



Ministero delle Finanze
IMPOSTE DIRETTE

Circolare del 01/12/1978 n. 150 - parte 1

Oggetto:

Imposte sul reddito. Redditi derivanti dall'allevamento di animali.
Decreto del presidente della repubblica 5 aprile 1978, n. 132, recante disposizioni integrative e correttive dei decreti presidenziali 29 settembre 1973, nn. 597 e 600. Decreti presidenziali 22 dicembre 1978.

Sintesi della parte:

Premesso che con dpr 132/78 sono state introdotte importanti innovazioni nei dd.pp.rr. Nn. 597 e 600 del 29/9/73 riguardanti, da un lato, i criteri di determinazione del numero degli animali allevabili, per ciascuna specie, sul terreno e redditualmente riconducibili nell'ambito del reddito agrario catastalmente attribuito al terreno medesimo e, dall'altro, la qualificazione forfettaria del reddito imputabile fiscalmente a ciascuno capo allevato sul terreno in eccedenza del predetto numero rientrante nella valutazione catastale si forniscono le istruzioni per la sua corretta applicazione con riguardo partitamente all'ambito soggettivo e oggettivo di operatività, alle modalità di determinazione del reddito eccedente i limiti del reddito agrario, agli adempimenti contabili prescritti e alla decorrenza del provvedimento.

Testo:

Premessa Con D.P.R. 5 aprile 1978, n. 132, pubblicato nella Gazz. Uff. n. 116 del 27 dello stesso mese, sono state introdotte importanti innovazioni nei DD.PP.RR. nn. 597 e 600 del 29 settembre 1973, concernenti, rispettivamente, l'Irpef e l'accertamento delle imposte sul reddito. Tali innovazioni sono state attuate dal D.P.R. n. 132 mediante:

- 1) sostituzione della lett. b) dell'art. 28 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597; aggiunta all'articolo stesso di un nuovo comma e aggiunta nel decreto medesimo dell'art. 72 ter;

- 2) aggiunta nell'art. 13 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, di un nuovo comma ed aggiunta nel decreto medesimo dell'art. 18 bis.

Le innovazioni riguardano, da un lato, i criteri di determinazione del numero di animali allevabili, per ciascuna specie, sul terreno e redditualmente riconducibili nell'ambito del reddito agrario catastalmente attribuito al terreno medesimo e, dall'altro, la qualificazione forfettaria del reddito imputabile fiscalmente a ciascun capo allevato sul terreno in eccedenza del predetto numero rientrante nella valutazione catastale. Specifiche disposizioni vengono dettate in merito alla contabilità relativa al carico e allo scarico degli animali allevati.

In sostanza, il meccanismo previsto dalle nuove disposizioni per la qualificazione forfettaria del reddito imputabile a ciascun capo allevato in eccedenza del numero di capi riconducibili nella valutazione catastale del reddito agrario si articola, salvo quanto sarà in appresso meglio specificato, nelle seguenti fasi:

- a) determinazione per ogni 100 lire di reddito agrario, secondo le singole fasce di qualità dei terreni, del numero di capi per ciascuna specie animale allevabili entro i limiti del reddito agrario medesimo e da esso fiscalmente coperti. La determinazione è fatta con decreto del Min. Fin. di concerto con il Ministero dell'Agricoltura, tenuto conto della potenzialità produttiva dei terreni e delle unità foraggere occorrenti a seconda della specie allevata. A tal fine, per effetto della modifica apportata nella lett. b) dell'art. 28 si tiene conto dei mangimi ottenibili dal terreno e non più di quelli effettivamente ottenuti;
- b) determinazione del valore medio del reddito agrario riferibile capitarmente agli animali di cui alla lett. a);

- c) imputazione per ciascun capo allevato in eccedenza di quelli di cui alla

lett. a) rientranti nel reddito agrario del terreno, di un reddito pari al valore medio di cui alla lett. b), maggiorato secondo un apposito coefficiente.

Il valore medio ed il coefficiente di cui alle lett. b) e c) sono stati stabiliti ogni due anni con decreto del Min. Fin. di concerto con il Ministero dell' Agricoltura.

Per il bienni 1978/79, primo di applicazione della nuova disciplina, il valore medio ed il coefficiente in argomento sono stati determinati con D.M. 22 settembre 1978, pubblicato nella Gazz. Uff. n. 277 del 4 ottobre 1978. Con decreto di pari data, pubblicato nella medesima Gazz. Uff., e' stato determinato il numero di capi di allevamento di animali che rientrano nei limiti del reddito agrario, secondo le singole fasce di qualita' dei terreni.

In pratica, il titolare di un'impresa agricola che allevi, nel periodo d'imposta, animali in eccedenza del numero di capi rientranti annualmente nel reddito agrario del terreno dovra' tenere un registro di carico e scarico di tutti gli animali allevati e per quelli eccedenti detto numero stabilire, sulla scorta della Tab. All. 3 del primo degli anzidetti DD.MM., l'ammontare del reddito ad essi imputabile. Tale reddito, unitamente al reddito agrario del terreno e moltiplicato per lo stesso coefficiente di aggiornamento di quest'ultimo (essendo anch'esso espresso in lire 1937/1939), dovra' formare oggetto, quale reddito d'impresa sia pure determinato forfettariamente, di dichiarazione annuale ai fini dell'Irpef o Irpeg e dell'Ilor.

