



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** (semprché, 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**.