



ConsulenzaAgricola.it

RISPOSTE EFFICACI PER IL MONDO AGRICOLO

MANUALE PRATICO

ATTIVITA' DI ORTO-FLOROVIVAISMO INQUADRAMENTO AMMINISTRATIVO E FISCALE

(aggiornato al 27/04/2018)

Sommario

ATTIVITA' AGRICOLA PURA (art. 32 del TUIR)	7
ATTIVITA' AGRICOLA CONNESSA (art. 56-bis del TUIR).....	10
ATTIVITA' COMMERCIALE (art. 56 del TUIR)	17
LA VENDITA DIRETTA (art. 4. D. Lgs 228/01)	20
METODOLOGIE DI CONTROLLO NEL SETTORE ORTOFLOROVIVAISTICO (circ. 175/E del 1999)	26
BONUS VERDE.....	34

PREMESSA

L'attività di ortoflorovivaismo si riferisce essenzialmente alla coltivazione di piante e fiori che può essere effettuata dall'imprenditore agricolo con qualsiasi tecnica e con l'eventuale utilizzo di serre fisse o mobili.

In relazione agli ultimi interventi ministeriali e giurisprudenziali ed a seguito della modifica dell'articolo 2135 del Codice Civile, novellato dal comma 1, dell'articolo 1, del D. Lgs. 18 maggio 2001 n. 228, con questo manuale si cerca di rendere completo ed organico il comportamento da adottare relativamente all'inquadramento e alla tassazione ai fini delle imposte sui redditi, dell'IVA e dell'Irap dell'attività ortoflorovivaistica.

L'attività di ortoflorovivaismo è ritenuta ormai, per dottrina e giurisprudenza consolidata, **un'attività agricola** ai sensi dell'articolo 2135 del Codice Civile, rientrando nella coltivazione del fondo tutte quelle *“attività dirette alla cura ed allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso”*, sicuramente di carattere vegetale e che utilizzano o **possono utilizzare** lo stesso fondo.

L'indicazione che si ricava dal tenore letterale della norma del Codice Civile, è tale da evidenziare che siamo in presenza di un'attività agricola ogni qualvolta l'attività effettuata sia diretta alla **“produzione” del vegetale**, a prescindere dall'effettuazione della completa fase del ciclo biologico, mentre al contrario non potrà mai essere qualificata agricola la mera *“commercializzazione”* di piante e fiori.

Per **“commercializzazione”** si deve intendere quell'attività di acquisto da terzi delle piante e dei fiori, di provvisorio deposito sul terreno (sosta tecnica) e di successiva collocazione sul mercato di tali prodotti, nelle medesime condizioni.

La Cassazione si è sempre espressa a favore del riconoscimento *“agrario”* dell'attività di produzione e della successiva vendita di piante e fiori anche coltivate in vivaio, comprendendo anche talune prestazioni accessorie, riferite per esempio al trasporto e alla messa a dimora con garanzia di attecchimento (Cassazione S.U., 13 luglio 1976 n. 2684).

Al contrario la Suprema Corte ha sempre negato la natura agraria alle prestazioni accessorie non riconducibili direttamente ad un'attività di coltivazione del fondo e realizzate con un'organizzazione spesso specifica ed estranea al processo produttivo.

Riteniamo che l'attività di invasamento, di imballo e la vendita dei beni possono rientrare nell'attività agricola in quanto collaterali ed a corredo dell'attività di produzione, sicuramente quando le stesse sono effettuate in modo non prevalente rispetto alla tipica attività di coltivazione e senza un'autonoma organizzazione.

Si può ritenere agricola, ad esempio, quell'attività di collocamento delle piante nel giardino dell'acquirente mentre, **non potrà mai essere considerata tale, la sola attività di manutenzione del giardino stesso anche se svolta come attività di post-vendita.**

Il Ministero delle finanze, con la risoluzione 7 febbraio 1981 n. 9/2810, rispondendo ad un chiarimento richiesto da un professionista che chiedeva se, ai fini delle imposte sui redditi, le attività di **floricoltura**, di **collocamento in luogo delle piante**, di manutenzione periodica delle piante e di manutenzione di parchi pubblici e privati erano da considerare **agricole**, affermava che le prime due attività erano senza dubbio riconducibili ad attività tipicamente agricola ed in conseguenza **tassabili in base ai valori catastali** mentre le ulteriori attività di manutenzione (periodica e dei giardini), stante la caratteristica di prestazione di servizi ed essendo totalmente estranee all'attività vivaistica, il cui ciclo peraltro si conclude con la vendita del prodotto erano da ritenersi commerciali e tassabili in base al reddito d'impresa.

Non è neppure necessario che l'attività vivaistica sia effettuata con tecniche tradizionali o manuali o al contrario con tecniche innovative e con impiego anche di notevoli capitali perché, in entrambi i casi, siamo in presenza di un'attività agricola ogni qualvolta si proceda ad effettuare un ciclo biologico o almeno una fase essenziale di esso all'interno del vivaio.

Si può pertanto affermare che la produzione, la vendita e la messa a dimora delle piante coltivate in terreni destinati a vivaio da un imprenditore agricolo deve ritenersi compresa nel normale ciclo agrario, con la conseguenza che tale attività darà luogo ad un reddito tassabile con i criteri del reddito "agrario".

Una diversa e diffusa modalità di coltivazione delle piante e dei fiori è quella della **coltivazione** denominata in "**vaso**".

In questo caso l'imprenditore addirittura non utilizza direttamente il terreno per piantare il seme e far crescere il vegetale ma colloca sullo stesso numerosi vasi (impianti di "vasetteria"), nei quali vengono inseriti i semi o le talee, provvedendo all'accrescimento delle piante in tali contenitori.

Anche in questo caso siamo in presenza di un'attività agricola, in quanto il terreno è in diretta connessione con l'attività svolta.

È necessario inoltre constatare che esistono diverse fasi di sviluppo e di crescita delle piante, non potendo superficialmente sostenere che tutte le piante acquistate da terzi debbano produrre esclusivamente reddito "commerciale", tassabile con i criteri del reddito d'impresa, perché in questo settore esistono imprese che provvedono a diversificare le proprie produzioni non per qualità, per specie o per tipo di produzione **ma addirittura per cicli di produzione.**

Esempio classico può essere quello della stella di Natale la cui coltivazione può essere svolta anche da tre produttori che mantengono la loro tassazione di natura catastale.

Infatti sulla medesima pianta si possono ipotizzare le **seguenti fasi biologiche essenziali del ciclo produttivo:**

1. da talea a piantina in vaso (fase biologica dell'attecchimento)
2. da piantina a pianta verde (fase biologica vegetativa)
3. da pianta verde a pianta fiorita (fase di fioritura)

Pertanto si deve procedere sempre ad effettuare una **valutazione soggettiva ed oggettiva** della propria attività, con particolare attenzione al processo produttivo effettuato, tenendo sempre presente che non saremo mai in presenza di attività "agricola" quando le piante ed i fiori, sosterranno all'interno del vivaio senza subire nessuna fase necessaria del ciclo biologico e saranno successivamente venduti senza che l'imprenditore realizzi sul fondo una fase di produzione idonea ad evidenziare un incremento qualitativo o quantitativo.

A sostegno di quanto indicato è intervenuta anche la [circolare del Ministero delle finanze 24 dicembre 1997, n. 328/E](#) che, al punto 6.3.3 relativamente alla definizione di attività agricole ai fini IVA per l'applicazione del regime speciale, ha concluso affermando che "l'attività ortoflorovivaistica è considerata attività agricola ai sensi dell'articolo in rassegna quando i prodotti che costituiscono oggetto di tale attività realizzino sul fondo almeno una fase di produzione subendo un incremento qualitativo o quantitativo.

L'acquisto, ad esempio, di una partita di piante o fiori che vengano rivenduti senza che alcuna fase di produzione venga posta in essere rappresenta di **converso un'operazione di carattere commerciale** che esula dall'applicazione del regime speciale".