In particolare, dal riquadro (c) della citata Tab. All. 3, l'allevatore deve rilevare il numero dei capi compatibili con l'attivita' agraria per ogni 100 lire di reddito agrario. Moltiplicando tale numero per l'effettivo reddito agrario attribuito al terreno e dividendo per 100 il relativo prodotto, otterra' il numero di capi allevabili sul terreno senza che si produca un reddito di impresa. Ad ogni capo eccedente il predetto numero, attribuirà un reddito di impresa pari al valore medio risultante dal riquadro (d) della stessa tabella, moltiplicato per i coefficienti di aggiornamento, e maggiorazione.

Le cifre contenute nei riquadri (c) e (d) della Tab. - che sono le uniche aventi diretta rilevanza per il contribuente - risultano dalle operazioni di calcolo illustrate negli All. 1 e 2, nonche' nei riquadri (a) e (b) della stessa tabella. Difatti, il numero di capi compatibile con il reddito agrario e' in funzione della qualita' dei terreni e della loro produttivita' in mangimi.

La delineata nuova disciplina della determinazione forfettaria del reddito derivante da quella parte di attivita' di allevamento eccedente la potenzialita' del terreno rappresenta un'apprezzabile semplificazione rispetto alla normativa precedente in base alla quale il reddito stesso doveva essere determinato con i criteri propri del reddito d'impresa e sulla scorta della contabilita', ordinaria o semplificata a seconda dei casi, stabilita per le imprese commerciali.

Quanto sopra premesso circa la portata generale ed innovatrice del nuovo provvedimento integrativo e correttivo, qui di seguito si forniscono sistematicamente le necessarie istruzioni per la sua corretta ed uniforme applicazione, con riguardo partitamente all'ambito soggettivo ed oggettivo di operativita' (Capitolo I), alle modalita' di determinazione del reddito eccedente i limiti del reddito agrario, agli adempimenti contabili contabili prescritti e alla decorrenza del provvedimento (Capitolo III).



Ministero delle Finanze
IMPOSTE DIRETTE

Circolare del 01/12/1978 n. 150 - parte 2

Oggetto:

Imposte sul reddito. Redditi derivanti dall'allevamento di animali. Decreto del presidente della repubblica 5 aprile 1978, n. 132, recante disposizioni integrative e correttive dei decreti presidenziali 29 settembre 1973, nn. 597 e 600. Decreti presidenziali 22 dicembre 1978.

Sintesi della parte:

In particolare si forniscono istruzioni relativamente all'ambito di applicazione del d.p.r. 132/78.

Testo:

Capitolo I - Ambito di applicazione del provvedimento 1) Ambito soggettivo La determinazione in misura forfettaria del reddito di impresa, derivante da quella parte dell'allevamento che eccede l'esercizio normale dell'agricoltura, e' consentita a tutti gli imprenditori esercenti l'attivita' stessa senza alcun riferimento alla forma dell'impresa (imprenditore individuale, societa' di persone ovvero societa' ed enti soggetti all'Irpeg) e al tipo di contabilita' che l'impresa sarebbe abilitata ad adottare (contabilita' ordinaria ovvero contabilita' semplificata di cui all'art. 18 del citato decreto n. 600). Tale generalizzazione dell'ambito applicativo della nuova disciplina deriva dalla considerazione che dall'art. 2 del provvedimento in esame viene aggiunto nell'art. 13 del decreto n. 600 un secondo c., per effetto del quale i soggetti che esercitano l'attivita' di allevamento devono tenere il particolare registro di cui all'art. 18 bis (e cioe' registro di carico e scarico degli animali). Tale comma aggiunto si riferisce a tutti i soggetti indicati all'art. 13 senza operare alcuna discriminazione tra imprenditori individuali, societa' oppure tra imprese ammesse alla tenuta della contabilita' semplificata e imprese obbligate alla tenuta delle scritture contabili ordinarie.

E' comunque, evidente che il provvedimento in esame coinvolge tutti gli allevatori, intendendosi per tali non solo coloro che destinano gli animali alla vendita, ma anche chi allevi animali per scopi diversi. La posizione dei predetti soggetti nei confronti delle nuove disposizioni va peraltro tenuta distinta a seconda che essi svolgano unicamente attivita' agraria, ovvero producano anche redditi d'impresa dovuti all'eccedenza dei capi allevati rispetto a quelli compatibili con il reddito agrario. Mentre la determinazione forfettaria dei redditi agrari discende direttamente dalla L. D. 9 ottobre 1971, n. 825, e puo' dunque essere imposta come regime obbligatorio per tutte le imprese agricole, la determinazione forfettaria dei redditi di impresa, al contrario, non puo' essere prevista dalle norme delegate se non come regime facoltativo rimesso alla scelta del contribuente.

E' significativo in proposito il fatto che il nuovo art. 72 ter e' stato organicamente inserito, dopo l'art. 72 e l'art. 72 bis, in un sistema di determinazione dei redditi imperniato sempre sulla possibilita' che il contribuente opti per un'esatta determinazione della sua reale capacita' contributiva in funzione dei costi e dei ricavi effettivamente insorti nell'esercizio della sua impresa.

Ne discende che il riconoscimento della facolta' di opzione in favore di tutti i soggetti di imposta, dipendente dall'affermata generale applicazione delle nuove disposizioni, restituisce i contribuenti che esercitano la opzione in discorso al regime tributario cui essi appartengono in relazione all'ammontare dei ricavi annui conseguiti nell'esercizio dell'impresa o alla forma giuridica dei soggetti. Pertanto, mentre il reddito eccedente delle imprese minori e degli enti non commerciale alle stesse equiparati sara' determinato ai sensi dell'art. 72 del D.P.R. n. 597, i soggetti obbligati

alla tenuta delle scritture contabili ordinarie dovranno determinare il loro reddito eccedente secondo le regole contenute nel titolo V dello stesso D.P.R. n. 597. A tal fin, l'opzione va esercitata nella dichiarazione relativa al periodo di imposta al quale si riferiscono i redditi prodotti con l'attivita' di allevamento.

