

L'impresa ittica: fra agrarietà, statuto fiscale dell'imprenditore agricolo e sostenibilità (*)

The Fish Enterprise: Between Agrarian Status, Tax Regime for the Agricultural Entrepreneur, and Sustainability

di Carla Lollo – 20 dicembre 2025

Abstract

Il contributo analizza la disciplina sostanziale delle differenti declinazioni dell'impresa ittica, ponendo in luce l'influenza esercitata dalle politiche eurounitarie di assimilazione e di integrazione del regime della pesca e dell'agricoltura, da un lato, e fra i prodotti della pesca e dell'acquacoltura, dall'altro. Si esaminano e si mettono a confronto, altresì, le similitudini, le convergenze e le differenze ontologiche e giuridiche intercorrenti fra pesca, acquacoltura e agricoltura. Infine, delineato il quadro normativo di riferimento, l'Autrice analizza la disciplina fiscale reddituale riferibile all'imprenditore ittico-pescatore e all'imprenditore ittico-acquacoltore. Tale disamina offre lo spunto per riflettere sul fondamento del regime tributario dell'imprenditore ittico in un'ottica di sostenibilità e di tutela dell'ambiente.

Parole chiave: imprenditore ittico, politiche eurounitarie, equiparazione all'imprenditore agricolo, regime fiscale reddituale e parziale estensione dello Statuto fiscale dell'imprenditore agricolo, previsioni tributarie di favore, sostenibilità ambientale, fondamento

Abstract

The article analyses the substantive regulation for the different forms of fish enterprises, highlighting the influence exerted by euro-unitary policies aimed at assimilating and integrating the regulatory regimes of fishing and agriculture on the one hand, and of fishery and aquaculture products on the other. It also examines and compares the similarities, the convergences, and the ontological and legal differences between fishery, aquaculture, and agriculture. Finally, once the relevant regulatory framework has been outlined, the Author analyses the income-tax regulation applicable to the fishing-entrepreneur and to the aquaculture-entrepreneur. This examination provides an insight to reflect on the foundations of the tax regime for fishery entrepreneurs from a perspective of sustainability and environmental protection.

(*) Il saggio, opportunamente rivisitato, è il testo della relazione tenuta dall'Autore al Convegno “Alimentazione, agricoltura e sostenibilità - Profili fiscali” svoltosi presso l'Università di Teramo il 16 maggio 2025, organizzato dall'Università di Teramo- Dipartimento di Giurisprudenza in collaborazione con l'Università di Parma.

Keywords: *fish entrepreneur, euro-unitary policies, equalization to the agricultural entrepreneur, income-tax regime and partial extension of the Tax Regime for the Agricultural Entrepreneur, favourable tax provisions, environmental sustainability, foundation.*

SOMMARIO: 1. Premessa. - 2. Equiparazione dell'attività ittica all'attività agricola ed estensione dello Statuto fiscale dell'imprenditore agricolo all'imprenditore ittico. 3. Profili sistematici dell'imposizione reddituale dell'attività di pesca professionale. 4. Profili sistematici dell'imposizione reddituale dell'attività di acquacoltura. - 5. Conclusioni.

1. Le riflessioni sulla fiscalità reddituale dell'imprenditore ittico non possono prescindere da alcune preliminari precisazioni sull'inquadramento sostanziale dell'impresa ittica.

La definizione positiva di quest'ultima si rinviene, attualmente, nell'art. 4 D.Lgs. 9 gennaio 2012, n. 4.

Tale nozione, che supera la previgente contenuta nel D.Lgs. 18 maggio 2001 n. 226, come è stato efficacemente affermato, si fonda su due gambe (BRUNO F., *La riforma dell'imprenditore ittico del 2012 tra agrarietà e specialità dello statuto*, in *Riv dir agr.*, 2013, 1, I, 97) perché è imprenditore ittico sia chi esercita l'attività di pesca professionale stigmatizzata dall'art. 2 del decreto, sia chi esercita l'acquacoltura descritta invece nel successivo art. 3.

La scelta del legislatore nazionale di ricondurre pesca professionale e acquacoltura ad un'unica attività imprenditoriale risente indubbiamente della tendenza eurounitaria a operare una politica fortemente integrata fra le due attività, pur nella specificità del regime della pesca, tesa a garantire al contempo sostenibilità ambientale e redditività economica, bilanciamento questo che trova la sua base normativa specifica nel Regolamento n. 1379/2013 dell'11 dicembre all'interno del più ampio quadro giuridico della PAC (Regolamento UE del Parlamento europeo e del Consiglio, relativo all'organizzazione comune dei mercati nel settore dei prodotti della pesca e dell'acquacoltura, recante modifica ai regolamenti (CE) n. 1184/2006 e (CE) n. 1224/2009 del Consiglio e che abroga il regolamento (CE) n. 104/2000 del Consiglio, GUUE 28 dicembre 2013, n. L 354/1).

Dal punto di vista sostanziale, secondo quanto dispone l'art. 4, comma 4, D.Lgs. n. 4/2012, l'imprenditore ittico è soggetto alle regole dell'impresa agricola, fatta salva la possibilità di applicare discipline di maggior favore.

L'accostamento fra agricoltura, pesca e acquacoltura, sebbene attività intrinsecamente e ontologicamente differenti, non deve tuttavia sorprendere: esso, infatti, è in sintonia con l'impostazione eurounitaria la quale, fin dall'entrata in vigore del Trattato di Roma nel lontano 1958, ha inserito agricoltura e pesca in un regime comune e ha annoverato fra i prodotti agricoli anche quelli propri dell'acquacoltura (v. Allegato I al Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea recante l'elenco dei prodotti previsto dall'art. 38 TFUE).

L'assimilazione in questione ha peraltro consentito di ovviare al dualismo disciplinare fra normativa nazionale e allora comunitaria (oggi unionale), risalente al 1958 (GERMANÒ A., *Manuale di Diritto Agrario*, Torino, 2022, 88).

La pesca non è infatti menzionata nel Codice civile e così, in ragione dell'utilizzo della nave, è stata per lungo tempo considerata commerciale come attività di trasporto via acqua (in giurisprudenza *ex multis* Cass., 1° marzo 1993, n. 2498; Cass., 15 giugno 1992, n. 7335).

Pesca, agricoltura e acquacoltura generano beni diretti a soddisfare esigenze alimentari e, perciò, sono oggetto fin *ab origine* di una politica comune nel quadro del titolo III del TFUE rubricato appunto “Agricoltura e Pesca” (l'art. 4 TFUE attribuisce alla UE una competenza concorrente su agricoltura e pesca, fatta salva la conservazione delle risorse biologiche del mare; l'art. 38 TFUE annovera fra i prodotti agricoli anche quelli provenienti dalla pesca e specifica che i riferimenti letterali alla PAC, all'agricoltura e l'utilizzo del termine agricolo riguardano anche la pesca tenendo conto delle specifiche peculiarità di tale ultimo settore. Da ultimo, nell'ambito dell'Allegato I al Trattato, i prodotti della pesca sono equiparati a quelli agricoli).

Di conseguenza, l'organizzazione comune dei mercati nel settore dei prodotti della pesca e dell'acquacoltura si basa sugli obiettivi e sui principi stabiliti per il settore agricolo.

Del resto acquacoltura e pesca presentano evidenti affinità e convergenze rispetto all'attività agricola.

L'acquacoltura è stata infatti da sempre riconosciuta se non una vera e propria forma di impresa agricola quanto meno affine a essa perché, come quella primaria, è destinata per sua natura alla cura di un ciclo biologico animale o vegetale (v. SCALFATI G., *Elementi tecnico economici per una classificazione e nuova disciplina delle imprese di piscicoltura*, in *Riv. giur. pesca*, 1968, I, 299).

L'attuale definizione codicistica di imprenditore agricolo, basata sulla cura e sullo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria dello stesso di carattere vegetale e animale che utilizzano e possono utilizzare oltre al fondo e al bosco anche le acque dolci salmastre e marine, ingloba in sé anche la figura dell'acquacoltore superando così, da un lato, le obiezioni di matrice giurisprudenziale che, facendo leva sull'espressione “*allevamento del bestiame*” contenuta nell'art. 2135 c.c. *ante riforma* del 2001, ritenevano l'acquacoltore una particolare declinazione dell'imprenditore commerciale e, dall'altro lato, ovviando anche alle limitazioni di carattere reddituale poste dal legislatore ai fini del riconoscimento dell'agrarietà (l'art. 1 L. 14 gennaio 1992, n. 102 nell'introdurre la definizione di acquacoltura precisava che essa era da considerarsi a tutti gli effetti attività imprenditoriale agricola soltanto qualora i relativi redditi fossero prevalenti rispetto a quelli provenienti da altre attività economiche non agricole svolte dallo stesso soggetto. Per un commento COSTATO L., *Commento alla legge 14 gennaio 1992 n. 102*, in *Le nuove leggi civili commentate*, Padova, 1922, 1277. In giurisprudenza, anche dopo l'entrata in vigore della L. n. 102/1992 esclude la natura agricola Cass., 15 febbraio

1992, n. 1856, a giudizio della quale infatti «*la piscicoltura, ai sensi dell'art. 2135 del Codice Civile e 206 e 207 d.p.r. 30 giugno 1965 n. 1124, non può essere considerata agricola né in sé, come allevamento di bestiame, né per connessione, ancorché esercitata su stagni o su terreni solo saltuariamente coperti da acque*»).

