

LE TIPOLOGIE DI IMPRESA AGRICOLA

*I soggetti operanti in agricoltura e le forme
giuridiche dell'impresa agricola*

INDICE

- Le attività agricole
- L'imprenditore agricolo individuale:
 - Il coltivatore diretto
 - L'imprenditore agricolo professionale (IAP)
- Le società in agricoltura:
 - La società agricola
 - La società agricola IAP
 - La società di coltivazione diretta
 - Nuove forme societarie in agricoltura

Le attività agricole

L'ordinamento giuridico prende in considerazione tre soggetti operanti in agricoltura: l'imprenditore agricolo; il coltivatore diretto; l'imprenditore agricolo professionale. Tali soggetti sono accomunati dall'esercizio, secondo determinate modalità, delle attività agricole di cui all'articolo 2135 del codice civile (coltivazione, allevamento, silvicoltura, attività connesse) sia in forma individuale che in forma societaria.

Il citato articolo 2135 del codice civile è stato riscritto dall'articolo 1 del decreto legislativo n. 228 del 2001 ("Orientamento e modernizzazione del settore agricolo"), che ha superato la nozione di imprenditore agricolo che risaliva al 1942. La precedente formulazione fotografava la realtà dell'agricoltura dell'epoca, riferendosi alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura ed all'allevamento del bestiame dando rilievo nella qualificazione di tali attività al modo tipico di produzione dell'agricoltura finalizzato allo sfruttamento del fattore terra e delle sue risorse.

Ancora più evidenti i limiti della precedente qualificazione delle attività esercitabili dall'imprenditore agricolo laddove si consideravano connesse alle predette attività la trasformazione o l'alienazione dei prodotti agricoli, "quando rientrano nell'esercizio normale dell'agricoltura".

Il criterio della normalità, che pure ha consentito di offrire alla norma la flessibilità e la elasticità resa necessaria dalla evoluzione del processo produttivo, implicava una continua indagine di fatto finalizzata ad accertare se una determinata attività di trasformazione o commercializzazione fosse usuale per gli imprenditori agricoli "in relazione alle dimensioni dell'impresa, alla località in cui l'impresa opera, ai mezzi di cui si avvale, al tempo in cui viene esercitata" (Relazione al codice civile).

In tale ottica, ad esempio, le coltivazioni in serra o in vivai e la stessa floricoltura hanno avuto alterne sorti, venendo considerate non attività agricole ma commerciali, con conseguenze anche sul piano del trattamento fiscale dei soggetti dediti a tali attività.

I limiti insiti nella definizione di imprenditore agricolo di cui al precedente testo dell'articolo 2135 codice civile hanno costretto il legislatore ad intervenire in varie occasioni, al fine di considerare attività imprenditoriale agricola la coltivazione dei funghi (legge n. 126 del 1985), l'agriturismo (legge n. 730 del 1985), l'attività di acquacoltura (legge n. 102 del 1992), l'attività cinotecnica (legge n. 349 del 1993), l'allevamento di cavalli (d.lgs. n. 173 del 1998).

In sostanza, le difficoltà di inquadramento brevemente evidenziate e le conseguenti incertezze giurisprudenziali sull'applicazione della definizione di imprenditore agricolo hanno reso necessaria la riforma attuata con l'articolo 1 del decreto legislativo n. 228 del 18 maggio 2001.

La riscrittura di tale definizione opera sul piano della complessiva definizione dell'attività imprenditoriale agricola agli effetti civilistici: chi è imprenditore

agricolo, secondo quanto previsto dall'art. 2135 c.c. nel testo novellato, è esonerato dalla tenuta delle scritture contabili e dall'assoggettamento, in caso di insolvenza, dalle procedure concorsuali (fallimento e concordato preventivo).

Il nuovo articolo 2135 definisce imprenditore agricolo colui che esercita le attività di coltivazione del fondo, silvicoltura e di allevamento di animali. Sono parimenti qualificate agricole le attività connesse, di cui il successivo comma 3 fornisce l'elencazione di quelle tipiche.

Particolare rilievo assume la sostituzione della parola "bestiame" con "animali" che ha consentito di superare le interpretazioni restrittive fornite dalla giurisprudenza secondo cui si potevano ricomprendere nel termine "bestiame" solo gli animali tradizionalmente allevati sul fondo (bovini, ovini, suini, caprini ed equini), escludendo che potessero costituire attività d'impresa agricola la conigliicoltura, la pollicoltura, l'apicoltura, la bachicoltura. Queste ultime, pertanto, potevano considerarsi attività agricole se ed in quanto esercitate nell'ambito di una impresa esercente la coltivazione del fondo.

Elemento di assoluta novità è costituito dal fatto stesso che il legislatore fornisce una definizione delle attività di coltivazione, selvicoltura e allevamento con un riferimento espresso alla cura e allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale o animale, che utilizzano o possono utilizzare il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine.

Per quanto riguarda la valutazione del criterio relativo alla "fase necessaria del ciclo biologico" si noti che la norma non definisce come attività agricola il singolo atto inerente il ricordato ciclo biologico. In altre parole, il singolo atto che fa parte del processo produttivo (potatura, concimazione, aratura, ecc.) per quanto essenziale allo stesso ciclo biologico deve considerarsi privo di autonoma qualificazione giuridica a norma dell'articolo 2135 in esame. Il compimento del singolo atto non è quindi sufficiente a far acquistare a chi lo compie la qualifica di imprenditore agricolo.

Innovativa rispetto alla precedente norma risulta anche la qualificazione delle attività agricole per connessione. Si tratta delle attività di manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione dei prodotti agricoli ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo, del bosco o dall'allevamento di animali, nonché delle attività di fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata.

Come si evince dalla lettura della norma, dunque, per essere considerate agricole tali attività connesse devono essere collegate ad una delle tre attività agricole "principali".

E' richiesto, innanzitutto, un collegamento "soggettivo", cioè le attività devono essere svolte dallo stesso soggetto imprenditore che esercita le attività agricole principali che, come tale, è imprenditore agricolo.

Inoltre, si richiede un collegamento "aziendale", di carattere oggettivo, individuato per le attività di manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione, nella circostanza che i prodotti oggetto di tali attività siano prevalentemente quelli di derivazione aziendale.

La novella introdotta nel 2001 estende anche alla fornitura di beni o servizi la possibile qualificazione come attività agricola per connessione: in tal caso l'elemento qualificante è individuato nella circostanza che per il loro svolgimento vengano utilizzate prevalentemente attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola. Nella fornitura di servizi è nominativamente considerata l'attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale nonché la ricezione e ospitalità definite ai sensi della legge speciale in materia di agriturismo.