Ovviamente, poiche' l'opzione di cui sopra non esclude l'opzione alla quale segnatamente si riferisce l'art. 18, sesto c., del D.P.R. n. 600, le imprese minori che abbiano optato per la tenuta delle scritture contabili ordinarie determineranno il loro reddito di allevamento ai sensi dell'art. 52 e seguenti del D.P.R. n. 597.

Merita appena un cenno la questione se la disciplina tributaria introdotta dal D.P.R. n. 132 in commento possa o meno interferire con l'ambito di applicazione dell'art. 72 bis aggiunto al D.P.R. n. 597 dal D.P.R. 30 novembre 1977, n. 888, secondo cui i redditi delle imprese ivi elencate che conseguano in ciascun periodo di imposta ricavi di ammontare annuo non superiore a 12 milioni sono determinati in base ad appositi coefficienti di redditivita' applicati ai ricavi predetti.

Al riguardo, l'anzidetta possibilita' deve ritenersi esclusa perche' l'attivita' di allevamento di animali non e' compresa tra quelle previste dal menzionato art. 72 bis.

2) Ambito oggettivo.

Nell'ambito delle modificazioni introdotte col citato D.P.R. n. 132, assume fondamentale importanza la riformulazione della lett. b) dell'art. 28 innanzi richiamato.

Con la sostituzione del termine "ottenuti" con "ottenibili", riferito alla quantita' dei mangimi del terreno su cui viene esercitata l'attivita' di allevamento, si e' di fatto rimossa la preesistente oggettiva difficulta' di applicare criteri uniformi nella quantificazione del mangime ottenuto. Per effetto di tale modificazione, l'attivita' e' ora considerata agraria con riferimento alla idoneita' del terreno a produrre almeno un quarto del mangime utilizzabile per l'allevamento degli animali, indipendentemente dalla effettiva quantita' prodotta.

Da cio' consegue che rientra nel campo di applicazione del provvedimento l'eventuale allevamento di animali con mangimi acquistati o comunque ottenuti da terreni diversi da quello sul quale si svolge l'attivita' di allevamento, a nulla rilevando, quindi, che il terreno stesso non abbia fornito i predetti mangimi nella misura di un quarto di quelli occorrenti per i capi allevati.

In sostanza, l'applicabilita' della nuova disciplina richiede che:
a) l'impresa di allevamento sia gestita da titolare di reddito agrario per terreni "posseduti a titolo di proprieta', usufrutto o altro diritto reale o condotti in affitto";

b) l'attivita' di allevamento sia correlata all'investimento di capitale di esercizio e di lavoro organizzato nei terreni su cui e' svolta l'attivita' predetta;

c) le attivita', attratte dal reddito agrario in connessione con l'esercizio dell'impresa di allevamento, rientrino nell'esercizio normale dell'agricoltura secondo la tecnica che lo governa avendo per oggetto prodotti ottenibili da terreno per l'alimentazione degli animali allevati. Quando sussistono congiuntamente le suddette condizioni, allora, il reddito derivante dall'attivita' di allevamento di animali che ecceda il limite di cui alla lett. b) dell'art. 28, e' determinato secondo i criteri dettati dall'art. 72 ter.

Va precisato che, ai fini del provvedimento in esame, e' allevatore non soltanto che vende gli animali allevati sul terreno, ma chiunque allevi animali sul terreno anche per scopi diversi dalla vendita. La nuova disciplina dei redditi delle imprese di allevamento lascia impregiudicata la qualificazione delle attivita' dirette alla manipolazione, trasformazione e alienazione di prodotti zootecnici e, quindi la possibilita' di considerare le attivita' medesime come produttive di reddito l'impresa, con la conseguente applicazione in tale casi della disciplina portata dal titolo V del D.P.R. n. 597/1973, ferma restando, beninteso, la determinazione dei redditi imputabili al normale ciclo agrario secondo i valori catastali dei terreni sui quali e' svolta l'attivita'. Da qui la necessita' di una autonoma considerazione delle eventuali attivita' di manipolazione, trasformazione e alienazione dei prodotti

agricoli e zootecnici, svolte dallo stesso soggetto, al fine di stabilite se queste ultime attivita' possono ritenersi agricole si sensi dell'art. 28, lett. c) del D.P.R. n. 597 oppure produttive di reddito di impresa determinabile in base alle disposizioni del titolo V del ripetuto D.P.R. n. 597.

Ne discende che quando le attivita' della specie siano accessorie rispetto all'attivita' di allevamento e rientrino nei limiti di cui all'anzidetto art. 28, costituendo esse manifestazione del normale ciclo agrario (prima trasformazione del prodotto), non sono suscettibili di imponibilita' a' sensi della lett. c) sopracitata.

La questione della qualificazione dei redditi provenienti dalle cennate attivita' riproduce quella dibattuta sotto l'impero dell'abrogata legislazione tributaria, ancorche' risulti radicalmente modificato il sistema di applicazione dei tributi diretti.