Fatte queste brevi ma utili premesse, dal punto di vista pratico ed operativo un'impresa florovivaistica normalmente risulta esercitare le seguenti attività:

- 1. Attività agricola pura:** relativa alla vendita, fornitura e posa in opera delle piante. Si precisa che nella fornitura e posa in opera delle piante sono ricompresi anche tutti i prodotti accessori (trasporto, posa in opera, pacciamatura, ecc...). Tale attività si limiterà a svolgere in MODO PREVALENTE attività riconosciute agricole dall'art. 2135 del c.c. **La tassazione è di natura catastale.**
- 2. Attività connesse:** relative alle prestazioni di servizi (potature e manutenzioni) rese in modo prevalente con mezzi e strumenti normalmente impiegati nell'attività agricola. **La tassazione avviene sul 25% dei ricavi derivanti dalla suddetta attività.**
- 3. Attività commerciale:** si limiterà a svolgere ESCLUSIVAMENTE le attività NON AGRICOLE di commercializzazione di prodotti accessori, ma soprattutto servirà per regolarizzare la vendita di prodotti non direttamente coltivati. **La tassazione è di natura ordinaria.**

Vediamo ora di seguito quali sono le principali regole da rispettare nel caso in cui vengano svolte tutte le attività summenzionate.

ATTIVITA' AGRICOLA PURA

(art. 2135 del c.c. - Art. 34 DPR 633/72 – Art. 32 del TUIR)

IVA

1. La gestione dell'iva deve essere effettuata sulla base del regime iva previsto dall'art. 34 DPR 633/72. Per il settore del florovivaismo è generalmente più conveniente il **regime normale**.
2. Le fatture di acquisto relative a questa attività dovranno essere inerenti **esclusivamente e all'attività agricola**.
3. Le fatture di vendita avranno una loro distinta numerazione; nella fattura di vendita si consiglia di indicare sempre la seguente dicitura "CESSIONE DI PIANTE oppure FORNITURA E POSA IN OPERA"
4. Ogni fattura deve sempre riportare:
 - a. Natura (piante)
 - b. Qualità (cipressi)
 - c. Quantità (25)
 - d. Prezzo (€.)
5. Tutte le altre operazioni accessorie quali: garanzia di attecchimento, fili, pali, concime, torba, manodopera per la messa a dimora, preparazione del terreno, trasporto, ecc....) **devono** essere evidenziate ed indicate con un loro valore, anche separatamente, e vanno anch'esse fatturate al 10% ai sensi dell'art. 12 DPR 633/72, devono avere un valore inferiore al valore delle piante fornite.
6. **Rientrano tra le attività consentite**, la vendita di beni strumentali usati, oppure per attività connesse così come di seguito indicato.
7. **qualora non sia stato precedentemente sottoscritto un contratto, le bolle di accompagnamento e le fatture accompagnatorie vanno integrate con le disposizioni previste dall'art. 62 che prevedono nuove norme in materia di pagamenti. Per il settore florovivaistico, i termini di pagamento sono di 60 giorni fine mese data ricevimento fattura.**
8. **Per i soggetti in regime normale IVA**, qualora la vendita fosse effettuata al minuto a privati consumatori, occorre emettere lo **scontrino dal registratore di cassa**. Per la vendita non in sede fissa è possibile emettere lo scontrino manuale, oppure la ricevuta fiscale. Assicurarsi di avere anche il registro di emergenza necessario nel caso di malfunzionamento del registratore di cassa.
9. Per i soggetti che invece hanno mantenuto il regime speciale IVA, gli incassi giornalieri possono essere riportati nel registro dei corrispettivi anche una

volta al mese. Si consiglia però di annotarli entro il giorno successivo non festivo alla loro emissione.

10. Il registro dei corrispettivi non deve più essere numerato e vidimato

IMPOSTE DIRETTE

Il reddito delle attività florovivaistiche **viene tassato sulla base della rendita catastale** attribuita al terreno utilizzato per tale uso, essendo imputabile al capitale d'esercizio ed al lavoro di organizzazione impiegati, nei limiti della potenzialità del terreno, nell'esercizio di attività agricole su di esso esercitate. Le attività agricole che rientrano nel reddito agrario sono elencate nell'articolo 32 del TUIR.

La determinazione catastale del reddito costituisce il **regime naturale** per le ditte individuali e per le società semplici, **mentre le altre società di persone, le società a responsabilità limitata, le cooperative**, che rivestono la qualifica di **società agricola, possono optare per la tassazione catastale**, ai sensi dell'articolo 1, comma 1093, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria 2007).

A norma del citato articolo 32, sono considerate agricole le seguenti attività:

- le attività dirette alla coltivazione del terreno, alla silvicoltura, alla funghicoltura. Per tali attività non sono rilevanti né l'organizzazione, né la consistenza e la tipologia delle attrezzature utilizzate, in quanto si è sempre in presenza di attività agraria. Anche la floricoltura ed il vivaismo pertanto sono considerate attività agricole se le piante ed i fiori vengono effettivamente coltivati e prodotti nel vivaio e non semplicemente commercializzati;

I redditi delle superfici adibite a [colture in serra](#) (ortofrutta, floro-vivaismo, ecc.) oppure alla produzione dei funghi sono determinati mediante [l'applicazione della tariffa d'estimo più alta in vigore nella provincia](#) (generalmente il riferimento va fatto al vivaio oppure all'orto).

Le coltivazioni di vegetali in serra (strutture fisse o mobili) rientrano nel reddito agrario se la superficie adibita alla produzione non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione insiste.

Se, ad esempio, la serra ha una superficie di 1.000 mq., rientra nel reddito agrario la coltivazione fino a 2.000 mq. La eventuale parte eccedente rientra nel reddito di impresa che però viene calcolato sempre in base alla tariffa di reddito agrario.

Qualora le superfici coltivate su più piani eccedano di oltre il doppio quella del terreno su cui insistono, il reddito che eccede i limiti di cui all'art. 32 lettera b) può esser determinato:

- a) analiticamente, attraverso la compilazione del quadro RF o RG
- b) forfaitariamente, attraverso la compilazione della sezione II del quadro RD, ai sensi dell'articolo 56-bis, utilizzando la seguente formula:

$$\text{Reddito d'Impresa} = \frac{\text{superficie eccedente} \times \text{Reddito Agrario}}{\text{superficie su cui insiste la produzione}}$$

VARIAZIONI DI COLTURA DEI TERRENI

I proprietari ed i conduttori del terreno devono verificare se le colture indicate nel certificato catastale (visura) corrispondono a quelle effettivamente praticate.

Se, ad esempio, una superficie di terreno risulta accatastata a seminativo, ma in realtà è coltivata a vivaio oppure tramite serre fisse o mobili, non è possibile dichiarare il reddito risultante dal certificato catastale, ma occorre presentare la variazione catastale tramite la **compilazione del modello 26.**

Attenzione perché se non vengono presentate le variazioni colturali, l'Agenzia delle Entrate tramite AGEA entrerà comunque in possesso delle colture effettivamente praticate e sarà autorizzata a ricalcolare i redditi catastali con applicazione delle sanzioni carico dei contribuenti.

Attenzione inoltre alle colture ottenute esclusivamente dalla coltivazione in serra in quanto catastalmente prive di reddito agrario essendo accatastate come immobili (D/10). In questi casi occorre determinare il reddito Agrario e Dominicale sulla base delle tariffe d'estimo più elevate della provincia.

ATTIVITA' AGRICOLA CONNESSA

(Art. 2135 c.c. comma 3 - Art. 34 bis DPR 633/72 – Art. 56bis del TUIR)

Dal 1° gennaio 2004 sono entrate in vigore le nuove disposizioni previste dall'art. 2 comma 6 Legge 350/03 relativamente alle **attività connesse** per il settore agricolo.

Con l'emanazione da parte della Direzione generale delle [Entrate della Circolare n. 44/E del 15/11/04](#), si sono aperte tutta una serie di ulteriori opportunità per il settore agricolo così come di seguito elencato.

CESSIONI DI PIANTE ACQUISTATE DA TERZI

Tale attività rientra tra le attività connesse, come precisato in modo inequivocabile nelle circolari dell'[Agenzia delle entrate n. 44/E del 14 maggio 2002](#), e n. [44/E del 15 novembre 2004](#) - quando comprende la **trasformazione o la manipolazione** del prodotto acquistato.