L'aver qualificato come attività agricola la fornitura di servizi ha comportato il recepimento nell'ordinamento giuridico nazionale del concetto di multifunzionalità dell'attività agricola, consentendo nuove opportunità di reddito e di diversificazione dell'impegno degli imprenditori agricoli per finalità generali di utilità collettiva.

In conclusione, l'imprenditore agricolo grazie alla riformulazione dell'articolo 2135 del codice civile ed alla nuova elencazione delle attività considerate *ex lege* agricole ha ricevuto dal legislatore la spinta ad estendere la propria attività d'impresa al di là dell'ambito strettamente fondiario che ha sempre rappresentato il limite allo sviluppo dell'impresa agricola nei rapporti con il mercato e con i consumatori.

L'imprenditore agricolo individuale

Rispetto a quanto detto a proposito della tripartizione dei soggetti che esercitano a livello imprenditoriale le attività agricole ai sensi dell'articolo 2135 del codice civile, occorre osservare che l'imprenditore agricolo rappresenta la categoria soggettiva a valenza generale, di cui costituiscono "derivazioni" il coltivatore diretto e l'imprenditore agricolo professionale.

Nonostante il riferimento tecnico contenuto in alcune norme di natura fiscale al "produttore agricolo" (ad esempio, tale nozione si rinviene nella disciplina in materia di IRAP per il settore agricolo ed e in materia di regime speciale IVA), si evidenzia che da un punto di vista giuridico l'unico riferimento terminologico valido per l'analisi della disciplina normativa dell'esercizio dell'attività agricola in forma imprenditoriale è quello appena ricordato.

Ai tre soggetti economici "agricoli" presi in considerazione dall'ordinamento giuridico sono riservati trattamenti differenziati, la cui applicazione presuppone la prova da parte dei soggetti a ciò interessati del possesso della specifica qualifica a vari fini richiesta.

Nell'ambito degli imprenditori, cioè dei soggetti che ai sensi dell'articolo 2082 del codice civile "*esercitano professionalmente un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o di servizi*", l'imprenditore agricolo è colui che si dedica all'esercizio delle sopra esaminate attività agricole di cui all'articolo 2135 del codice civile.

A seguito della entrata in vigore della legge n. 580 del 1993 nei termini e con le modalità di cui al d.P.R. n. 581 del 1995, gli imprenditori agricoli sono obbligati all'iscrizione nel registro delle imprese presso le Camere di Commercio. Per alcuni soggetti esercenti attività agricola l'iscrizione nel registro delle imprese non costituisce un obbligo bensì una facoltà, in forza di quanto previsto dall'articolo 2, comma 3, della legge n. 77 del 1997 che dispone: "*Per i produttori agricoli di cui al quarto comma, primo periodo, dell'articolo 34 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, l'iscrizione al registro delle imprese non è obbligatoria*". Il riferimento è ad una specifica disposizione del T.U. in materia di imposta sul valore aggiunto (IVA), da leggersi alla luce di successive modifiche, e riguarda i produttori agricoli con volume d'affari annuale non superiore a sette mila euro.

La qualifica di imprenditore agricolo e la relativa dimostrazione tramite il certificato di iscrizione nel registro delle imprese sono state prese in considerazione da molteplici norme, tra le quali si ricordano le seguenti:

- concessione del "carburante agricolo" – art. 1, d.lgs. n. 173 del 1998;
- esercizio della vendita diretta dei prodotti agricoli – art. 4, d.lgs. n. 228 del 2001;
- contratti di appalto con le pubbliche amministrazioni – art. 15, d.lgs. n. 228 del 2001;

- contributi pubblici sulle polizze assicurative – art. 2, d.lgs. n. 102 del 2004;
- attribuzione del requisito di fabbricato rurale – decreto legge n. 262 del 2006, art. 2, comma 37, convertito nella legge n. 286 del 2006;
- credito di imposta per nuovi investimenti – art. 1, comma 1075, legge n. 296 del 2006;
- credito di imposta per la promozione pubblicitaria sui mercati esteri – art. 1, commi 1088 e 1090, legge n. 296 del 2006.

○ Coltivatore diretto

Quale specie della categoria “imprenditore agricolo”, l’articolo 2083 del codice civile definisce i coltivatori diretti quali piccoli imprenditori che esercitano un’attività professionale organizzata prevalentemente con il lavoro proprio e dei componenti della famiglia. Tale soggetto, secondo la definizione codicistica, è stato preso in considerazione dalle seguenti norme, rispetto alla cui applicazione non è prescritta la produzione di specifica documentazione che ne comprovi il possesso della qualifica:

- privilegio generale a garanzia dei crediti per i corrispettivi della vendita dei prodotti - art. 2751-*bis* del codice civile;
- scambio di mano d’opera o di servizi – art. 2139 del codice civile;
- indennità aggiuntiva in caso di espropriazione per pubblica utilità – artt. 37, 40, 42 e 45, d.P.R. n. 327 del 2001.

Molte leggi speciali hanno definito il coltivatore diretto in modo difforme rispetto alla definizione civilistica di cui al citato articolo 2083 cod. civ. Pertanto, quest’ultima definizione ha valenza generale e “residuale”, nel senso che ad essa si deve fare riferimento in mancanza di diversa previsione legislativa che preveda specifici requisiti.

Ad esempio, il coltivatore diretto ai fini dell’iscrizione nella gestione previdenziale agricola è definito dalla legge n. 9 del 1963 con riferimento all’effettiva prestazione di lavoro sua e dei suoi familiari che, in ogni caso, non deve essere inferiore ad un terzo di quella occorrente per le normali necessità delle coltivazioni del fondo. Tale soggetto deve dedicarsi in modo almeno prevalente a tali attività, nel senso che esse devono impegnarlo per il maggior periodo di tempo nell’anno e devono costituire la sua maggior fonte di reddito.