Cio' nonostante, non si ha motivo per discostarsi dal precedente indirizzo interpretativo secondo cui le attivita' di manipolazione, trasformazione e alienazione eccedono i limiti della tecnica produttiva agraria se esercitate con una particolare attrezzatura e in virtu' di un alto grado di industrializzazione, requisiti che implicano la destinazione autonoma di un particolare capitale. In tal caso, infatti, e' da ritenere che i processi di lavorazione e di trasformazione della specie integrano gli estremi di un ciclo di produzione eccedente i limiti della normale produzione agricola. In relazione a quanto sopra osservato, si deve ritenere che i capi di bestiame soggetti a macellazione e, successivamente, alle fasi di lavorazione, conservazione e vendita del prodotto carne richiedono l'esistenza di una organizzazione industriale e commerciale che pone generalmente in essere una attivita' di natura speculativa riconducibile tra le attivita' di impresa di cui si occupa il precitato titolo V del D.P.R. n. 597. Pertanto, verificandosi l'ipotizzata fattispecie, la parte di reddito riferibile all'attivita' commerciale in parola non puo' considerarsi compresa nelle tariffe d'estimo del terreno sul quale viene esercitata, ma va determinata sulla base dei costi e ricavi contabilizzati dall'impresa che gestisce l'attivita' medesima.



Ministero delle Finanze

IMPOSTE DIRETTE

Circolare del 01/12/1978 n. 150 - parte 3

Oggetto:

Imposte sul reddito. Redditi derivanti dall'allevamento di animali. Decreto del presidente della repubblica 5 aprile 1978, n. 132, recante disposizioni integrative e correttive dei decreti presidenziali 29 settembre 1973, nn. 597 e 600. Decreti presidenziali 22 dicembre 1978.

Sintesi della parte:

Si forniscono istruzioni relativamente ai criteri di determinazione del reddito eccedente i limiti del reddito agrario.

Testo:

Capitolo II - Criteri di determinazione del reddito eccedente i limiti del reddito agrario.

L'art. 72 ter, aggiunto al D.P.R. n. 597 dal D.P.R. n. 132, stabilisce le modalita' per la determinazione dei redditi prodotti dalle imprese di allevamento.

Come gia' osservato nella premessa, l'individuazione del reddito d'impresa degli allevatori presuppone:

a) l'attribuzione a ciascun capo allevato in eccedenza ai limiti di potenzialita' del terreno di un reddito pari al valore medio del reddito agrario riferibile a ciascun capo allevabile entro i limiti del reddito catastale;

b) la determinazione, con decreto del Min. Fin. di concerto con il Min. Agr. e con efficacia biennale, di detto valore medio e di un apposito coefficiente correttivo in aumento di tale valore.

Quanto sopra chiarito rende di per se' evidente come la quantificazione del reddito attribuibile ai capi allevati in eccedenza al normale ciclo agrario presupponga necessariamente la determinazione del numero dei capi fiscalmente riconducibili nei limiti del suddetto reddito agrario. Per tale motivo, prima di indicare le modalita' di determinazione del detto reddito eccedente, si ritiene opportuno premettere l'illustrazione dei criteri di determinazione del numero dei capi allevabili nei limiti del reddito agrario.

1) Criteri di determinazione del numero dei capi allevabili entro i limiti del reddito agrario.

La citata modificazione del secondo c., lett. b), dell'art. 28 del D.P.R. n. 597 e il nuovo terzo c. aggiunto dal D.P.R. n. 132 nello stesso articolo forniscono i criteri per la determinazione del numero di animali il cui allevamento e' riconducibile nel normale ciclo di produzione agraria.

In pratica, per individuare il numero degli animali allevabili entro i limiti di potenzialita' del terreno i criteri di cui sopra tengono conto:

a) della potenzialita' produttiva in unita' foraggiere dei terreni i quali sono suddivisi in sei distinte fasce di qualita' a ciascuna delle quali e' attribuita la tariffa media di reddito agrario, in relazione alle caratteristiche produttive di esse;

b) delle unita' foraggiere occorrenti per alimentare ciascuna delle specie di animali distintamente considerate in relazione alla potenzialita' produttiva di ogni singolo fascia di terreno;

c) degli animali allevabili in ogni fascia di qualita', distintamente per ciascuna specie e con riguardo alle unita' foraggiere ottenibili. Sulla base dei criteri in precedenza indicati e dello sviluppo analitico effettuato nella Tab. 3 del decreto di cui sopra e' cenno, e' possibile determinare innanzitutto il numero degli animali allevabili per ettaro e per anno, distintamente per ciascuna specie e per ciascun terreno in relazione alla sua collocazione in una delle sei fasce di qualita' (riquadro (a) della indicata Tab. 3).

Seguendo l'ordine di sviluppo della tabella in questione, nel riquadro (b)

il rapporto animali - terreno e' tradotto nel rapporto animali - reddito agrario, il quale indica il numero dei capi allevabili per ogni cento lire di reddito agrario.

Infine, l'effettivo numero dei capi allevabili per ogni cento lire di reddito agrario di ciascuna fascia di terreno e' indicato nel successivo riquadro (c) i cui dati, quadruplicati rispetto a quelli del precedente riquadro (b) sono uniformati alla condizione posta dall'art. 28, lett. b), secondo cui rientra nell'esercizio normale dell'agricoltura l'allevamento di animali con almeno un quarto di mangimi ottenibili dal terreno. Pertanto, per determinare esattamente il numero dei capi rientranti nell'ambito di applicazione del piu' volte citato art. 28, occorre fare in ogni caso riferimento al riquadro (c) della Tab. 3. In pratica, individuate le fasce di qualita' di terreno e la specie di animali su di esso allevata, e' automaticamente determinabile il numero di animali allevabili nei limiti di potenzialita' del fondo, mediante la seguente formula:

$a \times b \times 100$ dove (a) rappresenta il numero di animali di una determinata specie che possono essere allevati in una determinata fascia di qualita' per ogni cento lire di reddito agrario e (b) l'estimo fondiario complessivo del terreno.