Le attività strumentali ed accessorie a quella agricola principale, sono qualificate come attività agricole connesse quando riguardano i beni indicati nel decreto ministeriale (D.M. 13/02/2015) e quando si verificano le seguenti condizioni:

- **Requisito soggettivo:** le attività in questione devono essere esercitate dallo stesso soggetto che esercita le attività agricole principali.
- **Requisito oggettivo:** l'attività potenzialmente connessa deve avere coerenza interna rispetto all'attività agricola principale.
- **Requisito prevalenza:** i prodotti oggetto di trasformazione e manipolazione devono essere ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali.

In sostanza, il rispetto del requisito della “**prevalenza**” fa sì che anche i redditi derivanti dalla rivendita dei prodotti agricoli acquistati da terzi (ad esempio piante e fiori) possano essere ricondotti nell'ambito delle attività agricole connesse ai fini fiscali con conseguente determinazione del reddito su base catastale, ma ciò è possibile solo nell'ipotesi in cui detti prodotti siano oggetto di trasformazione o manipolazione (Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 44/E de 2004).

L'Agenzia delle Entrate, in risposta ad una consulenza giuridica protocollo 95472/2014, ha fornito importantissimi chiarimenti proprio in merito al concetto di attività connesse nel settore del florovivaismo. L'Amministrazione Finanziaria, dopo aver acquisito il parere del Ministero delle Politiche agricole, alimentari e forestali (nota del 9 aprile 2015, n. 24856), **ha definito il concetto di "manipolazione" applicabile alle piante.**

In particolare nella nota viene affermato che i **trattamenti di concimazione, sistemazione del terreno, potatura, svasamento, inserimento di ritenitori idrici, steccatura, ecc., devono essere considerate vere e proprie "manipolazioni"** in quanto, come chiarito dal Ministero, le stesse sono funzionali a garantire la qualità del prodotto finale e rientrano nelle pratiche agronomiche finalizzate alla cura e allo sviluppo del ciclo biologico delle piante.

Alla luce di ciò, i redditi derivanti dalla vendita delle piante acquistate da terzi e fatte oggetto di tali operazioni, devono essere attratti nella determinazione del reddito su base catastale. Ovviamente, affinché ciò si verifichi è necessario che il produttore agricolo vivaista rispetti la prevalenza di prodotti propri, quindi, non deve mancare l'esercizio di attività agricola principale di coltivazione.

Un esempio classico di manipolazione può essere la svasatura delle piante e il successivo rinvasamento in contenitori più grandi con aggiunta di terriccio e concime per accelerare la fase di accrescimento.

Ovviamente per dimostrare questo tipo di attività occorre documentare il processo di manipolazione anche a mezzo di foto o filmati, ma soprattutto occorre avere gli strumenti necessari (banchi di rinvasamento, terriccio, vasi di varie dimensioni, concimi, ecc..)

Sarebbe buona norma, quando si acquistano da altri produttori articoli da rivedente (piante in vasetto, talee, barbatelle, etc), indicare nella fattura di acquisto che *"trattasi di merce da selezionare, lavare, confezionare, imballare, impacchettare, ripulire, rinvasare, acclimatare ecc.."* al fine di adempiere in pieno alla norma che prevede una fase di lavorazione o manipolazione prima della vendita.

ASPETTI FISCALI

L'acquisto di prodotti agricoli in misura non prevalente in confronto ai prodotti propri e la successiva rivendita, dopo che abbiano subito un processo di trasformazione o **manipolazione**, ha le seguenti conseguenze di natura fiscale:

- ✓ per le persone fisiche, società semplici ed enti non commerciali, l'attività, ai fini delle imposte sui redditi, rientra nel **reddito agrario**.
- ✓ **ai fini dell'IVA**, le imprese agricole, indipendentemente dalla natura giuridica e, quindi, anche le società di capitali, **possono applicare il regime speciale** di detrazione previsto dall'articolo 34, qualora i prodotti ottenuti rientrino nella **tabella A, parte prima**;
- ✓ tutte le imprese agricole applicano l'**IRAP** con l'aliquota dell'1,9% anche sul valore della produzione conseguito con le attività di manipolazione.
N. B. Per l'anno d'imposta 2016 l'IRAP sulle attività agricole non è dovuta (se rientrano nei limiti previsti all'art. 32 del TUIR).

PRESTAZIONI DI SERVIZI

Particolare rilevanza ha assunto per il settore florovivaistico l'inserimento della fornitura di servizi tra le attività considerate agricole per connessione.

Tali attività devono essere svolte utilizzando **prevalentemente attrezzature o risorse normalmente impiegate nell'attività agricola principale.**

Pertanto, due sono i parametri da prendere in considerazione al fine di verificare la sussistenza delle condizioni previste dalla norma: normalità e prevalenza.

La normalità

Un bene è normalmente utilizzato nell'attività agricola se corrisponde al fabbisogno lavorativo dell'azienda, in riferimento sia alla tipologia e al numero delle attrezzature, sia al tipo di attività svolta.

Ad esempio, se, in relazione all'estensione e alla destinazione colturale dei terreni, è sufficiente una macchina agricola, non è normale utilizzarne due o più. Parimenti, una mietitrebbia è normalmente utilizzata in caso di produzione di grano, ma non nell'ipotesi di viticoltura.

La prevalenza

Per quanto riguarda la prevalenza, la circolare ministeriale ([44/E del 2004](#)) chiarisce che la verifica va effettuata in relazione al volume d'affari prodotto con le attrezzature normalmente impiegate in azienda, che deve risultare superiore a quello conseguito con le altre attrezzature.

Si tratta di attività quali, ad esempio, motoaratura, spalatura della neve, manutenzione del territorio, manutenzione del verde pubblico e simili, che l'imprenditore agricolo svolge impiegando in misura prevalente le stesse macchine agricole e le stesse risorse umane utilizzate nell'azienda.

Ad esempio, il servizio di manutenzione del verde con l'autocarro normalmente utilizzato in azienda e con un cestello elevatore non impiegato nell'attività agricola, costituisce attività connessa, in quanto l'autocarro prevale sull'insieme dell'apparecchiatura utilizzata per il servizio stesso.

Quindi, in sintesi, se i servizi sono forniti utilizzando esclusivamente le

attrezzature normalmente impiegate in azienda, non si deve procedere ad alcuna verifica.

La prevalenza deve sussistere, altresì, in riferimento ai servizi forniti con le attrezzature che non sono normalmente usate in azienda.

Determinazione forfetaria del reddito

Per tali servizi la determinazione del reddito può essere effettuata in modo forfetario, ai sensi dell'articolo 56-bis, comma 3, del Tuir, **nella misura del 25% dei corrispettivi** annotati ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

La determinazione del reddito in modo forfetario si applica anche nel caso in cui le operazioni effettuate abbiano il carattere dell'occasionalità e, come tali, rientrano nella categoria dei redditi diversi.

IVA

Per quanto riguarda le prestazioni di servizi che entro certi limiti assumono carattere agricolo, **non è applicabile il regime speciale di cui all'articolo 34**, in quanto le stesse non sono comprese nella prima parte della tabella A allegata al D.P.R. n. 633/72.

Come già detto, in base alla Direttiva comunitaria 2006/112/CE, possono rientrare in un regime forfetario, oltre alle cessioni di prodotti agricoli, anche talune prestazioni di servizi, a condizione che siano effettuate dal produttore agricolo ***“con manodopera di cui dispone o con la normale attrezzatura della propria azienda agricola, e che normalmente contribuiscono alla realizzazione della produzione agricola”***.

Pertanto, l'articolo 2, comma 7, della legge n. 350/2007 (legge finanziaria 2008), ha introdotto l'articolo 34-bis che prevede un nuovo regime forfetario, in base al quale, per le attività dirette alla produzione di beni ed alla fornitura di servizi di cui al terzo comma dell'articolo 2135 del codice civile, l'IVA a debito è determinata riducendo del 50% l'imposta relativa alle operazioni imponibili.

Sotto il profilo soggettivo la disposizione si applica a tutti gli imprenditori agricoli, indipendentemente dalla natura giuridica, quindi sia alle ditte individuali, che alle società.

