

## Silvicoltura e attività connesse agricole. Produzione e commercializzazione di pallets

Cass. Sez. Trib. 22 marzo 2025, n. 7666 ord. - Cataldi, pres.; Angarano, est. - Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. Sc.An. (avv. Gambino). (Cassa in parte con rinvio Comm. trib. reg. Campania, Sez. dist. Salerno 19 ottobre 2021)

**Imposte e tasse - Attività connesse - Attività di silvicoltura e di produzione e commercio di pallets di legno (bancali da carico) - Attività connesse di manipolazione dei prodotti derivanti dalla silvicoltura - Regime fiscale delle attività connesse.**

*Affinché la produzione di pallets rientri tra le attività connesse, tassabili come reddito agrario, occorre, in primo luogo, che ricorrano le condizioni dettate dall'art. 2135 c.c. e, in particolare, che tale attività rientri nella definizione di attività derivante dalla manipolazione o trasformazione del prodotto originario e che non si tratti di prodotti di secondo grado. Inoltre, in ragione del disposto di cui all'art. 32, comma 1, TUIR, occorre che il reddito percepito sia prodotto nell'ambito dell'attività agricola esercitata nei limiti della potenzialità del terreno. Infine, per applicare il sistema impositivo proprio del reddito agrario, occorre che il prodotto rientri tra quelli contemplati dai decreti ministeriali vigenti ratione temporis.*

Il testo dell'ordinanza è pubblicato in [www.osservatorioagromafie.it](http://www.osservatorioagromafie.it)

È principio consolidato della Suprema Corte quello secondo cui ai fini delle imposte sui redditi, le attività agricole vanno qualificate come «connesse» quando ricorrono le condizioni previste dall'art. 2135 c.c. ovvero quando i prodotti conseguenti ricadono tra quelli individuati dal decreto ministeriale, emesso con cadenza periodica ai sensi dell'art. 32, comma 2, lett. c), del d.p.r. n. 917 del 1986, per cui, qualora l'attività oggetto di verifica fiscale ed i relativi prodotti (nella specie, pane e altri prodotti da forno) non siano riconducibili nell'ambito applicativo dell'art. 2135 c.c. o, alla luce del decreto ministeriale vigente *ratione temporis*, dell'art. 32 del d.p.r. n. 917/1986, è esclusa anche l'operatività del regime fiscale forfetario di cui all'art. 56 *bis*, comma 2, dello stesso decreto e si applica quello ordinario<sup>1</sup>.

Come noto, con l'art. 2, comma 6, lett. a) della legge n. 350/2003 (legge finanziaria 2004) è stato riformulato l'art. 32, comma 2, lett. c) del d.p.r. n. 917/1986, ricomprendendo nel regime dei redditi agrari stimati catastalmente quelli delle attività, di cui al terzo comma dell'art. 2135 c.c., dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione, ancorché non svolte sul terreno, di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, con riferimento ai beni individuati, ogni due anni e tenuto conto dei criteri di cui al comma 1, con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze su proposta del Ministero delle politiche agricole e forestali<sup>2</sup>.

Per effetto, quindi, di tale riformulazione si considerano ora attività connesse tassate su base catastale (art. 34 dello stesso decreto) quelle derivanti dalla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di determinati prodotti agricoli tassativamente indicati ed ottenuti dall'imprenditore agricolo prevalentemente dalla coltivazione del fondo, del bosco o dall'allevamento di animali.

Il rinvio ad un elenco di prodotti «individuati» con apposito decreto ministeriale è motivato dal fatto che non tutti i prodotti trasformati possono essere dichiarati con il reddito agrario, in quanto di alcuni di essi non si è tenuto conto nella determinazione delle tariffe d'estimo. In attuazione, pertanto, di quanto disposto dal predetto art. 32, comma 2, lett. c) del TUIR è stato approvato il d.m. 19 marzo 2004 al quale

<sup>1</sup> Cfr. Cass. Sez. Trib. 22 aprile 2016, n. 8128, in questa Riv., 2016, 4, con nota di CENICOLA.

