

La nuova nozione fiscale di impresa agricola e le imprese di allevamento “evolute” (*)

The new tax concept of agricultural enterprise and "evolved" livestock farming enterprises

di Maurizio Interdonato - 7 febbraio 2026

Abstract

La recente riforma dei redditi fondiari contenuta nel D.Lgs. n. 192/2024, escludendo la rilevanza del fondo agricolo e abbracciando la teoria del ciclo biologico della pianta o dell'animale, include esplicitamente nella tassazione catastale le imprese di coltivazione svolte in fabbricati civili, ma non le imprese di allevamento *indoor*. L'articolo affronta il regime fiscale di tali imprese dopo l'entrata in vigore della riforma.

Parole chiave: riforma fiscale, redditi agrari, D.Lgs. n. 192/2024, allevamento

Abstract

With the latest tax reform of the agrarian income (D.lgs. 192/2024) the theory of the biological cycle of the plant/animal finally overcomes the central role of the farmland to determine whether an activity is fiscally agricultural or not. So that, even the new soilless cultures (hydroponics and aeroponics first) developed inside the so-called urban buildings are taxed as the agricultural traditional ones. Still, it is not the same for animal farms. The Author addresses the issue of the taxation of the outdoor and indoor animal farms as part of the tax reform.

Keywords: tax reform, agrarian income, D.Lgs. 192/2024, animal farm

SOMMARIO: 1. La nuova nozione di impresa agricola e l'abbandono della concezione “terrenocentrica”. Le imprese agricole *indoor*. - 2. Il problema della determinazione del reddito nelle imprese di allevamento evolute o *indoor*. - 3. L'abolizione della concezione “terrenocentrica” è sufficiente a estendere anche alle imprese di allevamento *indoor* il regime catastale previsto per le colture evolute? - 4. (Segue). La rilevanza del fondo nella tassazione delle imprese agricole di allevamento. Distinzione tra imprese agricole *indoor* dotate di terreno agricolo e prive di esso. Tassazione catastale possibile solo per le prime. - 5. Conclusioni.

1. Come è noto, la recente modifica del regime dei redditi fondiari ad opera del D.Lgs. 13 dicembre 2024, n. 192 modificando la nozione di impresa agricola attraverso un richiamo diretto dell'art. 2135 c.c., ha “sdoganato” definitivamente una nozione

generale di impresa agricola non più vincolata all'esistenza del fondo, ma allo sviluppo del ciclo biologico del vegetale o dell'animale.

La novella normativa, invero, traghetta nello scenario contemporaneo le disposizioni fiscali in materia di redditi agrari. Invero, l'art. 1 D.Lgs. n. 192/2024, eliminando finalmente il riferimento alla "*potenzialità del terreno*" di cui all'art. 32 TUIR e sostituendolo con un espresso richiamo alle «*attività agricole di cui all'art. 2135 c.c.*» (si veda il nuovo comma 1 dell'art. 32 TUIR), coglie, da un lato, le istanze di modernizzazione del settore – già molto avanti, tanto in termini di investimenti in tecnologie produttive avanzate e loro sviluppo, quanto dal punto di vista dei risultati qualitativi raggiunti mediante le stesse –, nonché, dall'altro, le esigenze di sostenibilità sempre più stringenti (quali, ad esempio, il minor consumo del territorio, l'ottimizzazione dei fattori di produzione impiegati e la tutela dagli effetti del cambiamento climatico) che, ad esempio, le colture "evolute", come quelle c.d. fuori suolo, sono ben in grado di soddisfare; il tutto in linea con le politiche comunitarie di settore (c.d. *Green Deal*)¹.

La nuova norma, infatti, oltre a ricondurre nell'ambito del reddito agrario tutte quelle attività «*dirette alla cura ed allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale o animale*» (secondo la definizione del codice civile, ora mutuata anche dall'art. 32 TUIR), anche in assenza di un loro collegamento diretto col fondo (terreno), vi include, entro determinati limiti, di cui si dirà meglio in seguito, anche «*le attività dirette 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*» (si veda la nuova lett. b-bis) dell'art. 32, comma 2, TUIR). Pur in mancanza di un riferimento esplicito da parte del legislatore – che, tuttavia, si rinviene, a monte, nella Relazione illustrativa di accompagnamento del disegno di legge delega di riforma fiscale (L. n. 111/2023), di cui il D.Lgs. n. 192/2024 è attuazione – è evidente che si tratti delle c.d. colture fuori suolo (*vertical farm*, idroponiche, ecc.), dove i fattori produttivi "classici" sono sostituiti da appositi impianti².

Si sottolinea, da subito, come, pur richiamandosi nella nozione generale fiscale di impresa agricola di cui al primo comma dell'art. 32 TUIR direttamente la nozione civilistica di impresa agricola di cui all'art. 2135 c.c. – che ovviamente ricomprende anche le attività di allevamento – la stessa non trovi nei commi successivi, a differenza delle attività di coltivazione, alcuna declinazione esplicita³ per le attività dirette all'allevamento di animali tramite l'utilizzo di immobili censiti al catasto fabbricati. Si tornerà, comunque, tra breve sul punto oggetto del presente approfondimento.

