

UNICA

UNIVERSITÀ
DEGLI STUDI
DI CAGLIARI

DIPARTIMENTO
DI ECCELLENZA

 23
27

Giurisprudenza

STUDI ECONOMICO-GIURIDICI ON LINE

Semestrale

ISSN 2974-9751

VOLUME LXVI
2025/2



JOVENE

UNICA

UNIVERSITÀ
DEGLI STUDI
DI CAGLIARI

DIPARTIMENTO
DI ECCELLENZA



Giurisprudenza

STUDI ECONOMICO-GIURIDICI ON LINE

Semestrale

ISSN 2974-9751

VOLUME LXVI
2025/2



JOVENE

STUDI ECONOMICO-GIURIDICI ON LINE

ISSN 2974-9751

ISBN 978-88-243-2995-8

Rivista del Dipartimento di Giurisprudenza dell'Università di Cagliari
Centro dipartimentale di eccellenza in Diritto, innovazione e sviluppo sostenibile
Law, Innovation and Sustainable Development (DISS/LISD)

Gli Studi economico-giuridici ospiteranno, nel segno del pluralismo scientifico e metodologico che da sempre caratterizza il periodico, ricerche scientifiche di studiosi italiani e stranieri in materia giuridica ed economica.

Direttore responsabile: CRISTIANO CICERO (cicero@unica.it)

Comitato di direzione: Aldo Berlinguer - Marco Betzu - Valeria Caredda - Corrado Chessa
Pietro Ciarlo - Giovanni Cocco - Paoloefisio Corrias - Andrea Deffenu - Gianmario Demuro
Rossella Fadda - Riccardo Fercia - Peter Gröschler (Johannes Gutenberg-Universität Mainz)
Margareth Helfer (Universität Innsbruck) - Franck Laffaille (Université Sorbonne Paris Nord)
Giuseppe Lorini - Angelo Luminoso - Anna Maria Mancaleoni - Ilenia Ruggiu - Maria Virginia
Sanna - Francesco Seatzu - Francesco Sitzia - Marek Smolak (Adam Mickiewicz University)
Anna Paola Ugas - Stephan Wolf (Universität Bern)

Comitato scientifico nazionale: Vincenzo Barba - Alberto Maria Benedetti - Emanuele Bilotti
Roberto Bin - Roberto Calvo - Andrea Cardone - Raffaele Caterina - Fulvio Cortese - Vincenzo
Cuffaro - Tommaso dalla Massara - Paolo Di Lucia - Iole Fagnoli - Vincenzo Ferrari (Università
di Milano) - Giampaolo Frezza - Matilde Girolami - Antonio Incampo - Pasquale Laghi - Sara
Landini - Raffaele Lener - Sara Longo - Enrico Minervini - Andrea Nervi - Stefano Pagliantini
Salvatore Patti - Giovanni Perlingieri - Fabrizio Piraino - Antonella Sciarrone Alibrandi - Claudio
Scognamiglio - Vito Velluzzi - Pietro Virgadamo - Roberto Virzo - Andrea Zoppini

Comitato scientifico internazionale: Christian Baldus (Universität Heidelberg) - Adoración
Castro Jover (Universidad del País Vasco) - María José Bravo Bosch (Universidad de Vigo)
Sylvaine Laulom (Université de Saint-Etienne - Avocate générale à la Chambre Sociale de la
Cour de Cassation française) - Guillaume Le Floch (Université de Rennes) - Marc Pichard
(Université Paris Nanterre) - Johannes Platschek (Ludwig-Maximilians-Universität München)
Laura Sautonnie Laguionie (Université de Bordeaux) - Jorge Enrique Viñuales (University of
Cambridge) - Constantijn Willems (Philipps Universität Marburg)

Comitato esterno di valutazione: Enrico Mario Ambrosetti - Stathis Banakas (University of
East Anglia) - Maria Caterina Baruffi - Ettore Battelli - Gabriele Carapezza Figlia - Francesca
Carimini - Marina Castellaneta - Enrico Caterini - Alessandro Ciatti Càimi - Camilla Crea
Claudio Colombo - Matteo Dellacasa - Edoardo Ferrante - Vincenzo Ferrante - Alessandro
Ferrari - Vincenzo Ferrari - Arianna Fusaro - Paolo Gallo - Mauro Grondona - Simona Grossi
(Loyola Law School) - Marco Ieva - Claudia Irti - Umberto Izzo - Paola Lambri - Francesco
Mezzanotte - Lorenzo Mezzasoma - Salvatore Monticelli - Antonio Musio - Luigi Nonne - Vittorio
Occorsio - Massimo Palazzo - Angel Tinoco Pastrana (Universidad de Sevilla) - Francesco Paolo
Patti - Maria Pia Pignalosa - Massimo Proto - Vincenzo Putorti - Maddalena Rabitti - Ilaria Riva
Anna Scotti - Roberto Senigaglia - Aziz Tuffi Saliba (Federal University of Minas Gerais)
Loredana Tullio - Giovanni Maria Uda - Abel Benito Veiga Copo (Comillas Universidad
Pontificia) - Vincenzo Zeno Zencovich

Comitato editoriale: Daniele Amoroso - Luca Ancis - Stefano Aru - Fabrizio Calisai - Alessandra
Camedda - Federico Cappai - Nicolas Carrillo Santarelli - Stefania Cecchini - Andrea Chelo
Alice Cherchi - Gabriele Civello - Giovanni Coinu - Valentina Corona - Maria Francesca Cortesi
Silvia Corso - Giuseppina De Giudici - Carlo Dore - Salvatore Esposito - Maurizio Ferrari - Paola
Galatà - Andrea Maria Garofalo - Silvia Izzo - Alessandra Leuzzi - Olimpia Giuliana Loddò
Giovanni Manca - Anna Maria Mandas - Marcella Martis - Enrico Maria Mastinu - Lorenzo
Moroni - Ivan Libero Nocera - Federico Onnis Cugia - Daniela Pappadà - Carlo Pilia
Elisabetta Piras - Alessandra Pisu - Stefania Puddu - Marianna Rinaldo - Luca Sitzia - Silvia Viaro

Sede del comitato editoriale:

Dipartimento di Giurisprudenza
Università degli Studi di Cagliari
Viale Sant'Ignazio 17 - 09121 Cagliari - Italia
email: studicagliari@unica.it

Sede amministrativa:

JOVENE EDITORE
Via Mezzocannone 109
80134 Napoli - Italia
www.jovene.it info@jovene.it

INDICE
luglio - dicembre 2025

STUDI

STEFANIA CECCHINI

La (sotto)rappresentanza femminile nelle istituzioni politiche:
un fenomeno multifattoriale p. 3

GIOVANNI COCCO

Qualche vecchia e nuova idea sul perché è giustificato punire ... » 49

MARIA FRANCESCA CORTESI

La prevenzione penale contro la violenza di genere » 131

RICCARDO FERCIA

Teofilo ed il mistero dell'*actio Pauliana* » 155

ROSARIO FRANCO

Il testamento e il contratto di nuovo al confronto » 235

ALESSANDRA LEUZZI

La rinuncia abdicativa al diritto di proprietà immobiliare, a
margine delle sezioni unite » 255

GIOVANNI MANCA

L'effetto di raffreddamento: soluzioni per un legislatore penale
forte » 289

MARCELLA MARTIS

Prime riflessioni a margine del Decreto Legislativo 13 dicembre
2024, n. 192. Una nuova frontiera fiscale per il comparto agri-
colo? » 315

ANTONIO MUSIO

Servizi di intelligenza artificiale e tutela dei minori » 331

FEDERICO ONNIS CUGIA

Intersezioni tra normativa di sanità animale e garanzia per i
vizi nella vendita p. 349

APPROFONDIMENTI TEMATICI

GIULIA BAZZONI

Verso “tre piani” di accountability per l’automobile intelligente » 375

PIETRO VILLASCHI

Targeting politico-elettorale online, tutela dei dati personali e
formazione dell’opinione pubblica: i nuovi regolamenti del-
l’Unione europea alla ricerca di un (difficile) equilibrio » 409

ORIENTAMENTI

CRISTIANO CICERO

Estinzione della società e posta creditoria (nota a Cass., Sez.
un., 16 luglio 2025, n. 19750) » 437

MARIANNA RINALDO

Espressione per monosillabi e validità del testamento (nota a
Cass., ord. 11 aprile 2025, n. 9534) » 445

RECENSIONI

UMBERTO IZZO

Il danno nella relazione tra uomini e animali [Cristiano Cicero] » 451

SALVATORE ESPOSITO

Responsabilità in ambito sanitario tra tradizione e innovazione
[Cristiano Cicero] » 455

AUTORI » 457

MARCELLA MARTIS

PRIME RIFLESSIONI A MARGINE
DEL DECRETO LEGISLATIVO 13 DICEMBRE 2024, N. 192.
UNA NUOVA FRONTIERA FISCALE
PER IL COMPARTO AGRICOLO?

SOMMARIO: 1. Premessa al tema di indagine. – 2. L’“obsolescenza” della nozione tradizionale di reddito agrario. – 3. (*Segue*) Le novità introdotte per il settore agricolo dal Decreto legislativo 13 dicembre 2024, n. 192. – 4. Prime applicazioni operative: i coni d’ombra della preannunciata riforma.

1. La protezione dell’ambiente rappresenta un obiettivo fondamentale dell’Unione europea, che innerva tutti i settori – incluso il comparto agricolo – le cui modalità di esercizio incidono in modo significativo sulla struttura e sull’evoluzione dell’economia unionale, contribuendo alla transizione verso un modello di sviluppo circolare, a bassa emissione di carbonio e orientato all’efficienza energetica, in contrapposizione al paradigma produttivo tradizionale¹.

¹ Tra i più recenti contributi sul tema, cfr. S. SCARASCIA MUGNOZZA, *Profili tributari di un’impresa agricola sostenibile. La deforfetizzazione del reddito agrario*, Torino, 2025, *passim*; E. BRUNO, *La riforma del reddito agrario tra riordino del regime di imposizione e attività agricole innovative*, in *Tax News - Supplemento online Riv. trim. dir. trib.*, 9/2025; R. ALFANO, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, Torino, 2012; M. AULENTA, *Ambiente: piccoli tributi crescono*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2020, p. 37 ss.; F. GALLO, F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. trib.*, 1999, p. 115 e ss.; G. SELICATO, *Fiscalità ambientale in Europa*, in *La fiscalità ambientale in Europa e per l’Europa*, a cura di A. DI PIETRO, Bari, 2016, p. 83 e ss.; A.F. URICCHIO, *La costruzione della società ecologica: il Green New Deal e la fiscalità circolare*, in *Riv. dir. agr.*, 1/2021, p. 149 e ss.; ID., *I tributi ambientali e la fiscalità circolare*, in *Dir. prat. trib.*, 1/2017, p. 1849 e ss.; ID., *Le politiche tributarie in materia ambientale*, in *La fiscalità ambientale in Europa e per l’Europa*, a cura di A. DI PIETRO, Bari, 2016, p. 83 e ss.

Tra i comparti strettamente connessi alle politiche *green* vi è senz'altro quello agricolo, ben sussistendo un rapporto biunivoco tra ambiente e agricoltura, riconosciuto tanto a livello locale, quanto a livello sovranazionale², e suscettibile di una duplice disamina a seconda del grado prospettico dal quale si affronti l'indagine. E così, da un lato, l'attività agricola contribuisce al cambiamento climatico: l'emissione significativa di gas serra derivanti dal suolo, l'uso intensivo di fertilizzanti e di pesticidi chimici, nonché la diffusione di pratiche produttive di tipo intensivo – tipiche della prima fase della politica agricola comunitaria – hanno prodotto effetti fortemente negativi per l'ambiente. D'altro canto, in una prospettiva di segno opposto, l'agricoltura può divenire un potente strumento di tutela ambientale, laddove si orienti verso pratiche colturali sostenibili e tecniche di gestione del suolo idonee a conservare lo spazio naturale, contenere l'inquinamento e mitigare gli effetti del cambiamento climatico, nel rispetto delle risorse naturali.