L'acquacoltura e l'attività agricola sono infatti entrambe attività che implicano, per loro natura, la cura e lo sviluppo di un ciclo biologico, sia animale sia vegetale, all'interno di un contesto produttivo così come prevede l'art. 2135 c.c.; parallelamente l'art. 3 D.Lgs. n. 4/2012 definisce l'acquacoltura come l'attività economica organizzata per l'allevamento o la coltura di organismi acquatici, sicché ben può dirsi che essa si sostanzia in una vera e propria attività di allevamento e di coltura e, in quanto tale, rientra a pieno titolo tra le attività agricole essenziali di cui all'art. 2135 c.c.

L'acquacoltore è dunque un imprenditore agricolo a tutti gli effetti e pertanto fruisce del peculiare statuto giuridico voluto e realizzato dal legislatore e delle relative devianze disciplinari che hanno dato vita a quello che comunemente è conosciuto come “*eccezionalismo agricolo*” (il trattamento differenziato spettante agli imprenditori agricoli è noto e per dirla con le parole di Jannarelli A. «*con esso, in definitiva, si segnala la presenza diffusa di una singolare devianza di trattamento giuridico per cui l'agricoltura (più precisamente l'esercizio dell'attività agricola) è destinataria, meglio beneficiaria, di normative più favorevoli nell'ambito tanto del diritto privato comune, quanto del diritto pubblico rispetto a quelle dettate per gli altri settori economici*», in *Profili giuridici del sistema agro-alimentare e agro-industriale. Soggetti e concorrenza*, II ed., Bari, 2018, 21).

Un differente discorso deve essere invece fatto per la pesca professionale. Questa non è attività per sua natura agricola, il pescatore infatti non si dedica alla cura del ciclo biologico di organismi acquatici ma alla loro cattura.

In buona sostanza la pesca si atteggia come fosse un'attività estrattiva sebbene sia riduttivo definirla tale data la sua complessità che richiede competenze, attrezzature specifiche, organizzazione e il rispetto di norme e previsioni per la gestione sostenibile delle risorse. Essa è un'attività regolamentata che, pur essendo basata sull'estrazione di risorse, mira a garantire la sostenibilità e a promuovere lo sviluppo economico legato al settore ittico.

L'estensione dello Statuto dell'imprenditore agricolo operata dal D.Lgs. n. 4/2012 si spiega dunque in virtù delle convergenze socio-economiche e delle affinità intercorrenti fra attività primaria e attività di pesca professionale svolte in modalità imprenditoriale (v. dec. 1° ottobre 2018, n. 5612 del con la quale il Cons. di Stato, sez. V ha sottolineato che la *ratio* della precedente equiparazione sancita dall'art. 2, comma 3, D.Lgs. n. 226/2001 può essere individuata nel fatto che anche l'imprenditore ittico, come quello agricolo, è comunque soggetto ai rischi connessi all'evoluzione del ciclo biologico dei prodotti naturali, sebbene non provveda alla relativa cura e sviluppo).

Esse sono infatti portatrici di analoghi valori culturali, sociali e ambientali.

Entrambe, come evidenziava René Savatier, “*manient la vie*” perché hanno a che fare con organismi viventi e non con materia inerte con l’evidente limite biologico alla produzione e alla quantità di prodotto che può essere immesso nel mercato.

Entrambe in quanto produttrici di beni alimentari destinati al pubblico – pur se i risultati della pesca non sono coltivati ma estratti/raccolti – oltre a essere sottoposte alle stesse regole economiche, essendo condizionate tra l’altro, anche dalla non elasticità della domanda rispetto al prezzo del prodotto (c.d. legge di King) e al reddito del consumatore (c.d. legge di Engel), devono osservare e garantire i medesimi requisiti di salubrità e qualità dei prodotti.

Agricoltura e pesca hanno inoltre un intuitivo e particolare rapporto con l’ambiente: da un punto di vista operativo, infatti, il loro esercizio può essere limitato e deviato dalla incombenza di fattori ingovernabili da parte dell’uomo, come il rischio meteorologico che la tecnologia può certamente contenere e attenuare ma non eliminare del tutto.

Rischio ambientale che sappiamo tuttavia essere condiviso anche da altri settori produttivi quali, ad esempio, quello turistico e quello edile e che perciò non giustificherebbe l’attuale regime fiscale di vantaggio: (su ciò v. MULEO S., *Impresa agraria e imposizione reddituale*, Milano, 2005, spec. le considerazioni diffusamente esposte nel capitolo III – Attività agraria e criteri di determinazione del reddito – della monografia)

Entrambe utilizzano, al contempo, risorse naturali da gestire in maniera sostenibile sia dal punto di vista ambientale sia dal punto di vista sociale ed etico, per evitare danni per l’ecosistema naturale limitando così, ad esempio, l’attività di pesca svolta con una modalità indifferenziata e non selettiva onde evitare l’esposizione al rischio di estinzione specie protette quali, tra le più diffuse, i delfini e i gamberetti.

Ecco perché l’attività di pesca, similmente all’attività agricola deve essere sostenuta ma anche controllata e canalizzata da programmi nazionali di gestione con l’obiettivo di perseguire la tutela della biodiversità e la conservazione delle risorse ittiche come bene comune rinnovabile per le generazioni presenti e future ovvero in una parola: la sostenibilità (la Politica Comune della Pesca si prefigge infatti proprio di garantire sia che le attività di pesca e dell’acquacoltura contribuiscano alla sostenibilità ambientale, economica e sociale a lungo termine ai sensi del Regolamento UE n. 1380/2013 dell’11 dicembre 2013 – relativo alla politica comune della pesca, che modifica i regolamenti (CE) n. 1954/2003 e (CE) n. 1224/2009 del Consiglio e che abroga i regolamenti (CE) n. 2371/2002 e (CE) n. 639/2004 del Consiglio e della decisione 2004/585/CE del Consiglio, GUUE 28 dicembre 2013 n. L 354/22 – sia che la gestione della pesca a livello unionale permetta ai pescatori di conseguire il “rendimento massimo sostenibile”, ottimizzando le catture ma senza mettere a repentaglio la riproduzione degli stock ittici. All’uopo è istituito un apposito fondo europeo per gli affari marittimi che sostiene progetti innovativi che contribuiscono all’uso e alla gestione sostenibile delle risorse acquatiche e marittime).

Una notazione, tuttavia, è d'obbligo. Mentre l'acquacoltura, come detto, è da considerarsi a tutti gli effetti attività agricola siccome facente parte a tutti gli effetti dell'attività di allevamento di animali seppur acquatici, ovvero attività per la quale l'imprenditore si prende cura del ciclo biologico di un essere animale o vegetale, l'attività di pesca professionale invece non è omologata al concreto ed effettivo svolgimento dell'attività agricola bensì a quest'ultima semplicemente equiparata quanto alla disciplina giuridica sostanziale. Il legislatore, infatti, con una "forzatura" normativa assimila due attività che di per sé sono intrinsecamente diverse. L'attività agricola è cura del ciclo biologico, la pesca, invece, è attività di cattura ed estrazione nel senso sopra specificato.

2. Del summenzionato approccio integrato fra le tre attività ne ha risentito, come si è detto, anche la disciplina interna, il cui punto di arrivo è rappresentato dapprima dal D.Lgs. n. 226/2001 e, successivamente, dal D.Lgs. n. 4/2012.

Nell'attuale contesto disciplinare la pesca professionale e l'acquacoltura, oltre a dar luogo a esercizio di impresa ittica, sono attività agricole – la prima per assimilazione e la seconda in verità a pieno titolo (v. art. 2135 c.c.) – che fruiscono dello Statuto dell'imprenditore agricolo salva la eventualità di avvalersi di norme più favorevoli (art. 4, commi 3 e 4, D.Lgs. n. 4/2012).