Invero, per le colture *indoor* (ovvero per le colture praticate all'interno di ambienti chiusi diversi dalle serre), l'art. 1 D.Lgs. n. 192/2024 (si veda il nuovo comma 3-bis, art. 32 TUIR), prevede l'individuazione, con apposito decreto dei Ministri dell'economia e dell'agricoltura:

- di nuove classi e qualità di coltura per i terreni, «*al fine di tener conto dei più evoluti sistemi di coltivazione*»;

- delle modalità con cui dichiarare al catasto dei fabbricati l'utilizzo degli stessi (meglio individuati sopra) per l'attività di produzione di vegetali;
- delle modalità di determinazione della “*superficie agraria di riferimento*”, ossia quella a cui rapportare la “*superficie adibita alla produzione*” al fine di determinare il limite entro il quale le colture fuori suolo producono redditi agrari ai sensi dell'art. 32 TUIR (e oltre il quale producono redditi d'impresa che verranno determinati sempre forfettariamente, salvo opzione contraria, ex art. 56-bis TUIR).

Su quest'ultimo punto, infatti, la novella normativa (si veda l'art. 32, comma 2, lett. b-bis), TUIR), dispone che le colture fuori suolo (svolte nei fabbricati di cui sopra) generano reddito agrario soltanto «entro il limite di superficie adibita alla produzione non eccedente il doppio della superficie agraria di riferimento definita con il decreto di cui al comma 3-bis». Oltre tale limite continua a trovare applicazione l'art. 56-bis TUIR, anche questo, però, rinnovellato: il reddito d'impresa relativo alla parte eccedente verrà infatti determinato facendo sempre riferimento alla superficie agraria di riferimento, salvo opzione contraria⁴.

Con un netto cambio di rotta rispetto al passato, poi, tale disposizione trova ora applicazione (così prevede chiaramente il nuovo comma 4 dell'art. 56-bis TUIR) anche nei confronti delle società agricole (di cui all'art. 2 D.Lgs. n. 99/2004, costituite in forma di s.n.c., s.a.s., s.r.l. o società cooperative) che esercitino l'opzione per l'imposizione su base catastale (ex art. 1, comma 1093, L. n. 296/2006). Novità, questa, da accogliere con gran favore, tenuto conto che la forma societaria – in particolare quella delle società di capitali – appare la più idonea ad attirare i capitali e a favorire l'accesso al credito al fine di finanziare i massivi investimenti che le colture “evolute” implicano, solitamente più contenuti, invece, nel caso dell'agricoltura “classica”.

L'individuazione delle tariffe d'estimo per le nuove attività richiederà tempo, ecco perché il legislatore, nel D.Lgs. n. 192/2024, ha previsto delle modalità di determinazione provvisorie del reddito agrario e dominicale che da esse derivano. In particolare, fino all'emanazione del citato DM, il reddito, sia agrario (art. 34, comma 4-bis, TUIR) che dominicale (art. 28, comma 4-ter, TUIR) delle colture c.d. fuori suolo praticate nei fabbricati di cui sopra è determinato mediante l'applicazione alla superficie della particella catastale su cui insiste l'immobile della tariffa d'estimo più alta in vigore nella Provincia in cui è censita la particella, aumentata del 400%. In relazione al reddito dominicale, l'art. 28 TUIR (comma 4-quater) specifica altresì che, tanto nel periodo transitorio, quanto, poi, a regime, quest'ultimo non potrà essere inferiore alla rendita catastale attribuita all'immobile (fabbricato) destinato alle attività di coltivazione “fuori suolo”. Per evitare che si incorra in una violazione del divieto di doppia imposizione reddituale, poi, gli immobili utilizzati per le colture *indoor* di cui sopra non sono considerati produttivi di redditi dei fabbricati (tranne se locati, e in tale ipotesi rimangono assoggettati a tassazione secondo le ordinarie regole previste dagli artt. 36 ss. TUIR).

Per quanto il legislatore si sia adoperato per consentire l'immediata applicazione alle colture *indoor* del regime catastale già durante il periodo transitorio, non ha precisato

come calcolare il limite del doppio della superficie agraria di riferimento durante tale periodo e sino all’emanazione del decreto interministeriale che tale superficie dovrà identificare. La soluzione più logica, avallata anche dalla prassi agenziale⁵, appare quella di considerare in via transitoria come superficie agraria di riferimento quella della particella catastale su cui insiste l’immobile all’interno del quale viene praticata la coltura “evoluta”, posto che alla stessa si deve fare riferimento, nel periodo transitorio, per applicare – qui sì esplicitamente secondo la normativa – la tariffa d’estimo più alta nella Provincia in cui la medesima è censita (aumentata del 400%).

2. La nozione fiscale di impresa agricola richiama, si è detto, l’impresa agricola di cui all’art. 2135 c.c. La nozione civilistica di impresa agricola era stata oggetto di profonde modifiche ad opera del D.Lgs. n. 228/2001, il quale aveva accolto la c.d. teoria del ciclo biologico, per la quale la natura agricola dell’impresa dipende dal naturale sviluppo dell’organismo vegetale o animale che si dipana nel tempo e che si occupa quindi di favorire la nascita, la crescita, lo sviluppo, la riproduzione, fino alla morte di tale organismo, o una fase necessaria di tale ciclo⁶.