Nel contesto suddetto, è allora evidente come l'attività agricola assuma oggi una veste “multifunzionale”³, superando la mera finalità produttiva, onde estendersi verso ulteriori attività, dal mercato risolto ambientale, tese alla salvaguardia del territorio, del paesaggio

² Tale collegamento ha assunto un ruolo cardinale fin dagli albori della Comunità Europea, quando, è stata introdotta la c.d. Politica Agricola Comune (PAC), volta a garantire, attraverso un *corpus* normativo specifico e condiviso, delle concrete misure di sostegno e di rinnovazione del comparto, il tutto nell'ambito dell'obiettivo, di più ampio respiro, di una transizione ecologica focalizzata sulla sostenibilità. In dottrina tra i più recenti interventi sulla tematica, si veda M. GRANDINETTI, *La tassazione dei redditi fondiari: una possibile revisione alla luce del trend nazionale ed europeo*, in *Dir. e prat. trib.*, 6/2023, 2283 e ss.; M.V. BORGHETTO, *Note critiche sul Piano Strategico Nazionale italiano alla luce del Green Deal: la mancata percezione dell'obiettivo di rafforzamento della posizione della comunità agricola*, in *Il Diritto dell'Agricoltura*, 2022, 151; L. FERRARIS, *Green Deal e agricoltura, la vera sfida è a livello globale*, in *Il Diritto dell'Agricoltura*, 2020, 21.

³ Sulla multipla funzione si veda anche, C. LOLLIO, *Il contributo della leva fiscale nella dialettica tra agricoltura e climate change: riflessioni a margine dei recenti sviluppi in materia di “soilless culture”*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2024, 2, 311; V. FICARI, A. VIGNOLI, *La Fiscalità Ambientale e il Green New Deal: quali proposte per uno Sviluppo Economico Sostenibile?*, in L. BECCHETTI, G.A. FORTE, a cura di, *Il libro bianco della transizione ecologica*, Roma, 2021, 159 ss.

e della biodiversità⁴. Una siffatta e innovativa visione disvela il ruolo essenziale del comparto agricolo nel perseguimento degli obiettivi di sostenibilità ambientale e sociale, delineati dall'Agenda 2030 e dal *Green Deal* europeo⁵.

Di quanto sopra si è dimostrato ben consapevole il Legislatore, che ha instillato la necessità di una riforma agricola in linea con l'ambiente nei principi e nei criteri direttivi della legge delega per la riforma fiscale (Legge 9 agosto 2023, n. 111) la quale, tra le diverse aree di intervento, dedica specifica attenzione alla fiscalità agraria⁶.

In particolare, l'art. 5, comma 1, lett. b), della citata legge prevede l'introduzione di nuove classi e qualità di coltura per le attività agricole di coltivazione di cui all'art. 2135, primo comma, c.c., al fine di recepire i più evoluti sistemi colturali, disponendo, altresì, il rioridino del relativo regime di imposizione su base catastale, nonché individuando il limite oltre il quale l'attività eccedente è considerata produttiva di reddito d'impresa.

Entro confini predefiniti, il Legislatore ha inoltre ricondotto ai redditi agricoli anche quelli derivanti da beni – inclusi quelli imma-

⁴ La tutela dell'ambiente secondo queste declinazioni ha trovato accoglimento nella riforma degli artt. 9 e 41 Cost. ad opera della legge cost. n. 1/2022, così tra gli altri F. AMATUCCI, *I riflessi del nuovo art. 41 Cost. sulle politiche fiscali in materia ambientale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2024, 1, 199.

⁵ Lo scopo è quello di accelerare la transizione dell'Unione europea verso un sistema alimentare sostenibile che abbia un impatto ambientale neutro o positivo; che contribuisca a mitigare i cambiamenti climatici e ad adattarsi ai loro effetti; che inverta la perdita di biodiversità e che, allo stesso tempo, garantisca la sicurezza dell'approvvigionamento alimentare, la nutrizione e la salute pubblica, assicurandosi che tutti abbiano accesso ad alimenti nutrienti e sostenibili, accessibili dal punto di vista economico a tutti.

⁶ La Legge delega per la riforma fiscale, n. 111 del 9 agosto 2023, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 189 del 14 agosto 2023, all'articolo 5, individua alcune linee guida per la revisione del reddito agrario. In particolare, all'interno del Titolo I che contiene modifiche al sistema di imposizione dei redditi delle persone fisiche, il Capo I, agli articoli 1 e 2, introduce una revisione della disciplina dei redditi dei terreni e agrari, allo scopo di tener conto delle più moderne tecniche di produzione, viene avanzata la proposta di ampliare l'ambito delle attività che danno luogo a reddito agrario, includendovi – a certe condizioni – anche quelle che non sono esclusivamente incentrate sullo sfruttamento della potenzialità del terreno e quelle realizzate con evoluti sistemi di coltivazione, con conseguente adeguamento delle rendite catastali degli immobili utilizzati a tali fini.

teriali – provenienti da attività di coltivazione e allevamento che contribuiscano alla tutela dell’ambiente e alla lotta ai cambiamenti climatici, prevedendone un regime di tassazione semplificato.

Il Decreto Legislativo attuativo della riforma di cui alla legge delega n. 111/2023, approvato in via preliminare dal Consiglio dei ministri il 30 aprile 2024, è confluito nel d.lgs. n. 192/2024, entrato in vigore il 31 dicembre 2024, ed i cui effetti decorrono già dal periodo d’imposta 2024, con impatto immediato sulle dichiarazioni fiscali a partire dal 2025.

La suindicata spinta riformatrice trae origine dalla constatazione che il quadro normativo previgente risultava ancorato a un modello agricolo tradizionale, ormai inadeguato a cogliere la metamorfosi del settore, che vede oggi un’agricoltura sempre più esercitata in strutture artificiali – capannoni, serre verticali, fabbricati dismessi – e praticata con tecniche produttive fondate su tecnologie idroponiche, colture fuori suolo e micropropagazione. Parallelamente, l’attenzione crescente alla sostenibilità ha aperto la strada a nuove forme di redditività, quali i crediti di carbonio generati da pratiche agricole eco-compatibili.

Occorrerà in ogni caso interrogarsi se gli obiettivi dichiarati di protezione dell’ambiente e di contrasto ai cambiamenti climatici rappresentino effettivamente i soli valori perseguiti dal Legislatore o se, al contrario, tra le pieghe della normativa si celino profili di ambiguità idonei ad incidere sulla concreta realizzazione degli obiettivi di sostenibilità enunciati.

