



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

La circolazione del marchio d'impresa tra IVA ed imposta di registro

di Federica Fiordalisi*

ABSTRACT

This work aims to analyse the issues related to taxation of the circulation of the trade mark in the particular perspective of indirect taxation. Starting with an overview of the civil rules concerning the hallmark of the company's products, we will focus on the problems that affect the applicability of VAT or registration tax, especially in the case of transfer of the business including the brand, in the light of jurisprudence and practice developed on this matter.

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. La circolazione del marchio: lineamenti del regime civilistico – 3. Profili tributari: a) la cessione del marchio in via autonoma – Segue: b) la cessione del marchio realizzata nell'ambito della cessione di azienda: sull'assoggettabilità ad Iva o ad imposta di registro – 3.1. Primi orientamenti della Corte di Cassazione – 3.2. I principi sanciti dalla Corte di Giustizia europea – 3.3. La posizione dell'Amministrazione finanziaria – 4. Cenni sulla nozione di azienda ai fini fiscali – 5. Gli orientamenti più recenti: verso un ritorno al passato?

1. Premessa

Le vicende di circolazione del marchio d'impresa, nel quadro della moderna economia industriale, hanno assunto un ruolo di grande rilievo.

Molti sono, infatti, i negozi che sono stati concepiti per consentirne il trasferimento¹.

* Dottore di Ricerca in Diritto Tributario Università degli Studi di Milano Bicocca.

¹ Il marchio di impresa può essere acquisito, oltre che per cessione (a titolo oneroso o gratuito) o in forza dei contratti tipici e atipici di trasferimento del diritto di godimento summenzionati, anche in economia ovvero per produzione interna del bene immateriale.

Sotto il profilo contabile, si applica il Principio contabile nazionale OIC n. 24, il quale stabilisce che “l'iscrivibilità del marchio tra le immobilizzazioni immateriali può avvenire sia a seguito di produzione interna, sia a seguito di acquisizione a titolo oneroso da terzi, mentre non è iscrivibile il marchio ricevuto a titolo gratuito”. In particolare, “nel caso di produzione interna, (...) i costi iscrivibili non devono essere confusi, né

Vi è innanzitutto il negozio tipico di cessione, con cui il titolare trasferisce ad un altro soggetto sia la titolarità che l'esercizio del marchio, relativamente alla totalità o ad una parte dei prodotti o servizi per cui è stato registrato.

Con la licenza (o contratto di *licensing*), invece, il titolare del marchio (licenziante) concede ad un terzo (licenziatario) il diritto di uso del marchio stesso verso un corrispettivo periodico (cd. *royalty*), di norma per un periodo annuale e con successiva possibilità di rinnovo. Detto contratto, che non trasferisce la titolarità del diritto, può prevedere la concessione del diritto di esclusiva nell'utilizzo del marchio e può altresì contenere limiti allo sfruttamento del segno distintivo dell'impresa sotto il profilo territoriale, circoscrivendolo ad una parte del territorio dello Stato.

Anche il contratto di *leasing* conferisce il diritto di utilizzo del marchio, ma si distingue dal contratto di licenza, in quanto consente all'utilizzatore l'acquisto del marchio, al termine del periodo di locazione, mediante esercizio del diritto di riscatto.

Un negozio molto utilizzato nella pratica commerciale al fine di ottenere liquidità attraverso un disinvestimento patrimoniale è poi il *lease-back*. Con tale contratto l'imprenditore cede il marchio ad una società di *leasing* verso il corrispettivo di un prezzo e contestualmente la società acquirente stipula con l'impresa cedente un contratto di *leasing* avente ad oggetto l'utilizzo dello stesso marchio. In tal modo, oltre ai benefici di natura finanziaria sopra descritti, l'impresa cedente realizza benefici anche sotto il profilo economico, se dalla cessione del marchio deriva una plusvalenza (cioè se il prezzo di cessione è superiore al valore contabile netto iscritto a bilancio), nonché vantaggi di natura fiscale derivanti dalla deduzione dei canoni di *leasing*².