Dunque, l’imprenditore agricolo è colui che svolge le attività di cui all’art. 2135 c.c. e che si occupa di curare per intero tale ciclo biologico, oppure soltanto una fase “necessaria” dello stesso. Può quindi occuparsi di tutte le fasi o solo di alcune di esse o addirittura di un sola, purché la medesima sia necessaria.

L’espressione “una fase necessaria” del ciclo biologico vegetale e animale va interpretata nel senso che tale fase deve essere di apprezzabile durata, cioè di durata tale da consentire anche ad una sola delle fasi di svilupparsi⁷. Ciò evita che, ad esempio, importatori o commercianti di animali che si limitino solo a nutrire il bestiame in attesa della rivendita, o mercanti di piante e di fiori recisi o, ancora, importatori di frutta non ancora perfettamente matura che ne provvedono alla conservazione, possano essere definiti imprenditori agricoli.

Ma la portata della norma che ha introdotto la tesi del ciclo biologico diviene ancora più chiara se letta in uno con la circostanza che l’art. 2135 c.c. dispone che siano attività agricole quelle che per l’articolo medesimo «*utilizzano o possono utilizzare il fondo, il bosco, le acque dolci, salmastre o marine*». Quindi, la cura del ciclo biologico di un batterio in laboratorio non dovrebbe essere considerata attività imprenditoriale agricola, perché potenzialmente non potrebbe mai essere svolta sul fondo. Non serve dunque necessariamente il fondo, ma l’attività di sviluppo del ciclo biologico dell’essere vivente, per essere qualificabile come agricola, deve poter essere svolta, potenzialmente, anche sul fondo agricolo. Se tale condizione manca l’attività non potrà dar luogo, né civilisticamente, né fiscalmente, ad una attività agricola⁸.

Una prima conclusione parziale a cui si può giungere è che la modifica della nozione fiscale di impresa agricola, attraverso il richiamo diretto all’art. 2135 c.c., finisce col dare rilevanza allo sviluppo del ciclo biologico, non solo della pianta, ma anche dell’animale, con ciò finendo col ricomprendere in essa pure gli allevamenti *indoor* che sviluppino tale ciclo. E ciò sempreché l’animale possa essere potenzialmente allevato anche sul fondo.

La conclusione avrebbe l'indubbio pregio di attirare nell'orbita della tassazione catastale anche moderne attività di allevamento di animali non destinate all'alimentazione umana, ma a scopi diversi (ad esempio, ludici o di compagnia)⁹ che si prestano maggiormente ad essere svolte in ambienti chiusi. Ma la conclusione, tuttavia, appare solo parziale e, come si vedrà, parzialmente inesatta.

Invero, non possiamo non tener conto che la lett. b-bis) del comma 2 dell'art. 32 TUIR considera attività agricola solo «*la produzione di vegetali tramite l'utilizzo di immobili oggetto di censimento al catasto fabbricati*», non anche l'allevamento eventualmente svolto in tali fabbricati.

Anche volendo ricomprendere, invero, gli allevamenti *indoor* nelle attività di cui all'art. 2135 c.c. – perché sviluppino il ciclo biologico dell'animale anche in assenza del terreno agricolo – e quindi in quelle agricole dal punto di vista fiscale (dato il richiamo diretto da parte dell'art. 32 TUIR all'art. 2135 c.c.) rimarrebbero da definire le concrete modalità di tassazione del relativo reddito agrario.

Infatti, senza un terreno agricolo sul quale potenzialmente svolgere l'attività non vi sarebbe nemmeno la relativa rendita catastale da impiegare per la definizione dell'imponibile.

3. Si potrebbe sostenere che l'abbandono del limite generico della “potenzialità” dei terreni e il riferimento diretto all'art. 2135 c.c., implichi che, anche nel caso degli allevamenti *indoor*, non si possa prescindere dalla tassazione catastale attraverso un'applicazione analogica della lett. b-bis) del comma 2 dell'art. 32 TUIR, ciò che dovrebbe comportare l'applicazione, anche a tali attività, del parametro della superficie agraria “di riferimento”, prevista per gli immobili civili nei quali vengano praticate le coltivazioni evolute.

A sostegno di tale interpretazione si potrebbe addurre come proprio il richiamo diretto da parte della norma fiscale all'art. 2135 cc, che prescinde dal terreno, avvalorì l'idea che, qualora non si approvi l'interpretazione analogica proposta, si potrebbe generare una palese disparità di trattamento tra attività di coltivazione *indoor* e attività di allevamento *indoor*. Pur essendo entrambe prive di terreni e pur venendo praticate in immobili civili, rimarrebbero assoggettate, la prima, al regime del reddito fondiario e la seconda al più gravoso regime del reddito di impresa¹⁰.