Ciò implica che alle stesse, almeno in via teorica, si applichi anche la disciplina fiscale reddituale propria delle imprese agricole, la quale rappresenta infatti una componente significativa dello Statuto dell'imprenditore agricolo, circostanza questa che si aggiunge alle ulteriori devianze civilistiche, lavoristiche, previdenziali previste in passato o tuttora vigenti (il fondamento del peculiare Statuto si rinviene nella necessità di ovviare alle peculiarità negative e alle intrinseche deficienze strutturali proprie di un particolare settore produttivo assistito a livello costituzionale che contribuisce in maniera alquanto significativa «*agli obiettivi di miglioramento e di tutela dell'ambiente, di salvaguardia del paesaggio, della tutela del territorio*» e che grazie al realizzo di prodotti di eccellenza svolge un ruolo decisivo nel miglioramento dell'immagine internazionale del Paese, *sic* Relazione illustrativa al disegno di legge di bilancio del 2017 a commento dell'art. 11 che disponeva transitoriamente per il triennio 2017-2019, la non concorrenza dei redditi dominicali e agrari alla formazione della base imponibile IRPEF e delle relative addizionali per i coltivatori diretti e per gli imprenditori agricoli professionali, <https://www.anci.it/legge-dibilancio-il-testo-della-relazione-illustrativa/>, previsione sfociata nel comma 44 dell'art. 1 L. 11 dicembre 2016, n. 232. Le devianze alle quali si è fatto cenno trovano, peraltro, la loro ragion d'essere anche nell'attuale contesto economico e ciò sia in ragione delle persistenti peculiarità che caratterizzano l'attività agricola rispetto alle altre attività imprenditoriali quali, prima fra tutte l'avere a che fare con esseri viventi. L'agricoltura, per sua natura è inoltre un'attività multifunzionale che, come tale, assolve funzioni ambientali, sociali e culturali in favore della collettività. Dal processo produttivo primario possono infatti scaturire svariati benefici collaterali – le cd esternalità positive – quali ad esempio, la difesa

dell'erosione del suolo, la tutela della biodiversità, il mantenimento dell'equilibrio idrogeologico, la conservazione del paesaggio. Su tale ultimo aspetto v. di recente LOSAVIO C., *Agricoltura e sussidiarietà orizzontale: le esperienze di cura e tutela del bene terra e il ruolo del legislatore regionale*, in *Dir. agroal.*, 2025, 1, 71 ss. spec. 90-92. Su ciò ci sia anche consentito il rinvio a LOLLI C., *Il contributo della leva fiscale nella dialettica fra agricoltura e climate change: riflessioni a margine dei recenti sviluppi in materia di "soilless culture"*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2024, 2, 305 e in particolare alla nota n. 123 alla 335. V. anche GERMANÒ A., *La tutela dell'ambiente attraverso l'agricoltura*, in AA.Vv., *Scritti in onore di Giovanni Galloni*, 1, Roma, 2002, 428; ID., *Le tecniche giuridiche di tutela dell'ambiente: l'esperienza italiana*, in *Riv. dir. agr.*, 1995, I, 147; GALLONI G., *Profili giuridici di un nuovo rapporto tra agricoltura e ambiente*, in *Dir. giur. agr. amb.*, 1993, 1, 5 ss.; CARMIGNANI S., *Agricoltura beni comuni e terzo settore*, in *Dir. agroalimentare*, 2018, 1, 5; ID., *L'agricoltura resiliente e le sfide della giustizia climatica*, in *Dir. agroalimentare*, 2023, 1, 69. Sulla opportunità o meno di escludere gli imprenditori agricoli dal fallimento CARMIGNANI S., *Attività connesse, società e fallimento*, 2015, www.osservatorioagromafie.it. A seguito della svalutazione dell'elemento fondiario e dell'abbandono del vincolo della normalità il volto tradizionale dell'attività agricola risulta notevolmente innovato e ampliato sicché in dottrina sono emersi alcuni dubbi sulla opportunità di escludere gli imprenditori agricoli dal fallimento. Per un commento sulla estensione degli istituti diversi dal fallimento e che consentono anche all'imprenditore agricolo di affrontare la crisi e l'insolvenza si rinvia a SCIAUDONE A., *La crisi dell'impresa*, in COSTATO L. - ALBISINNI F., a cura di, *Trattato Breve di Diritto agrario, Italiano e dell'Unione europea*, I, Milano, 2023, cap. IV, 251.)

Il sistema tributario riserva all'impresa agricola, infatti, un regime di favore, fondato su proventi medi-ordinari, di consueto inferiori al reddito effettivo e su criteri di determinazione forfetari (v. all'uopo il criterio previsto dall'art. 56-bis, comma 2, TUIR in riferimento alle attività che pur se connesse a quella agricola, concernono prodotti non rientranti in quelli previsti dai decreti ministeriali di cui all'art. 32, comma 2, lett. c). Lo stesso, a seguito delle modifiche introdotte dal D.Lgs. 13 dicembre 2024, n. 192 è oggi fruibile anche da tutte le società agricole che hanno optato per la determinazione catastale del reddito ai sensi dell'art. 1, comma 1093, L. 27 dicembre 2006, n. 296. Si veda ancora il regime ex art. 56, comma 5, TUIR riservato invece a coloro che esercitano l'attività di allevamento oltre i limiti previsti dall'art. 32, comma 2, lett. b), . TUIR. Tale disciplina è stata, da alcuni, stigmatizzata come *bonus* di carattere catastale (FANTOZZI A., *Prospettive dello strumento societario in agricoltura. Profili fiscali*, in *Riv. dir. agr.*, 1993, 3, I, 288) e da altri, addirittura, come una sorta di paradiso fiscale per il settore (INTERDONATO M., *I redditi fondiari*, in TESAURO F., diretto da, *Giur. sist. dir. trib.*, vol. I., Torino 1994, 180).

Regime di favore che, date le sue peculiarità sottrattive e sovvenzionali, è tuttavia contrassegnato da un definito e tassativo perimetro applicativo teso a limitare la

portata della disciplina agevolativa. Il ristretto ambito applicativo, talora, conduce anche a disallineamenti fra regime fiscale e disciplina sostanziale, come si verifica, ad esempio, nel caso delle c.d. attività connesse oppure nel caso di colture svolte secondo metodi differenti da quelle tradizionali (idroponiche, *vertical farm*) (la definizione di attività connesse in materia fiscale presenta invero alcune specificità: oltre ai requisiti della prevalenza e della unisoggettività richiesti dal Codice civile, infatti, l’attrazione nel regime fiscale del reddito agrario si verifica soltanto quando, integrati gli elementi richiesti dalla disciplina sostanziale, ricorre una ulteriore condizione ovvero che le attività realizzino prodotti agricoli ricompresi fra quelli tassativamente e di volta in volta individuati con decreto ministeriale. Il recente intervento di riforma operato dal D.Lgs. n. 192/2024, in esecuzione dei principi e dei criteri contenuti nell’art. 5 della legge di delega 9 agosto 2023, n. 111 ha innovato il regime delle colture fuori suolo: per alcune riflessioni sull’intervento di riforma operato dal D.Lgs. n. 192/2024, INTERDONATO M., *La riforma delegata della tassazione delle imprese agricole “evolute”: la fine della concezione “terrenocentrica”*, in *Riv. dir. trib.*, 2024, 5, I, 571).

Poste queste premesse, in ambito tributario reddituale non si realizza quella medesima equiparazione sostanziale fra impresa ittica e impresa agraria voluta a suo tempo da legislatore.

In tale assetto, il fondamento di eventuali benefici fiscali sembrerebbe inoltre essere correlato alla polifunzionalità e alla multifunzionalità dell’attività posta in essere piuttosto che alla agrarietà della stessa. Il beneficio, infatti, si pone quale strumento di promozione per la gestione sostenibile dell’attività della pesca professionale e dell’acquacoltura il cui svolgimento è funzionalmente diretto, da un lato, a minimizzare l’impatto sull’ambiente e sulla biodiversità e, dall’altro lato e al tempo stesso, a garantire la qualità dei prodotti acquiferi.

3. L’art. 2, comma 1, D.Lgs. n. 4/2012 definisce la pesca professionale come «*attività economica organizzata svolta in ambienti marini o salmastri o di acqua dolce, diretta alla ricerca di organismi acquatici viventi, alla cala, alla posa, al traino e al recupero di un attrezzo da pesca, al trasferimento a bordo delle catture, al trasbordo, alla conservazione a bordo, alla trasformazione a bordo, al trasferimento, alla messa in gabbia, all’ingrasso e allo sbarco di pesci e prodotti della pesca*».

Il successivo comma 2, ribadisce ciò che in via generale è specularmente disposto nell’art. 2135 c.c. per lo svolgimento delle attività c.d. connesse, ovvero l’*unisoggettività* e l’*uniaziendalità*.

In ossequio al principio di *unisoggettività* (art. 2, comma 2), ovvero se e laddove effettuate dal medesimo imprenditore ittico, infatti, sono considerate attività di pesca professionale anche quelle inerenti al pesca-turismo e all’ittiturismo (l’attività di imbarco di persone non facenti parte dell’equipaggio su navi da pesca a scopo turistico-ricreativo nonché l’attività di ospitalità, ricreative, didattiche, culturali e di servizi, finalizzate alla corretta fruizione degli ecosistemi acquatici e delle risorse

della pesca e alla valorizzazione degli aspetti socio-culturali delle imprese ittiche, esercitate da imprenditori, singoli o associati, attraverso l'utilizzo della propria abitazione o di struttura nella disponibilità dell'imprenditore stesso).

