **quadro normativo** sull'informazione finanziaria applicabile e siano **appropriati**;
- le **stime** contabili effettuate dall'**organo amministrativo** siano **ragionevoli**;
- le **informazioni** presentate in bilancio siano **pertinenti, attendibili, comparabili e comprensibili**;
- il **bilancio** fornisca un'informativa **adeguata** che consenta ai potenziali **utilizzatori** di comprendere l'**effetto** delle operazioni e degli **eventi significativi** sulle informazioni fornite in bilancio;
- la **terminologia** utilizzata nel bilancio, inclusa l'intestazione di ciascun **prospetto** di bilancio, sia **appropriata**.

A tal proposito si reputa utile chiarire che il “**giudizio positivo**” sul bilancio espresso dal revisore **non** equivale al rilascio di una sua “**certificazione**” che il bilancio **sia “tutto” corretto e “perfettamente” redatto** secondo i **principi contabili** e lo **schema normativo** sull'informativa finanziaria. **Non “certifica”** cioè un **livello assoluto di accuratezza e affidabilità del bilancio** (cosa che peraltro sarebbe anche **impossibile**, salvo nel caso in cui si chiedesse al revisore di esaminare **ogni fatto di gestione** e **ogni documento** contabile e amministrativo, rifare tutte le **stime** e i **calcoli**, riesaminare tutta la **gestione** in ogni aspetto e **rifare** lui il **bilancio**).

Di fatti, nonostante la **Legge Draghi (D.Lgs. 58/1998)** abbia già da tempo depennato i riferimenti normativi al termine “**certificazione**” (esistenti nelle precedenti norme), nell'**immaginario collettivo** è tutt'oggi ben presente (purtroppo) l'**idea** che un **giudizio positivo** sul bilancio da parte del revisore **assicuri** a tutti gli **utilizzatori** del bilancio, la **perfetta** rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria ed economica della società e la **piena aderenza** ai principi contabili e alla normativa sull'informativa finanziaria.

Al contrario, come indicato nello **schema standard della relazione** di revisione sul bilancio proposto dal **principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700**, gli **obiettivi** del lavoro di revisione “*sono l'acquisizione di una ragionevole sicurezza che il bilancio d'esercizio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non*

*intenzionali, e l'emissione di una **relazione** di revisione che includa il [mio][nostro] **giudizio**.*

Per ragionevole sicurezza si intende un livello elevato di sicurezza che, tuttavia, non fornisce la garanzia che una revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) individui sempre un errore significativo, qualora esistente”.

Un **giudizio positivo** sul bilancio **equivale** dunque ad affermare che il revisore, sulla scorta della **corretta applicazione** dei principi di revisione internazionali (ISA Italia), ha **solo** raggiunto tale **livello elevato** di sicurezza **che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi** e che pertanto **è comunque possibile** che un errore significativo possa non essere stato individuato.

Special Event

**LA SIMULAZIONE DI UN LAVORO DI REVISIONE LEGALE
TRAMITE UN CASO OPERATIVO – CORSO AVANZATO**

Scopri le sedi in programmazione >

ENTI NON COMMERCIALI

Il rapporto di lavoro sportivo nella giurisprudenza

di **Guido Martinelli, Marilisa Rogolino**

La sezione lavoro della Corte d'Appello di Genova, con sentenza del 20 marzo 2019, confermando la sentenza di primo grado, ha stabilito come **il requisito della non professionalità e non commercialità sia il tratto qualificante per attingere alla disciplina dell'esenzione fiscale (per i redditi degli addetti) e contributiva prevista per i compensi sportivi** dal disposto di cui all'[articolo 67, comma 1, lett. m\), Tuir](#).

La decisione è stata assunta sul gravame di una **associazione sportiva dilettantistica** avverso la sentenza del Tribunale resa su due opposizioni riunite.

Quanto alla prima, avverso **avviso di addebito per contributi dovuti a titolo di Gestione ex Enpals** in relazione alle **posizioni lavoristiche** di cinque istruttori contestando il verbale di accertamento Inps che aveva escluso l'operatività del regime ex [articolo 67, comma 1, lett. m\), Tuir](#), in quanto l'attività di essa ricorrente non differiva da quella di un comune **soggetto esercente l'attività commerciale** e nelle prestazioni dei **collaboratori** erano individuabili gli **indici della professionalità** quali l'abitudine, la non marginalità dei compensi ed il possesso di specifiche conoscenze tecniche.

Quanto all'altra, avverso **avviso di addebito con cui l'Inps** gli aveva intimato il pagamento di somma per **contributi minori** (malattia e maternità) dovuti a titolo di Gestione Aziende con **lavoratori dipendenti** *"e svolgeva difese analoghe a quelle sviluppate nella prima opposizione"*.