<sup>2</sup> Si fa presente che, da ultimo, con l'art. 1, comma 1, del d.lgs. n. 192/2024, sono state apportate ulteriori modifiche all'art. 32. In particolare il comma 1 è stato così sostituito: «il reddito agrario è costituito dalla parte del reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale d'esercizio e al lavoro di organizzazione impiegati nell'esercizio delle attività agricole di cui all'articolo 2135 del codice civile». La novità è costituita dal fatto che non è fatto più riferimento alle «potenzialità del terreno».

sono seguiti nel tempo altri analoghi provvedimenti<sup>3</sup>, fino a quello del 13 febbraio 2015 con il quale sono state individuate le seguenti attività «connesse»:

- produzione di carni e prodotti della loro macellazione;
- produzione di carne essiccata, salata o affumicata, salsicce e salami;
- lavorazione e conservazione delle patate, escluse le produzioni di purè di patate disidratato, di *snack* a base di patate, di patatine fritte e la sbucciatura industriale delle patate;
- produzione di succhi di frutta e di ortaggi;
- lavorazione e conservazione di frutta e di ortaggi;
- produzione di olio di oliva e di semi oleosi;
- produzione di olio di semi di granturco (olio di mais);
- trattamento igienico del latte e produzione dei derivati del latte;
- lavorazione delle granaglie;
- produzione di farina o sfarinati di legumi da granella secchi, di radici o tuberi o di frutta in guscio commestibile;
- produzione di pane;
- produzione di paste alimentari fresche e secche;
- produzione di vini;
- produzione di grappa;
- produzione di aceto;
- produzione di sidro e di altri vini a base di frutta;
- produzione di malto e birra;
- disidratazione di erba medica;
- lavorazione, raffinazione e confezionamento del miele;
- produzione di sciroppi di frutta;
- produzione e conservazione di pesce, crostacei e molluschi, mediante congelamento, surgelamento, essiccazione, affumicatura, salatura, immersione in salamoia, inscatolamento, e produzione di filetti di pesce;
- manipolazione dei prodotti derivanti dalle coltivazioni;
- manipolazione dei prodotti derivanti dalla «silvicoltura» di cui alle classi 02.10.0-02.20.0, comprendenti: la segazione e la riduzione in tondelli, tavole, travi ed altri prodotti simili compresi i sottoprodotti, i semi lavorati e gli scarti di segazione delle piante.

L'Amministrazione finanziaria, a tale riguardo, ha precisato che la determinazione del reddito su base catastale è applicabile anche se una o più fasi del processo produttivo è svolta da terzi. Parimenti è stato fatto presente che le attività connesse rientrano nel reddito agrario, anche se non svolte sul terreno, sempreché i beni e le attività figurino fra quelle contemplate da un apposito decreto ministeriale emanato con cadenza biennale e siano ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo<sup>4</sup>.

Inoltre, il comma 6, lett. *b*), dell'art. 2 della legge n. 350/2003 ha disposto che alle attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione dei prodotti agricoli, ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo, del bosco o dall'allevamento, ma diversi da quelli elencati nel decreto ministeriale, si applicano, invece, le disposizioni contenute nell'art. 56 *bis*, comma 2, del TUIR, il quale prevede un regime di determinazione forfetaria del reddito consistente in una tassazione agevolata con applicazione di un coefficiente di redditività all'ammontare dei corrispettivi conseguiti. Nello specifico, il reddito viene determinato applicando ai citati corrispettivi, relativi alle operazioni registrate o soggette a registrazione ai fini IVA, il coefficiente di redditività del 15 per cento.

Per le attività agricole «connesse» il regime di tassazione è, pertanto, diversificato nel seguente modo:

---

<sup>3</sup> D.m. 5 agosto 2010 e d.m. 17 giugno 2011.

<sup>4</sup> Agenzia delle Entrate, circ. 15 novembre 2004, n 44/E.

- se ricorrano i presupposti di cui all'art. 32, comma 2, lett. c), con riferimento ai beni individuati con apposito d.m., il reddito rientra nell'ambito di quello;

- ove il reddito sia relativo a prodotti diversi da quelli di cui sopra, rientra nel regime forfetario dell'art. 56 *bis*;

- se non sussistono i presupposti di entrambe le disposizioni, la tassazione avverrà secondo il reddito di impresa. Pertanto, i beni prodotti a seguito di attività che non possono essere qualificate come connesse ai sensi dell'art. 2135, comma 3, c.c. e che non rientrano nella previsione della decretazione ministeriale periodica sono soggetti al regime ordinario.

Con lo stesso documento di prassi, l'Agenzia delle Entrate ha fatto presente che devono ritenersi escluse le attività di trasformazione non usualmente esercitate nell'ambito dell'attività agricola, che intervengono in una fase successiva a quella che ha originato i beni elencati nel decreto ministeriale, idonee a trasformare ulteriormente questi ultimi beni fino a realizzare prodotti nuovi che non trovano connessione con l'attività agricola principale ai sensi dell'art. 2135 del c.c.