La qualifica di coltivatore diretto, dimostrata tramite il certificato di iscrizione negli elenchi previdenziali, è stata presa in considerazione, ad esempio, dalle seguenti norme:

- esenzione e riduzioni dell’imposta comunale sugli immobili – art. 9, d.lgs. n. 504 del 1992, art. 58, d.lgs. n. 446 del 1997;
- agevolazioni creditizie per l’acquisto di terreni da parte di giovani che dimostrano la qualifica di coltivatore diretto entro i due anni successivi all’acquisto e che entro il successivo anno si iscrivono alla gestione previdenziale agricola – art. 4, legge n. 441 del 1998;

Il coltivatore diretto è definito quale soggetto che è in grado di soddisfare almeno un terzo delle necessità colturali del fondo nei seguenti casi, con dimostrazione della qualifica con libertà di forme:

- esercizio del diritto di prelazione e di riscatto agrari – art. 8, legge n. 590 del 1965; art. 7, legge n. 817 del 1971;
- agevolazioni fiscali per gli acquisti di terreni nelle zone montane – art. 9, d.P.R. n. 601 del 1973;
- affitto di fondi rustici – art. 6, legge n. 203 del 1982.

Quando si tratta di accedere alle agevolazioni fiscali e creditizie per la formazione e l'arrotondamento della proprietà coltivatrice ai sensi della legge n. 604 del 1954, e successive modifiche, è considerato coltivatore diretto colui che è in grado di soddisfare almeno un terzo delle necessità colturali del fondo e in tal caso è richiesta la produzione di un certificato attestante tale capacità rilasciato dall'Ispettorato provinciale per l'agricoltura o dal competente ufficio regionale. Per completezza, occorre osservare che le agevolazioni fiscali in questione consistono nel pagamento dell'imposta catastale nella misura dell'uno per cento del valore catastale del terreno da acquistare e del pagamento delle imposte di registro e ipotecaria in misura fissa pari a 168 euro ciascuna. Le agevolazioni in materia creditizia consistono, invece, nella possibilità di accedere a mutui fondiari a tasso agevolato di durata trentennale, in forza delle disposizioni di cui alla legge n. 590 del 1965, nonché alla legge n. 817 del 1971 e successive disposizioni attuative.

La Corte di Cassazione ha ripetutamente affrontato il tema dell'attribuzione della qualifica di coltivatore diretto e della relativa dimostrazione con riferimento alle discipline precedentemente indicate.

Per quanto riguarda il diritto di prelazione, con la sentenza n. 413 del 12 gennaio 2006 la Corte ritiene che *“il possesso della qualità di coltivatore diretto, da parte di chi esercita la prelazione o il riscatto può essere provato con qualsiasi mezzo non escluse le presunzioni”*.

Inoltre, si è affermato che nell'attuale ordinamento fondato sul principio del libero convincimento del giudice non esiste una gerarchia di efficacia delle prove, nel senso che esse, anche se hanno carattere indiziario, sono tutte liberamente valutabili dal giudice di merito per essere poste a fondamento del suo convincimento, il quale deve essere motivato e contenere come essenziale requisito l'immunità da vizi logici.

La Suprema Corte in precedenza ha ritenuto che la qualità di coltivatore diretto integra una circostanza di fatto che non solo non è soggetta a limitazioni probatorie, ma è anche svincolata da qualsiasi controllo o accertamento amministrativo.

In sostanza, la valutazione degli elementi di prova della qualifica di coltivatore diretto avviene in base al libero convincimento del giudice, il quale ha un ampio potere discrezionale nel valutare la loro attendibilità.

Questa verifica impone l'approfondimento con accertamenti tecnici, non potendo assurgere, secondo la giurisprudenza, a valore di piena prova le certificazioni amministrative, quali il certificato del sindaco o le certificazioni rilasciate dal soppresso Servizio per i contributi agricoli unificati (S.C.A.U.); l'iscrizione nell'elenco predisposto dal servizio dei contributi agricoli, pur avendo natura di atto amministrativo di accertamento costitutivo, non è dimostrativa dell'esercizio di fatto

abituale dell'attività coltivatrice, essendo preconstituita al solo fine di provare il diritto del soggetto ai benefici dell'assicurazione obbligatoria.

In sintesi, il problema della rilevanza delle certificazioni amministrative all'interno di un giudizio in cui si debba verificare la sussistenza della qualifica di coltivatore diretto, ai fini dell'esercizio della prelazione, è risolto, in virtù dell'orientamento giurisprudenziale, nel senso di negare ad esse valore di piena prova. Le certificazioni amministrative predisposte per scopi diversi da quelli contemplati nella legislazione agraria in materia di prelazione sono prive dell'efficacia probatoria degli atti pubblici e possono costituire, se rilasciati da organi competenti, elementi di prova liberamente valutabili dal giudice, vale a dire possono integrare solo presunzioni semplici e in quanto tali confutabili dalla controparte.

Alla luce della vigente disciplina e del consolidato orientamento giurisprudenziale in materia di qualifica di coltivatore diretto e dei relativi criteri di prova si ricava una figura che lega tale qualifica al rapporto con un determinato terreno che può essere anche di modeste dimensioni e che può anche non costituire l'oggetto prevalente dell'attività lavorativa del soggetto.

Ciò significa che, se la percentuale di apporto lavorativo rispetto al fabbisogno del terreno è soddisfatta, non rilevano né la portata del reddito agricolo nella complessiva valutazione della situazione economica dell'interessato né l'intensità della sua dedizione all'agricoltura rispetto ad impegni lavorativi di altro tipo. La stessa abitudine nel lavoro agricolo, di cui parla l'art. 31 della legge 26 maggio 1965 n. 590, per individuare i destinatari dei provvedimenti (soprattutto finanziari) per lo sviluppo della proprietà coltivatrice, non viene interpretata come prevalenza rispetto alle eventuali attività extra- agricole del coltivatore.

○ Imprenditore agricolo professionale

E' colui che esercita le attività agricole di cui all'articolo 2135 del codice civile e che possiede i requisiti di cui all'articolo 1 del decreto legislativo n. 99 del 2004 come modificato ed integrato dal decreto legislativo n. 101 del 2005, ossia dedica a tali attività la maggior parte del proprio tempo lavoro, ricava da esse la maggior parte del proprio reddito globale da lavoro e possiede conoscenze e competenze professionali.

L'imprenditore agricolo professionale è preso in considerazione dalle seguenti norme:

- esenzione e riduzioni dell'imposta comunale sugli immobili – art. 9, d.lgs. n. 504 del 1992, art. 58, d.lgs. n. 446 del 1997;
- esenzione dall'onere concessorio per il rilascio del permesso di costruzione per interventi da realizzare nelle zone agricole – art. 17, d.P.R. n. 380 del 2001;
- indennità aggiuntiva in caso di espropriazione per pubblica utilità – art. 40, d.P.R. n. 327 del 2001;
- agevolazioni creditizie e fiscali per la formazione e l'arrotondamento della proprietà coltivatrice ai sensi della legge n. 604 del 1954, e successive modifiche, a seguito del d.lgs. n. 99 del 2004.