2. Per cogliere appieno la *ratio* e l’impatto della riforma introdotta dal d.lgs. 13 dicembre 2024, n. 192, emanato allo scopo di rivitalizzare il comparto agricolo⁷, appare opportuno procedere ad una breve disamina della tradizionale nozione di reddito agrario,

⁷ Come sopra precisato, la Legge delega per la riforma fiscale, al fine di valorizzare le più moderne tecniche di produzione, ha proposto l’ampliamento dell’ambito delle attività che danno luogo a reddito agrario, includendovi – a certe condizioni – anche quelle che non sono esclusivamente incentrate sullo sfruttamento della potenzialità del terreno e quelle realizzate con evoluti sistemi di coltivazione, con conseguente adeguamento delle rendite catastali degli immobili utilizzati a tali fini.

onde successivamente soffermarsi sulle modifiche apportate dal legislatore fiscale.

Nella formulazione previgente all'introduzione del d.lgs. n. 192/2024, l'art. 32, comma 1, del TUIR definiva il reddito agrario come "la parte del reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale d'esercizio e al lavoro di organizzazione impiegati nei limiti della potenzialità del terreno nell'esercizio di attività agricole su di esso", qualificando, nei commi successivi, le attività agricole rilevanti, distinte tra attività intrinsecamente agricole e attività connesse.

E così, tra le attività intrinsecamente agricole, l'art. 32 del TUIR faceva espresso riferimento alle attività di coltivazione e silvicoltura, nonché all'allevamento del bestiame con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno, mentre tra le attività connesse includeva unicamente quelle previste dal terzo comma dell'art. 2135 c.c.⁸.

L'impostazione suddetta, tuttavia, non aveva recepito l'evoluzione della disciplina civilistica intervenuta con il d.lgs. 18 maggio 2001, n. 228, che aveva riformulato l'art. 2135 c.c., spostando l'attenzione dal collegamento materiale con il fondo alla cura e allo sviluppo di un ciclo biologico. Con tale modifica, il Legislatore aveva ricondotto alla nozione di imprenditore agricolo anche attività non necessariamente connesse direttamente al terreno – quali trasformazione, commercializzazione e fornitura di servizi – finalizzate alla valorizzazione del territorio e allo sviluppo dell'agriturismo.

La nuova formulazione dell'art. 2135 c.c. offriva, invero, una concezione più evoluta di impresa agricola, con l'abbandono della visione "terrenocentrica" a favore di una prospettiva fondata sul ciclo biologico della pianta o dell'animale, con il riconoscimento espresso della possibilità di svolgere l'attività anche in immobili iscritti al catasto fabbricati. Ne derivava, tuttavia, una evidente diso-

⁸ Le attività di cui al terzo comma dell'art. 2135 del c.c. sono state individuate dal Legislatore come quelle attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione, ancorché non svolte sul terreno, di determinati beni tassativamente individuati, posti in essere dallo stesso produttore agricolo e provenienti prevalentemente dalla coltivazione del fondo, dalla silvicoltura e dall'allevamento del bestiame. Tra i primi commentatori della norma cfr. E. BASSANELLI, *Dell'impresa agricola*, in *Commentario del Codice civile*, a cura di A. SCIALOJA e G. BRANCA, Libro III, Della Proprietà, Art.810-956, 1976, 415 ss.

mogeneità tra la disciplina civilistica, ispirata alla multifunzionalità agricola, e quella tributaria, rigidamente ancorata al legame con il terreno.

In tale contesto, come verrà meglio illustrato *infra*, il d.lgs. n. 192/2024 ha raccolto l'invito della legge delega del 2023, intervenendo sulla determinazione del reddito agrario e richiamando integralmente la nozione di attività agricole contenuta nell'art. 2135 c.c. Il nuovo art. 32 TUIR qualifica, infatti, il reddito agrario come la parte del reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale d'esercizio e al lavoro di organizzazione impiegati nell'esercizio delle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c., senza ulteriori specificazioni.

La disciplina fiscale, tenendo conto delle più moderne tecniche produttive e delle nuove configurazioni aziendali, non più esclusivamente incentrate sul fattore "terra" e sullo "sfruttamento" della stessa, viene così riallineata a quella civilistica. La suindicata innovazione riduce, infatti, il divario che, a seguito della riforma civilistica del 2001, si era inevitabilmente creato tra i due ambiti normativi e, per l'effetto, amplia la nozione di reddito agrario, così da renderla coerente con gli obiettivi europei di sviluppo sostenibile del comparto.

Da quanto sopra discende, pertanto, un nuovo assetto dei redditi agrari, che vede consacrata una generalizzazione della disciplina di vantaggio, oggi estesa anche ad attività di coltivazione e allevamento non necessariamente correlate al fondo, ma idonee a generare beni – anche immateriali – che producano effetti positivi sull'ambiente; il tutto con possibilità di applicare, entro limiti prestabiliti, un regime di tassazione forfetizzato per la parte eccedente, secondo quanto stabilito dai decreti attuativi.

3. Come anticipato, l'intervento del Legislatore delegato persegue l'obiettivo di adeguare la disciplina tributaria all'evoluzione strutturale e funzionale dell'impresa agricola, riconoscendone la progressiva emancipazione dal vincolo con il fondo, e promuovendo la correlata proiezione verso attività produttive sostenibili e tecnologicamente avanzate.

Tale finalità emerge con chiarezza dall'innovazione introdotta all'articolo 32, comma 2, del TUIR, dalla lettera *b-bis*), che individua

una nuova e specifica categoria di attività agricole produttive di reddito agrario, costituita dalle «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/10⁹, 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»¹⁰. La disposizione si riferisce, in particolare, alle nuove forme di agricoltura tecnologica, cosiddette “*vertical farm*”, “colture idroponiche” e alla “micropropagazione in vitro”, capaci non solo di ridurre il consumo dell'acqua e di migliorare la qualità dei prodotti vegetali, ma anche di mitigare gli effetti dei cambiamenti climatici. La peculiarità di dette attività consiste nella possibilità di esercitare la coltivazione non soltanto in serre tradizionali, ma anche in strutture protette, o fabbricati a destinazione agricola, industriale, commerciale e artigianale, anche dismessi, purché riconvertiti ai fini produttivi agricoli.