Occorre tener presente che, data la diversa durata dei cicli di allevamento (quali inferiori all'anno), i dati indicativi del numero di animali allevabili di cui sopra e' cenno sono rapportati a una durata teorica annuale e, quindi, esprimono la somma dei capi che, per una determinata specie, possono essere allevati nei vari cicli di produzione compresi nell'anno. Ora, considerato che la determinazione del numero di animali allevati nei limiti del reddito agrario non puo' che risultare dal raffronto tra il numero di animali allevabili secondo i criteri sopra accennati e il numero di animali allevati nell'anno, e' evidente che, per rendere omogeneo tale raffronto quando si tratti di cicli infrannuali, occorre sommare gli animali allevati nei vari cicli di produzione compresi nell'anno. Solo cosi' la comparazione tra gli animali allevabili e quelli allevati avra' come unitaria base di riferimento l'insieme dei cicli compresi nell'anno. Per ragioni di semplificazione contabile, si consente che, qualora il ciclo di allevamento cada a cavallo di due periodi di imposta, la determinazione dei capi allevati venga effettuata nel periodo di imposta in cui il ciclo si conclude.

Complesse operazioni di calcolo richiederebbe la puntuale applicazione delle tabelle suddette per il caso di allevamento, sullo stesso terreno, di animali appartenenti a piu' di una specie, atteso che il numero dei capi rientranti nel normale reddito agrario ai sensi dell'art. 28 esprime un valore assoluto per ogni specie animale e, come tale, assorbe interamente i limiti di potenzialita' del terreno oggetto dell'attivita' di allevamento; sarebbe pertanto, necessario stabilire il numero dei capi allevabili entro i predetti limiti di potenzialita' con distinto riferimento a ciascuna specie animale di fatto allevata ed eventualmente a ciascuna fascia di qualita' del terreno.

Nella situazione sopra ipotizzata, per conoscere quanti capi potrebbero essere imputati al normale ciclo agrario ai sensi dell'art. 28, lett. b) non si potrebbe che procedere o all'imputazione proporzionale dei capi allevabili nell'ambito delle specie considerate, di modo che risulti esattamente individuato, nel rapporto con l'indice di allevabilita' cosi' determinato, il numero di animali di ogni specie imputabile al normale ciclo agrario di allevamento ai sensi dell'art. 28 (calcolo che risulterebbe oltremodo complicato in presenza di piu' specie allevate e di piu' fasce di qualita' del terreno) ovvero all'eliminazione progressiva di ciascuna specie allevata fino all'esaurimento della normale potenzialita' del terreno. Per ovviare agli inconvenienti derivanti dalla complessita' delle accennate operazioni, e' stato predisposto un sistema semplificato di calcolo, peraltro valido in ogni caso, per cui la illustrazione si fa rinvio al successivo paragrafo.

2) Determinazione ai sensi dell'art. 72 ter del reddito eccedente i limiti del reddito agrario.

Come accennato all'inizio del presente capitolo l'art. 72 ter, introdotto dall'art. 1 del D.P.R. n. 132, prevede le modalita' di determinazione del reddito che lo stesso provvedimento considera prodotto in eccedenza al normale ciclo agrario e, come tale, e' qualificato come reddito di impresa.

Trattasi di un sistema di determinazione automatico e forfettario in virtù del quale a ciascun capo allevato in eccedenza ai predetti limiti di potenzialità e' attribuito un reddito pari al valore medio del reddito agrario relativo allo stesso capo allevabile entro i limiti medesimi. Tale imponibile per ogni capo eccedente e' riportato nel riquadro (d) della Tab. All. 3 di cui al ricordato D.M. 22 settembre 1978 che spiega efficacia per il biennio 1978/1979.

Il citato valore medio e' stato ricavato con riguardo ai valori della seconda fascia di qualità la quale, per caratteristiche tecniche e produttive, e' stata considerata base di riferimento sufficientemente uniforme per esprimere un valore medio molto vicino ai valori delle altre fasce di qualità.

Va precisato che tale valore medio e' stato assunto nell'ammontare originario e, cioè, senza l'applicazione del criterio moltiplicatore valevole per uniformare il reddito agrario alla condizione posta dall'art. 28, lett. b).

In pratica, una volta stabilito secondo i criteri illustrati nel paragrafo precedente il numero dei capi allevati in eccedenza al ripetuto limite di potenzialità del terreno che e' sede dell'allevamento, si tratta di quantificare il reddito imputabile a tale eccedenza, con riferimento ai capi di ciascuna specie animale allevata.



Ministero delle Finanze
IMPOSTE DIRETTE

Circolare del 01/12/1978 n. 150 - parte 4

Oggetto:

Imposte sul reddito. Redditi derivanti dall'allevamento di animali. Decreto del presidente della repubblica 5 aprile 1978, n. 132, recante disposizioni integrative e correttive dei decreti presidenziali 29 settembre 1973, nn. 597 e 600. Decreti presidenziali 22 dicembre 1978.

Sintesi della parte:

Si forniscono ulteriori istruzioni relativamente ai criteri di determinazione del reddito eccedente i limiti del reddito agrario e si riportano alcuni esempi.

Testo:

A tal fine, e' necessario e sufficiente ricercare, nel riquadro (d) della Tab. All. 3 del decreto innanzi menzionato, l'imponibile e moltiplicarlo sia per il numero dei capi eccedenti sia per il coefficiente 1,6 stabilito con il predetto decreto, sia, infine, per il coefficiente di aggiornamento del reddito agrario, determinato per il biennio 1978/1979 nella misura di 90 con D.M. 26 ottobre 1978 pubblicato nella Gazz. Uff. n. 308 del 3 novembre 1978.