Per un particolare settore dell'allevamento, l'acquacoltura, ci si è spinti¹¹ ad ipotizzare in passato soluzioni estensive simili con riferimento all'art. 3-ter D.L. n. 106/2005. Tale norma disponeva che per le superfici acquatiche, marine o vallive utilizzate per l'allevamento ittico, anche in caso di proprietà demaniale, trovasse applicazione il metodo catastale di determinazione del reddito fondiario attraverso «*l'applicazione della tariffa più alta del seminativo di classe prima in vigore nella Provincia*». La possibilità che l'area valliva demaniale potesse non essere allibrata al catasto terreni escludeva il reddito ritraibile dall'allevamento svolto sulla stessa dalla determinazione catastale. Da qui la norma che, nel caso di specie, estendeva il regime catastale anche a tali superfici, pur prive di rendita.

Per quanto la modalità di determinazione del reddito fondiario nell'acquacoltura sia diversa da quella prevista oggi per le colture *indoor* – la tariffa più alta del seminativo di classe prima in vigore nella Provincia di appartenenza contro il 400% della tariffa d'estimo più alta in vigore nella Provincia rispetto alla particella su cui insiste l'immobile – si tratterebbe pur sempre di applicazione estensiva di un metodo di tassazione catastale ad immobili non censiti in catasto.

Oggi, visto il riferimento alle tariffe d'estimo da determinarsi per le colture evolute e da applicare alla superficie di riferimento, e tenuto conto del regime transitorio specifico per le colture *indoor*, agli allevamenti *indoor* sarebbe più corretto, nell'ambito di una ipotetica integrazione analogica (ancora da verificare), applicare, alla superficie della particella catastale su cui insiste l'immobile, la tariffa d'estimo più alta in vigore nella Provincia in cui è censita la particella, aumentata del 400%.

4. Orbene, sebbene le argomentazioni di ordine generale a favore della tassazione catastale siano importanti (ci si riferisce all'abolizione del limite generale della potenzialità del terreno, all'eventuale disparità di trattamento fiscale tra imprese di coltivazione *indoor* e di allevamento *indoor* che si verrebbe a creare in caso contrario, e all'esistenza di altri casi, come quello dell'art. 3-ter, di applicazione del regime di tassazione catastale nelle ipotesi di superfici non accatastabili o accatastate) è da ritenere che le stesse non siano sufficienti per sostenere che anche gli allevamenti *indoor* senza terreni agricoli siano assoggettabili al regime fiscale catastale delle imprese agricole, ancorché nei limiti dettati per le coltivazioni *indoor* (che fanno riferimento al doppio della superficie agraria di "riferimento").

Invero, sebbene il limite generale della potenzialità del terreno sia stato abolito, per gli allevamenti in generale il limite dei mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno esiste ancora, ed è sempre esistito. Il terreno agricolo, quindi, deve sussistere quantomeno per determinare le unità foraggere, potenzialmente produttive dei mangimi, sulle base delle quali calcolare il numero dei capi allevabili¹². E la potenzialità implica non solo che non sia necessaria una reale produzione sul terreno dei mangimi utilizzati per l'allevamento, ma che non sia indispensabile nemmeno una correlazione potenziale tra il tipo di terreno posseduto e la tipologia di mangime utilizzabile per l'allevamento di una determinata specie animale¹³.

In assenza di terreno agricolo, per quanto le specie allevabili rientrino in quelle previste nel decreto interministeriale di cui all'art. 32 TUIR (come, ad esempio, accade per i pesci¹⁴), qualora le stesse siano allevate all'interno di un fabbricato ad uso industriale o commerciale, accatastato al catasto fabbricati (continuando sempre nell'esempio, per ipotesi, in apposite vasche) il limite dei capi allevabili con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno sarebbe pari a zero.

Il discorso non cambierebbe nemmeno per i capi eccedenti il limite, per i quali l'art. 56 TUIR determina forfettariamente il reddito di impresa. Quest'ultimo sarebbe incalcolabile posto che – disponendo la norma che lo stesso sia individuato nell'ammontare «*determinato attribuendo a ciascun capo [eccedente n.d.r.] un reddito pari al valore medio del reddito agrario riferibile a ciascun capo allevato*

entro il limite medesimo, moltiplicato per un coefficiente idoneo a tener conto delle diverse incidenze dei costi» – il denominatore della frazione idonea a determinare tale valore medio¹⁵ sarebbe, in assenza di terreno, pari a zero.

Senza, quindi, si ribadisce, il possesso da parte dell'imprenditore agricolo di un terreno agricolo che "potenzialmente" possa produrre mangimi per l'allevamento *indoor* il sistema catastale diventa impraticabile, a meno di un'estensione analogica del concetto di superficie agraria di riferimento prevista dalla lett. b-bis) per le colture *indoor*.

Ma in questo caso pensare che tale estensione sia corretta alla luce del fatto che l'impresa agricola fiscale prescinde ora, nella sua nuova definizione, dal terreno – facendo riferimento, la norma civilistica, unicamente al ciclo biologico, non solo della pianta, ma anche dell'animale – è provare troppo visto che, anche se solo con riferimento all'allevamento, una presenza del terreno, come parametro di individuazione dei capi allevabili con il mangime potenzialmente ritraibile dallo stesso, appare necessaria.