La novella non incide, peraltro, sulla preesistente lettera *b*) dello stesso secondo comma dell'art. 32 del TUIR, con la conseguenza che, per le attività dirette alla produzione di vegetali esercitate mediante l'utilizzo di strutture fisse o mobili, anche provvisorie, ancorché accatastate, continua ad applicarsi il previgente regime di reddito agrario, a condizione che non siano intervenute modifiche sostanziali nell'attività svolta.

⁹ Trattasi di categorie catastali corrispondenti alle seguenti tipologie di immobili: C/1 (Negozi e botteghe); C/2 (Magazzini e locali di deposito); C/3 (Laboratori per arti e mestieri); C/6 (Stalle, scuderie, rimesse, autorimesse); C/7 (Tettoie chiuse od aperte); D/1 (Opifici); D/7 (Fabbricati costruiti o adattati per le speciali esigenze di un'attività industriale e non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni); D/8 (Fabbricati costruiti o adattati per le speciali esigenze di un'attività commerciale e non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni); D/9 (Edifici galleggianti o sospesi assicurati a punti fissi del suolo, ponti privati soggetti a pedaggio); D/10 (Fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole).

¹⁰ Così, la relazione illustrativa del Decreto nonché l'articolo 5, comma 1, lettera *b*), n. 1), della legge delega, che prevede «l'introduzione, per le attività agricole di coltivazione di cui all'articolo 2135, primo comma, del codice civile, di nuove classi e qualità di coltura al fine di tenere conto dei più evoluti sistemi di coltivazione».

Altresì, come chiarito dalla Circolare ministeriale n. 12/2025, le attività di coltivazione realizzate con sistemi evoluti che non utilizzano gli immobili indicati nella lettera *b-bis*) – come, ad esempio, una coltura idroponica realizzata in serra “leggera” non accatastabile – restano ricomprese nella nuova lettera *b-bis*), in virtù del venir meno, ai fini della configurazione del reddito agrario, del necessario collegamento tra l’attività agricola e il terreno.

In sostanza, vengono a delinearsi due differenti tipologie di produzione di vegetali, alle quali, nel rispetto dei limiti previsti dall’art. 32 T.U.I.R., è riconosciuto lo *status* di attività agricole con applicazione del regime di tassazione fondato sul valore catastale dei terreni: si tratta delle attività dirette alla produzione di vegetali tramite l’utilizzo di strutture fisse o mobili, anche provvisorie (lett. *b*), nonché di quelle dirette alla produzione di vegetali mediante sistemi evoluti realizzati all’interno di immobili classificati nel catasto dei fabbricati in specifiche categorie (lett. *b-bis*).

La disciplina mantiene tuttavia, il tradizionale vincolo della “potenzialità del terreno”, al superamento del quale il reddito non rientra più nella categoria del reddito agrario e nel suo vantaggioso regime impositivo, ricadendo – per la parte eccedente – nell’ambito del reddito di impresa (artt. 56, u.c., e 56-*bis* del TUIR). Ciò, si badi bene, nonostante la modifica del comma 4, dell’art. 56-*bis* del TUIR operata dallo stesso d.lgs. 192 del 2024 di cui si dirà nel paragrafo che segue, che estende la possibilità di applicare il regime forfetario di determinazione del reddito anche alle società di persone, a quelle di capitali, e alle società cooperative che rivestono la qualifica di società agricole, ai sensi dell’art. 2, d.lgs. n. 99/2004 e che abbiano operato per la tassazione su base catastale.

Alla luce di quanto sopra, è allora evidente come un siffatto sistema impositivo, pur confermando la *ratio* originaria della distinzione tra redditi agrari e redditi d’impresa, rischi di risultare disallineata rispetto alla realtà delle produzioni agricole tecnologiche, ove il contributo del fondo risulta marginale o del tutto assente.

In ogni caso, non vi è dubbio che, sotto il profilo funzionale, l’introduzione della lettera *b-bis*) dell’articolo 32, comma 2, del TUIR, rappresenti un pregevole tentativo di modernizzazione del concetto stesso di reddito agrario, volto ad includere modelli produttivi coerenti con la transizione ecologica e digitale. L’implementa-

zione di tecnologie di coltivazione in ambienti controllati produce, infatti, effetti positivi immediati in termini di riduzione del consumo idrico, ottimizzazione dell'uso del suolo e mitigazione dell'impatto negativo sul cambiamento climatico, così concorrendo al raggiungimento degli obiettivi della transizione *green* e della sostenibilità ambientale delineati in sede europea.

Il Legislatore delegato di cui al d.lgs. n. 192/2024 non ha tuttavia limitato la spinta innovatrice del proprio intervento all'introduzione della lettera *b-bis*) dell'articolo 32, comma 2, del TUIR. Difatti, con la lettera *b-ter*) dell'articolo 32, comma 2 suddetto, è stata ulteriormente ampliata la nozione di reddito agrario, ricomprendendovi le cessioni di beni, anche immateriali, che scaturiscono da attività virtuose sotto il profilo della tutela dell'ambiente e della lotta ai cambiamenti climatici. La disposizione include: "le attività dirette alla produzione di beni, anche immateriali, realizzate mediante la coltivazione, l'allevamento e la silvicoltura che concorrono alla tutela dell'ambiente e alla lotta ai cambiamenti climatici, nei limiti dei corrispettivi delle cessioni di beni, registrate o soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, derivanti dall'esercizio delle attività di cui all'art. 2135 del Codice civile".

In tale formulazione rientrano le operazioni di *carbon farming*¹¹, ossia la produzione e la cessione di crediti di carbonio generati da pratiche di agricoltura rigenerativa¹² e gestione sostenibile del suolo, in grado di trasformare i terreni agricoli in "banche di carbonio", ora-

¹¹ Il *carbon farming* è l'insieme di pratiche agricole che favoriscono l'assorbimento della CO₂ atmosferica da parte del suolo. Il carbonio stoccato sotto forma di sostanza organica può restare infatti ancorato nel terreno per decenni.