Diverso è il contratto atipico di *merchandising* (più nello specifico, di *corporate merchandising*), che consente al titolare del marchio (in genere di un marchio «celebre») di concedere ad un

con quelli sostenuti per l'avviamento della produzione, né con quelli sostenuti per l'eventuale campagna promozionale”, ma “vanno intesi in senso restrittivo e possono ricondursi essenzialmente ai costi diretti interni ed esterni, sostenuti per la produzione del segno distintivo secondo i criteri illustrati relativamente ai costi di ricerca e sviluppo”. Inoltre, il periodo di ammortamento va correlato al periodo di produzione e commercializzazione in esclusiva dei prodotti cui il marchio si riferisce o, ove non sia esattamente prevedibile, è fissato in un periodo non superiore a venti anni.

² In relazione a quest'ultimo negozio giuridico ed agli aspetti fiscali correlati si veda l'articolo di ORLANDI, *Marchi d'impresa: cessione e lease-back (effetti civilistici e fiscali)*, in *Il fisco* n. 11/2011, 1645.

Sullo specifico tema della fiscalità diretta relativa alle operazioni di *leasing* (ed in particolare di *lease-back*) del marchio, si segnala altresì l'articolo di CIMINO, *Cessione del marchio d'impresa tramite il contratto di leasing: profili fiscali*, Riv. trim. dir. trib. n. 3/2013, 523.

altro imprenditore il diritto di utilizzazione dello stesso per la promozione di prodotti diversi rispetto a quelli di cui già costituisce segno distintivo, in modo da consentire lo sfruttamento della sua notorietà in settori diversi da quello in cui il marchio è affermato³.

Il presente articolo si propone di analizzare la disciplina dedicata a questo segno distintivo dell'impresa, più volte rimaneggiata in adeguamento ai dettami comunitari, e di ripercorrere l'evoluzione della giurisprudenza, interna e comunitaria, e della prassi sul trattamento tributario delle operazioni negoziali che lo riguardano nella particolare prospettiva dell'imposizione indiretta.

Come meglio si vedrà nel prosieguo, particolari profili problematici sotto questa prospettiva ha presentato per lungo tempo – e per alcuni aspetti presenta tuttora – la fattispecie in cui il marchio è trasferito nell'ambito di una cessione di azienda o di ramo d'azienda, quale componente del complesso aziendale.

Alla luce dei dati normativi in materia, sono state prospettate diverse interpretazioni sia dalla giurisprudenza di legittimità che dall'Amministrazione finanziaria circa l'assoggettabilità di questa particolare operazione ad imposta di registro ovvero ad imposta sul valore aggiunto, in attuazione del principio di alternatività tra i due tributi indiretti sancito dall'art. 40 del D.P.R. 26 giugno 1986 n. 131.

Nel corso della presente trattazione, dopo aver inquadrato le vicende di circolazione del marchio sia sotto il profilo civilistico, sia sotto quello tributario, limitatamente all'imposizione indiretta, illustreremo in particolare come la questione suesposta è stata affrontata e come ancora oggi, nonostante le conclusioni raggiunte sul punto, continui a presentare profili di criticità.

2. La circolazione del marchio: lineamenti del regime civilistico

³ Per maggiori approfondimenti su tale strumento negoziale si vedano INTROVIGNE, (voce) *Merchandising*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, appendice, Torino, 1993, IX, 464; MARASÀ, (voce) *Merchandising*, in *Enc. giur.*, Roma, 1993, XX; AUTERI, *Lo sfruttamento del valore suggestivo sui marchi di impresa mediante il merchandising*, in *Contr. e impresa*, 1989, 510.

Il marchio rileva altresì quale componente dell'oggetto negoziale, in particolare come componente aziendale, anche in altri tipi di contratto. Un esempio su tutti è il caso del *franchising*, con cui un soggetto (*franchisee* o affiliato) entra a far parte della catena di distribuzione di un'impresa (*franchisor* o affiliante), acquistando il diritto di sfruttare i diritti di proprietà industriale di quest'ultima, quali brevetti, marchi, nome, ditta, insegna e, in generale, il suo *know-how* verso il pagamento di un compenso.

Considerata la rilevanza che nell'ottica tributaria assume la disciplina civilistica⁴ delle forme di negoziazione del marchio di impresa, pare opportuno partire con un breve inquadramento della fattispecie sotto questo profilo, al fine di meglio comprendere gli orientamenti espressi nel tempo dalla giurisprudenza e dalla prassi amministrativa sul punto in materia fiscale.