In ossequio al principio della *uniaziendaleità* (art. 2, comma 2-bis), invece, si considerano connesse alla pesca professionale anche la trasformazione, la distribuzione e la commercializzazione dei prodotti della pesca, nonché le azioni di promozione e valorizzazione e l'attuazione di interventi di gestione attiva, finalizzati alla valorizzazione produttiva, all'uso sostenibile degli ecosistemi acquatici e alla tutela dell'ambiente costiero, sempreché non prevalenti rispetto a questa e purché effettuate dall'imprenditore ittico mediante l'utilizzo di prodotti provenienti essenzialmente dalla propria attività di pesca nonché con attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'impresa ittica.

Se dal punto di vista sostanziale il legislatore ha omologato l'attività del pescatore professionale a quella svolta dall'*exploitant agricolo*, non può dirsi altrettanto per quel che riguarda l'imposizione reddituale applicabile all'uno e all'altro.

L'attività della pesca professionale, invero, presenta alcune peculiarità che, anche se osservate dal punto di vista sostanziale, ovvero giusagraristico, non spingono alla diversificazione della disciplina bensì alla sua omologazione. Ma altrettanto non può dirsi se dette peculiarità sono esaminate sotto il profilo tributario. La disciplina fiscale, infatti, non può ignorare le specificità che attengono all'una o all'altra attività atteso che esse riverberano in maniera diversa nel mondo dell'imposizione fiscale e dello svolgimento delle differenti attività economiche. Tali specificità, infatti, inibiscono l'applicazione delle previsioni in tema di reddito agrario.

E non potrebbe essere altrimenti: la categoria dei redditi fondiari ingloba i redditi generati dalla gestione e dalla titolarità di beni immobili, siano essi costituiti da un fondo agricolo o da un fabbricato ed è fondata su un criterio di tassazione, quello catastale, che assume come elemento centrale l'immobile e la relativa rendita catastale.

L'attività di pesca genera proventi legati alla cattura di organismi acquatici ovvero alle attività che ruotano attorno alla stessa le quali, però, non richiedono un collegamento effettivo o potenziale con un immobile, bensì uno stretto legame con un bene mobile registrato: la nave, il peschereccio, il battello.

L'esclusione dal regime proprio del reddito agrario trova peraltro anche conferma nel tenore letterale dell'art. 32 TUIR, il quale anche nella sua nuova formulazione ad opera del D.Lgs. n. 192/2024, frutto di un evidente accostamento fra normativa fiscale e normativa sostanziale, definisce il reddito agrario grazie a un rinvio espresso all'art. 2135 c.c. il quale, a sua volta non menziona fra le l'attività tipicamente agricole anche la pesca.

E a ratifica di ciò, lo stesso art. 32 prosegue indicando come attività agricole e produttive di reddito agrario ai fini dell'applicazione del regime catastale le sole attività di coltivazione, silvicolture e allevamento di animali.

Dal punto di vista fiscale l'esercente attività di pesca fruisce perciò di uno statuto differente da quello dell'imprenditore agricolo: la pesca professionale, ove svolta

nelle forme soggettive che danno luogo all'applicazione del regime catastale, a differenza delle altre attività agrarie tipiche, non genera reddito agrario (critici in passato sul parziale ampliamento soggettivo operato con decorrenza 1° gennaio 2007 dall'art. 1, comma 1093, L. n. 296/2006, MULEO S., *L'uso dello strumento societario in agricoltura*, in *Dialoghi trib.*, 2008, 1, 41; ID., *L'imposizione diretta delle società agricole fra catasto e forfait*, in *Corr. trib.*, 2008, 1, 35; v. anche LUPI R., *La perdita di controllo del territorio e il fascino discreto delle forme giuridiche*; STEVANATO D., *La determinazione catastale per le società commerciali agricole e i problemi di equità del prelievo*, entrambi in *Dialoghi trib.*, 2008, 1, rispettivamente 47 e 43).

Si realizza così un vero e proprio disallineamento fra la disciplina tributaria e quella sostanziale: nel contesto fiscale, infatti, l'elemento nautico da strumentale diventa prevalente nell'esercizio dell'attività e talmente caratterizzante da inibire l'applicazione del regime di favore proprio dell'imprenditore agricolo (questo è stato del resto l'argomento decisivo su cui in passato si è fatto leva per considerare l'attività di pesca, ove svolta in forma imprenditoriale, come esercizio di attività commerciale di trasporto nautico. Per una critica ricostruzione di tali orientamenti BRUNO F., *La riforma dell'imprenditore ittico del 2012 tra agrarietà e specialità dello statuto*, cit., 4 ss.; ID., *Il d.lgs. 26 maggio 2004, n. 153. Attuazione della legge 7 marzo 2003 n. 38, in materia di pesca marittima*, in *Riv. dir. agr.*, 2013, I, spec. 818-820).

In tal modo anche il legislatore tributario coglie e esalta quella specificità propria dell'attività di pesca professionale della quale, nonostante l'integrazione fra mercati e la riconduzione a comuni regole, anche il legislatore unionale si fa garante (l'art. 38 TFUE al par. 1 chiarisce infatti che i riferimenti alla politica agricola comune o all'agricoltura e l'uso del termine "agricolo" si intendono applicabili anche alla pesca, tenendo conto delle caratteristiche specifiche di questo settore. Sulla specificità diffusamente v. BRUNO F., *La riforma dell'imprenditore ittico del 2012 tra agrarietà e specialità dello statuto*, cit.; ID., *Il d.lgs. 26 maggio 2004, n. 153. Attuazione della legge 7 marzo 2003 n. 38, in materia di pesca marittima*, cit.; FIORAVANTI C., *Imprese della pesca. Pescatori, pesca turismo. Sostegno dell'Unione europea*, in COSTATO L. - ALBISINNI F., a cura di, *Trattato Breve di Diritto agrario, Italiano e dell'Unione europea*, I, Milano, 2023, cap. IV, 214).

Ciò non toglie, tuttavia, che come nel contesto europeo anche in quello economico-sociale italiano la pesca rivesta, analogamente all'attività primaria, un rilievo tutt'altro che trascurabile, sia in ragione dell'ampiezza e vastità delle coste italiane sia in virtù della tradizione millenaria di sfruttamento del mare e delle acque interne. Il particolare rapporto che intercorre fra l'esercente attività di pesca professionale e l'ambiente marino induce, inoltre, a ritenere che come l'*exploitant agricolo* riveste il ruolo di custode della terra (da ultimo, anche con precisi riferimenti normativi, riflette sul ruolo che riveste l'imprenditore agricolo di custode del territorio in cui è inserito LOSAVIO C., *Agricoltura e sussidiarietà orizzontale: le esperienze di cura e tutela del bene terra e il ruolo del legislatore regionale*, cit., 71 ss., spec. 90-92.

Precedentemente v. *ex plurimis* GALLONI G., *Profili giuridici di un nuovo rapporto tra agricoltura ed ambiente*, cit.), chi esercita l'attività di pesca professionale, quale principale fruitore, sia investito, a sua volta, del ruolo di custode attivo del contesto naturale acquifero.

E così anche se non si può parlare di multifunzionalità in riferimento all'attività di pesca – la cattura dei pesci difficilmente può essere considerata come servizio ambientale a favore della collettività – il D.Lgs. n. 4/2012 stigmatizza una tendenza polifunzionale dell'attività di pesca, la quale va incoraggiata anche attraverso la leva fiscale, indirizzando il pescatore professionista verso una gestione sostenibile della propria attività e dell'ambiente marino sì da preservare per le generazioni future gli *habitat* acquatici anche grazie allo svolgimento, accanto alla tradizionale attività di ricerca e cattura della fauna acquatica, di ulteriori attività comunque collegate alla pesca quali, ad esempio, pulizia dei fondali e dei litoranei, ripopolamento dei territori costieri e acquiferi (il decreto in questione considera fra le attività connesse alla pesca anche gli interventi finalizzati alla valorizzazione produttiva, all'uso sostenibile degli ecosistemi acquatici e alla tutela dell'ambiente costiero. Su tali aspetti BRUNO F., *Il nuovo ruolo della pesca fra produzione di alimenti e tutela dell'ambiente marino*, in *Riv. dir. alimentare*, 2010, 1, 14; ID., *L'impresa ittica*, Milano, 2004, 301 ss.)

Ciò spiega l'estensione di talune agevolazioni di carattere fiscale originariamente non destinate al settore della pesca (v. le agevolazioni fiscali previste dall'art. 4 D.L. 30 dicembre 1997, n. 457, convertito, con modificazioni, dalla L. 27 febbraio 1998, n. 30 destinate dapprima a coloro che svolgono una attività produttiva di reddito mediante utilizzo di navi iscritte nel Registro Internazionale, estese sia pure parzialmente dall'art. 4, comma 5-bis, L. 23 novembre 2000, n. 343 e dall'art. 11, comma 1, L. 23 dicembre 2000, n. 388 anche alle imprese che esercitano la pesca costiera nonché nelle acque interne e lagunari, la cui misura è stata variamente ridefinita nel corso degli anni. Sul citato ampliamento, v. circ. 2 ottobre 2001, n. 87/E. In tema si vedano Risposta a interpello n. 253 del 9 dicembre 2024; ris. 2 marzo 2021, n. 15/E; Risposta a interpello n. 346 del 26 agosto 2019. Sulla compatibilità fra predetto il credito di imposta con il regime di c.d. *tonnage tax*, ris. 17 novembre 2016, n. 104/E).