¹² In vista del raggiungimento della neutralità climatica, l'Unione Europea deve ridurre le emissioni di gas serra del 55% rispetto al 1990, entro il 2030. Secondo uno studio del Dipartimento delle Politiche di Coesione del Parlamento Europeo, pubblicato nel 2023 su richiesta della Commissione Europea, il settore agricolo contribuisce per l'11% alle emissioni di gas climalteranti dell'UE. Dal 1990 al 2018 le emissioni di gas serra in agricoltura sono scese di 108 milioni di tonnellate di CO₂ equivalente. Proprio nella gestione del suolo e del letame risiede il potenziale di riduzione delle emissioni del settore. Secondo lo stesso studio, la capacità dei suoli agricoli di sequestrare carbonio varia ed è compresa fra 9 e 24 milioni di tonnellate di carbonio l'anno. Si stima che lo *stock* di carbonio nei suoli dell'Unione a 27 sia 34 miliardi di tonnellate, nei 20 cm superiori del suolo. L'Italia vale il 6% del totale.

mai diffuse anche in Italia¹³. Ebbene, a decorrere dal periodo di imposta 2024, i redditi derivanti da tali cessioni sono considerati redditi agrari e – pertanto – sono tassati su base catastale, fino a concorrenza dell'ammontare dei corrispettivi delle cessioni registrate ai fini IVA.

La norma supera così l'orientamento restrittivo espresso dall'Agenzia delle Entrate in precedenti risposte ad interpello¹⁴, nelle quali la cessione dei crediti di carbonio era stata esclusa dall'ambito dell'attività agricola connessa, con conseguente qualificazione dei relativi proventi come redditi di impresa ai sensi dell'art. 85 del TUIR.

Con la lettera *b-ter*) dell'art. 32, comma 2, del TUIR, il Legislatore ha quindi introdotto una novella connotata da un patente approccio favorevole nei confronti dei comparti produttivi *green oriented*, valorizzando la funzione ambientale del *carbon farming*, ed equiparando tale attività alle altre forme di agroenergia (fotovoltaico e biomasse), con previsione di un limite quantitativo analogo a quello già vigente per tali produzioni¹⁵.

Va inoltre ricordato che, sino a tempi recenti, la normativa domestica risultava del tutto carente per ciò che riguarda le compravendite di crediti di carbonio. Solo con il D.L. n. 13/2023 è stato formalmente istituito il Registro pubblico dei crediti di carbonio su base volontaria, cui si è aggiunto, in epoca successiva, il Registro nazionale dei crediti di carbonio volontari generati dal settore forestale¹⁶, volto a garantire la certificazione e la tracciabilità dei crediti derivanti da pratiche di gestione forestale sostenibile.

¹³ In Italia, dove oltre il 40% del territorio è agricolo, la diffusione di questo approccio potrebbe essere indispensabile per rendere il settore primario più sostenibile, soprattutto nelle aree colpite da siccità e degrado del suolo.

¹⁴ Categoria che in verità in passato, l'Agenzia delle Entrate, con la risposta ad Interpello n.365/2020 e, successivamente, il Governo all'esito della *question time* – 5-08179 del 31 maggio 2022 – avevano escluso dalla tassazione catastale o forfettaria ai sensi dell'art. 56-*bis* del TUIR.

¹⁵ Per i primi commenti sulla normativa, cfr. L. SCAPPINI, *La riforma del settore agricolo allinea il dato fiscale a quello civilistico*, in *Il Fisco*, 2/2025, 104; ID., *Vertical farm, colture idroponiche e coltivazioni in serra producono redditi agrari*, in *Il Fisco*, 17/2025, 1509 ss.

¹⁶ Cfr. Comunicato stampa del 17 ottobre 2025 del Ministero dell'agricoltura, della Sovranità Alimentare e delle Foreste. In tale data è stato firmato dal Ministro dell'Agricoltura e dal Ministro dell'Ambiente e della Sicurezza energetica, il de-

La suddetta disciplina ha posto le basi per un mercato nazionale del carbonio allineato al Regolamento (UE) 2024/3012 sul *carbon farming*¹⁷, prevedendo che il credito generato possa essere ceduto a terzi dopo almeno cinque anni e previa iscrizione nel Registro tenuto dal CREA.

Alla luce di quanto sopra risulta allora evidente come, nell'ambito del quadro generale suddetto, l'innesto della lettera *b-ter*) dell'art. 32, comma 2, del TUIR, segni un importante passo in avanti verso il riconoscimento della funzione ambientale dell'impresa agricola. Il tutto, non senza che rimangano da approfondire, dal punto di vista ermeneutico, non secondari aspetti di cui si dirà *infra*, primi tra tutti quello dell'esatta delimitazione dell'ambito oggettivo della norma, nonché l'ulteriore profilo di criticità attinente la compatibilità del regime catastale con l'esigenza di rappresentare la reale capacità contributiva del soggetto.

4. Da una prima disamina del d.lgs. 192 del 2024, emerge come il Legislatore delegato sia propenso a riconoscere un innegabile *favor* alla sostenibilità, così suggellando la natura multifunzionale dell'agricoltura¹⁸, quale soggetto economico e ambientale strategico, chia-

creto che definisce le linee guida nazionali per il riconoscimento dei *carbon credits*. Trattasi di uno strumento essenziale per dare nuova linfa alla gestione delle aree boschive italiane mettendo insieme le energie dei privati con l'interesse pubblico, che si rivelerà idonea anche per contrastare il fenomeno del *greenwashing*.

¹⁷ Con l'approvazione delle linee guida vengono precisati i requisiti per ottenere l'iscrizione dei "crediti di carbonio" nel registro, da valutarsi secondo la capacità di immagazzinare anidride carbonica sulla base di un progetto di cura delle aree boschive controllato e certificato secondo meccanismi trasparenti e affidabili. Le linee guida prevedono che i crediti di carbonio da iscrivere nel registro siano corrispondenti ad una gestione dell'area boschiva che apporti attività aggiuntive rispetto alla mera conservazione prevista dalla normativa in vigore e già oggi obbligatoria; nonché ad un progetto di gestione dell'area boschiva di almeno 20 anni, certificato da un ente terzo accreditato (non diversamente da quanto accade per le DOP e le IGP e la produzione biologica).