La disciplina dei marchi d'impresa è contenuta negli artt. 2569-2574 del codice civile, nonché negli artt. 7-30 del D.lgs. 10 febbraio 2005, n. 30 (cd. Codice della proprietà industriale, d'ora innanzi c.p.i.), il quale ha sostituito la vecchia disciplina del R.d. 21 giugno 1942, n. 929 (cd. Legge marchi), recependone in gran parte i contenuti.

L'attuale normativa nazionale discende dall'attuazione della Prima Direttiva del Consiglio delle Comunità europee del 21 dicembre 1988 (Dir. n. 89/104/CEE) sul ravvicinamento delle legislazioni degli Stati membri in materia di marchi d'impresa, recepita nell'ordinamento italiano con D.lgs. 4 dicembre 1992, n. 480, nonché dall'attuazione del cd. TRIPs Agreement avvenuta con D.P.R. 19 marzo 1996, n. 198.

A tale disciplina interna si affianca quella sul marchio comunitario, contenuta nel Regolamento CE n. 40/1994 del 20 dicembre 1994, che consente la registrazione presso un apposito ufficio di un marchio che produce gli stessi effetti in tutto il territorio dell'Unione europea⁵.

Oggetto della suddetta normativa è, dunque, il marchio, il quale costituisce il principale dei segni distintivi dell'impresa e consiste in qualsiasi segno idoneo a distinguere i prodotti o i servizi dell'impresa rispetto a quelli dei concorrenti (art. 2569 c.c.)⁶.

Più precisamente, l'art. 7 c.p.i. definisce marchi di impresa «tutti i segni suscettibili di

⁴ Sul legame tra principi civilistici e normativa tributaria, v. in generale DE MITA, *Diritto tributario e diritto civile. Profili costituzionali*, in *Le ragioni del diritto, Scritti in onore di L. Mengoni*, III, Milano, 1995, 1834; CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale*, Padova, 1992; ALLENA, *Sull'applicabilità dei principi civilistici al diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1999, I, 1776.

⁵ Per la protezione del marchio internazionale, operano, invece, la Convenzione d'Unione di Parigi del 20 marzo 1883 per la protezione della proprietà industriale (riveduta a Bruxelles il 14 dicembre 1900, a Washington il 2 giugno 1911, all'Aja il 6 novembre 1925, a Londra il 2 giugno 1934, a Lisbona il 31 ottobre 1958 e a Stoccolma il 14 luglio 1967), nonché l'Accordo di Madrid del 14 aprile 1891 concernente la registrazione internazionale dei marchi di fabbrica o di commercio (riveduto a Bruxelles il 14 dicembre 1900, a Washington il 2 giugno 1911, all'Aja il 6 novembre 1925, a Londra il 2 giugno 1934, a Nizza il 15 giugno 1957 e a Stoccolma il 14 luglio 1967), entrambi ratificati in Italia con l. 28 aprile 1976, n. 424 (GU 19 giugno 1976, n. 160), ed entrati in vigore il 24 aprile 1977 (comunicato 18 aprile 1977).

⁶ Per un più ampio inquadramento sotto il profilo civilistico, si vedano VANZETTI, *Funzione e natura giuridica del Marchio*, in *Riv. dir. comm.*, 1961, I, 16; ID., *Natura e funzioni giuridiche del marchio*, in AA.VV., *Problemi attuali del diritto industriale*, Milano, 1977, 1163; GALLI, *Funzione del marchio e ampiezza della tutela*, Milano, 1996; CIONI, *La natura giuridica del marchio*, Milano, 2008.

essere rappresentati graficamente, in particolare le parole, compresi i nomi di persone, i disegni, le lettere, le cifre, i suoni, la forma del prodotto o della confezione di esso, le combinazioni o le tonalità cromatiche, purché siano atti a distinguere i prodotti o i servizi di un'impresa da quelli delle altre imprese».