Tali incentivi mirano sia a promuovere lo svolgimento dell'attività di pesca *ex se* sia, soprattutto secondo la più recente tendenza unionale, a sviluppare l'utilizzo di tecniche e di strumenti più moderni ed efficienti sotto il profilo energetico e ciò anche attraverso la progettazione di nuovi e più moderni modelli di pescherecci maggiormente garanti della biodiversità marina (quanto al primo profilo si veda, ad esempio, il credito d'imposta di cui all'art. 18 D.L. 21 marzo 2022, n. 21, convertito, con modificazioni, dalla L. 20 maggio 2022, n. 51, riconosciuto a parziale compensazione dei maggiori oneri effettivamente sostenuti per l'acquisto di gasolio e benzina per la trazione dei mezzi utilizzati per l'esercizio dell'attività agricola e della pesca, la cui fruibilità è stata estesa anche agli acquisti effettuati nel secondo trimestre solare dell'anno 2022, limitatamente alle sole imprese esercenti la pesca).

Quanto al secondo aspetto v., invece, la Comunicazione della Commissione al Parlamento Europeo, al Consiglio, al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle regioni, *La transizione energetica nel settore della pesca e dell'acquacoltura dell'UE*, del 21 febbraio 2023, 100 final e il credito di imposta di cui all'art. 16 D.L. 19 settembre 2023 n. 124, convertito con modificazioni dalla L. 13 novembre 2023, n. 162 relativo agli investimenti nella cosiddetta Zona Economica Speciale (ZES) Unica per il Mezzogiorno e per le zone assistite. Questo beneficio riguarda sia le piccole e medie imprese attive nel settore dell'agricoltura sia quelle operanti nel settore della pesca e dell'acquacoltura. Ai sensi dell'art. 14 del decreto interministeriale 18 settembre 2024, sono ammessi al credito di imposta gli investimenti volti a limitare l'impatto della pesca sull'ambiente e ad adeguare la stessa alla protezione delle specie ove soddisfino le condizioni di cui al capo I del Regolamento 2473/2022 e siano tesi a facilitare la transizione verso uno sfruttamento sostenibile delle risorse biologiche marine vive. Tali agevolazioni sono riconducibili all'art. 107, par. 3, lett. c), del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea e sono esentate dall'obbligo di notifica di cui all'art. 108, par. 3, dello stesso, purché gli investimenti siano destinati a ridurre l'impatto della pesca sull'ambiente marino, a favorire l'eliminazione graduale dei rigetti in mare e a facilitare la transizione verso uno sfruttamento sostenibile delle risorse biologiche marine vive, conformemente all'art. 2, par. 2, Regolamento (UE) n. 1380/2013. Nella stessa direzione si vedano anche le misure di sostegno agli investimenti produttivi delle micro, piccole e medie imprese, attuate ai sensi dell'art. 2 D.L. 21 giugno 2013, n. 69, convertito, con modificazioni, dalla L. 9 agosto 2013, n. 98 e rifinanziate dalla Legge di Bilancio 2024. Al beneficio in questione sono ammessi anche il settore primario e la pesca e fra gli interventi agevolabili sono compresi anche investimenti *green* quali l'acquisto di macchinari, impianti e attrezzature nuovi di fabbrica ad uso produttivo, a basso impatto ambientale, nell'ambito di programmi finalizzati a migliorare l'ecosostenibilità dei prodotti e dei processi produttivi).

4. A differenza della pesca l'acquacoltura non ha carattere estrattivo perché non è dedita alla cattura o alla raccolta di organismi acquatici.

Essa, così come si desume anche dalla sua attuale definizione positiva, è una vera e propria attività di allevamento o di coltura, caratterizzata dalla cura di un ciclo biologico animale o vegetale di organismi acquatici che utilizza o può utilizzare, così come richiede l'art. 2135 c.c., «*le acque dolci, salmastre o marine*» (l'art. 3 D.Lgs. n. 4/2012 definisce acquacoltura quell'attività «*economica organizzata, esercitata professionalmente, diretta all'allevamento o alla coltura di organismi acquatici attraverso la cura e lo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale o animale, in acque dolci, salmastre o marine*»).

Pur nella sua peculiarità, della quale non fa mistero lo stesso D.Lgs. n. 4/2012, essa è riconducibile nell'ambito delle attività essenzialmente agricole enunciate dall'art. 2135 c.c.

Ciò lo si evince sia dalla relativa nozione che ricalca la definizione codicistica di imprenditore agricolo, sia ancora dalla inclusione positiva dell'acquacoltura nell'ambito della impresa ittica ai soli fini dell'applicazione delle regole previste nel decreto del 2012, inclusione che dunque non tradisce ma al contrario conferma la natura agraria dell'attività esercitata (sulle perplessità che genera la clausola di riserva contenuta nell'art. 3 D.Lgs. n. 4/2012 da ultimo RIZZUTO M.C., *La disciplina dell'acquacoltura nella strategia europea della sostenibilità*, in *Riv. dir. alim.*, 2025, 1, 108).

Del pari, l'attività di acquacoltura è attività agricola anche dal punto di vista fiscale reddituale.

Ma come emerge dalla stessa definizione *ex art. 3 D.Lgs. n. 4/2012* nella generica locuzione di acquacoltura sono riconducibili molteplici tipologie di produzioni controllate di organismi aquatici sia animali sia vegetali, tutte distinte dalla pesca.

L'acquacoltura non è infatti un settore monolitico e comprende in sé una vasta gamma di prodotti e attività che a loro volta possono essere svolte sia in ridotti contesti familiari sia nell'ambito di grandi impianti industriali.

Così, assumendo come punto di riferimento il prodotto che si ricava, sono espressione di acquacoltura la piscicoltura, la molluschicoltura, la crostaceicoltura, la più specifica e esclusiva gambericoltura e, infine, anche l'alghicoltura.

Lungi dal rappresentare una sterile esercitazione erudita, la distinzione in *species* di attività riverbera i suoi effetti sul piano fiscale perché la differente tipologia del bene prodotto-vegetale o animale-implica un dissimile regime fiscale.

Il presupposto di tale affermazione risiede nel fatto che anche nella disciplina dell'imprenditore agricolo *tout court* trovano applicazione differenti regimi fiscali che variano a seconda del tipo specifico di attività posta in essere dall'imprenditore.

Così se l'acquacoltore alleva organismi animali aquattici la disciplina fiscale sarà quella propria dell'agricoltore allevatore (art. 32, comma 2, lett. b), TUIR; art. 34 TUIR; art. 56. comma 5, TUIR – nel caso in cui si eccedano i limiti previsti nel comma 2, lett. b), dell'art. 32, limitatamente alle ipotesi in cui si tratti di imprenditore individuale, società semplice o ente non commerciale) e, ricorrendone requisiti soggettivi richiesti, si potrà optionalmente applicare il regime catastale previsto per l'imprenditore agricolo, fatti salvi alcuni adattamenti normativi necessari in ragione delle peculiarità ambientali che caratterizzano l'attività, così come nel caso in cui l'acquacoltore operi in aree prive di rendita catastale.

In tali ipotesi, infatti, in assenza dei valori di riferimento necessari per quantificare il reddito imponibile, il legislatore, ispirandosi alla logica benevola di favorire l'attività agricola nella particolare declinazione dell'acquacoltura, tramite un intervento *ad hoc* ha consentito anche agli acquacoltori (diversi dalle società commerciali) che allevano su aree prive di rendita catastale di avvalersi del regime di determinazione del reddito previsto all'art. 34 TUIR (il dato letterale esprime e

conferma tale finalità: l'art. 3-ter D.L. n. 106/2005 è infatti intitolato “*Disposizioni per favorire le attività di acquacoltura*”. Nella prassi v. ris. 13 settembre 2005, n. 127/E e ris. 19 dicembre 2006, n. 142/E).

Infatti, prendendo spunto da quanto già stabilito per le coltivazioni in serra – ovvero dagli artt. 28, comma 4 bis e 34, comma 4, TUIR nelle versioni allora vigenti – l'art. 3-ter D.L. 17 giugno 2005, n. 106, convertito con modificazioni dalla L. 31 luglio 2005, n. 156, ha introdotto, a far data dall'esercizio in corso al 1° gennaio 2006, in riferimento alle superfici acquisite marine o vallive utilizzate per allevamento ittico, prive della corrispondente qualità nel quadro di qualificazione catastale, un criterio di autodeterminazione della tariffa d'estimo catastale che rinvia alla «[...] tariffa più alta del seminativo di classe prima in vigore nella provincia di appartenenza, o in quella prospiciente nel caso di allevamento marino» (ciò a prescindere dalla natura privata o demaniale delle stesse).