¹⁸ Sulla multifunzionalità anche di recente cfr. E. BRUNO, in *La riforma del reddito agrario tra riordino del regime di imposizione e attività agricole innovative*, in *Tax News - Supplemento online alla Rivista Trimestrale di Diritto Tributario*, 19 settembre 2025; G. BELLETTI, G. BRUNORI, A. MARESCOTTI, A. ROSSI, 2003: *Multifunc-*

mato a concorrere alla transizione ecologica e alla gestione sostenibile del territorio, come precisato dall'art. 5, comma 1, lett. b), della Legge delega n. 111/2023.

Tuttavia, pur riconoscendo la portata innovativa del d.lgs. 192 del 2024, e il suo contributo fondamentale all'allineamento tra la disciplina civilistica e quella tributaria, il risultato non è esente da criticità interpretative, su cui invero l'Agenzia delle Entrate ha già fornito un primo, seppur parziale, riscontro¹⁹.

E così, in prima battuta, deve porsi in rilievo che il reddito agrario continua a essere determinato in funzione della rendita catastale dei terreni, ancora oggi calcolata sulla base delle tariffe d'estimo che, pur in via di aggiornamento, risultano attualmente disancorate dalla redditività effettiva delle imprese agricole. Orbene, se è indubbio che l'adesione a un sistema fondato su presunzioni di redditività "media ordinaria" rispetta un'impostazione storicamente giustificata da esigenze di semplificazione e di protezione di un settore vulnerabile e soggetto rischi climatici e di mercato²⁰, non ci si può esimere dal rilevare come tale impianto appaia oggi anacronistico se rapportato all'agricoltura multifunzionale, tecnologicamente avanzata, e fortemente integrata nei mercati globali così come tratteggiata dallo stesso Legislatore delegato del d.lgs. 192 del 2024.

L'adozione di tariffe d'estimo non rappresentative della reale capacità economica genera, invero, un disallineamento tra capacità

tionality and rural development: a multilevel approach, in *Multifunctional Agriculture. A new paradigm for European agriculture and Rural Development*, a cura di G. Van Huylenbroeck, G. Durand, Ashgate, Burlington, VT (USA) e Aldershot (UK), 2003; R. HENKE, C. SALVIONI, *Diffusione, struttura e redditività delle aziende multifunzionali*, in *Agriregionieuropa*, anno 6° n. 20, 2010, consultabile su: <https://agrire-gionieuropa.univpm.it/en/content/issue/31/agrire-gionieuropa-anno-6-ndeg20-mar-2010>.

¹⁹ Cfr. Circolare Ministeriale n. 12, dell'8 agosto 2025.

²⁰ In tal senso A. FANTOZZI, *Prospettive dello strumento societario in agricoltura - Profili fiscali Prospettive dello strumento societario in agricoltura - Atti della giornata di studio, Firenze 28 gennaio 1993*, in *Quaderni de I georgofili*, n. 1-1993, p.56 ss., nonché in *Riv. dir. agr.*, 1993, I, 287 ss.; M. MICCINESI, *La disciplina tributaria come indiretta forma di sostegno e sua progressiva erosione*, in *Finanziamento e credito all'agricoltura, Atti del Convegno, Firenze, 1-2 giugno 1995*, a cura di E. ROOK BASILE, E. CASADEI e A. GERMANÒ, Milano, 1996, p. 125 ss.

contributiva e prelievo fiscale, compromettendo i principi di equità orizzontale e della neutralità concorrenziale, così palesando la propria inadeguatezza in riferimento alla capacità contributiva effettiva. Viene pertanto a configurarsi un potenziale contrasto con l'art. 53 Cost.²¹, ove il d.lgs. 192 del 2024 introduce un quadro generale in cui risulta *de facto* giustificata, a livello sistemico, una disparità di trattamento tra imprese di analoga dimensione economica, le quali tuttavia soggiacciono a regimi impositivi differenti (l'uno di vantaggio, l'altro ordinario) a seconda della riconducibilità o meno delle rispettive attività al reddito agrario.

Non meno rilevanti appaiono i coni d'ombra di carattere applicativo, posto che le modifiche introdotte agli artt. 32 e 56-*bis* del TUIR e dalle relative disposizioni di coordinamento, lasciano irrisolti diversi profili, tra cui spicca quello della corretta individuazione del confine tra reddito agrario e reddito d'impresa, e ciò con particolare riferimento alle attività connesse e alla trasformazione dei prodotti. L'assenza di parametri oggettivi per la determinazione della "superficie agraria di riferimento" nelle coltivazioni fuori suolo, così come la mancata definizione di criteri univoci per la qualificazione delle produzioni "verticali" o "idrocolturali" rischiano, infatti, di alimentare un contenzioso analogo a quello già sviluppatosi in materia di impianti fotovoltaici e agrivoltaici.

Non senza rilevare che, invero, in relazione al riformato art. 56-*bis* del TUIR, il Legislatore delegato non abbia consentito di estendere la norma novellata²² e – di converso – la fiscalità di vantaggio,

²¹ La tematica in verità ha già superato il vaglio di legittimità costituzionale. La Corte costituzionale è infatti intervenuta in più occasioni, ritenendo che norme siffatte, aventi carattere eccezionale e derogatorio, costituiscano esercizio di un potere discrezionale del Legislatore, censurabile solo per la sua eventuale palese arbitrarietà o irrazionalità. In tal senso, tra le altre, cfr. sentenza n. 292 del 1987; l'ordinanza n. 174 del 2001; con la conseguenza che la Corte stessa non può estenderne l'ambito di applicazione, se non quando lo esiga la *ratio* dei benefici medesimi (si vedano, sentenze n. 6 del 2014, n. 275 del 2005, n. 27 del 2001, n. 431 del 1997 e n. 86 del 1985; ordinanze n. 103 del 2012, n. 203 del 2011, n. 144 del 2009 e n. 10 del 1999; sent. n. 111 del 2016, ma anche n. 177 del 2017, n. 242 del 2017 e n. 120 del 2020).

²² Come evidenziato nel paragrafo che precede, la modifica del comma 4, dell'art. 56-*bis* del TUIR operata dallo stesso d.lgs. 192 del 2024, consente di applicare

alle società che, pur avendo optato per il regime catastale, producano reddito derivante da attività agrituristica, il tutto sulla scorta della natura di *lex specialis* della normativa fiscale che disciplina le attività agrituristiche di cui all'art. 5, Legge n. 413/1991, la quale, in quanto tale, prevale sulla disciplina generale contenuta nell'art. 56-*bis* del TUIR.