Il chiarimento su come va a collocarsi la nuova figura professionale rispetto agli altri soggetti operanti in agricoltura è dato dal comma 5-*quater* dell'articolo 1 del citato d.lgs. n. 99 del 2004 in cui si afferma: *“Qualunque riferimento nella legislazione vigente all'imprenditore agricolo a titolo principale si intende riferito all'imprenditore agricolo professionale come definito nel presente articolo”*. Di seguito, il comma 5-*quinqües* dispone l'abrogazione della norma contenente la definizione di imprenditore agricolo a titolo principale (IATP). Di tutta evidenza, dunque, che il nuovo soggetto prende il posto dello IATP pur da esso differenziandosi in quanto a requisiti necessari per il riconoscimento della qualifica nonché in merito al trattamento che il legislatore riserva a tale soggetto.

Per l'imprenditore che operi nelle zone svantaggiate di cui all'articolo 17 del citato Regolamento (CE) n. 1257 del 1999, i requisiti sopra riportati sono ridotti al venticinque per cento. Le zone classificate come svantaggiate in ciascuna Regione sono individuate specificamente nei Piani di sviluppo rurale, adottati in attuazione del citato Regolamento comunitario.

Con riguardo al requisito delle conoscenze e delle competenze professionali, occorre osservare che le Regioni – a cui l'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo n. 99 del 2004 demanda l'accertamento della qualifica di IAP – si sono orientate nel confermare quanto già previsto nell'abrogato articolo 12 della legge n. 153 del 1975 che disciplinava la figura dello IATP. Così, la capacità professionale richiesta per la qualifica di IAP è presunta se il soggetto interessato ha esercitato attività agricola per un dato periodo (che varia da 2 a 3 anni a seconda della Regione) come titolare

dell'impresa, coadiuvante o lavoratore agricolo. La medesima presunzione vale nel caso di possesso di un titolo di studio attinente al settore agrario o veterinario o delle scienze naturali.

Da segnalare, inoltre, che alcune Regioni ammettono che il requisito della capacità professionale possa essere conseguito anche alla richiesta del riconoscimento, impegnandosi in tal caso l'interessato ad esercitare l'attività agricola per un determinato periodo dopo aver ottenuto la qualifica.

In ordine al requisito del tempo dedicato all'attività agricola, anche per accertare tale condizione le Regioni ricorrono a criteri presuntivi, basati sull'ordinamento produttivo e sulle dimensioni dell'azienda agricola presa in considerazione. In particolare, si fa riferimento alle tabelle regionali dei valori medi di impiego di manodopera che riportano il fabbisogno lavorativo parametrato su estensione dell'azienda e tipologia di coltura o allevamento praticato. Su tale specifico requisito, peraltro, alcune Regioni richiedono un tempo minimo di lavoro (es. 140 giornate lavorative minime, considerata una media di tempo utile per il lavoro di 280 giornate annue) che consente di presumere la "professionalità ed abitudine" del lavoro nella gestione del fondo.

In ordine al requisito del reddito, è richiesto che lo IAP debba ricavare una determinata percentuale del proprio reddito globale da lavoro dall'esercizio delle attività agricole, escludendo espressamente dal computo "*le pensioni di ogni genere, gli assegni ad esse equiparati, le indennità e le somme percepite per l'espletamento di cariche pubbliche, ovvero in associazioni ed altri enti operanti nel settore agricolo*". Per effetto di questa precisazione viene superato il problema della qualificazione di alcuni cespiti del reddito percepito dagli imprenditori agricoli, con particolare riguardo al reddito da pensione.

Lo stesso d.lgs. n. 99 del 2004 precisa che quanto percepito per l'attività svolta in "società agricole" è considerato come reddito da lavoro derivante da attività agricole, consentendo all'interessato di chiedere l'iscrizione nella gestione previdenziale ed assistenziale per l'agricoltura. In tal modo, dunque, il legislatore ha inteso agevolare il raggiungimento della percentuale di reddito ricavato dall'esercizio di attività agricole, necessaria al fine di ottenere il riconoscimento della qualifica di IAP, da parte di coloro che svolgono dette attività agricole in società agricole.

Si dispone, altresì, che la qualifica di IAP può essere acquisita anche in forza dell'attività svolta come soci di società di persone o cooperative, ivi incluse quelle di lavoro, o come amministratori di società di capitali, sempreché tali soggetti soddisfino i prescritti requisiti di tempo-lavoro, reddituale e professionale stabiliti con riguardo all'imprenditore agricolo professionale individuale.

Per poter calcolare l'entità del reddito derivante dall'esercizio delle attività agricole, si pone il problema di quale metodo utilizzare per poter individuare la percentuale del reddito globale da lavoro imputabile all'esercizio di tali attività. A tal fine, occorre osservare che non per tutti i soggetti operanti in agricoltura è possibile ricorrere ai dati risultanti dalla dichiarazione dei redditi, tenuto conto che per gli imprenditori agricoli individuali e per le società semplici esercenti attività agricola è

attualmente in vigore il sistema di tassazione dei redditi basato sul valore catastale dei terreni utilizzati.

Di conseguenza, nel dover individuare un criterio omogeneo che consenta di quantificare il reddito derivante dall'esercizio di attività agricole ai fini del riconoscimento della qualifica di IAP, alcune Regioni hanno preso a base di calcolo il valore della produzione netta rilevato ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), calcolata secondo le modalità previste dal decreto legislativo n. 446 del 1997. A tale imponibile le Regioni ritengono che vadano aggiunti i contributi pubblici percepiti dall'imprenditore in considerazione dell'esercizio delle attività agricole, nonché le voci di reddito che pur non essendo soggette all'IRAP derivano dall'esercizio delle attività connesse di cui all'articolo 2135 del codice civile, quali l'agriturismo o la fornitura di beni o servizi secondo le modalità indicate dalla norma codicistica.

Lo stesso metodo di calcolo, che secondo l'indicazione fornita dalle Regioni serve a stabilire la percentuale di reddito derivante dall'esercizio di attività agricole, va utilizzato per determinare la quota di reddito spettante al soggetto richiedente la qualifica di IAP che sia socio di società esercente attività agricola in via esclusiva. In questo caso, va considerato l'imponibile IRAP conseguito dalla società imputandolo in percentuale al socio, nella misura della propria partecipazione alla compagine societaria.

