



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE  
DI PISTOIA

SEZIONE 1

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	ROMOLI	VIRGILIO	Presidente e Relatore
<input type="checkbox"/>	GIOVANNELLI	GIOVANNI	Giudice
<input type="checkbox"/>	MELE	MARIA ELENA	Giudice
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA 0001

- sul ricorso n. 95/2017  
depositato il 07/04/2017

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T8R010101342 IRPEF-ALTRO 2011  
contro:  
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE PISTOIA  
VIA GALVANI 51000

proposto dai ricorrenti:

difeso da:  
POGGIANI FABRIZIO GIOVANNI  
VIA ENRICO FERMI 1/A 51100 PISTOIA PT

difeso da:  
ROGNONI MASSIMO  
VIA DI LUPARELLO 23 51100 PISTOIA PT

difeso da:  
POGGIANI FABRIZIO GIOVANNI  
VIA ENRICO FERMI 1/A 51100 PISTOIA PT

difeso da:

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 95/2017 (riunificato)

UDIENZA DEL

20/03/2018 ore 09:30

N°

72/18

PRONUNCIATA IL:

20/03/18

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

22.5.18

Il Segretario

COLLABORATORE TRIBUTARIO  
Sig.ra CINZIA WANDERLINGH

*Wanderlingh*





(segue)

**difeso da:**  
POGGIANI FABRIZIO GIOVANNI  
VIA FERMI 1/A INT. 2 51100 PISTOIA PT

**difeso da:**  
ROGNONI MASSIMO  
VIA GIACOMETTI 3 51100 PISTOIA PT

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 95/2017 (riunificato)

UDIENZA DEL

20/03/2018 ore 09:30

n. 95/2017 RG (+ 214/17+215/17 RG)

/Agenzia Entrate Pt

### Fatto e Diritto

L'Ufficio ha proceduto a controllo della posizione fiscale della  
Agricola Semplice relativamente all'anno 2011.

Società

Dall'analisi delle fatture attive e passive del primo trimestre ha individuato un certo numero di operazioni di vendita per le quali, tenendo conto del breve lasso di tempo trascorso fra l'acquisto e la vendita delle piante, doveva escludersi che queste avessero compiuto all'interno del vivaio del contribuente una fase del ciclo biologico e che fossero state sottoposte ad attività di manipolazione e/o trasformazione, con la conseguenza che dette vendite dovevano ritenersi effettuate nell'ambito di un'attività commerciale, e non agraria.

Per evidenziare la correlazione tra acquisti e vendite l'Ufficio ha provveduto a riportare su un foglio excel allegato all'avviso di accertamento tutte le fatture di acquisto e di vendita del periodo 1.1.2011-31.3.2011 ritenute espressive di attività commerciale. Considerando che le stesse ammontavano ad € 109.708,00 e che rappresentavano una percentuale del 14,34% sul venduto del periodo, pari ad € 764.954,00, l'Ufficio ha riportato la stessa percentuale sul totale del venduto annuo, pervenendo alla conclusione che le vendite commerciali su base annua fossero di € 344.800,00. Deducendo quindi dai ricavi della gestione commerciale i costi di acquisto delle piante, pari ad € 240.179,00, ha accertato in € 104.179,00 il reddito d'impresa commerciale, procedendo a recupero IRAP e relative sanzioni a carico della società ed accertando, di conseguenza, il maggior reddito corrispondente, per IRPEF e addizionali di legge, in capo agli eredi dei due soci.

con distinti ricorsi, hanno impugnato gli avvisi di accertamento, il primo nella duplice qualità di socio liquidatore della società e di erede dei soci, la seconda in qualità di erede degli stessi.

Deducono, preliminarmente, la nullità dell'atto di accertamento per la mancata instaurazione del contraddittorio preventivo; per difetto di motivazione dell'atto; per illegittimità dell'accertamento induttivo.

