



REGISTRO DI CARICO E SCARICO ALLEVAMENTI

(Art. 18-bis D.P.R. n. 600/1973)

Guida alla compilazione

PREMESSA

L'articolo 18-*bis* del D.P.R. n. 600/1973 prevede l'obbligo della tenuta del registro cronologico di carico e scarico degli animali allevati per le imprese di allevamento che superano i limiti di cui all'articolo 32, lettera b).

La Circolare Ministeriale 1° dicembre 1978, n. 150 (allegata) ha fornito ampie e dettagliate istruzioni in ordine alle modalità di tenuta del registro.

La determinazione automatica del reddito non può prescindere dalla conoscenza di due dati fondamentali:

1. il reddito agrario suddiviso per fasce;
2. il numero dei capi allevati.

La determinazione del numero degli animali allevati segue regole particolari, come precisato dalla citata Circolare n. 150/1978, e avviene mediante la corretta tenuta del registro di carico e scarico.

MODALITÀ DI TENUTA

Il registro di carico e scarico rappresenta una scrittura fiscale, però non ha necessità di essere preventivamente vidimato.

Il termine per le registrazioni è previsto in 60 giorni dalla data dell'operazione. Le registrazioni devono riguardare tutti gli animali allevati e, cioè, anche quelli che rientrano nei limiti del reddito agrario.

L'obbligo della tenuta decorre dal momento in cui il numero degli animali allevati ha superato il limite del reddito agrario; se, ad esempio, il reddito agrario del terreno è sufficiente per allevare 240 bovini da riproduzione, il libro di carico e scarico deve essere tenuto dal momento in cui in azienda è presente il 241° animale da riproduzione.

Tuttavia, è consigliabile la tenuta del registro fin da quando il numero degli animali allevati si avvicina al limite di copertura, in quanto, nel momento di superamento del limite, è necessario ricostruire tutte le movimentazioni dall'inizio dell'anno.

SCRITTURA ESCLUSIVA

Ai fini della determinazione automatica del reddito, il registro di carico e scarico rappresenta una scrittura contabile esclusiva.

Ne deriva che, ai fini delle imposte dirette, se l'impresa di allevamento determina il reddito forfetariamente, non deve tenere alcuna altra scrittura contabile. Pertanto, anche se l'ammontare dei ricavi risulta superiore a euro 700.000, non c'è l'obbligo della tenuta della contabilità ordinaria. Ovviamente, se l'impresa di allevamento intende optare per la determinazione analitica del reddito in sede di dichiarazione dei redditi, in quanto prevede, ad esempio, di realizzare una perdita, deve tenere la contabilità ordinaria o semplificata.

La richiamata Circolare Ministeriale n. 150/1978 precisa che rimane soltanto l'obbligo della tenuta della contabilità ordinaria ai fini civilistici; in ogni caso, la contabilità ordinaria

eventualmente tenuta non assume alcun rilievo ai fini della determinazione del reddito di allevamento.

Le annotazioni che devono essere eseguite nel registro di carico e scarico riguardano gli incrementi e decrementi numerici degli animali allevati che si verificano nel corso dell'esercizio. Non assume alcun significato il prezzo di vendita e di acquisto.

Gli animali devono essere annotati distintamente per specie e ciclo. Per specie o categoria di animali si intende quella indicata nella tabella 3 del previsto decreto (esempio: vitelloni, manze, suini leggeri da macello ecc.).

Per ciclo si intende il periodo di tempo indicato, per ciascuna categoria di animali, nella colonna 2 dell'allegato 3 al citato decreto ministeriale (esempio: vitelloni un anno, suini leggeri da macello 6 mesi ecc.).

Va anche ricordato che, con le modifiche apportate dal D.L. n. 90/1990, a partire dal periodo d'imposta in corso al 1° maggio 1990, è stato previsto che "I soggetti indicati nell'art. 51, comma 2, lettera c), del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, approvato con Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, che svolgono attività di allevamento, sono obbligati a tenere anche le scritture contabili previste dall'art. 18-bis del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600".

