

FISCO Nuovi pronunciamenti impongono un'analisi caso per caso

di **Luciano Mattarelli**

Avviamento e aziende agricole: la valutazione passa dai fatti

Superata la visione tradizionale in merito alla fiscalità da applicare: oggi contano organizzazione, mercato e capacità reddituale

Nel dibattito fiscale relativo alle aziende agricole, il tema dell'avviamento rappresenta da sempre uno dei profili più delicati e controversi. Per lungo tempo ha prevalso l'idea, quasi dogmatica, secondo cui in agricoltura l'avviamento non potesse esistere. Tale convinzione affonda le proprie radici in un retaggio culturale antico, legato a una concezione tradizionale dell'azienda agricola, vista essenzialmente come mero insieme di beni fondiari e fattori produttivi elementari, nella quale l'apporto organizzativo e imprenditoriale risultava marginale, se non del tutto irrilevante. In questo contesto, appariva naturale escludere la presenza di un valore immateriale autonomo riconducibile

alla capacità dell'impresa di generare reddito nel tempo.

Nuovi scenari

Tuttavia, l'evoluzione del settore agricolo ha profondamente mutato questo scenario. L'affermazione delle attività agricole connesse, la crescente integrazione con il mercato e, soprattutto, il riconoscimento della figura dell'imprenditore agricolo professionale hanno ridefinito il ruolo dell'organizzazione, del know-how e della gestione strategica. Alla luce di tali cambiamenti, l'esclusione aprioristica dell'avviamento nelle aziende agricole non appare più sostenibile, imponendo una rilettura critica del tema anche sotto il profilo fiscale.

Sentenze recenti

In questo rinnovato contesto interpretativo si inseriscono le recenti pronunce della giurisprudenza tributaria, che hanno progressivamente adottato criteri di valutazione maggiormente aderenti alla realtà economica delle imprese agricole. Emblematica, in tal senso, è la sentenza n. 110/01/2025 della Corte di giustizia tributaria di primo grado di Cuneo, in linea di continuità con la precedente decisione n. 257/01/2024, chiamata a pronunciarsi sulla legittimità di avvisi di accertamento con cui l'Agenzia delle entrate aveva assoggettato ad imposta di registro il presunto valore dell'avviamento in sede di cessione di aziende agricole. Il Collegio ha affrontato la questione muovendo da una corretta qualificazione economico-giuridica dell'avviamento, inteso come valore immateriale autonomo che si manifesta solo laddove l'azienda, considerata unitariamente, sia in grado di esprimere una capacità attrattiva ulteriore rispetto alla mera somma dei beni che la compongono. Tale capacità deve trovare fondamento in elementi oggettivi, quali l'esistenza di una clientela fidelizzata, di un'organizzazione commerciale strutturata, di



Che cos'è l'avviamento

Nel linguaggio economico e giuridico, l'avviamento rappresenta il valore immateriale dell'azienda inteso come attitudine della struttura produttiva, considerata unitariamente, a generare redditi futuri in misura superiore rispetto alla semplice somma dei singoli beni che la compongono.

Esso non coincide con uno specifico elemento patrimoniale, ma esprime il risultato di un complesso di fattori organizzativi, relazionali e

strategici che conferiscono all'impresa una particolare capacità attrattiva sul mercato.

In questa prospettiva, l'avviamento si manifesta quando l'azienda dispone di una clientela fidelizzata, di una struttura commerciale efficiente, di un marchio riconoscibile, di un posizionamento competitivo consolidato o, più in generale, di un'organizzazione idonea a garantire stabilità e continuità nella produzione dei redditi. Tali elementi,

pur non essendo autonomamente identificabili né separabili dall'azienda, contribuiscono in modo determinante alla formazione del suo valore complessivo. Dal punto di vista giuridico-fiscale, l'avviamento assume rilevanza principalmente in occasione del trasferimento dell'azienda, momento nel quale può emergere come componente del corrispettivo pattuito tra le parti. In ambito tributario, la sua esistenza e consistenza non possono es-

sere presunte in via automatica, ma devono essere accertate sulla base di elementi oggettivi, desunti dalle concrete modalità di esercizio dell'attività e dalla reale capacità dell'impresa di esprimere un surplus di redditività.