Una parziale moderazione del sistema di determinazione forfettaria del reddito eccedente e' prevista per i redditi prodotti dalle imprese che svolgono l'attivita' di allevamento con l'esclusiva opera dell'imprenditore e dei suoi familiari, al di fuori di un rapporto di collaborazione riconducibile nella disciplina tributaria dell'impresa familiare. Tale deroga consiste nella quantificazione del reddito eccedente i limiti di potenzialita' del fondo sulla base del solo valore medio attribuito a ciascun capo allevato in eccedenza, senza che tale valore debba essere moltiplicato per il coefficiente correttivo 1,6 previsto dal D.M. del 22 settembre c. a. innanzi richiamato.

L'agevolazione non e' applicabile allorché la produzione e la imputazione dei redditi della specie rientrano nella speciale disciplina prevista per le imprese familiari dall'art. 9 della L. 2 dicembre 1975, n. 576, e successive modificazioni.

Si e' gia' fatto cenno nel precedente paragrafo, in sede di trattazione dei criteri di determinazione del numero dei capi rientranti nel reddito agrario, alle difficoltà connesse a tale determinazione in presenza di allevamento di animale in piu' fasce di qualita' o di allevamento di piu' specie di animali o anche quando tali situazioni si verificano congiuntamente.

Poiché l'anzidetta determinazione, per quanto precisato prima, e' preordinata alla quantificazione del reddito forfettario imputabile ai capi allevati in eccedenza, si ritiene opportuno illustrare qui di seguito il sistema semplificato di determinazione del numero di animali allevabili entro i limiti del reddito agrario, elaborato in base ai dati delle tabelle allegate ai DD.MM. del 22 dicembre 1978.

Nella ipotesi di allevamento in piu' fasce di qualita', i redditi agrari relativi a ciascuna di esse si convertono in un unico reddito agrario complessivo normalizzato con riferimento alla sesta fascia di qualita'. Cio' e' possibile mediante la moltiplicazione del reddito agrario di ogni fascia di qualita' per il relativo coefficiente di normalizzazione risultante dal rapporto tra le unita' foraggere producibili in ciascuna fascia di qualita' e le unita' foraggere delle sesta fascia.

Analogo procedimento vale per l'ipotesi di allevamento di animali appartenenti a piu' di una specie. Infatti, tenuto conto che il consumo delle unita' foraggere varia in relazione alla specie di animali, l'indice di conversione e' ricavato dal rapporto tra il consumo di unita' foraggere relativo a ciascuna specie e quello della specie assunta a base (piccioni e



Ministero delle Finanze
IMPOSTE DIRETTE

Circolare del 01/12/1978 n. 150 - parte 5

Oggetto:

Imposte sul reddito. Redditi derivanti dall'allevamento di animali. Decreto del presidente della repubblica 5 aprile 1978, n. 132, recante disposizioni integrative e correttive dei decreti presidenziali 29 settembre 1973, nn. 597 e 600. Decreti presidenziali 22 dicembre 1978.

Sintesi della parte:

Si forniscono istruzioni relativamente agli adempimenti contabili prescritti alla decorrenza del DPR 132/78.

Testo:

Capitolo III - Adempimenti contabili e decorrenza del provvedimento 1) Obblighi di contabilità'.

Il quarto c. dell'art. 13 del D.P.R. n. 600 e l'art. 18 bis dello stesso decreto, entrambi aggiunti dall'art. 2 del D.P.R. n. 132 in esame, contengono disposizioni relative al regime contabile delle imprese di allevamento.

In particolare, la prima disposizione identifica nei soggetti che svolgono attività di allevamento di animali oltre i limiti posti dall'art. 28, lett. b), i destinatari degli obblighi contabili indicati nell'art. 18 bis sopra citato; quest'ultima disposizione prevede la tenuta obbligatoria di un registro di carico e scarico degli animali allevati.

Nessun dubbio può sussistere circa la sfera soggettiva di applicazione delle citate disposizioni innovative le quali rappresentano la puntuale trasposizione in materia contabile del principio secondo cui nel sistema di determinazione del reddito eccedente il normale ciclo di allevamento introdotto dal suddetto D.P.R. n. 132 devono ritenersi attratti tutti i soggetti d'imposta indistintamente.

Una corretta interpretazione del combinato disposto delle anzidette norme lascia trasparire la vera e propria portata che l'obbligo contabile in parole assume ai fini della determinazione del reddito; infatti, il ricordato u.c., dell'art. 13, operando uno specifico rinvio all'art. 18 bis che prevede la tenuta della scrittura contabile in questione da parte degli allevatori che esercitano attività eccedente, ha automaticamente stabilito il principio che, ai fini della determinazione fiscale del reddito derivante dalla suddetta attività eccedente, l'anzidetta scrittura contabile deve ritenersi esclusiva.

Cio' sta a significare che, ove non sia esercitata l'opzione per la determinazione analitica del reddito, le scritture che le imprese di allevamento devono tenere ai sensi delle disposizioni civilistiche o speciali sono irrilevanti ai predetti fini impositivi e, pertanto, non costituiscono base per la determinazione del reddito di allevamento in questione.

Va precisato, tuttavia, che le risultanze dei registri contabili la cui tenuta è obbligatoria ai sensi delle richiamate disposizioni civilistiche o speciali, se sono ininfluenti nel senso sopra chiarito sulla determinazione del reddito ai sensi dell'art. 72 ter, assumono rilevanza nel caso di opzione per la determinazione analitica del reddito derivante dall'attività zootecnica eccedente il normale ciclo agrario. Infatti, tale analitica determinazione presuppone necessariamente il riferimento ai dati della contabilità, semplificata o ordinaria a seconda dei casi, per la rilevazione dei costi e ricavi afferenti il periodo d'imposta nel quale è stato prodotto il reddito imputabile all'attività eccedente di cui sopra è cenno.

