

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Nella cessione dell'azienda agricola l'avviamento non si può tassare a tutti i costi

di **Silvio Rivetti**

Seminario di specializzazione

Controlli fiscali nell'agricoltura

Scopri di più

Ai sensi dell'[articolo 51, comma 1, D.P.R. 131/1986](#) (Tur), la base imponibile dell'imposta di registro va individuata nel **valore dei beni dichiarato dalle parti in atto** e, in mancanza o se superiore, nel **corrispettivo pattuito** (comma 1); precisandosi, inoltre, per **gli atti aventi ad oggetto aziende**, che occorre **riferirsi al valore venale in comune commercio** (comma 2), e che il **valore dichiarato** dalle parti è **controllato dagli uffici con riferimento al valore complessivo dei beni** che compongono l'azienda, "*compreso l'avviamento*" (comma 4).

L'Amministrazione finanziaria tende sempre, nell'ambito della cessione aziendale, a **ritenere esistente un avviamento**; e tuttavia, è dubitabile che **possa individuarsi necessariamente tale bene immateriale**, allorché oggetto della cessione **sia un'azienda agricola composta da minime attrezzature e beni mobili** posti al servizio dei fondi, per di più esercente un'attività agricola primaria. In tema, è da ricordare che l'Oic 24 rinviene l'avviamento solo in presenza di fattori "*specifici*" e **non autonomamente valorizzabili in ambito aziendale**, formatisi nel **tempo in modo oneroso**, idonei a concorrere alla produzione di reddito; ovvero in presenza di fattori "*organizzativi*" che, coordinando l'insieme dei beni aziendali in maniera efficiente, **divengono apprezzabili ai fini della produzione di utili**.

Sempre per l'Oic 24, inoltre, **l'avviamento esprime quella parte del corrispettivo riconducibile non ai singoli elementi patrimoniali dell'azienda, ma al valore intrinseco di questa riguardante motivazioni diverse**, quali l'extra reddito generato da prodotti innovativi o di ampia richiesta, la creazione di valore attraverso sinergie produttive o commerciali, il **peculiare e migliorativo posizionamento dell'impresa sul mercato**, etc.

Tenendo presente tutto ciò, ritornando alla cessione dell'azienda agricola, non è semplice immaginare come la mera combinazione di **terreni agricoli e attrezzature di lavorazione** possano esprimere, immancabilmente, quel *quid pluris* che l'Amministrazione finanziaria qualifica "*avviamento*", **tassandone un valore immanente all'azienda trasferita**. Occorre, infatti, considerare che, facilmente, il **valore dell'azienda agricola risiede principalmente nei terreni** e nei fabbricati rurali che ne sono al servizio: derivandone allora, dal **punto di vista**

dell'imposizione a registro, che gli eventuali relativi maggiori valori non possano mai assumere rilievo ai fini di tassazione TUR in termini di avviamento, ma solo in termini di valore venale in comune commercio, ex [articolo 51, Tur](#). E non solo: quanto alle normali aziende agricole deputate alla mera coltivazione dei fondi, o comunque all'ordinario svolgimento delle attività agricole principali ex [articolo 2135, cod. civ.](#), che vendono sul mercato prodotti sostanzialmente indifferenziati a prescindere dalle condizioni oggettive o soggettive della rispettiva produzione, e che non sono connotate dalla riconoscibilità di prodotti di nicchia o di marchi notori, difficilmente esse potranno evidenziare quegli aspetti di peculiare sinergia produttivo/commerciale, di specifico posizionamento sul mercato, di apprezzabile e puntuale riconoscibilità, che l'Oic 24 eleva ad autonomi indici di sussistenza del bene immateriale-avviamento.

In giurisprudenza, poi, circa la tassazione a registro della cessione dell'azienda, è stato affermato che l'avviamento è una qualità che di solito, e non sempre, sussiste in capo all'azienda ceduta (sempreché, si precisa, l'insieme dei beni aziendali sia in grado di esprimere un maggior valore della somma dei valori dei singoli beni che lo compongono); e che la sussistenza e l'entità economica dell'avviamento costituiscano circostanze da riscontrarsi, in concreto e nel merito, da parte del giudice tributario (cfr. [Cassazione n. 2802/2024](#)). Da tale impostazione deriva allora che, se il giudice, per effetto della norma disciplinante l'onere della prova di cui all'[articolo 7, comma 5-bis, D.Lgs 546/1992](#), fonda la sua decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio, annullando l'atto impositivo in caso di mancanza di prove della sua fondatezza, o di loro contraddittorietà, o di loro insufficienza a dimostrare in modo circostanziato e puntuale le ragioni oggettive su cui si fondano le maggiori pretese e le sanzioni, allora l'imposizione a registro non potrà giustificarsi se l'ufficio finanziario non è in grado di dimostrare la sussistenza di alcuna delle predette circostanze di carattere incrementativo del valore aziendale.

Anche la giurisprudenza di merito si è allineata a tale linea argomentativa: per la CGT di I grado di Cuneo, sentenza n. 257/1/2024, depositata il 7 ottobre 2024, l'avviamento non solo non è elemento che debba essere computato a prescindere, per il solo fatto del trasferimento aziendale, ma è elemento che richiede di essere dimostrato, nel suo valore positivo, da parte dell'ufficio erariale: circostanza non intervenuta nel caso esaminato, di cessione di un'azienda agricola priva di un autonomo posizionamento di mercato, in quanto esercente non attività di manipolazione o trasformazione del prodotto agricolo, ma di semplice produzione agricola. Del resto, è da dire che gli stessi meccanismi forfettari di cui ancora si avvale l'Amministrazione finanziaria per calcolare il valore dell'avviamento, ossia quelli di cui all'[articolo 2, comma 4, D.P.R. 460/1996](#), appaiono oggi del tutto superati dai nuovi criteri che presiedono alla formazione della prova in giudizio, ai sensi del citato [articolo 7, comma 5-bis, D.Lgs. 546/1992](#); e che impongono agli uffici di rendere dimostrazione oggettiva e puntuale del fondamento delle loro maggiori pretese tributarie.