A titolo esemplificativo, non rientra nel disposto dell'art. 56 *bis* la trasformazione dello yogurt in gelato, in quanto avviene a seguito di una successiva trasformazione dello yogurt, prodotto derivante dal latte compreso nell'elenco allegato al decreto ministeriale. Analogamente, nel caso della vendita di olio ottenuto dalla trasformazione di olive acquistate interamente da terzi; in tale ipotesi, infatti, il soggetto che produce l'olio non svolge alcuna attività di natura agricola, né diretta (coltivazione del fondo), né connessa (produzione di olio con olive ottenuta prevalentemente dalla coltivazione del fondo svolta in prima persona), per cui il reddito conseguito è anch'esso d'impresa ed è, quindi, determinato in maniera analitica in base ai costi e ai ricavi connessi all'attività svolta. Altro esempio, quello dell'attività di panificazione, evidenziato in premessa, che fino all'anno 2004 non era considerata connessa a quella agricola ma che poi è stata introdotta nell'apposito elenco<sup>5</sup>.

Dell'argomento si è nuovamente occupata la Suprema Corte, con l'ordinanza 22 marzo 2025, n. 7666, in epigrafe, esaminando il caso di un contribuente, esercente l'attività di silvicoltura unitamente a quella di produzione e commercio di «pallets» di legno (bancali da carico) nei cui confronti l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate aveva notificato un avviso di accertamento (per l'anno 2016) rideterminando il reddito di impresa sulla scorta di quanto accertato con processo verbale di constatazione (p.v.c.) da cui si riscontava l'omessa registrazione di fatture, l'indebita deduzione di costi per carburante, con indebita deduzione IVA, ed operazioni bancarie di addebito ed accredito risultate non giustificate. Tuttavia, nell'accertamento di un maggior reddito e di un maggior volume di affari, in ragione di presunti ricavi in nero, teneva esclusivamente conto di quanto emerso dalle indagini bancarie, mentre considerava le fatture non contabilizzate ai soli fini dell'IVA.

Il ricorso dell'interessato era accolto dalla C.T.P. limitatamente al recupero a tassazione delle somme risultanti dall'indagine bancaria, mentre lo rigettava in relazione all'IVA dovuta per le fatture emesse ma non registrate. L'ufficio si appellava alla C.T.R. che lo respingeva sostenendo che, nella fattispecie, l'attività prevalente esercitata dal contribuente fosse quella agricola. A giudizio dei giudici tributari, costui esercitava la silvicoltura, comprese le attività connesse, strumentali e complementari, di trasformazione, manipolazione e commercializzazione dei prodotti ottenuti dalla coltivazione del bosco nonché di trasformazione del legno in «pallets» e commercializzazione degli stessi. Per tali motivi, quest'ultima attività era da ritenersi connessa a quella della silvicoltura; motivazione che non chiariva, però – nonostante lo stesso contribuente avesse esposto nella propria dichiarazione un reddito di impresa maggiore rispetto a quello agrario – perché fosse attratta alla natura dell'attività principale (silvicoltura). Le doglianze del «Fisco» erano altresì incentrate sul fatto che la C.T.R. aveva affermato che spettava all'Ufficio provare la prevalenza dell'attività commerciale rispetto a quella agricola.

---

<sup>5</sup> Questo perché in precedenza il decreto ministeriale prendeva in considerazione esclusivamente i beni derivanti dalla manipolazione di prodotti provenienti da alcuni tipi di coltivazioni, ma non i prodotti conseguenti ad ulteriore attività di trasformazione di secondo grado, come il pane.

La definizione del contenzioso era, quindi, demandata al giudizio della Corte di legittimità dove l'Agenzia delle Entrate confutava la sentenza della C.T.R. per aver attratto alla tassazione come reddito agrario i ricavi derivanti dal commercio di «pallets», sebbene si trattasse di attività commerciale, trascurando, fra l'altro, che lo stesso interessato (per sua stessa ammissione) aveva dichiarato un reddito di impresa. Criticava, altresì, la medesima per aver dichiarato che all'attività agricola non potessero essere applicate le norme fiscali dettate per le imprese commerciali con riferimento alle indagini bancarie<sup>6</sup>.

Premesso che l'attività di silvicoltura è espressamente contemplata dall'art. 32, comma 1, lett. a) dell'art. 32 del TUIR, la Suprema Corte, entrando nel merito, ha richiamato l'attenzione sul fatto (come già dimostrato) che con il d.m. 13 febbraio 2015 (vigente *ratione temporis*) sono state qualificate come connesse le attività di manipolazione dei prodotti derivanti dalla silvicoltura di cui alle classi 02.10.0-02.20.0, comprendenti la segazione e la riduzione in tondelli, tavole, travi ed altri prodotti similari, compresi i sottoprodotti, i semilavorati e gli scarti di segazione delle piante.