Per quanto concerne l'ambito oggettivo, la disposizione si applica sicuramente alla fornitura di servizi di cui al terzo comma del citato articolo 2135 del codice civile, e, cioè, alle prestazioni effettuate utilizzando prevalentemente attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola principale.

Pertanto, il regime di cui all'articolo 34-bis è applicabile esclusivamente alla fornitura di servizi, comprese le prestazioni effettuate in modo occasionale.

Tale regime IVA **costituisce il regime "naturale"** per le prestazioni di servizi; **tuttavia, il contribuente ha la facoltà di optare per la detrazione nel modo normale, tenendo presente che l'opzione è vincolante per un triennio ed è valida fino a revoca.**

Attenzione: qualora l'azienda abbia scelto il regime normale e voglia gestire le attività connesse applicando il regime naturale, tutta l'iva relativa ai costi inerenti i ricavi da attività connesse non è detraibile.

Un bene è normalmente utilizzato nell'attività agricola se corrisponde al fabbisogno lavorativo dell'azienda, in riferimento sia alla tipologia ed al numero delle attrezzature, che al tipo di attività svolta.

Ad esempio, se, in relazione all'estensione ed alla destinazione colturale dei terreni, è sufficiente una macchina agricola, **non è normale utilizzarne due o più.**

Parimenti, una mietitrebbia è normalmente utilizzata in caso di produzione di grano, ma non nell'ipotesi di viticoltura.

IRAP

Per quanto concerne l'imposta regionale sulle attività produttive, la base imponibile è determinata ai sensi dell'articolo 17 del D.lgs. n. 446/97, sommando al reddito forfetario l'ammontare delle retribuzioni per il personale dipendente, dei compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi, di quelli per prestazioni di lavoro autonomo occasionali e degli interessi passivi.

Dal periodo d'imposta relativo all'anno 2016 l'IRAP va calcolata esclusivamente sui redditi derivanti dalle sole attività connesse.

ASPETTI CONTABILI

In caso di attività connesse di **prestazioni di servizio**, si consiglia di valutare con attenzione se adottare il regime naturale (**versamento del 50% dell'iva incassata**) oppure optare per il regime normale.

Infatti, per le prestazioni di servizi occorre tenere la contabilità separata se l'attività agricola è gestita in regime speciale.

La **contabilità separata** consente sia di individuare i ricavi sui quali applicare il **coefficiente di redditività pari al 25%**, sia di determinare il **reddito in via analitica in caso di opzione**.

Qualora, invece, per l'attività agricola venga applicato il **regime IVA normale**, non viene tenuta la contabilità separata ai fini IVA, ma occorre tenere la **contabilità sezionale** ai fini delle imposte dirette per la determinazione del reddito sia in forma analitica, sia in modo forfetario.

La differenza tra contabilità separata e contabilità sezionale non è rilevante, se non agli effetti della dichiarazione IVA, nella quale, in caso di contabilità separata, devono essere utilizzati tanti moduli quante sono le attività separate, mentre la contabilità sezionale comporta la compilazione di un unico modulo.

ATTIVITA' COMMERCIALE (art. 56 del TUIR)

Fuori dalle ipotesi summenzionate, qualsiasi altro tipo di attività svolta, **DEVE** ritenersi di natura commerciale e **DEVE** essere gestita separatamente da quella agricola.

Pertanto, se i prodotti acquistati presso terzi in misura non prevalente sono semplicemente commercializzati insieme ai propri prodotti, senza attuare un processo di manipolazione o di trasformazione, non è possibile applicare le regole previste per le attività agricole summenzionate.

Infatti, anche se la **commercializzazione è una operazione contemplata nell'articolo 2135 del codice civile fra quelle connesse alla attività agricola**, essa non è considerata tale ai fini fiscali.

La commercializzazione parallela di prodotti non può, quindi, trovare spazio nell'ambito del regime speciale IVA e neppure nella determinazione del reddito su base catastale. Ciò anche se l'articolo 4 del D.lgs. n. 228/2001 consente ai produttori agricoli di commercializzare prodotti di terzi (entro determinati limiti) senza obblighi in materia di autorizzazione amministrativa, tale agevolazione non ha alcun riflesso ai fini fiscali, poiché nella fattispecie si verifica, comunque, una operazione extra agricola.

In buona sostanza, produrre 1.000 piante di rose e comprarne 10 per rivenderle allo stato originario senza alcun tipo di manipolazione, per la parte acquistata si produce reddito di natura commerciale, con tutte le conseguenze del caso.

Vendere separatamente dalla pianta, vasi, terriccio, impianto di irrigazione, semi di prato, ecc. è attività commerciale.

ADEMPIMENTI AMMINISTRATIVI E CONTABILI

Sotto questo ramo d'azienda vanno gestite tutte le operazioni da ritenersi di natura commerciale a tutti gli effetti compresa l'eventuale attività di manutenzione dei giardini qualora non possa rientrare nelle regole previste per le attività connesse.

Sono da ritenersi di natura commerciale tutte le vendite di prodotti per i quali non vi è stata alcuna operazione colturale di natura agricola, o comunque una fase del ciclo biologico della pianta o una manipolazione, ma esclusivamente una pura e semplice commercializzazione di prodotti.

Ai fini autorizzativi, si precisa che qualora l'attività **non** venga svolta nei confronti dei privati, non serve alcuna autorizzazione commerciale comunale, non serve il registratore di cassa, serve solo una nuova iscrizione alla CCIAA e l'emissione della fattura.

Nel caso contrario **serve il registratore di cassa**, la licenza commerciale, (legge 114) il registro per gli incassi in caso di blocco del registratore.

Il regime IVA dovrà essere quello normale ed il reddito sarà determinato in maniera analitica (a costi e ricavi) ex art. 56 del TUIR.

Si precisa che tutti i beni di natura commerciale, giacenti in magazzino al 31 dicembre di ogni anno **vanno inventariati.**

In particolare, qualora si decida di gestire l'attività commerciale con la stessa azienda agricola, **ai fini dell'IVA** è necessaria la tenuta di una contabilità separata.

Ciò comporta i seguenti adempimenti:

- 1) titolarità di un unico numero di partita IVA per tutte le attività esercitate;
- 2) adozione di una distinta serie numerica per la fatturazione delle operazioni di ciascuna attività;
- 3) tenuta dei registri delle vendite, corrispettivi ed acquisti, distintamente da quelli delle altre attività, con registrazioni separate; tenuta del registro riepilogativo per attività.
- 4) distinta liquidazione dell'imposta IVA secondo le regole relative a ciascuna attività. Le liquidazioni periodiche potrebbero esser distinte tra le varie attività in base al volume d'affari (trimestrale-mensile), ma si consiglia sempre di adottare la medesima tipologia di liquidazione per tutte le attività.
- 5) i versamenti dell'IVA periodici rappresentano la somma algebrica dei saldi di tutte le attività.
- 6) trasmettere le liquidazioni IVA periodiche cumulativamente per tutte le attività esercitate;

- 7) presentazione di un'unica dichiarazione IVA, utilizzando tanti moduli quante sono le attività gestite con contabilità separata;
- 8) presentazione di un'unica comunicazione relativamente agli adempimenti periodici (spesometro, modelli INTRA , etc.)

Ai fini delle **imposte sul reddito**, se l'azienda agricola effettua la rivendita di prodotti acquistati presso terzi e commercializzati allo stato originario, l'attività non rientra tra le attività connesse e, pertanto, il reddito deve essere determinato in via analitica, in base alla differenza tra **costi e ricavi**.

Tale situazione si presenta per le imprese agricole che, in base all'articolo 4 del D. Lgs. n. 228/2001, effettuano la vendita diretta anche di prodotti acquistati da terzi

Tutta la merce dell'attività commerciale DEVE essere **custodita separatamente** dai beni dell'azienda agricola apponendo anche eventuali cartelli indicatori.

Per quanto concerne la **tassa sui rifiuti (TARI)**, si precisa che le Imposte Comunali soggiacciono alla disciplina del Comune di appartenenza e quindi una verifica del regolamento in materia è opportuna.