Il limite specifico, per quanto sia stato abolito quello generale, persiste anche se in forma potenziale. Ciò appare, per chi scrive, più un *vulnus* accidentale del sistema di tassazione dell'impresa agricola, che una scelta voluta. Il nuovo riferimento diretto all'art. 2135 c.c. ne è il dato evidente (come l'abbandono della concezione terrenocentrica), ma il dato normativo è quello che è e non sembra superabile neppure attraverso l'analogia, dato che nemmeno le situazioni di partenza appaiono simili: per quanto sia stato abolito il limite generale valevole per tutte le attività agricole, l'attività di coltivazione non aveva, neanche in passato, limiti specifici, mentre quella di allevamento sì. Limiti che permangono a tutt'oggi e, sebbene solo in termini di mangimi "ottenibili per almeno un quarto dal terreno" e non ottenuti (come nelle attività agricole connesse)¹⁶, condizionano di fatto la determinazione catastale del reddito dell'allevamento. Le situazioni di partenza erano e sono a tutt'oggi diverse e possono legittimamente condurre a regimi di tassazione diversi per le differenti attività agricole *indoor*.

Semai si volesse individuare una disparità di trattamento, la stessa non potrebbe che riguardare il confronto tra imprese di allevamento *indoor* dotate di terreno agricolo e quelle non dotate. Le prime, detenendo un terreno agricolo, anche se incolto, sarebbero comunque in condizione di determinare il numero di capi allevabile con i mangimi potenzialmente ritraibili dal terreno, mentre si è visto che quelle prive di terreno non sarebbero in grado di farlo. La stessa impresa di allevamento *indoor*, quindi, patirebbe ingiustamente una differenza di trattamento fiscale, a mio parere non giustificabile, a seconda che possieda o meno un terreno agricolo. Se, sul piano teorico, tale disparità meriterebbe il ricorso all'integrazione analogica, sul piano pratico sarebbe veramente difficile attuarlo, tanto più, prima dell'emanazione dei decreti che individuano le nuove classi e qualità di colture che dovranno tener conto delle attività di coltivazione evolute o *indoor* che dir si voglia.

Anche per chi ha ipotizzato, nel caso dell'acquacoltura, l'applicazione della tariffa più alta del seminativo di classe prima in vigore nella Provincia di appartenenza, ovvero in

quella prospiciente, quando la superficie acquatica non sia “*ben individuabile*” “*ovvero quando non è censita in Catasto*” – caso simile al caso dell’allevamento in un fabbricato civile – occorre rilevare come tale affermazione fosse, anzitutto, circoscritta al caso delle «*superfici acquatiche, marine o vallive, utilizzate per l’allevamento ittico da parte di soggetti esercenti l’attività di acquacoltura*» (art. 3-ter D.L. n. 106/2005), non quindi a tutte le attività di acquacoltura che possono, invece, ricomprendere anche quelle svolte in fabbricati.

Invero, l’art. 3 L. n. 4/2012 prevede che «*fermo restando quanto previsto dall’articolo 2135 del codice civile, l’acquacoltura è l’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*»: quindi perché ci sia acquacoltura non è indispensabile una superficie d’acqua marina o valliva concentrandosi, anche la definizione di questa attività, rientrando tra quelle agricole ex art 2135 c.c., sul ciclo biologico dell’animale e non sul terreno di supporto (la norma si riferisce solo al fatto che l’allevamento può avvenire in acque dolci o salmastre, non al supporto ove viene esercitato).

In secondo luogo, come confermerebbe anche la prassi dell’Agenzia¹⁷, l’art. 3-ter sembra risolvere il problema per le sole aree marine o vallive non censite in catasto perché demaniali, non anche nel caso in cui l’attività non sia svolta in superfici acquatiche, ma all’interno di fabbricati non censiti anch’essi al catasto terreni, bensì in quello dei fabbricati. Il fatto che sia, quindi, assente l’allibramento al catasto terreni non è sufficiente a consentire l’applicazione della norma che richiama la tariffa più alta in provincia.

La stessa prassi, infatti, afferma che, prima del citato art. 3-ter, gli acquacoltori con aree non censite in catasto (perché non individuabili o demaniali) dovevano determinare il reddito di impresa con criteri analitici, con ciò confermando, quanto meno per l’Agenzia, che in assenza delle condizioni per l’applicabilità della norma speciale dell’art 3-ter, il reddito sia da determinarsi a costi e ricavi secondo le norme del reddito di impresa.

5. L’abbandono della concezione terrenocentrica, sulla quale si è basata la tassazione dei redditi agrari sino alla riforma attuata col D.Lgs. 13 dicembre 2024, n. 192 non è stato completo.

La rilevanza dei terreni è rimasta invariata nell’allevamento, dove da sempre esiste il limite dei mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno.

La circostanza che il legislatore non abbia dettato una norma specifica per gli allevamenti “evoluti” o meglio per gli allevamenti *indoor*, svolti cioè all’interno di fabbricati censiti al catasto fabbricati – al pari di quanto fatto per le attività di coltivazione *indoor* – induce a ritenere che qualora non sia presente il terreno agricolo, inteso anche solo come supporto potenziale alla produzione delle unità foraggiere indispensabili per l’allevamento delle specie animali contemplate nei decreti ministeriali, quest’ultimo sia idoneo a produrre unicamente reddito di impresa.