Il diritto all'uso del marchio può acquistarsi in due modi: con la registrazione (cd. marchio registrato) o con l'uso di fatto (cd. marchio di fatto). Il marchio registrato, in virtù del processo di registrazione dinanzi all'Ufficio Italiano Brevetti e Marchi (UIBM), gode di una protezione rafforzata, consistente nel diritto di valersene in modo esclusivo per i prodotti o servizi per i quali esso è stato registrato. Il titolare di un marchio non registrato, invece, è tutelato in misura ridotta, in quanto l'art. 2571 c.c. riconosce a chi ha fatto uso di un marchio non registrato solo il diritto di continuare ad utilizzarlo, se registrato da altri, nei limiti in cui anteriormente se ne è avvalso e purché riesca a dimostrarne il preuso.

Al fine di ottenere la suindicata tutela giuridica, il marchio deve possedere, a pena di nullità *ex art. 25 c.p.i.*, i seguenti requisiti:

- novità (art. 12 c.p.i.): deve trattarsi di segni che non assomigliano ad altri già registrati o noti come marchio o altro segno distintivo di prodotti o servizi altrui⁷;
- originalità (art. 13 c.p.i.): dev'essere composto in modo da consentire l'individuazione dei prodotti dell'impresa tra tutti quelli dello stesso genere presenti sul mercato e, pertanto, non può essere costituito esclusivamente dalla denominazione generica del prodotto o da indicazioni meramente descrittive, né da segni divenuti di uso comune nel linguaggio corrente o negli usi costanti del commercio;
- liceità (artt. 10 e 14 c.p.i.): non può contenere segni contrari alla legge, all'ordine pubblico e al buon costume, né stemmi o altri segni protetti dalle convenzioni internazionali;
- verità (art. 14, c. 1, lett. *b*), c.p.i.): non deve estrinsecarsi in «segni idonei ad ingannare il pubblico, in particolare sulla provenienza geografica, sulla natura o sulla qualità dei prodotti o servizi»⁸.

⁷ Sul tema, si segnala la Corte Giust., 10 aprile 2008, c. 102/07, Adidas e Adidas Benelux BV, ove si è ribadito che il cosiddetto «segno comune», in sé legittimo, deborda in illecito nel caso in cui sia utilizzato per confondere l'acquirente del prodotto ovvero per creare pregiudizio a terzi o determinare indebiti vantaggi economici.

⁸ Per un'ampia panoramica sull'inquadramento e la disciplina dedicata al marchio industriale, con particolare attenzione per la capacità distintiva ed il principio di non decettività, si rinvia, *ex multis*, a VANZETTI – DI CATALDO, *Manuale di diritto industriale*, Milano, 2012, 149; SIROTTI GAUDENZI, *Opere dell'ingegno e diritti di proprietà industriale*, Torino, 2008; SENA, *Il diritto dei marchi*, Milano, 2007; UBERTAZZI (a cura di), *Commentario*

La disciplina dettata per la circolazione del marchio appare ispirata principalmente alla tutela del principio, da ultimo menzionato, di verità (o non decettività) del marchio⁹.

Essa ha subito un profondo mutamento a seguito della riforma operata dal D.lgs. n. 480/1992, che ha adeguato la legislazione italiana in materia ai dettami della Direttiva n. 89/104/CEE.

Prima di tale intervento, l'art. 2573, 1° comma, c.c. stabiliva che il diritto esclusivo all'uso del marchio registrato poteva essere trasferito soltanto con l'azienda o con un ramo particolare di questa. Analoga disposizione era contenuta nell'originaria versione dell'art. 15, R.d. n. 929/42 (Legge marchi).

La normativa *ante* riforma, dunque, prevedeva un vincolo di trasferimento del marchio unitamente all'azienda o ad un ramo della stessa. *Ratio* di tale vincolo alla circolazione del segno distintivo era proprio quella di evitare inganni e confusione per il pubblico, a tutela del succitato requisito di verità; in tal modo, infatti, il legislatore mirava a garantire il mantenimento del medesimo livello qualitativo del prodotto identificato col marchio ceduto.

Tuttavia, proprio alla luce della finalità perseguita dal legislatore, già prima dell'intervento operato dal D.lgs. n. 480/92, sia in dottrina che in giurisprudenza si era imposta un'interpretazione sistematico-funzionale della normativa in esame, ammettendosi alcune ipotesi di circolazione di fatto autonoma del marchio, in quanto idonee a garantire la tutela del consumatore.