La tenuta di tale registro, salva la facoltà dei contribuenti di attivarlo anche prima, è obbligatoria a partire dal momento in cui siano in concreto oltrepassati i limiti dell'art. 28 e si allevino, quindi, animali in

eccedenza alla potenzialita' del terreno sul quale viene esercitata l'attivita'.

Peraltro, sebbene l'esercizio dell'opzione di cui sopra e' cenno faccia venir meno l'obbligo della tenuta del registro di carico e scarico degli animali allevati, non va trascurata, tuttavia, l'opportunita' che gli allevatori procedano comunque alle registrazioni prescritte dall'art. 18 bis, potendo le stesse costituire una valida base di documentazione in caso di contestazione; sotto tale profilo, anzi, la medesima opportunita' vale anche ai fini delle prova che l'attivita' di allevamento e' stata esercitata entro i limiti del reddito agrario.

E' appena il caso di precisare che, una volta istituito il registro, le annotazioni non possono che riguardare tutti gli animali allevati nel periodo d'imposta, compresi quelli riferibili alla parte di attivita' che rientra nella potenzialita' predetta ed e' quindi compresa nel reddito agrario ai sensi dell'art. 28, restando diversamente frustrate le finalita' di controllo connesse all'attivazione dell'obbligo contabile ed impedita un'esatta determinazione del numero dei capi.

L'obbligo di tenuta del registro cronologico per un determinato periodo d'imposta viene meno quando dalla situazione contabile alla fine del periodo di imposta precedente non risultino capi eccedenti la normale attivita' di allevamento e deve essere ripristinato, secondo quanto sopra detto in ordine al momento di decorrenza, tutte le volte che, nell'ambito dello stesso periodo d'imposta, entrino a far parte del ciclo o dei cicli di allevamento animali in eccedenza.

Considerato che salvo il caso di opzione, alla corretta tenuta del registro in discorso corrisponde uno specifico scopo impositivo collegato alla determinazione del reddito relativo ai capi che si allevano oltre i limiti dell'art. 28, e' evidente che l'obbligo contabile degli adempimenti previsti dall'art. 18 bis sia in ordine alla cronologicita' delle registrazioni di carico e scarico degli animali sia in merito alla descrizione degli animali stessi, ai fini di tali registrazioni, per specie e per ciclo. Cio' e' in intima correlazione con l'applicazione dei criteri di determinazione del reddito riferibile ai capi eccedenti, data la diversificazione delle fasce di coltura, della specie di animali e dei cicli di allevamento degli stessi.

Per espressa disposizione dell'art. 18 bis, assume rilievo nel predetto registro l'annotazione degli incrementi e decrementi che si verificano in ciascun periodo d'imposta, relativamente alla specie e al ciclo considerati; a tal fine, occorre tener presente che, mentre le mortalita' che si verificano nel corso del ciclo di allevamento non concorrono alla formazione del numero dei capi allevati, le cessioni, invece, devono considerarsi produttive di reddito imponibile, indipendentemente dal periodo di permanenza dei capi venduti nel ciclo di allevamento.

Da quanto premesso discende che il numero complessivo dei capi allevati in ciascun periodo di imposta, rilevato ai fini fiscali, coincide col numero dei capi riportato nel carico, diminuito dalle mortalita', ad eccezione di quelle che intervengono dopo la chiusura del ciclo.

Nel numero di animali in carico in un determinato ciclo vanno aggiunti anche gli animali provenienti dal ciclo precedente; tuttavia, considerate le particolari caratteristiche del mercato dell'allevamento, si consente che nel numero di animali imputabili al ciclo successivo non concorrano i capi che permangono nel ciclo stesso per un periodo non superiore alla meta' della sua durata.

Pertanto, relativamente agli animali che vengono ceduti entro il suindicato termine e' necessario procedere alle occorrenti annotazioni nel registro di carico e scarico affinche' il numero degli animali allevati nel ciclo, rilevante ai fini impositivi, non resti influenzato positivamente dalle cessioni in parola.

Particolare attenzione dovranno prestare gli operatori soggetti all'obbligo di registrazione allevati, per ciascuna specie, in cicli di allevamento che iniziano in un periodo di imposta e si concludono nel periodo di imposta successivo. Considerato, infatti, che i cicli a cavallo di due periodi di imposta rilevano, quanto alla determinazione del numero di animali allevati, nel periodo d'imposta in cui hanno termine i cicli predetti, e' evidente che non dev'essere eseguito lo scarico degli animali alla chiusura del periodo d'imposta nel quale il ciclo non risulta ancora concluso.

Tenuto conto che la disposizione dell'art. 18 bis si colloca nell'ambito della normativa concernente le scritture contabili, torna applicabile, in materia di tenuta e conservazione del registro cronologico di cui trattasi, la disciplina prevista dall'art. 22 del D.P.R. n. 600.

Ne consegue che le registrazioni in detta scrittura cronologica devono essere eseguite non oltre sessanta giorni dalla data in cui risulta posta in essere l'operazione soggetta ad annotazione. Ne consegue, altresì, che, trattandosi di registro rilevante ai soli fini fiscali, la numerazione e bollatura possono essere eseguite anche dagli Uff. Reg., ferma restando, in ogni caso, l'esenzione dai tributi di bollo e di concessione governativa. Per l'anzidetta scrittura contabile vale, inoltre, l'obbligo della conservazione fino a quando non siano definiti i redditi relativi al periodo d'imposta al quale si riferiscono le registrazioni effettuate, anche oltre il termine di dieci anni stabilito dall'art. 2220 C.C.