Ebbene, la mancata tenuta del registro di carico e scarico, secondo tale interpretazione, rientrerebbe tra le violazioni che giustificano l'applicazione del metodo di accertamento induttivo e ciò in quanto, "è proprio e soltanto il rapporto, in misura prevalente, tra allevamento e fondo rustico che esonera dalla tenuta del registro in parola".

La sentenza sopra richiamata è stata, più volte, confermata dalla stessa Cassazione. In particolare, è stato affermato che:

- l'omessa tenuta del registro non solo osta all'applicazione dell'art. 78, ma costituisce violazione di non lieve entità, legittima anche la determinazione induttiva del reddito ai sensi dell'art. 39 comma 1 lett. d) e comma 2 del D.P.R. n. 600/1973;
- il reddito che eccede il limite previsto dall'art. 32, comma 2, lett. b) D.P.R. n. 917/1986 ha natura di reddito di impresa e l'imprenditore ha l'obbligo 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 di imposta; l'inottemperanza a detto obbligo determina l'inattendibilità della contabilità aziendale, ponendo a carico del contribuente l'onere di provare i fatti impeditivi o estintivi dell'accertamento effettuato dall'Ufficio;
- l'attendibilità di un'azienda agricola di allevamento è subordinata all'istituzione del registro di carico e scarico degli animali allevati.

In definitiva, tenendo conto della costante giurisprudenza in materia, in caso di omessa tenuta del registro di carico e scarico ex art. 18-bis D.P.R. n. 600/1973, il rischio di essere sottoposti ad accertamento induttivo ex art. 39, comma 2 D.P.R. n. 600/1973, appare concreto e difficilmente difendibile da parte del contribuente.

CONCETTO DI ANIMALI ALLEVATI

Per animali allevati si intendono quelli che nel corso dell'anno hanno concluso il ciclo di allevamento e rappresentano i capi tassabili da indicare nella dichiarazione dei redditi: non assumono rilievo gli animali presenti alla data del 31 dicembre.

Una partita di vitelli (durata del ciclo 6 mesi) acquistata, ad esempio, il 1° ottobre, conclude il ciclo di allevamento il 1° aprile successivo, e tali animali non rilevano alla data del 31 dicembre dell'anno in cui sono stati acquistati.

Gli animali venduti sono rilevanti ai fini fiscali se la vendita avviene prima della fine del ciclo, in quanto se trascorre la durata del ciclo, vengono assunti, ai fini fiscali, alla data della fine del ciclo.

Sono rilevanti ai fini della determinazione del numero degli animali allevati anche quelli che passano da un ciclo all'altro, in quanto cambiano categoria. Ad esempio, un suinetto che viene avviato all'ingrasso, trascorso il periodo di tre mesi dalla nascita o dall'acquisto, deve essere scaricato dal ciclo suinetti e caricato nel ciclo suini da macello (leggeri o pesanti a seconda della durata del ciclo successivo). Lo scarico dal ciclo suinetti determina una operazione imponibile.

Devono essere, altresì, scaricate, ad esempio, le pollastre che depongono per la prima volta le uova e diventano galline ovaiole.

Relativamente al cambio di categoria, bisogna tenere presente anche della specie dell'animale. Ad esempio, mentre per un allevamento di suini a ciclo chiuso vi è il passaggio dal ciclo suinetti a quello dei suini leggeri o pesanti da macello, se un allevatore fa soltanto l'ingrasso e acquista i suinetti piccoli, deve caricarli direttamente nel ciclo suini da macello.

Così pure, i cicli vitelli e vitelloni non sono mai collegati fra loro. Infatti, i vitelli di sei mesi sono quelli che si allevano con latte in polvere o prodotti analoghi, mentre il vitellone viene portato all'ingrasso con l'alimentazione tradizionale foraggera; un allevatore di vitelloni che acquista gli animali piccoli, non deve perciò far transitare i capi nel ciclo vitelli, ma deve caricarli direttamente nel ciclo vitelloni.