In particolare, la giurisprudenza di legittimità aveva individuato il complesso minimo per integrare un ramo d'azienda – e dunque per garantire il rispetto della disciplina succitata sotto il profilo funzionale della non decettività – nel trasferimento «oltre che dell'uso esclusivo del marchio, del diritto di fabbricare e vendere esclusivamente il prodotto, nonché dei procedimenti e di qualunque altro elemento conoscitivo che permettano di riprodurre il prodotto conosciuto dal pubblico con quel marchio» (il cd. *know-how*)¹⁰.

breve alle leggi su proprietà intellettuale e concorrenza, Padova, 2007; M. SCUFFI – M. FRANZOSI – A. FITTANTE, *Il codice della proprietà industriale*, Padova, 2005.

⁹ Dedicati specificamente al principio di non decettività sono, in particolare, i seguenti lavori: FRASSI, *Lo statuto di non decettività del marchio tra diritto interno, diritto comunitario ed alla luce della disciplina sulle pratiche commerciali ingannevoli*, in *Riv. dir. ind.*, 2009, I, 29; GALLI, *Lo "statuto di non decettività" del marchio: attualità e prospettive di evoluzione di un concetto giuridico*, in *Studi in memoria di Paola Frassi*, Milano, 2010, 371.

Sulle problematiche relative alla tutela del marchio d'impresa, si veda, da ultimo, GALLI, *Comunicazione d'impresa e segni distintivi: le linee evolutive*, intervento dal Convegno "Il futuro della proprietà intellettuale" - Parma, 22 ottobre 2010, in *Dir. ind.* n. 2/2011, 119.

¹⁰ In tal senso, *ex multis*, Cass., Sez. I, 13 marzo 1993, n. 3034, in *Rep. Foro it.*, 1993, (voce) *Marchio*, n. 97;

La dottrina aziendalistica si spinse ancora oltre, ammettendo ipotesi di cessione del solo marchio, disgiuntamente da qualsiasi altro bene aziendale.

Tra le principali fattispecie individuate dagli studiosi in materia, vi è quella del marchio depositato da un soggetto non imprenditore, intenzionato ad avviare un'attività produttiva, che però non ha mai avuto inizio, o del marchio registrato da un'impresa già esistente, intenzionata ad avviare la produzione di un nuovo prodotto che poi non si è mai realizzata. In questi casi appare evidente che non è possibile individuare, rispettivamente, un'azienda o un ramo d'azienda da cedere unitamente al marchio, in quanto mai venuti ad esistenza. Nonostante ciò, la cessione autonoma del marchio si riteneva comunque ammissibile, non ricorrendo quel rischio di inganno per il pubblico che la vecchia disciplina di cui agli artt. 2573 c.c. e 15 l. marchi era volta a scongiurare¹¹.

Alla luce degli orientamenti dottrinali e giurisprudenziali sopra enunciati, pertanto, la

Cass., sez. I, 6 marzo 1995, n. 2578, in *Rep. Foro it.*, 1996, (voce) *Marchio*, n. 215; nonché Cass., sez. I, 9 febbraio 2000, n. 1424 in *Foro it.*, 2001, I, 641.

Detta interpretazione funzionale della normativa in esame ha trovato sostenitori anche in autorevole dottrina, la quale individua nella tutela del principio di verità del marchio la ragione per cui il diritto di esclusiva ed il cd. *know-how* costituiscono elementi sufficienti ad integrare il trasferimento di un ramo d'azienda, condizione necessaria per consentire il trasferimento del segno identificativo del prodotto (cfr. FERRI, *Manuale di diritto commerciale*, Torino, 1991, 141).

Il *know-how* (o *savoir faire*) è definito, dagli studiosi del diritto industriale, come quel «metodo produttivo e organizzativo, spesso con applicazioni tecnologiche nell'ambito di un processo d'industrializzazione», che «si sostanzia nella conoscenza pratica sulle modalità di saper fare qualcosa, ad es. un prodotto» e «può essere considerato un bene economico (...) che rappresenta un patrimonio relazionale e di conoscenze, può includere attività tangibili e sostanziali come formule, istruzioni e specifiche (...) o attività intangibili come strategie di marketing e di comunicazione, tecniche di test di qualità, procedure e competenze produttive e organizzative» (v. MORO VISCONTI, *La valutazione economica del know-how*, in *Dir. ind.* n. 3/2012, 269).