Anche il suindicato profilo deve essere annoverato tra i (molteplici) nodi gordiani della riforma, posto che in realtà le società di capitali e le società cooperative agricole, già penalizzate dal regime di cui all'art. 5, Legge n. 413/1991, che aveva escluso espressamente la possibilità di applicare ai fini delle imposte sul reddito lo specifico sistema forfetario, vengono aprioristicamente private della possibilità di giovare della normativa favorevole di cui all'art. 56-*bis*, comma 3, TUIR, pur avendo optato per il regime catastale. Ciò in evidente controtendenza rispetto al raggiungimento dell'obiettivo dell'armonizzazione tra normativa civilistica e tributaria, magnificata dal Legislatore della riforma quale baluardo di civiltà giuridica.

Da ultimo, deve porsi in rilievo come, nonostante i roboanti predicati, dal punto di vista sistematico, la riforma disveli un'incompiuta valorizzazione proprio della funzione ambientale dell'impresa agricola, pur riconosciuta in via programmatica dalla legge delega e dai documenti di accompagnamento della riforma. Difatti, sebbene l'art. 1, comma 2, della legge n. 111/2023 richiami espressamente la necessità di utilizzare il tributo anche quale strumento di promozione di comportamenti coerenti con la transizione ecologica e con la tutela dell'ambiente, siffatto indirizzo è rimasto privo di effettiva trasposizione normativa. Non può infatti non porsi in evidenza come né l'art. 32 TUIR, né le disposizioni di coordinamento, introducano meccanismi fiscali premiali o correttivi idonei a incentivare pratiche agricole sostenibili, come la riduzione dell'impatto ambientale, la gestione responsabile delle risorse idriche o la tutela della biodiversità. La fiscalità ambientale resta così confinata a un livello meramente di-

il regime forfetario di determinazione del reddito anche alle società di persone, a quelle di capitali, e alle società cooperative che rivestono la qualifica di società agricole, ai sensi dell'art. 2, d.lgs. n. 99/2004 e che abbiano optato per la tassazione su base catastale.

chiarativo, non divenendo parte integrante della struttura dell'imposizione agricola.

Altresì, la mancanza di un coordinamento organico con le politiche extratributarie – e segnatamente con gli strumenti del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza e con le misure di sostegno previste dalla Politica Agricola Comune – priva la riforma della dimensione sistemica che ne avrebbe potuto fare un reale volano di sviluppo sostenibile.

In conclusione, l'intervento legislativo riformatore, pur introducendo innovazioni significative, non realizza una compiuta modernizzazione del sistema fiscale agricolo. Difatti, nonostante le innovazioni della normativa fiscale si siano susseguite per oltre quarant'anni, ad oggi il tributo continua a configurarsi quale strumento di tutela e non di promozione, secondo una logica di favore che, se storicamente giustificata in quanto posta a presidio categoria, quella dei percettori di reddito agrario, storicamente considerata "debole", oggi appare insufficiente a sostenere un settore chiamato a coniugare produttività, innovazione e responsabilità ambientale.

Sarebbe pertanto auspicabile un ripensamento complessivo che conduca al superamento del criterio catastale, in favore di una determinazione della base imponibile correlata alla redditività effettiva. Altresì gioverebbe che il Legislatore prendesse atto, una volta per tutte, dell'urgente necessità di provvedere a un'integrazione tra gli strumenti della fiscalità domestica e quelli della programmazione economica europea, posto che solo un siffatto approccio può garantire una riforma completa e sistemica. Da ultimo risulta fondamentale promuovere una politica tributaria in materia agraria che persegua i canoni dell'extrafiscalità, secondo una logica volta a premiare l'agricoltura quale presidio ambientale e sociale del territorio.

La sfida che si apre è, dunque, quella di costruire un sistema realmente funzionale alla transizione ecologica, in grado di conciliare la tutela costituzionale dell'agricoltura di cui all'art. 44 della Carta fondamentale con l'esigenza di garantire un prelievo equo e sostenibile secondo i dettami dell'art. 53 della Costituzione. Solo in questa prospettiva la fiscalità potrà abbandonare il suo tradizionale ruolo di mera protezione, onde divenire un motore di sviluppo sostenibile, nel quale l'imposizione non rappresenti un vincolo, ma un fattore di crescita.

Abstract

Quale diretto portato dell'effetto propulsivo dell'innovazione tecnologica e della progressiva affermazione dei principi di sostenibilità ambientale, il settore agricolo ha conosciuto, negli ultimi anni, una fase di profonda e strutturale trasformazione, che ha imposto un ripensamento del quadro normativo di riferimento.

Per ciò che concerne la materia tributaria, il Legislatore è intervenuto con il d.lgs. n. 192/2024, adottato in attuazione della Legge delega n. 111/2023, attraverso l'introduzione di rilevanti modifiche all'art. 32 del TUIR, così sancendo un significativo passo in avanti nel processo di adeguamento della disciplina fiscale alle rinnovate esigenze del comparto agricolo.

L'assetto normativo così delineato ha tuttavia ingenerato svariate problematiche interpretative e applicative, in relazione alle quali l'Agenzia delle Entrate ha inteso fornire una prima ermeneusi mediante la circolare n. 12/E del 2025, recante chiarimenti di natura operativa.

As a direct consequence of the driving force of technological innovation and the progressive affirmation of environmental sustainability principles, the agricultural sector has, in recent years, undergone a phase of profound and structural transformation, which has required a reconsideration of the relevant regulatory framework.

With regard to taxation, the Legislator has intervened through Legislative Decree No. 192/2024, adopted in implementation of Delegated Law No. 111/2023, introducing significant amendments to Article 32 of the Consolidated Income Tax Act (TUIR). This marks an important step forward in the process of aligning the tax framework with the renewed needs of the agricultural sector.

However, the resulting regulatory framework has given rise to various interpretative and practical issues, for which the Italian Revenue Agency sought to provide an initial interpretation through Circular n.12/E of 2025, containing operational clarifications.