In qualità di eredi eccepiscono, inoltre, la nullità della notificazione dei rispettivi atti di accertamento, in quanto effettuata agli eredi impersonalmente e collettivamente presso l'ultimo domicilio del cuius, anziché personalmente presso il loro domicilio.

Nel merito, premesso che l'onus probandi dei fatti costitutivi della pretesa tributaria grava sull'Erario, i ricorrenti contestano la ricostruzione dell'Ufficio producendo un foglio di calcolo (allegato n. 8 dal ricorso) nel quale vengono esaminate in dettaglio tutte le operazioni di vendita in contestazione evidenziando i motivi in forza dei quali si dovrebbe ritenere dimostrato che la quasi totalità delle correlazioni effettuate dall'Ufficio al fine di ricondurre dette vendite a ricavi commerciali risultano viziate da errori e che in realtà nella maggior parte dei casi le piante vendute non corrispondono a quelle acquistate.

h

Fanno rilevare inoltre che una parte delle piante vendute erano destinate all'estero venendo necessariamente assoggettate a "manipolazione" prima di essere spedite .

Lamentano , ancora, che l'Ufficio abbia riconosciuto in deduzione dei ricavi commerciali i soli costi di acquisto delle piante , e non anche pro - quota i costi generali dell'azienda .

Nella specie non è in discussione il fatto che la società abbia i requisiti dell'impresa agricola. L'oggetto dell'accertamento è limitato alle fatture di vendita elencate nel foglio excel allegato all'avviso impugnato . L'Ufficio, sulla premessa che sia riscontrabile una piena corrispondenza fra le piante vendute e quelle acquistate da terzi, sostiene che in considerazione della strettissima contiguità temporale fra l'acquisto e la vendita, le operazioni in oggetto debbano considerarsi compiute nell'esercizio di un'attività commerciale, dovendosi logicamente escludere che le piante stesse ( rivendute in parte lo stesso giorno dell'acquisto, in parte pochi giorni dopo e comunque in un periodo di tempo molto contenuto ) possano essere state ricoltivate nel vivaio del contribuente - nel senso di avervi svolto il ciclo biologico o fase di esso- o che debbano avervi subito un'attività di manipolazione o trasformazione riconducibile all'attività agricola per connessione , attività quest'ultima che , ad avviso dell'Ufficio, dovrebbe essere comunque provata dal contribuente, tenendo conto che quelle dell'impresa agricola è una tassazione agevolata.

Ciò posto, le eccezioni preliminari dei ricorrenti vanno disattese.

Trattandosi di accertamento cd. "a tavolino" e di tributi "non armonizzati", per costante giurisprudenza, il contraddittorio endoprocedimentale non era richiesto.

L'atto di accertamento inoltre è adeguatamente motivato , contenendo la chiara esposizione delle ragioni di fatto e di diritto che giustificano l'accertamento ( mera compravendita di piante non preceduta da ciclo biologico e attività manipolative), ragioni che il contribuente ha dimostrato di avere chiaramente inteso svolgendo appieno le proprie difese. Che tali ragioni siano o meno fondate è questione invece che attiene al merito e non alla validità dell'atto impugnato.

L'accertamento poi è da ritenersi legittimo , in quanto fondato sull'analisi delle risultanze delle fatture attive e passive dell'impresa , ritenuta indicativa di un'attività commerciale non contabilizzata .

Infondata, infine , anche la deduzione di nullità delle notifiche effettuate nei confronti degli eredi dei due soci. Invero l'art. 65 del dpr 600/73 dispone che la notifica degli atti intestati al dante causa può essere effettuata agli eredi impersonalmente e collettivamente nell'ultimo domicilio dello stesso ed è efficace nei confronti degli eredi che almeno trenta giorni prima non abbiano effettuata la comunicazione di cui al secondo comma, che non può essere sostituita dalla dichiarazione di successione . La comunicazione configura un vero e proprio onere che, ove non assolto, dispensa gli uffici finanziari dalla ricerca specifica e individuale di ciascun erede , quale che sia il tempo trascorso dall'apertura della successione .