Qualora a chiedere il riconoscimento della qualifica di IAP siano soggetti esonerati dal pagamento dell'IRAP (come avviene per gli imprenditori agricoli con volume d'affare annuo che dà diritto all'esonero dagli adempimenti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto che, come già detto, sono i soggetti con volume d'affari annuo inferiore a sette mila euro), da parte di alcune Regioni si propone che la determinazione del reddito prodotto dall'attività agricola possa avvenire mediante l'utilizzo del metodo del "reddito lordo standard", definito dalla decisione della Commissione Europea n. 463/78 quale differenza tra il valore standard della produzione e l'importo standard di alcuni costi diretti. Secondo la citata decisione comunitaria il "reddito lordo standard" è definito a livello di ogni Regione e distinto per ciascuna attività produttiva, tant'è che gli stessi Piani di sviluppo rurale adottati dalle singole Regioni contengono specifiche tabelle dei redditi lordi standard per singola attività agricola.

Particolare rilievo assume la previsione secondo cui al soggetto in possesso della qualifica di IAP sono riconosciute le agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta e creditizie stabilite dalla normativa vigente in favore delle persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto, già oggetto di approfondimento nella parte dedicata a quest'ultima figura.

Va sottolineato che l'articolo 1, comma 4, del d.lgs. n. 99 stabilisce che le suddette agevolazioni allo IAP persona fisica sono riconosciute in quanto egli risulti iscritto "*nella gestione previdenziale ed assistenziale*". Al riguardo, si ricorda che la legge n. 233 del 1990 ha introdotto l'obbligo di iscrizione alla gestione previdenziale per gli imprenditori agricoli a titolo principale e il riferimento a detta categoria è ad ogni effetto sostituito da quello allo IAP. Del resto, l'INPS, in ossequio alle novità

introdotte dal decreto legislativo n. 99 del 2004, con la Circolare del 24 maggio 2004, n. 85 ha dato disposizioni alle proprie sedi territoriali in merito alla costituzione dell'apposita gestione previdenziale per gli IAP nella quale automaticamente confluiscono i soggetti già in possesso della qualifica di IATP.

Apparirebbe, dunque, superflua la precisazione contenuta nell'articolo 1, comma 4, in esame, tenuto conto altresì del fatto che anche ai fini assistenziali gli IATP (oggi IAP) sono già soggetti all'obbligo assicurativo per invalidità e vecchiaia. L'innovatività della norma, al più, potrebbe consistere nell'imporre ai soggetti IAP interessati ad accedere al regime di agevolazioni, tributarie e creditizie, finora riservato ai coltivatori diretti, anche l'assicurazione INAIL ai fini infortunistici da cui finora erano esonerati.

La preesistenza dell'obbligo di iscrizione previdenziale per gli imprenditori agricoli a titolo principale (oggi IAP) viene richiesta anche dal comma 5-bis dell'articolo 1 in commento, introdotto dal decreto legislativo n. 101 del 2005, che impone allo IAP persona fisica "*anche ove socio di società di persone o cooperative*" di iscriversi nella gestione previdenziale ed assistenziale per l'agricoltura. La norma assume rilievo innovativo unicamente nella parte in cui prevede in capo agli amministratori di società di capitali che soddisfino i requisiti per essere qualificati IAP l'obbligo di iscriversi nella gestione previdenziale ed assistenziale per l'agricoltura e, di conseguenza, non nella gestione separata di cui all'articolo 2, comma 26, della legge n. 335 del 1995.

Occorre, inoltre, sottolineare che l'obbligo per lo IAP persona fisica di iscriversi nella gestione previdenziale ed assistenziale per l'agricoltura è ribadito nell'articolo 1, comma 5-ter, del d.lgs. n. 99 del 2004 laddove il legislatore ha voluto disciplinare l'ipotesi in cui a chiedere l'applicazione delle disposizioni relative allo IAP siano soggetti non ancora in possesso dei requisiti prescritti. In tale ipotesi, si ammette l'estensione della disciplina dello IAP a soggetti che, ancorché in assenza dei predetti requisiti, abbiano presentato istanza di riconoscimento della qualifica alla Regione competente per territorio, la quale rilascerà apposita certificazione attestante la presentazione di detta istanza. E', comunque, considerata dalla disposizione in commento *conditio sine qua non* per l'applicazione interinale della normativa de qua la circostanza che l'interessato si sia iscritto "*all'apposita gestione dell'INPS*".

L'unica fattispecie in cui si può ritenere che non trovi applicazione il principio generale relativo all'obbligo dell'iscrizione previdenziale per ottenere agevolazioni in qualità di IAP è quella disciplinata dall'articolo 4 della legge 15 dicembre 1998, n. 441 che riconosce priorità al finanziamento da parte della Cassa per la formazione della proprietà contadina (oggi ISMEA) alle operazioni di acquisto o ampliamento di aziende, tra l'altro, da parte di giovani con meno di quaranta anni che intendono esercitare attività agricola a titolo principale, a condizione che acquisiscano entro 24 mesi dall'operazione di acquisto o ampliamento la qualifica di IATP (ora IAP) o di coltivatore diretto e si iscrivano "*nelle relative gestioni previdenziali entro i successivi dodici mesi*".

La disposizione da ultimo citata va intesa come norma speciale diretta ai giovani "agricoltori" che, come tale, continua ad operare senza subire gli effetti della

novità introdotta dall'articolo 1 in commento nella parte in cui dispone in via generale che le agevolazioni e le disposizioni riferite agli IAP trovano applicazione a condizione che gli interessati siano in regola con l'iscrizione nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale.

Società in agricoltura

Le attività agricole di cui all'articolo 2135 del codice civile possono essere esercitate oltre che in forma individuale anche in forma societaria, utilizzando tutte le forme di società previste dal codice civile: società di persone (società semplice; società in nome collettivo; società in accomandita semplice); società cooperative; società di capitali (società a responsabilità limitata; società per azioni; società in accomandita per azioni).

○ La società agricola

Occorre osservare che, qualora l'oggetto sociale di una qualsiasi delle suddette società sia rappresentato dall'esercizio in via esclusiva delle attività agricole di cui all'articolo 2135 cod. civ., si è in presenza di una "società agricola".