LA MORTALITÀ

Gli animali che muoiono prima della fine del ciclo sono irrilevanti ai fini fiscali. Essi devono essere scaricati ma non rilevano ai fini della determinazione del numero degli animali allevati.

Si pone il problema della documentazione della mortalità, in mancanza della quale l'organo di controllo può presumere la cessione degli animali in evasione d'imposta, con gravi riflessi sia ai fini IVA che delle imposte dirette.

Per gli animali grossi (bovini, suini da macello) vi è generalmente l'obbligo della documentazione ai fini sanitari che fornisce prova della mortalità anche ai fini fiscali.

Per gli animali piccoli (pulcini, conigli ecc.) il problema è più complesso, ma anche in questo caso non si può prescindere da un certificato del veterinario della ASL o analogo ente pubblico.

Si auspica da tempo che il Ministero delle Finanze riconosca una percentuale media di mortalità riscontrata nel settore, da parte degli organi sanitari, per ciascuna specie animale, al di sotto della quale non è richiesta la documentazione.

LE NASCITE

Il Ministero delle Finanze, con Risoluzione n. 9/601 del 29 maggio 1979, ha precisato che gli animali nati in azienda devono essere caricati nel ciclo di allevamento quando è trascorso il periodo di allattamento.

Se gli animali vengono venduti entro tale periodo, sono irrilevanti ai fini fiscali in quanto, ai fini del reddito, viene comunque assunto il numero degli animali riproduttori.

Il periodo di allattamento è stato stabilito dal Ministero nella seguente misura:

- a. bovini, bufalini, equini: 90 giorni;
- b. suini: 60 giorni;
- c. ovini e conigli: 40 giorni.

Ovviamente, se gli animali superano il periodo di allattamento in azienda, devono essere caricati nell'apposito ciclo con data di inizio ciclo coincidente con la data di nascita. In ordine alla rilevazione della nascita, si può procedere anche per gruppi (ad esempio, nascite della prima quindicina del mese), indicando, tuttavia, prudentemente, come data di inizio ciclo quella più remota (ad esempio, il primo giorno della quindicina).

Gli animali riproduttori (mucche, scrofe, ecc) hanno il ciclo di allevamento pari a un anno, per cui, relativamente alla tenuta del registro di carico e scarico, è possibile contabilizzare tali animali distinguendoli in due cicli.

Nel primo si indicano gli animali presenti al 1° gennaio, i quali alla fine dell'anno avranno, in ogni caso, concluso il ciclo della durata di un anno.

Nel secondo si possono caricare gli animali riproduttori che sono diventati tali nel corso dell'anno (esempio, manza che ha partorito per la prima volta ecc.).

Alla fine dell'esercizio si considerano rilevanti ai fini fiscali soltanto quelli del 1° ciclo, in quanto quelli caricati nel secondo non hanno superato la durata di un anno di allevamento.

Alla data del 1° gennaio dell'anno successivo si sommano i capi in rimanenza presenti in entrambi i cicli e si caricano nel primo ciclo, mentre si apre un ciclo nuovo per i riproduttori che diverranno tali nel nuovo anno.

PERIODO DI TOLLERANZA

La citata Circolare n. 150/1978 consente, in relazione alle caratteristiche del mercato, che gli animali imputabili al ciclo successivo non concorrano a formare il numero dei capi allevati se permangono nel ciclo stesso per un periodo non superiore alla metà della sua durata.

Ad esempio, una partita di suini leggeri da macello (durata del ciclo mesi sei) acquistata in data 1° marzo, conclude il ciclo il 1° settembre, data alla quale deve essere effettuato lo scarico fiscale per fine ciclo. Tali animali possono non essere caricati nel nuovo ciclo fino alla data del 1° dicembre (tre mesi, ovvero la metà di sei mesi). Se permangono in allevamento anche dopo tale data, devono essere ricaricati in un nuovo ciclo, il cui inizio deve però coincidere con la data della fine del ciclo precedente, e cioè il 1° settembre.