Le due **opposizioni, riunite**, erano respinte in primo grado per non avere l'opponente *"dimostrato il requisito costitutivo del **diritto all'esenzione contributiva** ravvisabile nella preordinazione dell'attività svolta dalla ricorrente allo svolgimento di eventi oggettivamente dilettantistici"*. Il Tribunale richiamava una pronuncia della Corte ligure che ancorava il dilettantismo allo **svolgimento dell'attività sportiva** caratterizzato *"dall'assenza di interessi economici o più genericamente di guadagno"*.

La **Corte** riteneva, con ampia e circostanziata motivazione, che *"la **finalità sportiva dilettantistica** deve qualificarsi non solo rispetto all'**attività sportiva curata**, ovverosia rispetto al riferirsi di essa a sportivi professionisti o a dilettanti"*.

Nel caso di specie, occupa un piano di esame privilegiato *"l'**attività dell'organismo sportivo nel suo complesso anche in relazione all'interferenza di esso con il mercato e la concorrenza con imprese di taglio più apertamente commerciale**"*. Il che equivale a dire che vanno apprezzate le caratteristiche che equiparano l'**associazione** ad un **ente commerciale**.

La dichiarata finalità dilettantistica per essere riconosciuta deve giovare di riscontri probatori che marcano la natura dilettantistica soprattutto “nei termini di estraneità rispetto al coinvolgimento di significativi interessi economici”.

L'indagine è sollecitata qualora il quadro restituito dalla rappresentazione fattuale è quello dello svolgimento “di **attività di mera cura dell'esercizio fisico** (*fitness; aerobica; body building; ginnastiche terza età etc., secondo quanto si legge nella richiesta di iscrizione al C.O.N.I.*), **come tali gestibili anche in forma spiccatamente commerciale**“. La descritta tipologia disvelerebbe un **interessamento “economico profittevole”** dell'attività sportiva.

La **Corte di legittimità** ha individuato nello svolgimento di attività senza fine di lucro, il requisito per il godimento del **regime agevolativo**, ritenendo **insufficiente** al fine del trattamento agevolato il dato dell'**affiliazione al Coni** (*ex multis* [Cassazione n. 12352/2018](#); [Cassazione ordinanza n. 10393/2018](#); *cfr.* [Cassazione ordinanza n. 28175/2017](#)). **Il contribuente che reclama l'applicazione del regime agevolativo deve dare prova**, quando sul punto vi è contestazione, della sussistenza dei presupposti che legittimano la richiesta di esenzione o della agevolazione ([Cassazione ordinanza n. 796/2018](#); [Cassazione ordinanza n. 10393/2018](#)).

Il Collegio di appello osservava che l'appellante non aveva dato prova degli elementi atti a “rivelare la natura non commerciale dell'attività svolta”.

Indimostrata era la **partecipazione degli associati alle assemblee**, le fotografie prodotte non confermavano la “**vicenda associativa**” ma riproducevano solo una aggregazione di persone; il dato dimensionale dei locali palestra era indicativo e non per la modestia, come voluto dall'appellante che lo annotava, considerato il tipo di attività che non richiede grandi spazi; parimenti le **entrate** documentate dall'appellante, **tutt'altro che modeste**.

Di contro, depone per il **non corretto inquadramento** come **associazione** la pratica tipicamente commerciale di richiedere **corrispettivi specifici per l'utilizzo della palestra** e per **usufruire delle prestazioni degli istruttori**. Inoltre, era dato implicante la **commercialità** dell'attività l'organizzazione di corsi nei mesi estivi come dichiarato in dettaglio dal presidente dell'associazione appellante, **corsi** svolti all'evidenza non in favore degli associati ma di veri e propri clienti in virtù di specifici contratti.

Nel caso di specie, non solo difettava la prova della “**non commercialità**” ma erano emersi elementi significativi della “**commercialità**” dell'attività svolta dall'associazione.

Inoltre, evidenziava il Collegio, il primo Giudice dopo aver escluso l'operatività dell'**esenzione contributiva** invocata dall'appellante, non aveva esaminato l'assunto della ricorrente – appellante secondo cui per i **lavoratori iscrivibili** erano dovuti solo i **contributi per maternità**. L'appellante non aveva impugnato la sentenza nella parte in cui aveva omesso l'esame di tale questione, *pertanto sul punto si era formato il giudicato*.

In definitiva, fermo il distinguo tra **attività sportiva senza scopo di lucro** ed **attività**

commerciale avente ad oggetto lo svolgimento di attività sportiva, *per potersi davvero parlare di dilettantismo, la finalità sportiva debba essere perseguita con modalità tali da far emergere l'assenza di interessi economici lucrativi o più genericamente di guadagno patrimoniale, sottesi all'attività stessa.*



AGEVOLAZIONI

In Gazzetta il decreto allevamento per il biennio 2018-2019

di **Luigi Scappini**

È stato pubblicato, sulla **Gazzetta Ufficiale n. 80 del 4 aprile 2019**, il [decreto Mef del 15 marzo 2019](#) con il quale viene definito il reddito derivante dall'attività di **allevamento** per il **biennio 2018-2019**.

Come noto, l'allevamento di **animali** rientra tra le 3 **attività agricole ex se** il cui esercizio riconosce la qualifica di imprenditore agricolo.