A tale ultimo riguardo, l'articolo 2 del decreto legislativo n. 99 del 2004, con l'obiettivo di identificare in maniera univoca e trasparente le compagini societarie operanti in agricoltura, ha stabilito che: *"La ragione sociale o la denominazione sociale delle società che hanno quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività di cui all'articolo 2135 del codice civile deve contenere l'indicazione di società agricola"*. E' stato, altresì, previsto che le società costituite alla data di entrata in vigore del d.lgs. n. 99 aventi ad oggetto l'esercizio esclusivo delle attività agricole devono inserire nella ragione sociale – nel caso di società di persone – o nella denominazione sociale – nel caso di società di capitali – l'indicazione di "società agricola" ed adeguare lo statuto, ove redatto. Le predette società sono esentate dal pagamento di tributi e diritti dovuti per l'aggiornamento della nuova ragione sociale o denominazione sociale negli atti catastali e nei pubblici registri immobiliari *"e per ogni altro adempimento a tal fine necessario"*.

La *ratio* dell'articolo 2 in esame è unicamente quella di consentire la netta distinzione tra società operanti in agricoltura in maniera esclusiva e società che, tra le altre attività cui sono dedite, esercitano anche una o più delle attività considerate agricole in base all'articolo 2135 del codice civile.

Al fine di agevolare le modifiche richieste, è stato disposto l'esonero dal pagamento di "tributi e diritti" dovuti per l'aggiornamento della ragione o denominazione sociale in relazione ad ogni adempimento finalizzato a detto aggiornamento.

Con riguardo all'articolo in esame, si pongono taluni dubbi interpretativi. Innanzitutto, il tenore letterale della norma ("deve contenere", "devono inserire") lascia intendere la natura obbligatoria dell'adempimento previsto: tuttavia, la mancanza della previsione di un termine entro cui operare l'adeguamento per le società già esistenti e, soprattutto, l'assenza di un regime sanzionatorio specifico per le ipotesi di inosservanza della norma fanno propendere per una qualificazione dell'adempimento in termini di onere.

In effetti, attualmente l'assenza dell'indicazione "società agricola" in capo alle società operanti in agricoltura non è connessa ad alcun impedimento nell'esercizio dell'attività d'impresa agricola, atteso che la vigente disciplina riferisce la possibilità di esercitare le attività agricole di cui all'articolo 2135 del codice civile alle imprese individuali e collettive secondo schemi codificati dalle norme del diritto civile a prescindere, dunque, dall'adempimento di quanto innovativamente prescritto in ordine al segno distintivo delle società agricole. Pertanto, a voler dare un significato alla scelta del legislatore di introdurre il suddetto onere, si può ritenere che la norma abbia valenza di "norma ponte" che, nell'introdurre una specifica qualificazione in grado di individuare le compagini societarie dedite in via esclusiva all'attività agricola, individua, al contempo, nelle "società agricole" i soggetti a cui il legislatore potrà destinare in via prioritaria interventi di sostegno nell'ambito della disciplina nazionale o regionale (es. misure del Piano di Sviluppo Rurale) concernente la modernizzazione del settore primario.

Va affrontato l'ulteriore problema del *quantum* dovuto per attuare l'adeguamento del segno distintivo delle società agricole. Nel testo originario del comma 2 in esame, antecedente alle modifiche introdotte dal decreto legislativo n. 101 del 2005, era previsto l'esonero dal pagamento degli oneri economici esclusivamente con riferimento ad alcuni adempimenti, ossia l'aggiornamento della ragione o denominazione sociale negli atti catastali e nei pubblici registri immobiliari, omettendo di prendere in considerazione altri costi, quali ad esempio quello relativo all'aggiornamento dei libretti di circolazione delle macchine agricole di proprietà della società interessata all'adeguamento della propria ragione o denominazione sociale nonché le spese connesse alla variazione delle risultanze del registro delle imprese presso la Camera di Commercio con riferimento alla medesima società.

Nel silenzio della norma, non sembrava possibile accedere ad una interpretazione estensiva della stessa, per cui gli adempimenti non ricompresi nel previsto esonero dovevano ritenersi soggetti al pagamento dei relativi diritti e tributi.

Al fine di superare tale limitazione con riguardo all'ambito di applicazione dell'esonero in parola, è stato integrato il comma 2 in esame con una previsione che riferisce espressamente l'esonero al pagamento di tributi e diritti a qualsiasi titolo dovuti per effettuare l'aggiornamento della ragione o denominazione sociale delle società esercenti in via esclusiva attività agricola.

Con riguardo all'applicazione dell'articolo 2 in commento, merita attenzione la questione attinente l'utilizzo lessicale della locuzione "società agricola". In effetti, anche prima dell'entrata in vigore del d.lgs. n. 99 del 2004 era prassi diffusa quella di inserire nella ditta l'appellativo "agricola" per riferirsi ad un tipo di società costituita per operare in agricoltura: così, ad esempio, anche da una semplice ricognizione delle società iscritte nel registro delle imprese, alla sezione speciale imprese agricole, presso le Camere di Commercio è possibile constatare l'esistenza di molte società denominate "Società semplice agricola" oppure "Agricola Tizio & Caio società".

Orbene, tenuto conto dell'espressa previsione dell'articolo 2 – soprattutto nella parte in cui al comma 2 le parole società agricola sono virgolettate –, si può sostenere che la volontà del legislatore è quella di imporre l'utilizzo delle stesse parole “società agricola” nell'ordine risultante dalla norma, dovendo ritenere che le ricordate denominazioni già in uso non appaiono sufficienti a rispettare l'onere introdotto dal decreto legislativo n. 99.

Con riferimento al trattamento fiscale dei redditi prodotti dalle società agricole, corre l'obbligo di richiamare l'articolo 1, comma 1093, della legge n. 296 del 2006 (legge finanziaria per il 2007) estende a tutte le società agricole di persone nonché alle società agricole a responsabilità limitata ed alle società agricole cooperative la tassazione dei redditi forfetaria su base catastale.

○ La società agricola IAP

Una volta compreso cosa debba intendersi nell'ordinamento giuridico per “società agricola”, è necessario evidenziare che il legislatore ha previsto la possibilità di attribuzione a tali compagini societarie della qualifica soggettiva di imprenditore agricolo professionale (IAP).

L'articolo 1 del d.lgs. n. 99 del 2004 e ss. mm., infatti, al comma 3 dispone che la qualifica di IAP può essere riconosciuta anche alle società – sia di persone che di capitali –, anche a scopo consortile, che abbiano come oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'articolo 2135 del codice civile e che siano in possesso dei seguenti requisiti:

a) nel caso di società di persone qualora almeno un socio sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale; per le società in accomandita la qualifica si riferisce ai soci accomandatari;

b) nel caso di società di capitali o cooperative, quando almeno un amministratore che sia anche socio per le società cooperative sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale.

