

AGEVOLAZIONI

Le conseguenze della mancata tenuta del registro di carico-scarico

di Luigi Scappini

L'**allevamento di animali** rappresenta una delle tre attività agricole *ex se* che come tali sono qualificanti la figura dell'imprenditore agricolo.

Di riflesso, l'esercizio di tali attività determina, da un punto di vista **fiscale**, la produzione di un **reddito agrario** ai sensi dell'[articolo 32, Tuir](#); tuttavia, poiché tale **attività** può essere esercitata in modo **intensivo**, il Legislatore è ben consci che essa potrebbe portare alla produzione di un reddito che **non può trovare integrale copertura** nell'astrazione effettuata in sede di determinazione del reddito agrario.

Ecco che allora, l'[articolo 32, comma 2, lettera b\), Tuir](#) stabilisce che l'**allevamento di animali** è produttivo di un **reddito agrario** fintantoché il **numero di capi** non eccede quelli che vengono stabiliti con cadenza biennale a mezzo di un decreto ministeriale (da ultimo il [D.M. 15.03.2019](#), che ha stabilito i capi per il biennio 2018-2019).

In caso di allevamento di un numero di **capi eccedente** le potenzialità dei terreni posseduti o comunque condotti (devono essere in grado di potenzialmente fornire almeno 1/4 del mangime necessario) è necessario, per comprendere che **tipologia** di **reddito** viene **prodotto**, indagare la **natura giuridica** con cui si esercita l'attività in oggetto.

Nel caso di **ditte individuali, società semplici ed enti non commerciali**, il numero di capi eccedenti sarà produttivo di un reddito di impresa normalizzato ai sensi dell'[articolo 56, comma 5, Tuir](#), tuttavia, il terzultimo periodo del **comma 5** prevede che *“Il contribuente ha facoltà, in sede di dichiarazione dei redditi, di non avvalersi delle disposizioni del presente comma”*. Resta inteso che fino a “capienza” il reddito da dichiarare è sempre quello agrario.

Al contrario, tale possibilità **non è azionabile** per tutti gli altri soggetti esercenti l'attività di allevamento di animali in **forma societaria** (sia essa di persone o di capitali).

Si precisa come, nel caso di **società agricole** ai sensi dell'[articolo 2 D.Lgs. 99/2004](#), l'**allevamento** di un numero di capi **eccedente** quelli individuati nel decreto Mef, **non ha conseguenze sulla qualifica** in quanto civilisticamente la società continua a esercitare in via esclusiva un'attività agricola (l'[articolo 2135 cod. civ.](#) si limita a richiedere lo svolgimento di un ciclo biologico o di una fase necessaria dello stesso, senza entrare nei quantitativi dei capi).

In tal caso, tali soggetti dichiareranno un **reddito di impresa**.

Ma, il **superamento** dei capi allevabili secondo il decreto Mef, comporta l'insorgere, in capo a tutti i soggetti, dell'obbligo di tenuta del cd. **registro di carico – scarico**, come previsto dall'[articolo 18-bis, D.P.R. 600/1973](#).

In realtà, sebbene la norma in maniera espressa richieda la tenuta esclusivamente nell'ipotesi di superamento dei parametri individuati dall'[articolo 32, Tuir](#) e sopra descritti (in senso conforme anche la [circolare n. 150/1978](#)), esso risulta sempre **obbligatorio, a prescindere** quindi dai capi allevati, per le Snc, le Sas e le società di capitali ([articolo 2, comma 4, D.L. 90/1990](#)).

Il registro, per espressa previsione normativa, deve consentire la **ricostruzione dei capi allevati** nel corso di tutto il periodo di imposta e **non solamente di quelli eccedentari**, ragion per cui si ritiene che sia preferibile **predisporlo**.

Nel caso di **mancata tenuta** del registro di carico – scarico, la giurisprudenza ritiene che la contabilità si consideri inattendibile con conseguente possibilità di procedere all'accertamento induttivo.

In tal senso si è espressa, di recente la **Corte di Cassazione**, con [l'ordinanza n. 20575/2019](#), con cui ha ribadito che *“in tema di imposte sui redditi, l'attività di allevamento del bestiame non può essere ricondotta alla previsione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 29, comma 2, lettera b), e va considerata industriale o commerciale, qualora l'allevamento non sia effettuato con mangimi ottenuti, almeno per un quarto di quelli necessari per l'alimentazione del bestiame, dai terreni dell'azienda. Ne consegue che, in tal caso, ai sensi del D.P.R. n. 917/1986, articolo 78, il reddito eccedente ha natura di reddito d'impresa e l'imprenditore ha l'obbligo - la cui inottemperanza determina l'inattendibilità della contabilità aziendale e pone a carico del contribuente l'onere di provare i fatti impeditivi o estintivi dell'accertamento effettuato dall'Ufficio - di tenere il registro di carico e scarico degli animali allevati, distintamente per specie e ciclo di allevamento, con l'indicazione degli incrementi e decrementi verificatisi per qualsiasi carico nel periodo d'imposta (Cass. 14 febbraio 2014, n. 3487)”*.

Seminario di specializzazione

L'IMPRESA AGRICOLA: PROFILI CIVILISTICI E FISCALI

Scopri le sedi in programmazione >