Non si può in questo caso non ravvisare una palese disparità di trattamento tra questo tipo di attività e quelle sempre di allevamento *indoor*, ma dotate di terreno, anche nel caso in cui questo sia incolto o insufficiente al soddisfacimento, pur solo potenziale, delle esigenze alimentari degli animali allevati. Le ultime attività menzionate, invero, potrebbero beneficiare della tassazione catastale solo per il fatto di essere dotate di un terreno agricolo, ancorchè irrilevante ai fini della produzione agricola, e ciò in dispregio anche di un principio di prevalenza della sostanza sulla forma, che potrebbe giustificare la disparità evidenziata solo qualora l'elemento di distinguo appaia rilevante, ciò che si è detto non risulta nel caso di specie. Né, si è detto, per risolvere il problema basterebbe ricorrere all'integrazione analogica, non fosse altro per la non perfetta sovrapponibilità di tali attività con quelle di coltivazione *indoor*.

De jure condendo, quindi, sarebbe auspicabile che il legislatore introduca all'art. 32 TUIR una fattispecie simile a quella di cui alla lett. b-bis) del comma 2 per le attività di allevamento *indoor*, determinandone un'apposita superficie agraria di riferimento, superando le prospettate disparità di trattamento e consentendo così anche a tali attività agricole "evolute" di affrancarsi totalmente dall'elemento materiale del terreno.

() Il saggio è stato sottoposto a *double blind peer review* con valutazione positiva. Esso confluirà nel fascicolo n. 1/2026 (semestrale) della *Rivista telematica di diritto tributario*.

¹ Anche se, nella Comunicazione della Commissione europea dell'11 dicembre 2019 al Parlamento europeo, al Consiglio, al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle Regioni, non vi sono espliciti riferimenti all'agricoltura verticale. Sul punto si rinvia a INTERDONATO M., *La riforma delegata della tassazione delle imprese agricole "evolutive": la fine della concezione "terrenocentrica"*, in *Riv. dir. trib.*, 2024, 5, 573; cfr. anche MICELI R., *Green Deal e politiche fiscali territoriali. Il nuovo quadro europeo dell'integrazione per differenziazione*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2022, 1, 156.

² Così, esplicitamente, la Relazione illustrativa di accompagnamento del disegno di legge delega al Governo per la riforma fiscale (A.C. 1038). In merito all'inquadramento di tali attività sotto il profilo oggettivo e fiscale, mi sia permesso richiamare INTERDONATO M., *Le colture fuori suolo nel reddito agrario, tra l'indispensabile presenza del fondo e la difficile trasposizione delle conoscenze tecniche di tali colture su quelle tradizionali ai fini della valutazione dei limiti dell'agrarità*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 1, 286 ss.; nonché, da ultimo, per un più diffuso e puntuale commento alla novella normativa, con riguardo, sempre, a tali attività, INTERDONATO M., *La riforma delegata della tassazione delle imprese agricole "evolutive": la fine della concezione "terrenocentrica"*, cit.

³ La struttura dell'art. 32, infatti, poggia su un primo comma dedicato alla qualificazione catastale del reddito agrario, come quello derivante dall'esercizio di attività qualificate civilisticamente come agricole, e su un secondo comma, che declina l'impresa agricola, così identificata anche fiscalmente, in cinque fattispecie particolari per le quali il legislatore ha ritenuto di porre dei limiti quantitativi all'agrarità (tranne per l'attività di coltivazione); sul punto cfr. anche GRANDINETTI M., *La tassazione dei redditi fondiari: una possibile revisione alla luce del trend nazionale ed europeo*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, 6, 2295 ss.

⁴ In particolare, il reddito d'impresa relativo alla parte eccedente verrà determinato forfettariamente e concorrerà a formare il reddito d'impresa secondo la formula:

$$\text{reddito agrario relativo alla superficie agraria di riferimento} \times \frac{\text{superficie eccedente}}{\text{superficie agraria di riferimento}}$$

(cfr. rise 27 gennaio 2006, n. 20/E e le istruzioni al quadro RD del Modello Redditi PF e SP in tema di colture in serra, per cui sono previsti analoghi criteri di determinazione del reddito).

⁵ Così circ. 8 agosto 2025, n. 12/E. de

⁶ Sintetizza bene la teoria, che per prima venne affermata dal Carrozza negli anni '80, JANNARELLI A., (voce) *Impresa agricola*, in *Treccani.it*, secondo cui la natura agricola dell'impresa si fonda sul «complessivo processo che si snoda nel tempo e che segna sul piano naturalistico la singolare parabola per effetto della quale entità materiali dotate di vita "organica" nascono crescono e muoiono e sono anche in grado di riprodursi, ossia di generare, a loro volta, altre entità materiali dotate anch'esse di vita». Giova ricordare che è proprio con l'entrata in vigore del D.Lgs. n. 228/2001 che è stato sostituito il termine "bestiame", di cui all'originaria formulazione dell'art. 2135 c.c., con il termine "animali", che troviamo nella versione attuale della norma e che meglio si attaglia alle caratteristiche dell'attività agricola moderna «vocata al profitto e, dunque, ad una gestione imprenditoriale che prescinde da una visione unitaria dell'attività di coltivazione e di allevamento», così, LEO M., *Le imposte sul reddito nel testo unico*, Milano, 2022, 559, ripreso anche da FONTANA C., *La fiscalità delle imprese agricole*, Torino, 2017, 164. Su tale ultimo punto si veda anche BUONCUORE V., *Il "nuovo" imprenditore agricolo, l'imprenditore ittico e l'eterogenesi dei fini*, in *Giur. comm.*, 2002, I, 5.