In ogni caso, in base ai principi generali, la nullità della notifica è sanata per raggiungimento dello scopo dall'avvenuta impugnazione dell'atto notificato.

Nel merito, il ricorso appare in larga parte fondato.



Va premesso che il reddito agrario presuppone che la pianta venduta sia stata coltivata o ricoltivata nel vivaio compiendo al suo interno un ciclo biologico o fase di esso (attività agraria in senso stretto) o almeno che prima di essere venduta sia stata sottoposta ad un'attività di manipolazione e/o trasformazione (attività agraria per connessione), così come previsto dalle Circolari dell'Agenzia delle Entrate 14 maggio 2002 n. 44/E e 15 novembre 2004 n. 44/E e dalla consulenza giuridica dell'Agenzia delle Entrate - direzione centrale normativa - n. 954-72/2014.

In mancanza di quanto sopra la vendita di prodotti acquistati da terzi dà luogo ad un reddito commerciale, e come tale tassabile.

Si rinvia, sul punto, alla sentenza 327/2016 di questa stessa Commissione prodotta in atti, nonché a Cass. 28.7.2017 n. 18829 ( " *In nessun caso l'attività di commercializzazione di prodotti acquistati da terzi può considerarsi agraria per connessione se su detti prodotti l'imprenditore, prima di operarne la rivendita, non esegua alcun intervento di manipolazione o di trasformazione idoneo ad inserire in qualche modo i prodotti stessi nel proprio ciclo intermediario per la collocazione sul mercato dei prodotti di altri imprenditori, realizzando utilità del tutto indipendenti dall'impresa agricola* ").

Quanto poi alla distribuzione dell'onere della prova, si ritiene di poter affermare che nel caso in cui tra l'acquisto e la rivendita dei prodotti intercorra un lasso di tempo brevissimo si debba presumere la commercializzazione dei prodotti stessi e che con ciò l'Ufficio abbia assolto il proprio onere probatorio, spettando in tal caso al contribuente di fornire la prova contraria, ossia di avere effettivamente svolto attività di manipolazione o trasformazione del prodotto prima della rivendita, prova che può esser data anche per presunzioni, purchè connotate dai requisiti di gravità, precisione e concordanza.

Tanto premesso, il riscontro effettuato sulla base delle fatture indicate nel foglio excel allegato all'atto di accertamento della società, da una parte, e del documento di cui all'allegato n. 8 del ricorso, dall'altra, evidenzia una perfetta corrispondenza fra le piante vendute e quelle acquistate limitatamente alle fatture di seguito elencate ( con l'avvertenza che la data di acquisto è ricavata dal DDT e che i dati fra parentesi si riferiscono al prezzo di acquisto e a quello della successiva vendita) :

- 1) 1/07 vendita del 20/1/2011 : quercus pubescens; acquisto dello stesso giorno , prot. 59 , da ( € 450 , € 520);
- 2) 1/18 dell' 8/2 : quercus ilex ; acquisto dello stesso giorno, prot. 162 , da ( € 4.000, € 6.000)
- 3) 1/30 del 15/2 : ginkgo biloba fastigiata blagon ; acquisto dello stesso giorno, prot. 187 da ( € 1.000 , € 1.100)
- 4) 1/41 del 22/2 hydranger espera sargentiana ; acquisto del 21/2 , prot. 170 da ( € 96, € 144)
- 5) 1/41 del 22/2 : osmantus heterophyllus ; acquisto dello stesso giorno , prot. 167 da ( € 19,2, € 24)
- 6) 2/27 del 3/2 : photinia fraseri red robin ; acquisto del 31/1 , prot.88 , da ( € 200, € 320)