Nulla osta che il registro in questione venga utilizzato per più periodi d'imposta, purché siano rispettate le norme di un'ordinata contabilità e le registrazioni relative a ciascun periodo d'imposta siano tenute distinte con gli accorgimenti dettati da una corretta pratica contabile. In appendice, è riportato un facsimile del registro di carico e scarico, elaborato in conformità alle disposizioni contenute nel D.P.R. n. 132.

2) Decorrenza del provvedimento.
L'art. 3 del citato D.P.R. stabilisce l'entrata in vigore del provvedimento il giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazz. Uff. Atteso che la data della pubblicazione è quella del 27 aprile c.a., le disposizioni contenute nel predetto decreto spiegano efficacia a partire dal 28 dello stesso mese. Tuttavia, considerate le particolari finalità della disciplina fiscale in rassegna, si è dell'avviso che la disciplina stessa sia applicabile a partire dai redditi posseduti dal 1 gennaio 1978. In particolare, tenuto conto dell'accennato criterio impositivo secondo cui in ciascun periodo d'imposta hanno rilievo soltanto i cicli che si concludono nel periodo d'imposta stesso, per redditi posseduti dal 1 gennaio 1978 si intendono i redditi riferibili a cicli di allevamento che hanno termine dalla predetta data del 1 gennaio 1978. Ciò stante, a partire dalla dichiarazione dei redditi prodotti nel corrente anno, da presentare nel 1979, i Modd. 740, 750 e 760 saranno forniti di un nuovo quadro nel quale i contribuenti che non intendano esercitare l'opzione, per la determinazione analitica dei redditi di allevamento dovranno esporre i redditi prodotti con i criteri forfettari previsti dall'art. 72 ter.

Il problema della decorrenza del regime tributario in trattazione non può non riguardare anche gli obblighi di contabilità posti a carico dei citati operatori economici.

Al riguardo, considerate le difficoltà connesse ad una corretta tenuta del registro di carico e scarico previsto dall'art. 18 bis nel primo anno di applicazione della nuova normativa, si consente che gli operatori interessati, ove cronologicamente il movimento degli animali, distintamente per specie e ciclo, per l'anno 1978 procedano all'annotazione dei dati riassuntivi, in modo che dal registro in questione possano essere rilevati gli elementi di determinazione del reddito con riferimento all'intero periodo d'imposta a partire dal quale si rende operante la disciplina prevista dal richiamato art. 72 ter del D.P.R. n. 597.

Resta inteso che, a partire dal 1 gennaio 1979, gli stessi operatori dovranno provvedere ad una completa e regolare tenuta della scrittura contabile in parola, sulla base di quanto illustrato in proposito nella presente circolare.

(Si omette la pubblicazione dei primi tre allegati, riguardanti il testo del D.P.R. 5 aprile 1978, n. 132 ed i testi, con relativi allegati, dei due DD.MM. 22 settembre 1978).

Allegato 4	TABELLA DI CALCOLO	Sezione 1	DETERMINAZIONE DEL REDDITO
AGRARIO NORMALIZZATO ALLA FASCIA BASE	Fascia	Reddito agrario non	normalizzato
Coefficiente di	Reddito agrario di	qualità	rivalutato corrispondente
normalizzazione	normalizzato	1	.....
35,416		
2	21,739	.....
3	33,333	.....
4	15,760	.....
5	5,555	.....

6	.....	1	.....
Totale reddito agrario normalizzato		A L.	
Sezione 2 DETERMINAZIONE DEL NUMERO DI ANIMALI NORMALIZZATO ALLA SPECIE			
BASE Specie animale	N. capi	Coeff. di	N. capi
allevati	normalizzazione	normalizzati	Vacche da latte
.....	2.000	.....	.....
Vitelloni	.....	1.150	.....
Vitelli	.....	375	.....
Scrofe da riproduzione	.....	1.000	.....
Suini da macello	.....	233,33	.....
Galline ovaiole	.....	18,5	.....
Pollastre da all.	.....	3,5	.....
Polli da carne	.....	2,375	.....
Faraone	.....	3	.....
Tacchini	.....	18,75	.....
Totale a riportare	.....	.....	.....
Totale da riporto	Anatre e oche	.....	10
.....
Piccioni e altri v.	.....	1	.....
Conigli da carne	.....	3,375	.....
Conigli da riproduzione	.....	37,5	.....
Ovini e caprini ad.	.....	230	.....
Agnelloni da carne	.....	36,5	.....
Pesci (Q.li) (1)	.....	200	.....
Equini da riproduzione	.....	1.300	.....
Equini Puledri	.....	500	.....
Alveari (famiglie) (1)	.....	200	.....
Totale numero normalizzati		B N.	
Capi allevabili nei limiti art. 28/597:			
Tot.A x 160 Coeff. all.			
= C 100 Capi eccedenti (B - C) D n.			
Calcolo del reddito dei capi eccedenti ex art. 72 ter Tot. D.			
.....x 0,11 x 1,6 x 90 (15,84) = E			
(Reddito Imponibile) L.			
(1) Per le specie pesci e alveari l'unita' di allevamento e' riferita			
rispettivamente al quintale e alla famiglia.			
Allegato 5 REGISTRO CRONOLOGICO DI CARICO E SCARICO DEGLI ANIMALI ALLEVATI			
Anno	.....	Specie	.....
N.	Data	Descrizione	Ciclo
G.	M.	operazione	Carico Scarico
Data	Specie	Durata ciclo	Pagine utilizzate
inizio	data fine	da	a
			imponibili INDICE REGISTRO
			Note ord.
			Note data