Discorso a parte va fatto per l'attività di coltivazione di piante acquisite. *Quid iuris* nel caso in cui l'acquacoltore si dedichi alla coltura di organismi acquisite di natura vegetale quali ad esempio le alghe?

L'inquadramento fiscale appare in questo caso di non immediata percezione: il regime fiscale risulta infatti decisamente influenzato dalle concrete modalità e dai differenti luoghi in cui si producono i beni in questione, ovvero a seconda che la coltura si svolga in ambienti controllati o in mare aperto.

E così, in assenza di un criterio di determinazione normativamente individuato, quando la coltivazione di organismi vegetali acquisite è esercitata in apposite vasche o bioreattori in ambienti serra dovrebbero trovare applicazione il comma 4-bis dell'art. 28 TUIR richiamato dall'art. 34, comma 4 e l'art. 56-bis, comma 1, TUIR qualora si sforino limiti previsti dall'art. 32, comma 2, lett. b), nel caso in cui la coltivazione si svolga su più pianali e più bancali (ovvero la tariffa di estimo più alta in vigore nella provincia. In questa ipotesi, l'ancoraggio applicativo troverebbe il proprio fondamento nel richiamo che la disposizione fa espressamente alle colture prodotte “*in serra*”. In tal caso, infatti, inciderebbe in maniera decisiva sull'applicazione del regime fiscale il particolare luogo di svolgimento dell'attività, ovvero la “*serra*” la quale piegherebbe la disciplina in quella direzione).

Diversamente, qualora l'attività di produzione di organismi vegetali acquisiti si svolga all'interno di immobili censiti al catasto dei fabbricati compatibili con le operazioni in questione – ad esempio, fabbricati rurali con finalità strumentali all'attività agricola cat. D/10 – si dovrà far riferimento alla nuova lett. b-bis) del comma 2 dell'art. 32 TUIR e al comma 4-bis dell'art. 34 TUIR nonché all'art. 56-bis, comma 1, in caso di superamento delle condizioni contemplate dall'art. 32, comma 2, lett. b-bis) (la nuova lett. b-bis si riferisce alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di immobili oggetto di censimento al catasto dei fabbricati, rientranti nelle categorie catastali C/1, C/2, C/3, C/6, C/7, D/1, D/7, D/8, D/9 e D/10. Dal canto suo il D.Lgs. n. 92/2024, sostituendo integralmente il comma 4 dell'art. 56-bis TUIR ha esteso l'ambito applicativo del criterio ivi previsto a tutti i soggetti che hanno esercitato l'opzione di cui all'art. 1, comma 1093, L. n. 296/2006. Il

legislatore riformista non ha invece innovato in senso analogo il comma 5 dell'art. 56 applicabile a coloro che esercitano l'attività di allevamento oltre i limiti fissati dall'art. 32 TUIR, il cui perimetro soggettivo rimane perciò invariato).

La soluzione si fa decisamente più complessa e delicata nel caso in cui la coltura si svolga in mare all'interno di impianti galleggianti fissati tramite ancore o boe.

In queste particolari ipotesi l'acquacoltore si trova in una situazione analoga a quella di coloro che, prima del D.L. n. 106/2005, svolgevano l'attività di allevamento di animali acquatici su aree marine o vallive, sommerse o prive di rendita catastale.

In questi casi, però, non si potrà fare ricorso al criterio suppletivo introdotto dal legislatore con l'art. 3-ter dello stesso decreto poiché esso riguarda esclusivamente le attività di “*allevamento ittico*”. Nel caso di specie, infatti, ci si trova di fronte allo svolgimento dell'attività di *coltivazione* (di piante acquatiche) e non di *allevamento* di animali.

Ciò posto, e in attesa di un'eventuale soluzione normativa o giurisprudenziale, il reddito dovrebbe essere determinato adottando i criteri analitici previsti dall'art. 55 TUIR.

Il D.Lgs. n. 4/2012 attribuisce un particolare rilievo anche alle attività connesse all'acquacoltura.

Nel contesto fiscale anche per l'acquacoltura, attesa la sua agrarietà, le condizioni per l'applicazione del regime catastale alle attività connesse sono dettate dall'art. 32, comma 2, lett. c), TUIR il quale, nel rinviare al comma 3 dell'art. 2135 c.c. richiede, ai fini del *bonus* catastale, unitamente alla sussistenza delle condizioni di unisoggettività e di prevalenza, un ulteriore elemento e cioè che il prodotto dell'attività rientri fra i beni espressamente individuati con cadenza biennale da apposito decreto interministeriale.

Sulla base di tale ultima previsione, al ricorrere dei requisiti previsti dal Codice civile, sono perciò attività connesse all'acquacoltura, ai fini del regime catastale, la produzione e la conservazione di pesce, crostacei e molluschi, mediante congelamento, surgelamento, essiccazione, affumicatura, salatura, immersione in salamoia, inscatolamento nonché la produzione di filetti di pesce (codice ATECO 10.20.00).

Rispetto alla disciplina sostanziale, quella fiscale riguarda un numero di attività alquanto ridotte e ciò determina un ulteriore e specifico disallineamento fra i due contesti: la definizione di attività connesse all'acquacoltura contenuta nell'art. 3, comma 2, D.Lgs. n. 4/2012 contempla infatti un ben più nutrito novero di operazioni riferite anche a organismi acquatici di carattere vegetale.

L'articolo in esame, infatti, dopo aver collocato nell'ambito della connessione tutte le operazioni che realizzano interventi diretti sui prodotti dell'acquacoltura – evocando così il comma 3 dell'art. 2135 – elenca ulteriori situazioni nelle quali l'organizzazione di impresa persegue obiettivi diversi rispetto a quelli tipici dell'attività principale quali, ad esempio, fornitura di beni e servizi connessi all'acquacoltura comprensivi di attività di ospitalità, ricreative, didattiche e culturali, finalizzati alla corretta fruizione degli ecosistemi acquatici e vallivi e delle risorse

dell'acquacoltura nonché interventi di gestione attiva, tesi alla valorizzazione produttiva, all'uso sostenibile degli ecosistemi acquatici e alla tutela dell'ambiente costiero (la prima parte del comma 2 così infatti recita: «*Sono connesse all'acquacoltura le attività, esercitate dal medesimo acquacoltore, dirette a: a) manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione, promozione e valorizzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalle attività di cui al comma 1*» ovverosia «*allevamento o alla coltura di organismi acquatici attraverso la cura e lo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale o animale, in acque dolci, salmastre o marine*». La norma si riferisce quindi anche a eventuali operazioni aventi a oggetto organismi acquatici di carattere vegetale che invece a fini fiscali non sono attività connesse perché non contemplate dal decreto 13 dicembre 2015 il quale individua i beni che danno luogo allo svolgimento di attività agricole connesse, di cui all'art. 32, comma 2, lett. c), TUIR. Attualmente i codici ATECO che si riferiscono specificamente alle attività di coltivazione e lavorazione delle alghe sono i seguenti: 03.21.01 - Coltivazione di alghe marine; 03.22.01 - Coltivazione di alghe in acque dolci; 10.20.01 - Lavorazione di alghe).

Le due normative del resto si muovono su differenti piani poiché mentre la limitazione fiscale risponde a logiche “difensive” e di contenimento della “agevolazione” catastale, la tipizzazione estensiva sostanziale mira invece a ridurre gli spazi di incertezza circa la sussistenza della connessione, in vista di regole che esaltano il ruolo dell'acquacoltura in termini di sostenibilità ambientale e di contrasto all'inquinamento, di tutela e promozione della biodiversità (MASI P., *Impresa ittica e attività connesse, in Diritto agroal.*, 2016, 3, 425).

In controtendenza rispetto a tale assetto si pone un recente intervento ministeriale relativo alla corretta configurazione fiscale ai fini della imposizione reddituale e del regime IVA dei proventi derivanti dalla cattura, prelievo, trasporto a terra e commercializzazione/smaltimento della specie «*Callinectes Sapidus*» – comunemente detta dei granchi blu – svolte da un acquacoltore di vongole sulla base di una apposita Determinazione regionale (Risposta a interpello n. 67 del 12 marzo 2024).

Le attività in questione, connotate da un evidente carattere estrattivo, integrano decisamente operazioni di pesca e attività a queste ultime connesse. E così stante l'impossibilità di considerarle come connesse all'acquacoltura ai sensi dell'art. 32, comma 2, lett. c), TUIR, l'Amministrazione finanziaria muovendo da quel connotato multifunzionale che anima e permea l'attività agricola nelle sue varie declinazioni, riconduce queste operazioni nell'attività principale dell'acquacoltore, favorendo e promuovendo in tal modo sotto il profilo fiscale servizi extra-alimentari sostenibili.