⁷ In campo civilistico, ha ritenuto che la «fase necessaria» sia rappresentata da una «tappa di apprezzabile durata» GERMANÒ A., *L'impresa agricola*, in *Dir. giur. agr. alim. amb.*, 2001, 510; mentre per COSTATO L., *Corso di diritto agrario*, Milano, 2004, 116, la fase necessaria deve comportare un accrescimento dell'essere vivente (INTERDONATO M., *Il nuovo articolo 2135 del Codice civile*, in *Studium Iuris*, 2001, 995 ss.).

⁸ Alcuni Autori, per ovviare ad una portata eccessivamente espansiva della teoria del ciclo biologico, che può rendere più labile il confine con l'impresa commerciale, hanno ritenuto che tale teoria necessiti sempre della verifica che le attività possano essere utilmente effettuate anche attraverso lo sfruttamento del fondo, pur potendone in concreto prescindere: GOLDONI M., *Commento all'art. 1, Decreto Legislativo 18 maggio 2001, n. 228*, in *Riv. dir. agr.*, 2002, 221; CASADEI E., *Commento agli artt. 1 e 2 D.lgs. 228/01*, in *Le nuove leggi civili commentate*, 2001, 730; GERMANÒ A., *op. cit.*, 513. Ritengono invece che sia sufficiente che il fondo rustico fornisca anche solo la sede ove svolgere l'attività agricola ROMAGNOLI E., *Il "fondo" nell'art. 2135, vecchio e nuovo, codice civile*, in *Dir. e giur. agr., alim., amb.*, 2001, 9/10, 498; FELLAH V., *Il fondo rustico alla luce del nuovo art. 2135 cod. civ.*, in *Riv. dir. agr.*, 2003, I, 65.

⁹ Ad esempio, in passato era stato negato lo status di imprenditore agricolo all'allevatore di cani proprio sulla base del fatto che gli animali non venivano allevati per l'alimentazione umana. Con l'art. 2 L. n. 349/1993 è stato chiarito che «l'attività cinotecnica è considerata a tutti gli effetti attività imprenditoriale agricola quando i redditi che ne derivano sono prevalenti rispetto a quelli di altre attività economiche non agricole svolte dallo stesso soggetto. I soggetti, persone fisiche o giuridiche, singoli o associati, che esercitano l'attività cinotecnica di cui al comma 1 sono imprenditori agricoli ai sensi dell'articolo 2135 del Codice civile. Non sono comunque imprenditori agricoli gli allevatori che producono nell'arco di un anno un numero di cani inferiore a quello determinato, per tipi o per razze, con decreto del Ministro dell'agricoltura e delle foreste da emanare entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge». Il decreto 28 gennaio 1994 ha previsto poi che «Non sono imprenditori agricoli gli allevatori che tengono in allevamento un numero inferiore a 5 fattrici e che annualmente producono un numero di cuccioli inferiore alle trenta unità». Sotto il

profilo che ci occupa queste norme hanno consentito poi alle strutture, spesso chiuse e destinate al ricovero dei cani, di essere localizzate in zona agricola (così T.A.R. Abruzzo, 4 giugno 2004, n. 745). Ovviamente, nel caso opposto, un'immobile civile oggi potrebbe ben ospitare tali attività senza che ciò infici la natura agricola dell'attività, anche se, come si vedrà nel testo, l'applicabilità del sistema catastale all'imprenditore cinotecnico potrebbe dipendere dalla presenza comunque di un terreno agricolo. A lungo dibattuta anche l'agrarità dell'allevamento di equini in ottica sportiva: sul punto FONTANA C., *op. cit.*, 170; COTTINO E., *Trattato di diritto commerciale, I, L'imprenditore*, Padova, 2001, 477; sul distinto trattamento fiscale dell'allevamento per usi alimentari e non, cfr. VISCONTI A., *La produzione di energia da fonti rinnovabili quale attività connessa a quelle agricole: possibilità concreta o occasione mancata?*, in *Dir. prat. trib.*, 2007, 3, 6.

¹⁰ In questo senso già mi esprimevo in, *La riforma delegata della tassazione delle imprese agricole "evolute": la fine della concezione "terrenocentrica"*, cit., 580, nelle more dell'approvazione definitiva del D.Lgs. n. 192/2024. GRANDINETTI M., *op. cit.*, 2309, affronta congiuntamente per le imprese di allevamento e di coltivazione "evolute" (entrambe senza terra) il tema della disparità di trattamento con le imprese agricole tradizionali, sotto il profilo dell'impossibilità (fino ad oggi) di beneficiare del c.d. *bonus* da catasto. Sul punto cfr. TOSI L., *La nozione di reddito*, in TESAURIO F. (a cura di), *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, Torino, 1994, 25; FANTOZZI A., *Prospettive dello strumento societario in agricoltura*, in *Riv. dir. agr.*, 1993, 3, 318; INTERDONATO M., *L'impresa agricola e il sostegno comunitario all'agricoltura*, Padova, 2006, 158.