La **riforma del 2001** ha apportato alla definizione di **imprenditore agricolo** alcune importanti novità che hanno comportato alcuni effetti anche in riferimento agli **aspetti fiscali connessi all'esercizio dell'attività agricola**.

Per quanto riguarda l'**allevamento** è stata risolta la problematica emersa con la precedente definizione, che prevedeva l'allevamento di **bestiame**, sostituendo tale termine con quello più generico di **animali**.

In tal modo non ci si è più posti la domanda se, ad esempio, gli **animali cd. di bassa corte** quali galline, faraone, rientrassero o meno in un **concetto di allevamento**.

Tuttavia, bisogna sempre avere a mente come, se è vero che una delle novità è la possibilità di intervenire solamente in una parte, seppur significativa del ciclo biologico, l'ulteriore innovazione consiste nella **derubricazione del fondo da elemento imprescindibile a potenziale**.

La nuova definizione di attività agricola, infatti, stabilisce che le attività debbono **potenzialmente** ma non obbligatoriamente essere **svolte sul fondo**, tuttavia la Corte di **Cassazione** con la [sentenza n. 12394/2017](#) ha sottolineato come "potenzialità" non vuol dire assoluta assenza di connessione logica tra animale allevato e terreno (nel caso di specie la sentenza verteva sull'allevamento di cani da affezione).

Calando l'analisi da un punto di vista di **imposizione diretta** le condizioni cambiano in quanto, in **assenza di terreni**, il **reddito**, a prescindere da qualsivoglia considerazione, deve essere obbligatoriamente determinato **analiticamente** quale contrapposizione tra costi e ricavi di competenza.

In **presenza di terreni**, al contrario, si dovrà andare a verificare, *in primis*, per effetto di quanto previsto dall'[articolo 32 Tuir](#), la **tipologia di animali allevati**.

Proprio il [decreto Mef del 15 marzo 2019](#) individua quali siano le **tipologie di animali** il cui allevamento, al rispetto di altri parametri, determina la produzione di un **reddito agrario**.

Rispetto al precedente decreto del **15 giugno 2017**, sono state introdotte **ulteriori** tipologie di **animali** quali le **tartarughe**, gli **alpaca** e i **lama**.

Il passaggio successivo consiste nel **verificare** la **capienza** dei propri terreni, infatti, l'[articolo 32 Tuir](#), stabilisce che l'allevamento di animali produce un reddito agrario a condizione che sia esercitato con mangimi ottenibili per almeno un **quarto** dal terreno.

Il termine **ottenibili** comporta che l'imprenditore **non** ha l'**obbligo** di alimentare gli animali allevati con mangime ritratto dalla coltivazione dei propri terreni, **ma** introduce un **limite di capi allevabili**, il tutto per porre un freno a un'attività che il Legislatore è ben conscio di come l'evoluzione nelle tecniche ha portato a essere di tipo intensivo.

E se non fosse introdotto un argine, superato il quale il reddito assume diversa natura, verrebbe meno il già flebile **collegamento** con il **reddito agrario** che si ricorda rappresenta la *"parte del reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale d'esercizio e al lavoro di organizzazione impiegati, nei limiti della potenzialità del terreno, nell'esercizio di attività agricole su di esso"*.

Nel caso di incapienza del reddito agrario e quindi di **allevamento di capi eccedenti**, il Legislatore, per effetto di quanto previsto dall'[articolo 56, comma 5, Tuir](#), stabilisce che il **reddito relativo alla parte eccedente** viene determinato attribuendo a ogni capo *"un reddito pari al valore medio del reddito agrario riferibile a ciascun capo allevato entro il limite medesimo, moltiplicato per un coefficiente idoneo a tener conto delle diverse incidenze dei costi"*.

Il **decreto del 15 marzo 2019** individua tale **coefficiente** in misura pari a **2**, che non si rende applicabile, per espressa previsione normativa nell'ipotesi di **allevatori che si avvalgono esclusivamente dell'opera di propri familiari** quando, in ragione della natura del rapporto, non si configuri l'impresa familiare.

Tale regime rappresenta una **facoltà** e **non** un **obbligo**, essendo possibile optare per la determinazione del reddito secondo le regole ordinarie.

Si ricorda infine come il regime così delineato non si rende applicabile alle **società agricole ex D.Lgs. 99/2004** che possono optare per la determinazione del reddito secondo le regole di cui all'[articolo 32, Tuir](#), ma, in caso di sfioramento, non anche del successivo [articolo 56, comma 5, Tuir](#).

In ragione di ciò, tali soggetti, pur rimanendo **imprenditori agricoli** (infatti l'[articolo 2135, cod. civ.](#) non pone limiti nei capi allevabili), dovranno dichiarare, per l'eccedenza, obbligatoriamente un **reddito di impresa determinato analiticamente**.

Seminario di specializzazione

I NUOVI INDICATORI SINTETICI DI AFFIDABILITÀ FISCALE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)