A giudizio dell'Amministrazione finanziaria, infatti, gli interventi in questione assolvono alla funzione di protezione e di tutela degli acquacoltori e della biodiversità e, come tali, non possono essere ritenuti estranei o scollegati dall'attività di allevamento dei molluschi.

Sotto il profilo ambientale, dunque, la raccolta, il trasporto, lo smaltimento e l'eventuale commercializzazione costituiscono misure di contrasto alla proliferazione del "granchio blu" alquanto efficaci, atte infatti a preservare gli equilibri dell'ecosistema della Sacca di Goro e a salvaguardare gli allevamenti di vongola.

In tale contesto, secondo l'opinione ministeriale, i proventi che derivano dalla commercializzazione della specie "*Callinectes Sapidus*" assumono addirittura natura di ristoro dei danni subiti dall'acquacoltore e rappresentano «*un modo per trasformare un elemento di criticità in opportunità economica*».

5. La disciplina fiscale del settore ittico, alquanto articolata e variegata, è complessivamente di favore.

Le adeguate giustificazioni alla sua connotazione benevola si rinvengono certamente e in primo luogo nell'essere l'acquacoltura attività naturalmente agricola e nella contiguità economica e sociale intercorrente fra l'attività primaria e la pesca professionale (sulle adeguate giustificazioni v. da ultimo Corte cost. 26 marzo 2024, n. 49 in tema di *sugar tax* e Corte cost. 1° giugno 2023, n. 108. In precedenza v. *ex plurimis* Corte cost. 23 dicembre 2019, n. 288 del; 11 febbraio 2015, n. 10; 17 aprile 1985, n. 104 e 26 marzo 1980, n. 42. La Corte costituzionale ha ripetutamente affermato che il principio di uguaglianza tributaria che emerge dal combinato disposto degli artt. 3 e 53 della Costituzione impone che ogni diversificazione di carattere fiscale, per aree economiche o per tipologie di contribuenti debba essere supportata da adeguate giustificazioni, in assenza delle quali la differenziazione degenera in arbitraria discriminazione. Il legislatore, pur godendo di una ampia discrezionalità circa le finalità alle quali inspirare il prelievo tributario, non è esente dal sindacato della Corte costituzionale la quale verifica che l'attività normativa si attenga agli artt. 3 e 53 Cost. e che non si sia verificato un uso irragionevole dei poteri discrezionali in materia fiscale, dando luogo ad una imposizione dall'entità arbitraria. In tal senso *ex multis* sentenze n. 108/2023 cit.; n. 10/ 2015 cit.; 28 maggio 2014, n. 142; 5 giugno 2013, n. 116; 11 ottobre 2012, n. 223; ord. 24 luglio 2000, n. 341 del).

Di qui la vigenza di uno statuto tributario agevolato per l'acquacoltura unitamente alla previsione di singole disposizioni di favore per entrambe le anime dell'impresa ittica.

In tale contesto è tuttavia necessario cogliere una più moderna e attuale attitudine della leva fiscale. In riferimento al settore imprenditoriale ittico il fattore tributario svolge infatti sia un ruolo protettivo e di sostegno sia, e soprattutto, di incentivo all'esercizio corretto delle attività, attraverso lo svolgimento di quegli interventi di gestione attiva finalizzati alla valorizzazione produttiva, all'uso sostenibile degli ecosistemi acquatici e alla tutela dell'ambiente costiero, contemplati dal D.Lgs. n. 4/2012 fra le attività connesse sia alla pesca professionale sia all'acquacoltura.

L'economia in termini di prelievo fiscale derivante dal criterio catastale o dalle singole norme di favore incoraggia infatti l'imprenditore ittico a effettuare

investimenti in beni strumentali e in tecniche più complesse e più costose, garanti dell'ambiente e degli organismi acquatici.

Ciò in armonia con quanto stabilisce la vigente versione dell'art. 41 Cost. la quale affida al legislatore ordinario il compito di determinare i controlli e i programmi opportuni perché le attività economiche e dunque, pur con le loro peculiarità, anche quella agricola di acquacoltura e quella di pesca professionale, siano indirizzate e coordinate a fini ambientali.

L'acquacoltura, in particolare, rappresenta una possibile risposta e una soluzione potenziale per affrontare il depauperamento e la crisi delle risorse marine derivante dall'adozione di pratiche di pesca intensive e non selettive, bilanciando la produzione alimentare con la salvaguardia ambientale.

La strategia dell'Unione per la *Blu Economy* la identifica infatti come un settore chiave per conciliare produzione alimentare, protezione ambientale e crescita economica, offrendo un'alternativa alla pesca tradizionale (sul punto le osservazioni di RIZZUTO M.C., *La disciplina dell'acquacoltura nella strategia europea della sostenibilità*, cit., 108. V. al riguardo anche risoluzione del Parlamento Europeo *Sull'impegno per un'acquacoltura sostenibile e competitiva nell'UE: la strada da seguire*, 2021/2189[INI] del 4 ottobre, GUUE C132/2 del 14 aprile 2023).

E in tale direzione la Commissione europea ha pubblicato orientamenti strategici per promuovere un'acquacoltura sostenibile e competitiva con un *focus* sulla resilienza e sulla competitività (Comunicazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo, *Una strategia per lo sviluppo sostenibile dell'acquacoltura europea*, 8 aprile 2002, COM (2002) 0511 definitivo <https://eur-lex.europa.eu/legal-content>; Comunicazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo, *Costruire un futuro sostenibile per l'acquacoltura - Un nuovo impulso alla strategia per lo sviluppo sostenibile dell'acquacoltura europea*, COM(2009) 162 definitivo <https://eur-lex.europa.eu/legal>; da ultimo Comunicazione della Commissione, al Parlamento europeo, al Consiglio e al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle Regioni, *Orientamenti strategici per un'acquacoltura dell'UE più sostenibile e competitiva per il periodo 2021/2030*, COM (2021) 236 final del 12 maggio 2021, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content>), ricordando che tale settore offre anche opportunità per lo sviluppo economico e la creazione di posti di lavoro (su ciò Comunicazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo, *Una strategia per lo sviluppo sostenibile dell'acquacoltura europea*, 8 aprile 2002 cit.).

Dal canto suo anche il *Green Deal Europeo* sottolinea il ruolo importante e strategico che l'acquacoltura può assolvere nell'ambito della politica economica grazie a un uso più efficiente delle risorse marine e alla promozione di fonti proteiche alternative (Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio, al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle Regioni - *Il Green Deal europeo*, dell'11 dicembre 2019 COM(2019) 640 final, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content>).

Come si evidenzia nell’ambito della Strategia dal Produttore al Consumatore, infatti, i prodotti dell’acquacoltura generano un’impronta di carbonio inferiore rispetto alla produzione sulla terraferma e, per tale motivo, la Commissione prevede l’adozione di orientamenti unionali per i piani degli Stati membri relativi allo sviluppo sostenibile dell’acquacoltura (*Il Green Deal europeo*, COM(2019) cit.; Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio, al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle Regioni *Una strategia “Dal produttore al consumatore” per un sistema alimentare equo, sano e rispettoso dell’ambiente* COM(2020) 381 final del 20 maggio 2020 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content>).

In tale direzione, il Piano Strategico per l’acquacoltura italiana 2021-2027 mira proprio a sviluppare tecnologie innovative e pratiche sostenibili nel settore, ponendo l’accento sulla diversificazione delle specie, sull’adozione di buone pratiche ambientali, sulla necessità di migliorare la comunicazione con i consumatori e, soprattutto, sull’investimento in settori proteici alternativi come, ad esempio, l’alghicoltura.

Quest’ultima e particolare declinazione dell’acquacoltura può infatti fornire un contributo importante in termini di sostenibilità e di tutela del clima. La sua utilità è da tempo allo studio dell’Unione Europea perché come emerge da numerosi documenti unionali le alghe hanno un enorme potenziale in termini di sostenibilità e rigenerazione e rappresentano una valida soluzione alternativa in varie economie rispetto all’utilizzo di altre materie che producono effetti maggiormente dannosi per l’ambiente (da ultimo Comunicazione *Verso un settore delle alghe forte e sostenibile nell’UE*, COM(2022)592 del 15 novembre 2022 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content>. V. anche risoluzione del Parlamento europeo sul tema *“Verso un settore delle alghe forte e sostenibile nell’UE (2023/2547(RSP) dell’11 maggio 2023”*, GUUE C/2023/1074 del 15 dicembre 2023).

Un più diffuso utilizzo delle alghe – come sottolinea anche la Commissione – contribuisce al raggiungimento degli obiettivi unionali quali la decarbonizzazione, l’azzeramento dell’inquinamento, la circolarità, la conservazione e il ripristino della biodiversità, la protezione degli ecosistemi e lo sviluppo di servizi ambientali.