Nel settore agricolo, tradizionalmente ritenuto estraneo a tale concetto, l'evoluzione del modello imprenditoriale ha recentemente imposto una revisione delle categorie interpretative.

un marchio riconoscibile o, più in generale, di un posizionamento sul mercato idoneo a garantire la produzione di redditi futuri.

Applicando tali principi alle fattispecie concrete, i giudici cuneesi hanno escluso la sussistenza dell'avviamento, rilevando come le aziende cedute svolgessero esclusivamente attività agricola principale, limitata alla produzione primaria, senza alcuna attività di trasformazione, commercializzazione diretta o valorizzazione del prodotto. La circostanza che l'intera produzione fosse conferita a cooperative o consorzi è stata ritenuta sintomatica dell'assenza di una autonoma identità economica sul mercato, con conseguente impossibilità di ravvisare un valore immateriale trasferibile unitamente all'azienda.

Elementi da valutare

L'interesse delle pronunce in esame risiede, tuttavia, non tanto nell'esclusione dell'avviamento nei casi specifici, quanto nell'approccio metodologico adottato. La Corte di giustizia tributaria di Cuneo ha infatti evitato sia la negazione aprioristica dell'avviamento in ambito agricolo, sia la sua automatica inclusione nella base imponibile ai fini dell'imposta di registro, ribadendo la necessità di una valutazione fondata sulle concrete modalità di esercizio dell'attività.

Ne emerge un orientamento equilibrato, coerente con l'evoluzione normativa e con la trasformazione del settore agricolo, nel quale convivono realtà ancorate a modelli tradizionali e imprese fortemente orientate al mercato. In tale prospettiva, l'avviamento non rappresenta un attributo ontologicamente incompatibile con l'azienda agricola, ma neppure una componente necessaria di ogni trasferimento. Esso costituisce, piuttosto, il risultato di specifiche scelte imprenditoriali e organizzative, la cui rilevanza fiscale deve essere accertata



caso per caso.

Questa impostazione appare idonea a garantire un corretto bilanciamento tra esigenze erariali e tutela del principio di capacità contributiva, evitando indebite presunzioni e valorizzando la sostanza economica delle operazioni.

Un confronto aperto

In definitiva, il tema dell'avviamento nelle aziende agricole si conferma terreno di confronto aperto, nel quale la chiave interpretativa risiede nella capacità di leggere l'impresa agricola non per categorie astratte, ma nella sua concreta dimensione economica e competitiva. Occorre infine evidenziare come ai fini fiscali il tema dell'avviamento vada valutato tenendo distinti i diversi ambiti impositivi coinvolti. Infatti, la sua rilevanza fiscale emerge principalmente ai fini dell'imposta di registro, nell'ambito della quale l'avviamento, se esistente, viene assoggettato a imposta proporzionale

nella misura del 3% in caso di trasferimento di azienda. È dunque in questa sede che l'Amministrazione finanziaria è chiamata a valutare la presenza e la consistenza dell'avviamento, sulla base delle caratteristiche concrete dell'operazione.

Le imposte dirette

Diverso è invece il profilo delle imposte dirette, per il quale occorre procedere con cautela e con una valutazione caso per caso. Come evidenziato anche dalla prassi e dalla giurisprudenza richiamate, le regole del reddito d'impresa, comprese quelle in materia di plusvalenze e avviamento, non trovano applicazione qualora l'attività agricola sia esercitata nei limiti dell'articolo 32 del Tuir, Testo unico delle imposte sui redditi. Ne consegue che, in tale ambito, l'avviamento non assume autonoma rilevanza fiscale ai fini delle imposte dirette, confermando una netta separazione tra i due piani impositivi. ■