¹¹ DI GANGI T., *Acquacoltura e agricoltura con regole analoghe ai fini dei redditi*, in *Eutekne.info*, 16 settembre 2019, nel descrivere il trattamento fiscale dell'acquacoltura si esprimeva così rispetto alla norma introdotta dall'art. 3-ter D.L. n. 106/2005: «L'Agenzia delle Entrate, con la ris. n. 142/2006, ha risolto un complicato problema sulla determinazione del reddito in base alle rendite catastali, chiarendo che quando la superficie acquatica non è ben individuabile, mancando ad esempio una recinzione o altri elementi di delimitazione, ovvero quando non è censita in Catasto, per la determinazione dei redditi, è applicabile la tariffa più alta del seminativo di classe prima in vigore nella Provincia di appartenenza, ovvero in quella prospiciente (D.L. n. 106/2005 convertito). Pertanto, dal 1° gennaio 2006, le superfici acquatiche non censite in Catasto, utilizzate per l'allevamento ittico da parte di persone fisiche, società semplici ed enti non commerciali, sono tassate in base ai redditi dominicale e agrario, (artt. 27 e 32 del TUIR), usando il predetto criterio. Ciò evita la dichiarazione del reddito d'impresa».

¹² Il D.M. 15 marzo 2019 fissa per ciascuna specie animale il numero dei capi che rientra nei limiti di cui all'art. 32, comma 2, lett. b), TUIR, tenuto conto della potenzialità produttiva dei terreni e delle unità foraggiere occorrenti a seconda della specie allevata. Il rapporto tra il tipo di terreno (diviso in fasce in ragione della tipologia di coltivazione praticata: ad esempio, uliveto, seminativo arborato, pascolo cespugliato, ecc.), le unità foraggiere e il numero di capi allevabili per ettaro, viene poi stabilito nelle tabelle allegate al decreto stesso.

¹³ Così anche COMPORTI G., *La capacità contributiva tra abuso del dritto e legittimo risparmio di imposta*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 2, 821.

¹⁴ Sono stati sollevati molti dubbi, anche di natura costituzionale (sotto il profilo dell'art. 23 Cost.) sulla legittimità del criterio tabellare e sull'applicabilità del sistema catastale all'allevamento dei soli animali contenuti nell'elenco ministeriale. Sul punto si rinvia a GRANDINETTI M., *op. cit.*, 2295 e ss.; C. FONTANA, *op. cit.*, 167; MULEO S., *Impresa agraria ed imposizione reddituale*, Milano, 2005, 121 ss.; PICCIAREDDA F., *La nozione di impresa agricola*, Milano, 2004, 281; LEO M., *op. cit.*, 559 ss.; e, prima, TOSI L., *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano, 1999, 323, nota 527; FANTOZZI A., *Imprenditore e impresa*, Milano, 1982, 175; TRIMELONI M., *Il reddito d'impresa nel nuovo testo unico*, Padova, 1988, 178 e POLANO M., *Attività commerciali e impresa nel diritto tributario*, Padova, 1984.

¹⁵ La frazione porterebbe al numeratore il reddito agrario e al denominatore il numero dei capi allevati entro il limite dell'agrarità.

¹⁶ Così LEO M., *op. cit.*, 560. Sebbene la Corte di Cass., sent. 12394/2017 abbia affermato che «occorre che l'allevamento di animali sia collegato funzionalmente alla produzione agraria del terreno e quindi che il bene "terra" rientri in combinazione (oltretutto preponderante, dovendo l'allevamento del bestiame avesse natura agricola restare in rapporto di complementarità e subordinazione con la coltivazione del fondo: Cass. 18/05/2007, n. 11630) con la forza lavoro ricavabile anche da quella animale quale fattore produttivo», la pronuncia atteneva ad un regolamento di competenza tra il tribunale ordinario e la sezione specializzata agraria e nulla aveva a che fare con questioni tributarie. La stessa prassi, circ. min. n. 150/9/1000 del 1978 precisava inequivocabilmente «Con la sostituzione del termine "ottenuti" con "ottenibili", riferito alla quantità dei mangimi del terreno su cui viene esercitata l'attività di allevamento, si è di fatto rimossa la preesistente oggettiva difficoltà di applicare criteri uniformi nella quantificazione del mangime ottenuto. Per effetto di tale modificazione, l'attività è ora considerata agraria con riferimento alla idoneità del terreno a produrre almeno un quarto del mangime utilizzabile per l'allevamento degli animali, indipendentemente dalla effettiva quantità prodotta»; conf. ris. min., n. 1236/1996. Sul punto anche TOSI L., *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, cit., 322 ss.

¹⁷ Si vedano le ris. n. 127/E/2005 e n. 142/E/2006.