In sostanza, il riconoscimento della qualifica di IAP alla società avviene in applicazione del cosiddetto “principio di trasparenza” in forza del quale la società acquisisce la qualifica soggettiva già posseduta da soggetti che di essa fanno parte a vario titolo (socio per le società di persone, amministratore per le società di capitali, socio amministratore per le società cooperative).

Il testo originario del comma 3 antecedente all'intervento “correttivo” del d.lgs. n. 101 del 2005, invero, prevedeva che nel caso di società cooperative, ivi comprese quelle di conduzione, la qualifica di imprenditore agricolo professionale poteva essere riconosciuta alla società qualora almeno un quinto dei soci fosse in possesso di tale qualifica. La modifica apportata a tale riguardo dal decreto legislativo n. 101 del

2005 risponde, dunque, alla volontà del legislatore di “facilitare” il conseguimento della qualifica in parola da parte delle società.

Va sottolineato che nel caso di società cooperative l'amministratore IAP deve essere anche socio della società a cui “attribuisce” la qualifica professionale, mentre per le società di capitali si fa riferimento ad un amministratore senza che si richieda espressamente la sua partecipazione alla società in qualità di socio.

La puntualizzazione appena svolta risulta importante, atteso che in base alle nuove disposizioni del diritto societario è ben possibile che nel caso delle s.r.l. l'atto costitutivo affidi l'amministrazione della società anche a non soci, come del resto è già una regola per le s.p.a. Inoltre, nelle altre ipotesi contemplate dallo stesso articolo 1, comma 3, il legislatore ha espressamente previsto che in tanto la società può acquisire la qualifica di IAP in quanto nell'ambito della compagine vi siano soci in possesso di detta qualifica. Nel caso, invece, delle società di capitali il riferimento è all'amministratore IAP senza che sia espressamente richiesta anche la condizione di socio della società interessata ad acquisire la qualifica di IAP.

E' necessario tener conto che il decreto legislativo n. 101 del 2005 ha aggiunto il comma *3-bis* all'articolo 1 in commento prevedendo che per il “trasferimento” della qualifica di IAP dall'amministratore alla società da egli amministrata non può avvenire in maniera reiterata: in altri termini, se un soggetto avente la qualifica di IAP svolge attività di amministratore in seno a più società, la medesima qualifica può essere conseguita soltanto da una di dette società. Lo scopo di tale previsione è quello di evitare il fenomeno degli “amministratori-IAP itineranti” che poteva verificarsi in forza della precedente formulazione dell'articolo 1 che non poneva limiti nel senso indicato ora dalla norma.

L'articolo 2 del d.lgs. n. 99 del 2004 prevede che alle società agricole “*qualificate imprenditori agricoli professionali*” e, quindi, in possesso dei requisiti soggettivi prima ricordati, sono riconosciute le agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta e creditizie stabilite dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto. Si tratta delle già ricordate agevolazioni fiscali per l'acquisto di terreni ad uso agricolo (pagamento dell'imposta catastale nella misura dell'uno per cento del valore catastale del terreno da acquistare e pagamento delle imposte di registro e ipotecaria in misura fissa pari a 168 euro ciascuna) e di quelle in materia creditizia (possibilità di accedere a mutui fondiari a tasso agevolato di durata trentennale).

○ La società di coltivazione diretta

Mentre per la figura dello IAP, come detto, il legislatore ha voluto prevedere l'attribuzione di tale qualifica anche alle società alle condizioni sopra ricordate, si deve puntualizzare che nell'ordinamento giuridico italiano non è previsto il riconoscimento in capo alle società della qualifica soggettiva di coltivatore diretto. Tuttavia, alcune disposizioni prendono in considerazione le società costituite da

coltivatori diretti, al fine di attribuire ad esse prerogative riservate alle persone fisiche in possesso della qualifica in questione.

Così, va ricordato che l'articolo 2 del d.lgs. n. 99 del 2004 ha esteso il diritto di prelazione e di riscatto agrario alle società agricole di persone a condizione che almeno la metà dei soci sia in possesso della qualifica di coltivatore diretto. Come è noto, la disciplina legislativa dell'istituto della prelazione agraria si rinviene nelle leggi n. 590 del 1965 e n. 817 del 1971, in cui il diritto ad essere preferiti nell'alienazione a titolo oneroso di fondi rustici è riconosciuto all'affittuario, al mezzadro, al colono o al compartecipante, parimenti tutti coltivatori diretti del fondo da alienare, nonché al proprietario coltivatore diretto di terreni confinanti con il fondo offerto in vendita.

L'esercizio del diritto di prelazione da parte dei suddetti soggetti è, dunque, subordinato all'esistenza in capo ad essi della qualifica soggettiva di coltivatore diretto, come definita dall'articolo 31 della legge 26 maggio 1965, n. 590. Tale norma stabilisce che, ai fini della disciplina della prelazione, sono considerati coltivatori diretti coloro che direttamente ed abitualmente si dedicano alla coltivazione dei fondi ed all'allevamento ed al governo del bestiame, sempreché la forza lavorativa del nucleo familiare non sia inferiore ad un terzo di quella occorrente per la normale necessità della coltivazione del fondo e per l'allevamento ed il governo del bestiame.

Fino all'entrata in vigore del decreto legislativo n. 99 del 2004, dunque, la prelazione agraria era riferita esclusivamente alle persone fisiche che, nel coltivare direttamente determinati fondi rustici, fossero in grado di soddisfare, nella percentuale fissata dalla legge, le necessità lavorative non solo del compendio aziendale già condotto ma rapportato anche all'incremento della base fondiaria risultante a seguito dell'esercizio del diritto di prelazione.

Occorre osservare che, ancor prima della novità in commento, il legislatore aveva già avvertito l'esigenza di incentivare il ricorso alla forma societaria in agricoltura introducendo la previsione secondo cui il coltivatore diretto e l'imprenditore agricolo a titolo principale che scelgono di esercitare l'attività agricola in qualità di soci di una società di persone conservano i trattamenti ad essi già riconosciuti dalla legge. Ciò, nel caso del coltivatore diretto, si riferisce anche al diritto ad essere preferito nell'acquisto dei terreni agricoli per effetto dell'esercizio della prelazione agraria.

Più precisamente, l'articolo 9 del decreto legislativo n. 228 del 2001, superando le incertezze interpretative sorte a seguito della regolarizzazione delle comunioni tacite familiari in agricoltura (legge 23 dicembre 1996, n. 662, articolo 3, commi da 68 a 75-bis), ha stabilito che ai soci delle società di persone esercenti attività agricole, in possesso della qualifica di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo a titolo principale, continuano ad essere riconosciuti e si applicano i diritti stabiliti dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso delle predette qualifiche.