Generalmente, **sono soggette alla tassa le eventuali superficie adibite alla mera commercializzazione dei prodotti NON AGRICOLI**.

È pertanto opportuno dichiarare la posizione presso l'ente preposto al fine di non essere soggetti ad accertamenti che potrebbero determinare inutili o quantomeno inopportuni contenziosi.

LA VENDITA DIRETTA

Il D. Lgs 228/01 all'art. 4, definisce i requisiti per svolgere l'attività di vendita diretta:

- a) essere **imprenditore agricolo iscritto alla CCIAA**;
- b) **vendere i prodotti provenienti in misura prevalente** dalle rispettive aziende.
È altresì concessa la vendita di prodotti di terzi purché non siano prevalenti rispetto ai propri e nell'anno solare precedente il relativo **ammontare dei ricavi sia inferiore a € 160.000 per gli imprenditori individuali ovvero a € 4 milioni per le società.**
- c) osservare le disposizioni vigenti in materia di **igiene e sanità**;
- d) **non aver subito** nell'ultimo quinquennio **condanne** passate in giudicato per reati relativi a frodi alimentari o delitti in materia igienico-sanitaria.
- e) la vendita diretta dei prodotti agricoli **in forma itinerante** nonché la vendita esercitata in occasione di **sagre, fiere, manifestazioni a carattere religioso, benefico o politico o di promozione dei prodotti tipici o locali** è concessa previa comunicazione **al comune del luogo ove ha sede l'azienda**, specificando i prodotti di cui s'intende praticare la vendita e delle modalità con cui si intende effettuarla, ivi **compreso il commercio elettronico**;
- f) la vendita al dettaglio non in forma itinerante **su aree pubbliche o in locali aperti al pubblico**, la comunicazione è indirizzata **al sindaco del comune in cui si intende esercitare la vendita**. Per la vendita al dettaglio su aree pubbliche mediante l'utilizzo di un posteggio la comunicazione deve contenere la richiesta di assegnazione del posteggio medesimo, ai sensi dell'art. 28 del decreto legislativo 31 marzo 1998, n. 114.
- g) l'attività di vendita diretta dei prodotti agricoli ai sensi del presente articolo **non comporta cambio di destinazione d'uso dei locali**;
- h) è consentito il consumo immediato dei prodotti oggetto di vendita, utilizzando i locali e gli arredi nella disponibilità dell'imprenditore agricolo, con l'esclusione del servizio assistito di somministrazione e con l'osservanza delle prescrizioni generali di carattere igienico-sanitario

Pertanto, se la vendita avviene direttamente sul luogo di produzione l'autorizzazione non serve. Si consiglia comunque di richiederla in quanto potrebbe essere utile in caso di contestazione da parte della G. di F. relativamente alla registrazione di corrispettivi senza avere un'autorizzazione alla vendita al minuto. È opportuno verificare i regolamenti comunali nell'ambito dei quali avverrà l'attività di vendita diretta, al fine di non superare eventuali

limiti dimensionali definiti dai regolamenti locali, e si dovranno ovviamente rispettare le norme e gli adempimenti previsti dal punto di vista igienico sanitario.

Un'impresa ortoflorovivaistica può vendere nell'ambito della 228/2001 (disciplina vendita diretta) strumenti strettamente connessi all'attività agricola come vasi, concimi o utensili da lavoro. **Al contrario è preclusa la possibilità di commercializzare prodotti che solo marginalmente sono attinenti all'attività di florovivaismo** come, ad esempio i barbecue carrellati, i vasi in ceramica, tavoli e sedie in vimini o in plastica ecc.

Questo principio, è stato espresso dal Consiglio di Stato Sezione V che, con **la sentenza 131 del 18 gennaio 2016**, si è pronunciato sulla possibilità di ricomprendere nell'ambito della vendita diretta effettuata da un garden anche la commercializzazione di numerosi prodotti non provenienti dall'attività agricola, come sedie, barbecue, ma anche concimi e utensili per lo svolgimento dell'attività florovivaistica.

Secondo l'orientamento espresso dal Consiglio di Stato una **attività florovivaistica può vendere nell'ambito della 228/2001** (disciplina vendita diretta) esclusivamente **strumenti strettamente connessi all'attività agricola** come vasi, concimi o utensili da lavoro. Al contrario è **preclusa la possibilità di commercializzare prodotti che solo marginalmente sono attinenti all'attività di florovivaismo** come, ad esempio i barbecue carrellati, i vasi in ceramica, tavoli e sedie in vimini o in plastica ecc. In relazione a questa seconda parte della contestazione il Consiglio di Stato si esprime sul concetto di inerenza dei prodotti da giardinaggio.

L'interpretazione offerta dai Giudici Amministrativi è indubbiamente rigida e restrittiva, tuttavia, deve essere tenuta ben presente dagli operatori del settore proprio per evitare l'abuso di una disciplina estremamente vantaggiosa riservata alle imprese agricole.

Riepilogando, la vendita diretta introdotta dal D. Lgs 228/01 all'art. 4, prevede la possibilità di esercitare tale attività:

- **in sede fissa**
- **in forma itinerante**
- **su area pubblica non in forma itinerante**
- **tramite macchine erogatrici**

- **tramite internet**
- tramite l'auto raccolta

INAIL e INPS

L'attività di florovivaismo è da considerarsi "agricola" a tutti gli effetti quando questa viene esercitata dall'azienda agricola che produce nel proprio terreno in **modo prevalente** i beni oggetto di vendita.

Tutta l'attività svolta dall'interessato e dai suoi dipendenti relativa alla messa a dimora della pianta, e alla manutenzione dei parchi e giardini, **dal punto di vista previdenziale è da considerarsi agricola.**

Si precisa che dal punto di vista previdenziale anche un'azienda artigiana ha la possibilità di assumere i propri dipendenti sfruttando le agevolazione del settore agricolo.

È consigliato fare una verifica della fascia contributiva applicata ogni anno quando l'INPS invia il frontespizio dei contributi con i relativi bollettini, ciò avviene entro il 16 luglio.

CAMERA DI COMMERCIO

L'attività agricola e florovivaistica deve essere regolarmente iscritta alla CCIAA dove risiede la sede legale dell'azienda.

Alla pratica vanno allegate tutte le autorizzazioni specifiche quali ad esempio l'autorizzazione comunale alla vendita diretta, autorizzazione alla produzione vivaistica.

Le serre nelle quali è svolta l'attività, se ubicate in diverse località, costituiscono Unità Locali per cui vanno dichiarate alle Camere di Commercio competenti per luogo di appartenenza e pagano un diritto aggiuntivo.

AGENZIA DELLE ENTRATE

Anche all’Agenzia delle Entrate devono essere dichiarate le attività svolte, con il corretto codice Ateco previsto dalle tabelle ministeriali, facendo attenzione a separare eventuali attività commerciali da quelle agricole. Anche le sedi aziendali di produzione vanno indicate come altri luoghi nei quali viene esercitata l’attività.

FABBRICATI RURALI ABITATIVI, STRUMENTALI (serre) E IMU

Per poter usufruire della qualifica di fabbricato rurale un immobile deve rispettare due caratteristiche essenziali:

- deve rispettare i requisiti di cui all’art. 9 comma 3 (fabbricati abitativi) o 3 bis (fabbricati strumentali) di cui al D.L. 557/93.
- deve essere accatastato in D/10 (fabbricati strumentali o A/6 (fabbricati abitativi), oppure nelle risultanze catastali deve essere inserita la relativa annotazione di ruralità: *“dichiarata sussistenza dei requisiti della ruralità [...]”*.

Ricordiamo che per ottenere l’inserimento della postilla della ruralità è necessario presentare all’Agenzia del Territorio competente un’apposita domanda ai sensi di quanto previsto dal D.M. 26 luglio 2012 che produrrà i propri effetti esclusivamente dal momento della presentazione. Ricordiamo infatti che tali domande producevano effetto retroattivo per 5 anni antecedenti solo se presentate entro il 2012.

L’attribuzione della qualifica di fabbricato rurale consente di ottenere innumerevoli vantaggi fra cui l’esonero IMU per i fabbricati rurali strumentali, fra i quali possono essere annoverati anche quelli concessi un uso ai dipendenti con **più di 100 giornate lavorative**.