- 7) 2/27 del 3/2 ; photinia fraseri red robin ; acquisto del 1'1/2, prot. 171, da ( € 345 , € 600)
- 8) 2/32 del 10/2 : carpinus betulus fastigiata ; acquisto dello stesso giorno, prot. 162 da ( € 20, € 32)
- 9) 2/32 del 10/2 : ionicera pileata ; acquisto del 9/2, prot. 133 , da ( € 104, € 160)
- 10) 2/34 del 11/2 : prunica granatum ; acquisto dello stesso giorno , prot. 198, da ( € 154, € 250)
- 11) 1/34 del 15/2: photinia fraseri red robin; acquisto del 31/1 prot. 88 da ( € 200, € 300)
- 12) 2/42 del 16/2 : acer buargarianum ; acquisto dello stesso giorno, prot. 160, da ( € 50, € 115)
- 13) 2/42 del 16/2 : hedera ibernica ; acquisto del 15/2 , prot. 181 , da (€ 735, € 1.029)
- 14) 2/42 del 16/2 : hedera ibernica ; acquisto del 15/2 ,prot. 181 , da (€ 1.435, € 1.722)
- 15) 2/42 del 16/2 : ilex nellie stenvens ; acquisto del 15/2 , prot. 170 , da ( €100, € 160)
- 16) 2/43 del 17/2 : cotinus coggyria royal purple ; acquisto del 16/2 , prot. 131 , da ( € 672, € 921,60);
- 17) 1/41 del 22/2: osmanthus heterofillus ; acquisto dello stesso giorno da prot. 167 ( € 19,2, € 24)
- 18) 1/41 del 22/2 : hydrangea sargentiana ; acquisto del 21/2 prot. 170 da ( € 96, € 144)
- 19) 1/44 del 24/2 : robinia casquerouge ; acquisto dello stesso giorno , prot. 183, da ( € 60, € 80)
- 20) 1/44 del 24/2 : liriodendron tulipifera ; acquisto del 21/2 da prot. 187 ( € 130, € 180)
- 21) 1/44 del 24/2 : vitis vinifera italia ; acquisto del 22/2 , prot. 167, da ( € 17,6, € 31)
- 22) 2/49 del 24/2 : acacia iulibrissin; acquisto dello stesso giorno da prot. 183 ( € 150, € 230)
- 23) 2/50 del 24/2 : buxus sempervirens ; acquisto del 21/2 , prot. 170 , da ( € 160, € 240)
- 24) 2/50 del 24/2 hydrangea paniculata Kyushu ; acquisto del 23/2 , prot. 19, da (€157,5, € 200)
- 25) 2/50 del 24/2 : lagerstroemia india coccinea ; acquisto del 22 /2 ,prot. 191 , da ( € 282,€ 420)
- 26) 2/53 dell' 1/3 : osmanthus burkwoodii ; acquisto del 28/2 da prot. 170 ( € 420, € 630);
- 27) 2/58 del 7/3 : parrotia persica pendula ; acquisto del 5/3 , prot. 190, da ( € 190, € 225)