Tali organismi acquatici possono infatti sostituire prodotti di origine fossile e chimica e fungere da materia prima per biostimolanti vegetali, per prodotti farmaceutici, per cosmetici e altri prodotti non alimentari, per imballaggi di origine biologica e per biocarburanti (v. al riguardo gli orientamenti strategici per un’acquacoltura dell’UE più sostenibile e competitiva per il periodo 2021-2030 cit. che sottolineano la necessità di promuovere l’alghicoltura, sia di macroalghe (marine) che di microalghe, al fine di contribuire al raggiungimento di diversi obiettivi del *Green Deal europeo*. Per altri versi la relazione *“Food from the Oceans”* elaborata dal meccanismo di consulenza scientifica ad alto livello della Commissione europea indica le alghe marine come potenzialmente in grado di soddisfare la domanda prevista di oltre 100 milioni di tonnellate di biomassa aggiuntiva per l’alimentazione umana nei prossimi venti anni. V. infine

Comunicazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo sui cicli del carbonio sostenibili COM(2021) 800 final del 15 dicembre 2021 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content> riconosce il potenziale delle alghe nell'economia del carbonio blu).

Le alghe rappresentano invero anche un'importante fonte alternativa di proteine e, generando mangimi e alimenti a bassa impronta di carbonio, forniscono un apporto significativo nella realizzazione di un sistema alimentare sostenibile e sicuro a livello mondiale (v. *Green Deal europeo*, strategia “*Dal produttore al consumatore*”, cit., 11).

In tale contesto il *bonus* catastale e le agevolazioni previste per il settore ittico, ove adattati anche ai settori produttivi alternativi emergenti – come appunto l’alghicoltura – trovano la loro ragion d’essere nella necessità di indirizzare l’impresa ittica verso un’effettiva dimensione sociale, verso un esercizio virtuoso che tutela e rispetta l’ambiente non solo nell’interesse delle generazioni attuali ma, così come richiede l’art. 9 Cost., anche nella prospettiva di quelle future.

Il tutto anche in linea con le politiche unionali dalle quali emerge la necessità di un coordinamento fra imposizione tributaria e obiettivi climatici e ambientali. Le misure fiscali di favore, come è stato opportunamente sottolineato (MICELI R., *Green Deal e politiche fiscali territoriali. Il nuovo quadro europeo dell’integrazione per differenziazione*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2022, 1, 156. In tema v. anche COMELLI A., *Profili europei della tassazione ambientale*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, 6, 2264; URICCHIO A.F., *Le prospettive di riforma della fiscalità ambientale in ambito UE nell’ottica della transizione ecologica e della fiscalità circolare*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2022, 1, 15 ss.) rappresentano infatti uno strumento privilegiato per l’attuazione delle finalità ambientali, contribuendo in maniera alquanto significativa al miglioramento dell’ambiente, grazie al sostegno e all’incoraggiamento di attività indirizzate verso una transizione verde e giusta (le misure di carattere fiscale rivestono nell’ambito del *Green Deal Europeo* una grande importanza. V. anche Comunicazioni 15 luglio 2020 COM(2020) 312 final, 18 maggio 2021 COM (2021) 251 final e 18 maggio 2022 COM (2022) 230 final le quali evidenziano che «*Gli Stati membri possono prendere in considerazione l’applicazione di misure fiscali a sostegno degli obiettivi di REPowerEU in modo da incentivare il risparmio energetico e ridurre il consumo di combustibili fossili. Essi sono infatti incoraggiati a prendere in considerazione ulteriori misure fiscali, quali sgravi o esenzioni da tassazione sui veicoli per l’acquisto e l’uso di quelli elettrici e a idrogeno, detrazioni fiscali legate al risparmio energetico e l’eliminazione graduale delle sovvenzioni dannose per l’ambiente»*).

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BRUNO F., *L’impresa ittica*, Milano, 2004, 301 ss.

- BRUNO F., *Il nuovo ruolo della pesca fra produzione di alimenti e tutela dell'ambiente marino*, in *Riv. dir. alimentare*, 2010, 1, 14 ss.
- BRUNO F., *La riforma dell'imprenditore ittico del 2012 tra agrarietà e specialità dello statuto*, in *Riv. dir. agr.*, 2013, 1, I, 97 ss.
- BRUNO F., *Il d.lgs. 26 maggio 2004, n. 153. Attuazione della legge 7 marzo 2003 n. 38, in materia di pesca marittima*, in *Riv. dir. agr.*, 2013, I, spec. 818-820
- CARMIGNANI S., *Attività connesse, società e fallimento*, 2015, www.osservatorioagromafie.it.
- CARMIGNANI S., *Agricoltura beni comuni e terzo settore*, in *Dir. agroalimentare*, 2018, 1, 5 ss.
- CARMIGNANI S., *L'agricoltura resiliente e le sfide della giustizia climatica*, *Dir. agroalimentare*, 2023, 1, 69 ss.
- COMElli A., *Profili europei della tassazione ambientale*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, 6, 2264 ss.
- COSTATO L., *Commento alla legge 14 gennaio 1992 n. 102*, in *Le nuove leggi civili commentate*, Padova, 1922, 1277 ss.
- FANTOZZI A., *Prospettive dello strumento societario in agricoltura. Profili fiscali*, *Riv. dir. agr.*, 1993, 3, I, 287 ss.
- FIORAVANTI C., *Imprese della pesca. Pescatori, pesca turismo. Sostegno dell'Unione europea*, in COSTATO L. - ALBISINNI F. (a cura di), *Trattato Breve di Diritto agrario, Italiano e dell'Unione europea*, I, Milano, 2023, cap. IV, 214 ss.
- GALLONI G., *Profili giuridici di un nuovo rapporto tra agricoltura e ambiente*, in *Dir. giur. agr. amb.*, 1993, 1, 5 ss.
- GERMANÒ A., *Manuale di Diritto Agrario*, Torino, 2022, 88
- GERMANÒ A., *La tutela dell'ambiente attraverso l'agricoltura*, in AA.Vv., *Scritti in onore di Giovanni Galloni*, 1, Roma, 2002, 428
- GERMANÒ A., *Le tecniche giuridiche di tutela dell'ambiente: l'esperienza italiana*, in *Riv. dir. agr.*, 1995, I, 147 ss.
- INTERDONATO M., *I redditi fondiari*, in TESAURO F. (diretto da), *Giur. sist. dir. trib.*, vol. I., Torino, 1994, 180 ss.
- INTERDONATO M., *La riforma delegata della tassazione delle imprese agricole "evolute": la fine della concezione "terrenocentrica"*, in *Riv. dir. trib.*, 2024, 5, I, 571 ss.
- JANNARELLI A., *Profili giuridici del sistema agro-alimentare e agro-industriale. Soggetti e concorrenza*, II ed., Bari, 2018, 21 ss.
- LOLLO C., *Il contributo della leva fiscale nella dialettica fra agricoltura e climate change: riflessioni a margine dei recenti sviluppi in materia di "soilless culture"*, *Riv. trim. dir. trib.*, 2024, 2, 305 ss.
- LOSAVIO C., *Agricoltura e sussidiarietà orizzontale: le esperienze di cura e tutela del bene terra e il ruolo del legislatore regionale*, in *Dir. agroal.*, 2025, 1, 71 ss. spec. 90-92
- LUPI R., *La perdita di controllo del territorio e il fascino discreto delle forme giuridiche; Dialoghi trib.*, 2008, 1, 47 ss.

Rivista Telematica di **Diritto Tributario**



- MASI P., *Impresa ittica e attività connesse*, in *Diritto agroal.*, 2016, 3, 425 ss.
- MICELI R., *Green Deal e politiche fiscali territoriali. Il nuovo quadro europeo dell'integrazione per differenziazione*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2022, 1, 137 ss.
- MULEO S., *Impresa agraria e imposizione reddituale*, Milano, 2005
- MULEO S., *L'uso dello strumento societario in agricoltura*, in *Dialoghi trib.*, 2008, 1, 41 ss.
- MULEO S., *L'imposizione diretta delle società agricole fra catasto e forfait*, in *Corr. trib.*, 2008, 1, 35 ss.
- RIZZUTO M.C., *La disciplina dell'acquacoltura nella strategia europea della sostenibilità*, in *Riv. dir. alim.*, 2025, 1, 108 ss.
- SCALFATI G., *Elementi tecnico economici per una classificazione e nuova disciplina delle imprese di piscicoltura*, in *Riv. giur. pesca*, 1968, I, 299 ss.
- SCIAUDONE A., *La crisi dell'impresa*, in COSTATO L. - ALBISINNI F. (a cura di), *Trattato Breve di Diritto agrario, Italiano e dell'Unione europea*, I, Milano, 2023, cap. IV, 251 ss.
- STEVANATO D., *La determinazione catastale per le società commerciali agricole e i problemi di equità del prelievo*, *Dialoghi trib.*, 2008, 1, 43 ss.
- URICCHIO A.F., *Le prospettive di riforma della fiscalità ambientale in ambito UE nell'ottica della transizione ecologica e della fiscalità circolare*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2022, 1, 15 ss.