Nel dare seguito a tale disposto – finalizzato, come già detto, a salvaguardare la posizione giuridica dei coltivatori diretti e degli IATP (ora IAP) ancorché esercenti attività agricola in forma associata e non direttamente come imprenditori individuali

– l'articolo 2, comma 3, del decreto legislativo n. 99 del 2004 ha ritenuto opportuno estendere il diritto all'acquisto preferenziale di terreni ad uso agricolo anche ad una determinata specie di società di persone che, in quanto costituita almeno per la metà da soci aventi la qualifica soggettiva di coltivatori diretti, merita una parità di trattamento con i soggetti persone fisiche in possesso della medesima qualifica.

E' bene sottolineare che, riferendosi ai coltivatori diretti soci della società di persone a cui è esteso il diritto di prelazione agraria, il d.lgs. n. 99 del 2004 dispone che la qualifica di coltivatore diretto debba risultare dall'iscrizione nella sezione speciale del registro delle imprese di cui all'articolo 2188 del codice civile.

Tale scelta, del resto, appare del tutto coerente con quanto espressamente affermato dall'articolo 2 del più volte citato decreto legislativo n. 228 del 2001, a norma del quale *“l'iscrizione degli imprenditori agricoli, dei coltivatori diretti e delle società semplici esercenti attività agricola nella sezione speciale del registro delle imprese di cui all'articolo 2188 e seguenti del codice civile, oltre alle funzioni di certificazione anagrafica ed a quelle previste dalle leggi speciali, ha l'efficacia di cui all'articolo 2193 del codice civile”*. In sostanza, le informazioni contenute nel registro delle imprese con riguardo ai soggetti richiamati dalla norma sono opponibili a chiunque, in quanto all'iscrizione di tali soggetti nel predetto registro consegue la presunzione assoluta di conoscenza dei fatti iscritti, propria della pubblicità dichiarativa.

Il comma 3 dell'articolo 2 del d.lgs. n. 99 del 2004 stabilisce, altresì, che alla medesima società, ossia alla società agricola di persone in cui almeno la metà dei soci siano coltivatori diretti, sono riconosciute le agevolazioni previdenziali ed assistenziali stabilite dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto.

Il riferimento è alla disciplina dell'esonero parziale dal pagamento dei contributi previdenziali ed assistenziali propri e per i lavoratori dipendenti concesso, a seguito di calamità naturali di eccezionale gravità dichiarate ai sensi del decreto legislativo n. 102 del 2004, agli esercenti attività agricola di cui all'articolo 2135 del codice civile che abbiano subito danni non inferiori ad una determinata percentuale della produzione lorda vendibile.

All'articolo 2, comma 4-*bis*, del d.lgs. n. 99 del 2004, come introdotto dal d.lgs. n. 101 del 2005, si prevede che le più volte ricordate agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta e creditizie stabilite dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto sono riconosciute anche alle società agricole così caratterizzate:

- a) società agricole di persone con almeno un socio coltivatore diretto;
- b) società agricole di capitali con almeno un amministratore coltivatore diretto;
- c) società agricole cooperative con almeno un amministratore socio coltivatore diretto.

Con tale disposizione è evidente che il legislatore ha voluto evitare disparità di trattamento tra le società agricole costituite da coltivatori diretti e quelle costituite da IAP. Tuttavia, non può non essere sottolineata la differenza sostanziale che esiste tra le due fattispecie normative, nonostante che la società agricola presa in considerazione dal comma 4-*bis* sembri ricalcare la società agricola IAP in quanto a strutturazione dal punto di vista dei soggetti (coltivatori diretti o IAP persone fisiche) che in esse operano.

Infatti, nel caso della società agricola di cui al comma 4-*bis*, la presenza nella compagine sociale di soci o amministratori coltivatori diretti – nel numero indicato dalla norma – determina unicamente il riconoscimento a tale società agricola delle agevolazioni tributarie e creditizie previste dalla normativa vigente a favore del coltivatore diretto persona fisica, senza che alla medesima società sia estesa la qualifica di coltivatore diretto.

Nel caso, invece, della società agricola IAP a tale società viene riconosciuta la qualifica soggettiva di imprenditore agricolo professionale.

○ Nuove forme societarie in agricoltura

L'articolo 1, comma 1094, della legge n. 296 del 2006 (legge finanziaria per il 2007) dispone che *“si considerano imprenditori agricoli le società di persone e le società a responsabilità limitata, costituite da imprenditori agricoli, che esercitano esclusivamente attività diretta alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti agricoli ceduti dai soci. In tale ipotesi, il reddito è determinato applicando all'ammontare dei ricavi il coefficiente di redditività del 25%”*. La novità introdotta da tale norma consiste nel fatto che la qualifica di imprenditore agricolo è riconosciuta a società che non esercitano le attività “principali” agricole di coltivazione o di allevamento bensì soltanto quelle “connesse” di manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazioni dei prodotti ceduti dai soci che, in ogni caso, devono rivestire la qualifica di imprenditori agricoli. Per tali società, definiti per legge imprenditori agricoli, la base imponibile è calcolata con il coefficiente di redditività previsto dalla norma.

In sostanza, in base alla nuova norma, gli imprenditori agricoli possono continuare ad esercitare l'attività di produzione agricola in forma individuale, demandando ad una società, da loro costituita, l'attività di manipolazione, trasformazione e commercializzazione dei prodotti.

La definizione di tali soggetti quali imprenditori agricoli comporta anche l'applicazione del regime speciale IVA di cui all'articolo 34 del D.P.R. n. 633 del 1972, con la conseguenza che per le cessioni dei prodotti agricoli effettuate dalle società in questione la detrazione dell'imposta può essere effettuata in modo forfettario in base alle percentuali di compensazione.

La disposizione da ultimo introdotta nel 2007 risponde all'esigenza di sostenere lo sviluppo dell'imprenditorialità in agricoltura in una logica di continuità con i precedenti interventi normativi che, come visto, hanno introdotto nell'ordinamento la società agricola.

In effetti, l'estensione alle società cosiddette “di sola trasformazione” della qualifica di imprenditore agricolo lascia intravedere possibili futuri sviluppi della disciplina delle figure soggettive in agricoltura, sulla scia di quanto avvenuto già a partire dal 2001 con la “legge di orientamento e modernizzazione del settore agricolo” (d.lgs. n. 228 del 2001) e proseguito con gli interventi del 2004 e del 2005 (d.lgs. n. 99 del 2004 e d.lgs. n. 101 del 2005).