N

- 28) 2/60 del 8/3 : sorbus aria ; acquisto del 26/2 , prot. 248, da ( € 420, € 700)
- 29) 2/68 del 9/3 : magnolia stellata ; acquisto del 28/2 , prot. 185 , da ( € 125, € 200)
- 30) 1/71 del 12/3 . robinia casquerouge; acquisto del 24/2 da prot. 183 ( € 70, € 100)
- 31) 2/91 del 24/3 juniperus grey owl acquisto del 22/3 , prot. 260, da ( € 38, € 50)
- 32) 2/91 del 24/3: liquidambar styraciflua ; acquisto del 22/3 , prot. 260, da ( € 30, € 495)
- 33) 2/91 del 24/3 : pinus nigra bepo ; acquisto dello stesso giorno, prot. 260, da ( € 410, € 525)
- 34) 2/110 del 31/3 : pittosporum tobira nanum ; acquisto dello stesso giorno , prot. 276 , da ( € 2.475, € 3.105)
- 35) 1/76 del 16/3 : cupressocyparis gold rider ; acquisto del 15/3 , prot. 384, da ( € 540, € 765)
- 36) 1/78 del 16/3 : robinia casquerouge ; acquisto del 14/3 , prot. 248 , da ( € 55, € 80)
- 37) 1/78 del 16/3 : robinia pseudoacacia ; acquisto del 14/3 , prot. 248, da ( € 80, € 120)
- 38) 1/78 del 16/3 sophora japonica regent ; acquisto del 14/3 , prot. 248, da ( € 45, € 75)
- 39) 2/84 del 16/3 n. 2 piante di cornus kousa satoni ; acquisto n. 5 piante identiche del 15/2 da prot. 207 ( p. acquisto 240, vendita 320)
- 40) 1/85 del 23/3 :cupressocyparis leylandii ; acquisto dello stesso giorno, prot. 384 , da ( € 1.000, € 1.300)
- 41) 1/97 del 30/3 : thuja plicata atrovirens ; acquisto del 29/3 , prot. 275 , da ( € 255, € 360)
- 42) 1/102 del 31/3 : vendita di n. 10 piante di robinia pseudoacacia corrispondente ai tre acquisti da effettuati il 30/3 prot. 258 7+2+1 ( € 700, € 1.000)
- 43) 1/102 del 31/3 : vendute n. 15 piante di robinia pseudoacacia 20-25 ; n. 12 delle piante vendute trovano corrispondenza nell'acquisto effettuato il 30/3 da prot. 258 ( prezzo di acquisto delle 12 piante € 1.020; prezzo di vendita € 1.560 )
- 44) 1/103 del 31/3/ : phillostachys bissetii ; acquisto del 23/3 , prot. 271 , da ( € 200, € 228)
- 45) 1/104 del 31/3 : carpinus betulus ; acquisto del 29/3 , prot. 275 , da ( € 1.800, € 2.300)

Per le vendite di cui sopra la ricostruzione dell'Agenzia va confermata perché si tratte piante acquistate il giorno stesso della rivendita o il giorno successivo o a pochi giorni di distanza, in assenza sicura di sviluppo del ciclo biologico all'interno del vivaio ed in mancanza di prova di esecuzione di concreti interventi di "manipolazione" delle piante ( come quelli indicati nella consulenza giuridica sopra richiamata) precedenti la rivendita , non potendo tale prova consistere nella mera allegata circostanza che una parte delle piante medesime fosse destinata all'estero.

Per tutte le altre fatture elencate nell'atto di accertamento la ricostruzione dell'Ufficio non può invece essere convalidata . Per buona parte di esse perché dalla stessa elencazione dell'Ufficio

N



risulta che l'acquisto è successivo alla vendita ( e pertanto, in assenza di prove di falsificazioni documentali , non è possibile che le piante comprate e vendute siano le stesse; quelle comprate vanno imputate a riassortimento del vivaio); per le altre perché le piante indicate nelle fatture di vendita non corrispondono a quelle indicate nelle fatture di acquisto, per descrizione della specie botanica o dimensioni o caratteristiche ecc. , ed in alcuni casi perché si tratterebbe di vendite "sottocosto ".

Alla stregua delle considerazioni che precedono, il reddito d'impresa commerciale ed il conseguente reddito di partecipazione imputabile ai soci ( e connesse sanzioni ) devono essere rideterminati prendendo a base del calcolo le 45 fatture sopra elencate, con la metodologia utilizzata dall'Ufficio e con deduzione dai ricavi commerciali delle sole spese di acquisto delle piante , in assenza di prova specifica di altri costi imputabili alle transazioni in esame .

Il calcolo conseguente va rimesso all'Ufficio.

Per le restanti fatture, come detto, il ricorso va accolto .

La parziale soccombenza reciproca giustifica la compensazione delle spese.

**P.Q.M.**

La Commissione , pronunciando sui ricorsi riuniti nn. 95-214-215 /2017 RG proposti da  
, in qualità di socio e liquidatore della Società  
Agricola Semplice e di eredi dei soci , accoglie parzialmente i  
ricorsi stessi come in parte motiva e li rigetta nel resto.

Dichiara integralmente compensate fra le parti le spese del giudizio.

Pistoia 20 marzo 2018

Il Presidente est.