PREVENZIONE INCENDI

Il DPR 151/2011 recante norme sulla prevenzione degli incendi, ha previsto tale obbligo anche per le attività di florovivaismo.

Infatti, il punto 69 della norma, vengono indicati fra i locali obbligati al rispetto delle suddette regole, anche quelli “adibiti ad esposizione e/o vendita all’ingrosso o al dettaglio, fiere e quartieri fieristici, con superficie lorda superiore a 400 mq. comprensiva dei servizi e depositi”.

Ciò sta a significare che, mentre le serre destinate alla produzione delle piante sono esenti da ogni obbligo, **i locali destinati alla vendita (garden) invece, se di superficie superiore a mq. 400 comprensivi di servizi e depositi, sono obbligati al rispetto della normativa.**

Si precisa che il mancato adeguamento determina sanzioni sia di **carattere PENALE** che amministrativo.

IMPRENDITORE AGRICOLO PROFESSIONALE (qualifica IAP)

È imprenditore agricolo professionale colui il quale, in possesso di adeguate conoscenze e competenze professionali ai sensi dell'art.5 del Reg.to CE 1257/99 dedichi alle attività agricole (così come definite dall'articolo 2135 del Codice Civile), direttamente o in qualità di socio di società, **almeno il 50% del proprio tempo di lavoro complessivo e che ricavi dalle attività medesime almeno il 50% del proprio reddito globale da lavoro** (25% per le aziende ubicate in zone svantaggiate di cui all'art. 17 del Reg. CE n. 1257/99).

Le società di persone, cooperative e di capitali, anche a scopo consortile, sono considerate imprenditori agricoli professionali qualora lo statuto preveda quale oggetto sociale l'ESERCIZIO ESCLUSIVO delle attività agricole di cui all'articolo 2135 del codice civile e siano in possesso dei seguenti requisiti:

- a) nel caso di società' di persone qualora almeno un socio sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale. Per le società in accomandita la qualifica si riferisce ai soci accomandatari;
- b) nel caso di società cooperative qualora almeno socio che sia anche amministratore sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale;
- c) nel caso di società di capitali, quando almeno un amministratore sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale.

Pertanto, stando al tenore letterale della norma, mentre l'imprenditore individuale può svolgere altre attività mantenendo lo status di IAP, qualora rispetti il parametro di prevalenza tempo/reddito dell'attività agricola rispetto alle altre attività svolte. Per le imprese in forma societaria è richiesto che l'attività agricola sia "**esclusiva**". Ciò, pur se in contrasto con lo spirito dell'aggiornamento civilistico dell'inquadramento della figura

dell'imprenditore agricolo, **impone alle aziende in forma societaria di valutare attentamente la gestione di attività non agricole, fossero anche attività modeste.**

Va detto inoltre che le norme che disciplinano il riconoscimento dello status di IAP (Dlgs 99/2004) sono state aggiornate dal **D. Lgs 101/2005 con l'introduzione dell'art. 3-bis** precisando che: *“La qualifica di imprenditore agricolo professionale può essere apportata da parte **dell'amministratore ad una sola società**”*.

Pertanto, **anche se l'orientamento non è unanime**, si sta diffondendo **l'interpretazione restrittiva** secondo la quale anche per le società di persone come per quelle di capitali, **la qualifica professionale può esser apportata dall'amministratore limitatamente ad una sola società.**

[\(Parere Regione Emilia Romagna PG. 2016. 0697780 del 02 novembre 2016\)](#)

METODOLOGIE DI CONTROLLO NEL SETTORE ORTOFLOROVIVAISTICO

PREMESSA

Il settore dell'ortoflorovivaismo, per sua natura nel comparto agricolo è quello che da sempre rappresenta le casistiche più diffuse di vendita diretta azienda/consumatore, spesso anche con margini significativi. Inoltre, per la sua intrinseca vocazione, è da sempre l'attività agricola "*apparentemente più simile*" ad un'attività commerciale godendo di alcuni importanti vantaggi in termini di semplificazioni e fiscalità. Per questo motivo attrae l'attenzione (a volte l'invidia) di attività commerciali concorrenti. L'introduzione delle nuove opportunità introdotte dal legislatore, che abbiamo in breve riassunto in questa circolare (attività agricole, connesse, commerciali e vendita diretta), **devono esser utilizzate dall'imprenditore in modo consapevole, senza abusarne**, onde evitare contestazioni o sanzioni.

Vediamo di seguito come avvengono le verifiche per tale settore.

FINALITA' E UTILIZZO DELLE METODOLOGIE

Oggi esistono metodologie di controllo mirate per singola categoria di impresa. Con la **circolare 175/E del 5/8/1999** sono state definite le linee guida per l'accertamento nel settore del florovivaismo.

L'obiettivo principale di tali metodologie di controllo è di **risalire al volume d'affari**, a prescindere dalle risultanze contabili, attraverso una serie di dati oggettivi reperibili presso il contribuente o presso terzi.

L'INTRODUZIONE DELLE CHECK -LIST

Per ottimizzare l'attività del verificatore e per ottenere i migliori risultati sono state create le cosiddette "*check-list*", le quali consistono in un elenco di dati che devono essere rilevati obbligatoriamente dai verificatori.

Con le check-list viene effettuato un **controllo ad ampio raggio**. Si parte da una verifica di carattere macroscopico, fino ad arrivare alle indagini bancarie e se necessario vengono effettuati anche controlli tipici della revisione aziendale, per verificare il rapporto tra i mezzi propri e gli affidamenti bancari, il calcolo del capitale investito nell'azienda ecc.. Bisogna inoltre sottolineare che il verificatore non è obbligato ad attenersi alle check-list, ma è autorizzato ad indirizzare i controlli anche su altri elementi che si discostano dalle istruzioni ricevute.

In calce abbiamo ritenuto opportuno allegare un fac-simile della check-list per il florovivaismo, affinché il contribuente possa effettuare un auto controllo per verificare incongruità ed, eventualmente, intervenire per eliminare tutte le situazioni sospette.

METODOLOGIE DI VERIFICA

Le metodologie di verifica possono essere riassunte nelle seguenti fasi:

- ✓ *accesso*
- ✓ *controlli preliminari*
- ✓ *controllo del volume d'affari*
- ✓ *controlli alternativi ed ulteriori elementi di valutazione*

Le **indagini bancarie** sono inserite nelle check-list ma vengono effettuate a discrezione dei verificatori e comunque a fronte di gravi indizi di evasione.

ACCESSO

L'accesso coincide con la prima fase della verifica ed è effettuato nel luogo in cui si svolge l'attività e nel luogo in cui vengono conservate le scritture contabili, se diverso dal luogo dove si svolge l'attività.

Sempre in questa prima fase i verificatori dovranno definire, con l'ausilio del titolare dell'attività i seguenti elementi:

- ✓ superficie utilizzata per ogni tipo di coltura, rilevabile anche dalla mappa dell'azienda, la cui tenuta è obbligatoria
- ✓ la densità della coltivazione, distinta per ogni specie vegetale prodotta
- ✓ ciclo produttivo (tempo necessario per i vari cicli naturali)
- ✓ tecniche colturali ed utilizzo dei fertilizzanti
- ✓ prezzi al pubblico praticati nell'anno di accesso

Oltre alla rilevazione di tali elementi devono essere ricercati documenti extra-contabili con particolare riferimento a quelli che possono denotare lo svolgimento di attività complementari a quella vivaistica (progetti per la sistemazione di giardini, preventivi...).

I vivaisti sono tenuti alla compilazione di **registri previsti dal Servizio Fitosanitario** relativi alle produzioni, gli acquisti, le cessioni a terzi, nonché le mappe aggiornate delle coltivazioni in corso, che i verificatori potranno richiedere per valutarne la congruità con i dati contabili.

Solitamente viene fatto un riscontro, **censendo il personale dipendente** al fine di far

emergere la presenza di personale non regolarmente assunto. I verificatori dispongono parametri per **valutare la congruità del numero di dipendenti rispetto alle superfici coltivate** in funzione della tipologia e modalità di coltivazione.