LA SOCCIDA

Il Ministero delle Finanze, con Risoluzione n. 9/1266 del 26 luglio 1979, ha precisato che il regime di determinazione automatica del reddito di allevamento può essere applicato, in via autonoma, sia dal soccidante, che dal soccidario.

A tal fine, è necessario che il soccidante, il quale è il proprietario degli animali, contabilizzi separatamente la quota di animali a lui spettante e quella di spettanza del soccidario.

La citata risoluzione ministeriale prevede l'obbligo della tenuta del registro di carico e scarico in capo al soccidante, il quale dovrebbe avere cura di tenere separati i registri per ogni contratto di soccida in corso.

Ancorché non obbligatorio, è consigliabile la tenuta del registro di carico e scarico anche a cura del soccidario.

Alla fine dell'anno, il soccidante deve comunicare al soccidario (è opportuna la comunicazione scritta) il numero degli animali corrispondente agli accrescimenti a lui spettanti. Se ha liquidato al soccidario gli accrescimenti con il denaro e non con l'assegnazione di animali (cosiddetta "soccida monetizzata"), il soccidante può determinare il numero dei capi spettanti al soccidario dividendo i corrispettivi liquidati per il prezzo realizzato per ciascun animale.

Secondo l'Amministrazione finanziaria non è determinante il possesso del reddito agrario da parte del soccidario, in quanto normalmente i mangimi vengono forniti dal soccidante.

Si ricorda, tuttavia, che per la determinazione del reddito parametrico non si può prescindere dal reddito agrario.

Pertanto, se il soccidario è titolare di reddito agrario in quanto è proprietario o affittuario in proprio del fondo, utilizza il proprio reddito agrario per la determinazione degli animali eccedenti. Se, invece, è sprovvisto di reddito agrario, il soccidante dovrà comunicare al soccidario una quota del reddito agrario dei propri terreni (si applica la regola della conduzione associata di cui all'articolo 33, comma 2).

Allegati: Circolare n. 150/1978

Imposte sul reddito. Redditi derivanti dall'allevamento di animali. D.P.R. 5 aprile 1978, n. 132, recante disposizioni integrative e correttive dei D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 e n. 600

Ambito di applicazione del provvedimento

a) *Ambito soggettivo*

La determinazione in misura forfettaria del reddito di impresa, derivante da quella parte dell'allevamento che eccede l'esercizio normale dell'agricoltura, è consentita a tutti gli imprenditori esercenti l'attività stessa senza alcun riferimento alla forma dell'impresa (imprenditore individuale, società di persone ovvero società ed enti soggetti all'Irpeg) e al tipo di contabilità che l'impresa sarebbe abilitata ad adottare (contabilità ordinaria ovvero contabilità 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'attività di allevamento devono tenere il particolare registro di cui all'art. 18-bis (e cioè 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, società oppure tra imprese ammesse alla tenuta della contabilità semplificata e imprese obbligate alla tenuta delle scritture contabili ordinarie.

È 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 attività 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 può dunque essere imposta come regime obbligatorio per tutte le imprese agricole, la determinazione forfettaria dei redditi di impresa, al contrario, non può essere prevista dalle norme delegate se non come regime facoltativo rimesso alla scelta del contribuente.

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

Ne discende che il riconoscimento della facoltà 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 sarà 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 fine, l'opzione va esercitata nella dichiarazione relativa al periodo di imposta al quale si riferiscono i redditi prodotti con l'attività di allevamento.

Ovviamente, poiché 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 redditività applicati ai ricavi predetti.