Per un inquadramento generale della figura del *know-how*, si rinvia altresì alle seguenti monografie: FRANCHINI STUFLER, *Il know-how e la tutela dei segreti d'impresa*, 2009, Torino; MASSA FELSANI, *Contributo all'analisi del know-how*, 1997, Milano; TEESE, *Technological Know-How, Organizational Capabilities, and Strategic Management: Business Strategy and Enterprise Development in Competitive Environments*, 2008, Singapore.

¹¹ Sul punto, si vedano HASSAN, *Ramo d'azienda, cessione di marchio e licenza: alcuni problemi aperti sull'art. 15 L.M.*, in *Riv. dir. ind.*, 1987, 151; MARASÀ, *La circolazione del marchio*, in *Commento tematico della legge marchi*, Torino, 1998; nonché RUSSO – PADOVANI, *La cessione dell'azienda e del marchio: riflessioni a margine del recente orientamento della Corte di Cassazione*, nota a Cass., sez. trib., 26 marzo 2003, n. 4452 e Cass., sez. trib., 1° aprile 2003, n. 4974, in *Rass. trib.*, 2004, fasc. 2, 676.

Una disamina più compiuta della disciplina ante riforma e degli orientamenti ermeneutici formati sul punto si trova in ARE, (voce) *Marchio (dir. Priv.)*, in *Enc. dir.*, Milano, 1975, XXV, 638; FRANCESCHELLI, *Sui marchi d'impresa*, Milano, 1988; SENA, *Brevi note sulla funzione del marchio*, in *Riv. dir. ind.*, 1989, I, 5; MANGINI, *Il marchio e gli altri segni distintivi*, in GALGANO (a cura di), *Trattato di diritto commerciale e di diritto pubblico dell'economia*, Padova, 1982.

Altre ipotesi lecite di cessione autonoma del marchio vigente il testo ante riforma del 1992 sono state individuate dalla dottrina nella concessione del marchio a titolo precario o nell'acquisto del marchio da soggetto estero ovvero nell'uso interno del marchio estero, ovvero ancora nella sua cessione infragruppo (si veda, in tal senso, SCALINCI, *“Mercato del marchio”, cessione d'azienda e primato della ratio legis comunitaria, nell'Iva*, in *Riv. dir. trib.* n. 11/2003, parte I, 971-972).

riforma introdotta col D.lgs. n. 480/1992 non appare poi così innovativa. Con tale intervento normativo, si è formalmente eliminato il vincolo del trasferimento del marchio unitamente all'azienda o ad un ramo di essa, condizionando la cessione esclusivamente al rispetto del principio di verità. Ad oggi, pertanto, il vincolo di cessione congiunta resta esclusivamente per la ditta, altro segno distintivo dell'impresa, non avendo previsto il legislatore un'analogia modifica al testo dell'art. 2565 c.c.¹².

Il nuovo dettato dell'art. 2573 c.c., dunque, letto in combinato disposto col nuovo art. 15 legge marchi (oggi trasposto nell'art. 23 c.p.i.), consente il trasferimento e la concessione in licenza del marchio, per la totalità o anche per una parte dei prodotti o servizi per i quali è stato registrato, purché dette operazioni non producano l'effetto di ingannare il pubblico su elementi del prodotto o del servizio che siano determinanti nel formare la sua scelta.

In coerenza con l'evoluzione del pensiero in materia, la nuova disciplina, pur eliminando il vincolo di circolazione del marchio esclusivamente come elemento di un complesso aziendale, ha però mantenuto – esplicitandolo – il principio che costituiva la *ratio* della precedente disciplina: il requisito di verità del marchio ceduto, posto dal legislatore a tutela dei consumatori.

In virtù di tale principio, è essenziale che il trasferimento o la licenza garantiscano una continuità qualitativa sostanziale del prodotto offerto dal cessionario, il quale, per non ingenerare inganno nel pubblico, non potrà discostarsi in maniera determinante da quello precedentemente associato al marchio ceduto.

Puntualizzata almeno nei tratti salienti la disciplina civilistica che interessa la circolazione del marchio, possiamo ora ad analizzare il trattamento tributario che tale fattispecie riceve nell'ambito delle imposte indirette.

Si vedrà come l'analisi della normativa sinora esaminata abbia condotto in un primo tempo gli interpreti ad errate conclusioni in merito, poi superate alla luce di un'interpretazione sistematica più attenta e puntuale.