Possono esser letti i file presenti sui computer e ricercati documenti extra-contabili quali ad esempio i preventivi, statini di lavoro, ecc..

CONTROLLI PRELIMINARI

In questa fase devono essere controllati tutti i libri contabili obbligatori. Nel caso in cui da questi controlli emergano gravi e numerose violazioni i verificatori potranno applicare il metodo di accertamento induttivo.

Dopo aver controllato i libri obbligatori dovrà essere fatto un accurato inventario del magazzino sia per valutarne la congruità con i volumi d'affari sia per far emergere eventuali attività complementari a quelle autorizzate o dichiarate.

DETERMINAZIONE DEL VOLUME D'AFFARI

In tutti i casi in cui **l'attività soggetta a controllo non abbia i requisiti per poter godere dei benefici della tassazione agevolata ai sensi dell'art. 32** del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, **occorre ricostruire il volume d'affari** andando a definire **il confine tra il volume d'affari relativo all'attività agricola e non agricola.**

Per l'attività di agricola di produzione di vegetali si dovrà procedere alla ricostruzione del volume della produzione sulla base della superficie coltivata ricavabile anche dalla mappatura dell'azienda, ovvero sulla scorta della resa delle materie prime e altri materiali consumati (vasi, determinati tipi di terriccio, particolari fertilizzanti, ecc.).

Per ricostruire il volume d'affari dei prodotti acquistati si dovrà **distinguere** tra le piante oggetto di attività di manipolazione **che rientrano tra le attività connesse** nel rispetto del criterio di prevalenza, **ed i ricavi che derivano dall'attività commerciale.** Infatti per gli articoli acquistati presso terzi la verifica del relativo volume d'affari avverrà applicando il ricarico medio praticato al costo del venduto calcolato anche sulla scorta della rilevazione delle giacenze di magazzino.

I verificatori esamineranno i seguenti dati precedentemente individuati, in contraddittorio con il contribuente:

- ✓ i prodotti vegetali più venduti
- ✓ le superfici coltivate
- ✓ le densità di coltivazione

✓ le durate dei cicli di produzione

Per quanto riguarda le piante (da frutto, ornamentali, Ecc.) occorrerà tener conto altresì, anche sulla base di quanto rilevato al momento dell'accesso, dello stadio della crescita al quale vengono commercializzate, essendo evidentemente diversa la natura del ciclo colturale ed il prezzo richiesto (ovviamente piante più giovani hanno un ciclo di coltivazione più breve ed un prezzo di vendita meno elevato).

Ad esempio, se per una pianta il ciclo di coltivazione dura all'incirca 26 settimane, ciò significa che in un anno si possono ottenere due cicli di coltivazione; se in mille metri quadrati sono messe a dimora 200 piante di quel tipo, la produzione annua in quel lembo di terreno ammonterà a 400 piante che moltiplicate per il prezzo di vendita unitario daranno i ricavi di quell'area. Con un ragionamento analogo per le altre superfici coltivate i verificatori potranno risalire alla produzione totale vendibile e quindi all'ammontare complessivo dei ricavi.

La determinazione del prodotto vendibile può essere operata anche sulla base di un campione che in termini di valore aggiunto sia sufficientemente rappresentativo della produzione totale.

Un metodo alternativo di ricostruzione per tipologia di piante coltivate può essere attuato sulla base della resa delle materie prime o di consumo ricavabili dalle fatture di acquisto, utilizzando specialmente quei materiali che sono impiegati in specifiche produzioni e non in tutta la linea dei vegetali autoprodotti o commercializzati.

Saranno preliminarmente individuati uno o più prodotti campione determinando, per ognuno di essi, il consumo di materie prime necessarie alla produzione.

Se, a titolo di esempio, un fertilizzante trova applicazione solo nei cicli di produzione di alcune specie, in base al dosaggio indicato sulla confezione ed al consumo prodotto nell'anno è possibile determinare il volume della produzione realizzato per quella specie. Laddove ricorrono le condizioni, lo stesso principio sarà applicato ad altre colture per la valutazione della relativa produzione vendibile. Queste operazioni devono necessariamente svolte in contraddittorio con il titolare dell'azienda.

I risultati dell'indagine campionaria possono essere generalizzati, ai fini della ricostruzione del volume d'affari complessivo, sulla base dell'incidenza che le produzioni prese in considerazione presentano rispetto alla produzione totale.

I vivaisti che effettuano **attività connesse** attraverso **l'acquisto, la manipolazione e la commercializzazione** di materiale vegetale, è opportuno che documentino accuratamente tale attività, attraverso la chiara rappresentazione delle fasi lavorative, del relativo impiego di mezzi e manodopera, in quanto i volumi d'affari da esse prodotti rientrano nella tassazione catastale (reddito agrario).

Infine, in presenza di **attività commerciale**, oltre alla verifica della congruità risultante dai controlli, si procederà alla valutazione del ricarico medio con particolare attenzione alle tipologie merceologiche oggetto dell'attività agricola e connessa.

Sulla base di tutte le informazioni ricevute, i verificatori determineranno la compatibilità e la congruità dei volumi d'affari.

ALTRI ELEMENTI UTILI AI FINI DELLA VERIFICA

Le aziende in esame molto spesso si occupano anche della realizzazione di giardini.

Se non si è optato per la tassazione ordinaria, in presenza di attività **di prestazioni di servizi con l'utilizzo prevalentemente di mezzi e manodopera utilizzati per l'attività agricola-vivaistica** è importante illustrare e dimostrare il rispetto di tale condizione, dato che il reddito soggetto a tassazione è determinato in misura forfetaria (vedi paragrafo attività connesse).

Durante la verifica verrà prestata molta attenzione da parte dei verificatori alla fase di controllo delle fatture di acquisto per verificare se tra gli acquisti risulta materiale necessario per tali realizzazioni (impianti di irrigazione, fontane, gazebo, pavimentazioni).

Questa attività nel caso in cui venga svolta è molto redditizia in quanto comprende altri lavori che sono complementari come lo scavo del terreno per la posa dell'impianto irriguo, la sistemazione di sassi ed altri elementi architettonici e la posa in opera di specie di piante solitamente molto costose. I verificatori potrebbero ricorrere alle indagini bancarie. Molto spesso per l'esecuzione di un giardino richiede certe forme di garanzia a favore del cliente che il più delle volte consistono in mere certificazioni. Qualora i verificatori venissero a conoscenza di tale documentazione potranno inviare questionari dettagliati ai clienti per verificare gli importi corrisposti, il tipo di prestazione ecc.

L'ultimo elemento, ma di certo non meno importante, consiste nella verifica della capacità contributiva del soggetto accertato. Per risalire alla c.d. "capacità contributiva" i verificatori verificheranno il tenore di vita del soggetto accertato attraverso

l'individuazione di alcuni elementi (possesso di automobili, di imbarcazioni, acquisto di immobili ecc.). Nel caso in cui si verificassero discordanze tra il volume d'affari e gli elementi accertati oppure qualora non risulti possibile ricostruire il volume d'affari i verificatori potranno richiedere all'ufficio competente l'accertamento sintetico del reddito complessivo in base a quanto stabilito dall'art. 38 comma 4 del D.P.R. n. 600/73, nei confronti del titolare della persona fisica o dei soci della società.

In allegato: "Check-list" utilizzate dai verificatori durante la loro attività di verifica, al fine di poter cogliere gli aspetti essenziali della procedura di controllo.