Al riguardo, l'anzidetta possibilità deve ritenersi esclusa perché l'attività di allevamento di animali non è compresa tra quelle previste dal menzionato art. 72-bis.

b) *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 quantità dei mangimi del terreno su cui viene esercitata l'attività di allevamento, si è di fatto rimossa la preesistente oggettiva difficoltà di applicare criteri uniformi nella quantificazione del mangime ottenuto. Per effetto di tale modificazione, l'attività è ora considerata agraria con riferimento alla idoneità del terreno a produrre almeno un quarto del mangime utilizzabile per l'allevamento degli animali, indipendentemente dalla effettiva quantità prodotta.

Da ciò 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'attività 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'applicabilità della nuova disciplina richiede che:

- a) l'impresa di allevamento sia gestita da titolare di reddito agrario per terreni "posseduti a titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale o condotti in affitto";
- b) l'attività di allevamento sia correlata all'investimento di capitale di esercizio e di lavoro

organizzato nei terreni su cui è svolta l'attività predetta;

c) le attività, attratte dal reddito agrario in connessione con l'esercizio dell'impresa di allevamento, rientrano 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'attività di allevamento di animali che ecceda il limite di cui alla lett. b) dell'art. 28, è determinato secondo i criteri dettati dall'art. 72-ter.

Va precisato che, ai fini del provvedimento in esame, è allevatore non soltanto chi 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 attività dirette alla manipolazione, trasformazione e alienazione di prodotti zootecnici e, quindi la possibilità di considerare le attività medesime come produttive di reddito d'impresa, con la conseguente applicazione in tali 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 è svolta l'attività.

Da qui la necessità di una autonoma considerazione delle eventuali attività di manipolazione, trasformazione e alienazione dei prodotti agricoli e zootecnici, svolte dallo stesso soggetto, al fine di stabilire se queste ultime attività possono ritenersi agricole ai 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 ripeto D.P.R. n. 597.

Ne discende che quando le attività della specie siano accessorie rispetto all'attività 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 imponibilità ai sensi della lett. c) sopracitata.

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

Ciò nonostante, non si ha motivo per discostarsi dal precedente indirizzo interpretativo secondo cui le attività di manipolazione, trasformazione e alienazione eccedono i limiti della tecnica produttiva agraria se esercitate con una particolare attrezzatura e in virtù di un alto grado di industrializzazione, requisiti che implicano la destinazione autonoma di un particolare capitale. In tal caso, infatti, è 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 attività di natura speculativa riconducibile tra le attività di impresa di cui si occupa il precitato titolo V del D.P.R. n. 597. Pertanto, verificandosi l'ipotesi fattispecie, la parte di reddito riferibile all'attività commerciale in parola non può 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'attività medesima.

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.

Ciò 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 potenzialità del terreno sul quale viene esercitata l'attività.

Pertanto, sebbene l'esercizio dell'opzione di cui sopra è cenno faccia venir meno l'obbligo della 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 tenuta del registro di carico e scarico degli animali allevati, non va trascurata, tuttavia, l'opportunità 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 opportunità vale anche ai fini delle prove che l'attività di allevamento è stata esercitata entro i limiti del reddito agrario.

È 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 attività che rientra nella potenzialità predetta ed è quindi compresa nel reddito agrario ai sensi dell'art. 28, restando diversamente frustrate le finalità 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 attività 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, è evidente che l'obbligo contabile degli adempimenti previsti dall'art. 18-bis sia in ordine alla cronologicità 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.

Ciò è 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 mortalità 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 mortalità, 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 metà della sua durata.

Pertanto, relativamente agli animali che vengono ceduti entro il suindicato termine è necessario procedere alle occorrenti annotazioni nel registro di carico e scarico affinché 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, è evidente che non deve essere eseguito lo scarico degli animali alla chiusura del periodo d'imposta tenute distinte con gli accorgimenti dettati da una corretta pratica contabile.



ConsulenzaAgricola.it



ConsulenzaAgricola.it Srl
Via. E. Forlanini, 9 - 47122 Forlì FC
Tel. 0543.1796383
info@consulenzaagricola.it
C.F. e P.IVA 03759650405