L'individuazione dei beni che possono essere oggetto di attività agricole connesse rientranti nel regime fiscale più favorevole è stata demandata, dal legislatore, all'Amministrazione finanziaria che ha, quindi, il compito di inserirli poi nell'apposito decreto con scadenza periodica.

Orbene, osservano i giudici di legittimità, le norme che garantiscono speciali regimi agevolativi, sono di stretta interpretazione e possono essere applicate solo ove ne ricorrano i presupposti per cui la prova della ricorrenza grava sul contribuente. Tale principio vige anche per le attività agricole connesse da cui consegue che «per l'applicazione di detto regime più favorevole, oltre ai presupposti di cui all'art. 32, comma 1, TUIR occorrerà che le attività connesse, rispondano ai requisiti di cui all'art. 2135, cod. civ. richiamati dal comma 2, ovvero siano dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione, ancorché non svolte sul terreno, dei prodotti; che questi ultimi siano ottenuti "prevalentemente" dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali; che i prodotti di cui alle attività connesse siano tra quelli contemplati dai singoli d.m. *ratione temporis* vigenti. Infine, occorre che il reddito percepito sia prodotto nell'ambito dell'attività agricola esercitata "nei limiti della potenzialità del terreno"»<sup>7</sup>.

Pe quanto già detto, ove le attività, pur sempre connesse a quella agricola, siano, relative a prodotti non rientranti in quelli previsti dai citati d.m., si applica l'art. 56 *bis*, comma 2, del TUIR che sottopone il relativo reddito al regime forfetario<sup>8</sup>. Se non ricorrono nemmeno le condizioni di quest'ultimo articolo la tassazione avverrà secondo il reddito di impresa (regime ordinario).

La Suprema Corte ha, pertanto, ritenuto infondate le valutazioni della C.T.R. la quale aveva, fra l'altro, affermato erroneamente che spettasse all'ufficio provare la prevalenza dell'attività commerciale rispetto a quella agricola.

Quanto poi alla questione circa i poteri dell'Amministrazione finanziaria (*ex art. 32 del d.p.r. n. 600/1973*) di accedere ai conti bancari del contribuente, la giurisprudenza ha già chiarito che sia i prelevamenti che i versamenti operati in tal senso debbano essere considerati come elementi positivi di reddito se l'interessato non dimostra che ne ha tenuto conto nella determinazione della base imponibile oppure che sono estranei alla produzione del reddito<sup>9</sup>. A sua volta, il contribuente che voglia superare la presunzione ha l'onere di fornire, non una prova generica, bensì una prova analitica, idonea a dimostrare che i proventi desumibili dalla movimentazione bancaria non debbono essere recuperati a tassazione. Tale prova può essere data in due modi: dimostrando che ne ha già tenuto conto nelle dichiarazioni, ovvero che si sia trattato di movimenti non fiscalmente rilevanti, in quanto non riferiti a operazioni imponibili<sup>10</sup>.

Anche su tale aspetto la C.T.R. aveva difettato poiché, invece di procedere ad un'analisi dettagliata di tutti

<sup>6</sup> L'art. 32 del d.p.r. n. 600/1973 contempla fra i poteri dell'Amministrazione finanziaria quello di investigare in tal senso

<sup>7</sup> Cfr. Cass. Sez. Trib. 8 marzo 2022, n. 7447 ord., in *Giust. civ. Mass.*, 2022.

<sup>8</sup> Cfr. Cass. Sez. Trib. 20 settembre 2022, n. 27535 ord., in *DeJure-One Legale*.

<sup>9</sup> Cfr. Cass. Sez. Trib. 28 aprile 2022, n. 13236 ord., in *DeJure-One Legale*, 23 settembre 2021, n. 25812 ord., *ivi*; 3 marzo 2021, n. 5788, in *Red. Giuffrè*, 2022.

<sup>10</sup> Cfr. Cass. Sez. Trib. 30 giugno 2020, n. 13112, in *Giust. civ. Mass.*, 2020; Cass. Sez. V. 18 settembre 2013, n. 21303, in *Diritto & Giustizia*, 2014, 11 marzo.

i movimenti accertati dall'Ufficio, verificando che il contribuente ne avesse reso idonea giustificazione, si era fermata a quanto dedotto da quest'ultimo in ordine all'imputazione dei versamenti.

*Luigi Cenicola*