I Fase: Preparazione del controllo	
-	Effettuare un'interrogazione contabile completa
-	Rilevare l'ubicazione della sede e degli altri locali utilizzati per l'esercizio dell'attività
-	Rilevare il luogo di conservazione delle scritture contabili
-	Individuare gli elementi indicatori di capacità contributiva del soggetto verificato, dei familiari conviventi, di eventuali associati nonché nel caso di società, dei soci e dei loro familiari
-	Rilevare l'esistenza di partite IVA cessate (anche intestate ai soci)
-	Procedere a verificare l'esistenza di protesti attraverso l'interrogazione della "linea collegamenti telematici"
-	Acquisire le ultime dichiarazioni disponibili
-	Procedere ad accertare l'esistenza di precedenti controlli e l'inclusione nelle liste selettive di anni precedenti
-	Acquisire tutti gli elementi d'accertamento in possesso dell'ufficio
II Fase: Attività di controllo	
Accesso	
-	Effettuare la ricerca della documentazione extra-contabile (corrispondenza commerciale, fogli di prenotazione, rubriche dei clienti e dei fornitori ecc.)
-	Acquisire i dischetti magnetici rinvenuti
-	Acquisire i dati presenti nell'hard disk dei P.C. presenti
-	Rilevare il numero, la qualifica e le mansioni dei dipendenti presenti al momento dell'accesso
-	Rilevare il numero dei soci, dei familiari e degli altri collaboratori che prestano la loro opera nell'impresa
-	Rilevare la superficie utilizzata per le diverse tipologie di coltura dall'esame della mappa dell'azienda
-	Rilevare i beni strumentali e le attrezzature
-	Effettuare l'inventario delle merci in magazzino distintamente tra quelle provenienti da acquisti o da produzione interna
-	Rilevare il denaro e gli altri valori in cassa
-	Rilevare le carte di credito accettate in pagamento
-	Rilevare il numero e la tipologia dei servizi offerti (attività agrituristica e non)
-	Rilevare i prezzi di vendita dei prodotti agricoli nonché le tariffe applicate per i servizi resi
-	Si è proceduto a:
-	Accertare la superficie di coltivazione per ogni specie vegetale prodotta
-	Acquisire i diversi cicli produttivi, le tecniche colturali adottate ed il tipo e le quantità di fertilizzanti utilizzati per ogni coltura
-	Rilevare i prodotti vegetali più venduti ed i prezzi praticati al pubblico, distinti per tipologia di prodotto
-	Acquisire informazioni relativamente al periodo di apertura
-	Acquisire i dati relativi alle dosi di consumo di materie prime necessarie per la produzione delle diverse specie vegetali
-	Controllare l'esistenza, la bollatura e l'aggiornamento dei libri contabili obbligatori
-	

-	Accertare se i dati rilevanti dalla documentazione extra-contabile trovano riscontro nella contabilità e nei documenti emessi
-	Riscontrare se il personale rilevato al momento dell'accesso o comunque risultante in forza all'impresa è regolarmente registrato nei libri previsti in materia del lavoro
-	Verificare se i valori rinvenuti in cassa trovano riscontro nei corrispettivi complessivi e parziali registrati
-	Riscontrare se i pagamenti effettuati a mezzi carta di credito trovano corrispondenza nelle ricevute/fatture emesse
-	Verificare l'esistenza di finanziamenti da parte del titolare o dei soci
-	Verificare in caso di mancata distribuzione di utile, se vi sono stati prelievi da parte del titolare o dei soci
-	Verificare se le rimanenze sono state descritte in maniera sommaria e/o presentano uno scarso dettaglio nella loro classificazione
-	Accertare se vi sono materie prime in magazzino non coperte da fatture di acquisto.
-	Verificare l'attendibilità dei tempi di emissione degli scontrini e della contabilizzazione dei corrispettivi
-	Scomporre i corrispettivi tra vendita all'ingrosso e al dettaglio nonché tra i beni di diretta produzione o solo commercializzati
-	Determinare il ricarico medio ponderato per i prodotti oggetto dell'attività commerciale
-	Ricostruire il volume della produzione vendibile anche a campione sulla base della superficie coltivata e della densità di coltivazione, tenendo conto della durata del ciclo produttivo specifico per ogni tipologia di vegetale prodotto
-	Ricostruire il volume della produzione sulla base dei consumi delle materie prime specifiche per ciascuna tipologia di prodotto
-	Valorizzare la produzione come sopra determinata per ciascuna specialità di prodotto
-	Verificare la congruità tra gli acquisti di materiale specifico per le attività complementari (impianti di irrigazione, pavimentazione fontane, gazebo ecc.) e le relative prestazioni contabilizzate
-	Inviare questionari ai clienti relativamente alle suddette attività complementari
Altri controlli e verifiche	
-	Esaminare il rapporto tra mezzi propri ed affidamenti bancari
-	Accertare il titolo di possesso delle superfici utilizzate per l'esercizio dell'attività
-	Calcolare il capitale investito nell'azienda
-	Calcolare l'affitto delle superfici di proprietà utilizzate per l'esercizio dell'attività

Indagini bancarie (non obbligatorie)	
-	Se vi sono gravi indizi di evasione ovvero indizi tali da far ritenere che quanto accertato diverga significativamente dall'effettiva capacità contributiva del soggetto verificato
-	Richiedere al contribuente l'indicazione dei conti intrattenuti con banche ed istituti finanziari
-	Acquisire ed esaminare la copia dei conti segnalati ed esibiti dal contribuente
-	Richiedere copia dei conti agli istituti di credito e finanziari
-	Interessare istituti bancari operanti in località diverse da quelle diverse dal contribuente
-	Estendere indagini bancarie ad altri soggetti

BONUS VERDE

La legge 205/2017 ha previsto, per l'anno 2018, la possibilità di detrarre dalle imposte sui redditi delle persone fisiche un importo pari al 36 per cento, fino ad un ammontare complessivo non superiore a 5.000 euro per unità immobiliare ad uso abitativo, delle spese documentate e sostenute dai contribuenti che possiedono o detengono, sulla base di un titolo idoneo, l'immobile sul quale sono effettuati gli interventi relativi alla:

- a) «sistemazione a verde» di aree scoperte private di edifici esistenti, unità immobiliari, pertinenze o recinzioni, impianti di irrigazione e realizzazione pozzi;
- b) realizzazione di coperture a verde e di giardini pensili.

Nel corso di Telefisco 2018, l'Agenzia ha fornito alcuni importanti chiarimenti sull'utilizzabilità e sulle modalità di esercizio del beneficio fiscale introdotto dai commi 12 e 13 della L. 205/2017.

La prima precisazione delle Entrate riguarda la possibilità di accesso al **bonus** nel caso in cui un soggetto svolga più interventi di sistemazione del **verde** nell'ambito dello stesso anno. La norma di legge, afferma che la soglia di 5.000 euro è attribuita *“per unità immobiliare ad uso abitativo”* e *“sulle parti comuni esterne degli edifici condominiali”*.

Nel caso in cui, all'interno di un condominio, un condomino si trovasse a sostenere delle spese sia per interventi di manutenzione straordinaria sulle parti comuni, che lavori di sistemazione sul proprio giardino privato rientranti nel c.d. Bonus Verde, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che il **bonus** raddoppia: il contribuente avrà diritto alla detrazione fino a 5.000 euro per il lavoro sul proprio giardino e fino a massimo 5.000 euro per l'intervento sulle parti comuni condominiali, i cui costi saranno imputati a tutti i condomini in base alla relativa quota.

L'Agenzia ha però stretto interpretativamente l'ambito di applicazione: non possono essere portate in detrazione le spese sostenute per lavori effettuati in economia sul proprio giardino in quanto ciò deve ritenersi incompatibile con il concetto di *“interventi straordinari”*. Parimenti, devono ritenersi esclusi dalla portata delle agevolazioni fiscali tutti gli interventi di mera manutenzione ordinaria annuale dei giardini preesistenti.

La manutenzione ordinaria dei giardini, così come le spese per la progettazione degli stessi, potrà, invece, rientrare nell'agevolazione in commento, purché sia agganciata ad un intervento ammesso al **bonus**.

Trattamento simile è da ritenersi corretto nel caso di acquisto di piante in vaso: le relative spese potranno essere detratte solo nel caso in cui l'acquisto sia svolto in collegamento con

gli interventi agevolati di cui sopra. Lo stesso si ritiene possa valere per gli interventi “leggeri” sui giardini.

MODALITÀ DI PAGAMENTO: per accedere al **bonus verde** non sono necessari i cosiddetti “bonifici parlanti”, ma è sufficiente che il pagamento venga effettuato tramite mezzi “tracciabili”. Possono essere utilizzati, quindi, assegni, carte di credito e di debito, bancomat e bonifici ordinari.