¹² L'art. 2565, 1° comma, c.c. in materia di trasferimento della ditta, stabilisce ancora che «la ditta non può essere trasferita separatamente dall'azienda».

Sul punto, vi è chi osserva che tale difetto di coordinamento, stante l'identità della *ratio* ispiratrice delle norme in esame, «pone delle problematiche di natura applicativa soprattutto quando marchio e ditta coincidono» (cfr. ORLANDI, *Cessione di marchio e cessione di ramo d'azienda e differenze impositive nel regime Iva*, in *Il fisco* n. 14/2013, 2082). Tuttavia, si è già visto in tema di marchio come tali vincoli normativi siano stati superati in via ermeneutica sulla base di un'interpretazione finalistica della norma stessa.

3. Profili tributari: a) la circolazione del marchio in via autonoma

Come illustrato nel paragrafo precedente, l'attuale disciplina civilistica in materia di marchio ne consente la circolazione, in via definitiva (con trasferimento) o temporanea (con concessione in licenza), sia autonomamente sia nell'ambito di una più ampia cessione di azienda o di ramo aziendale, purché in ogni caso dall'operazione in concreto posta in essere non derivi inganno in quelle caratteristiche del prodotto che sono essenziali nell'apprezzamento del pubblico.

Occorre ora incentrare l'attenzione sulle principali tappe che hanno interessato il trattamento tributario di tali negozi sotto il profilo delle imposte indirette, in specie dell'IVA e dell'imposta di registro.

Non pone particolari problemi di natura ermeneutica l'ipotesi da ultimo riconosciuta come ammissibile con la riforma del 1992, costituita dalla cessione autonoma del marchio.

A riguardo, il disposto di cui all'art. 3, 2° comma, n. 2, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, comprende espressamente tra le operazioni assimilabili alle prestazioni di servizi – quindi tra le operazioni imponibili Iva – le cessioni, concessioni, licenze e le altre negoziazioni verso corrispettivo (dunque tutte le contrattazioni a titolo oneroso) relative a marchi.

Non paia casuale né frutto di una svista del legislatore la collocazione della fattispecie in esame, nonché di tutte le negoziazioni aventi ad oggetto beni immateriali (quali diritti d'autore, invenzioni industriali, processi, formule, insegne...), nella categoria delle prestazioni di servizi, piuttosto che in quella – che parrebbe a prima vista più corretta – delle cessioni di beni di cui all'art. 2 del medesimo decreto Iva. Tale inquadramento è, infatti, il frutto di una precisa scelta di politica fiscale, con marcata finalità antielusiva, in attuazione dei principi sanciti dalla normativa comunitaria in materia.

In particolare, già la Seconda Direttiva CEE, pur non enunciando una positiva definizione di prestazione di servizi, conteneva nell'Allegato B un'elenco di operazioni da inquadrare in tale ambito, tra cui figuravano la cessione e la concessione in licenza di brevetti e marchi¹³. Più chiaramente, la Sesta Direttiva n. 77/388/CEE¹⁴ ha stabilito che «si considera

¹³ In particolare, la Seconda Direttiva del Consiglio 11 aprile 1967 n. 67/228/CEE (in GUCE n. 71 del 14 aprile 1967) definiva come cessione di beni ogni trasferimento di beni materiali (art. 5), mentre definiva le prestazioni di servizi con una formula negativa e residuale, ricomprendendovi ogni operazione che non costituisse cessione di beni ai sensi dell'art. 5 (art. 6, par. 1).

“prestazioni di servizi” ogni operazione che non costituisce cessione di un bene ai sensi dell'art. 5» e che «tale operazione può consistere tra l'altro in una cessione di beni immateriali, siano o no rappresentati da un titolo».

La scelta effettuata dal legislatore comunitario, e poi sposata da quello nazionale, è una scelta di disciplina. Com'è noto, infatti, l'inquadramento nell'ambito delle cessioni di beni ovvero in quello delle prestazioni di servizi comporta l'applicazione di un trattamento diverso sotto vari profili, non ultima la differente disciplina prevista per l'individuazione del requisito di territorialità di cui agli artt. 7 ss., D.P.R. n. 633/72.

Se, infatti, l'art. 1 del decreto IVA stabilisce che l'imposta sul valore aggiunto si applica solo nel caso in cui l'operazione sia effettuata nel territorio dello Stato, diversi sono i criteri utilizzati dal legislatore per localizzare l'operazione, a seconda che si tratti di cessione di beni ovvero di prestazione di servizi.

Nel primo caso, il criterio di collegamento è costituito dalla presenza del bene nel territorio dello Stato nel momento in cui è posta in essere l'operazione. Per le prestazioni di servizi, invece, ciò che rileva è la posizione del prestatore, per cui si riterrà integrato il presupposto territoriale laddove quest'ultimo abbia nello Stato il proprio domicilio o la residenza (ovvero la sede legale o effettiva o una stabile organizzazione in Italia, se si tratta di una persona giuridica o di altro ente)¹⁵.

Appare evidente, dunque, che l'inquadramento della cessione del marchio nell'ambito delle cessioni di beni avrebbe prestato il fianco a facili manovre elusive volte a sfuggire all'imposizione indiretta attraverso la delocalizzazione del bene immateriale, realizzabile semplicemente registrando il marchio al di fuori del territorio comunitario¹⁶.

Precisava poi al paragrafo 2 che le disposizioni sulle prestazioni di servizi dovessero essere intese come obbligatorie solo per le attività di cui all'Allegato B, tra cui figuravano le “*cessioni di brevetti, di marchi di fabbrica e di commercio, nonché di altri diritti analoghi come pure le concessioni di licenze relative a tali diritti*”.

¹⁴ La Direttiva del Consiglio 17 maggio 1977 n. 77/388/CEE (in GUCE n. 145 del 13 giugno 1977) – la quale ha sostituito la Seconda Direttiva, come statuito dall'art. 37 – contempla chiaramente ed espressamente tutte le cessioni di beni immateriali tra le prestazioni di servizi, eliminando ogni dubbio di natura ermeneutica sul punto.

¹⁵ Per una più ampia disamina sulla diversa disciplina delle operazioni imponibili (cessioni di beni e prestazioni di servizi) in relazione al requisito della territorialità, v. per tutti FALSITTA, *Manuale di diritto tributario – Parte speciale*, Padova, 2012, 737.

¹⁶ Sulla finalità antielusiva dell'inquadramento della cessione di marchio tra le prestazioni di servizi concorda, tra gli altri, SCALINCI, *op. cit.*, 992, il quale vi riconosce «l'intento di colmare una lacuna legislativa, fugare incertezze interpretative e, soprattutto, scongiurare agevoli erosioni di gettito, in dipendenza del particolare requisito della territorialità proprio delle cessioni di beni». Osserva, infatti, come «la fisicità mal si sarebbe conciliata con la immaterialità dei diritti sul marchio: sicché una tassazione condizionata al luogo di

Si spiega così l'inserimento della fattispecie tra le operazioni assimilabili alle prestazioni di servizi, e conseguentemente assoggettabili ad imposta sul valore aggiunto ove ricorrano altresì i requisiti soggettivo e territoriale previsti per tale categoria.

Ne deriva che, in virtù del principio di alternatività IVA-registro sancito dall'art. 40, D.P.R. n. 131/86, l'operazione, in quanto soggetta ad imposta sul valore aggiunto, non può essere sottoposta al tributo di registro in misura proporzionale, scontando solamente l'imposta in misura fissa.

Segue: b) la cessione del marchio realizzata nell'ambito della cessione di azienda: sull'assoggettabilità ad Iva o ad imposta di registro

Il chiaro disposto di cui all'art. 3, 2° comma, n. 2, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 non lascia dubbi, dunque, circa l'assoggettabilità ad Iva delle ipotesi di circolazione autonoma del marchio.

Maggiori profili problematici, invece, sotto il profilo del corretto inquadramento ai fini delle imposte indirette, presenta l'ipotesi che nel vigore della normativa *ante* riforma costituiva la regola: la cessione del marchio quale componente di un complesso aziendale o di un ramo d'azienda.

In questo caso, infatti, viene in considerazione anche la norma di cui all'art. 2, 3° comma, lett. *b*), D.P.R. n. 633/72, secondo cui non sono considerate cessioni di beni ai fini dell'applicazione dell'IVA le cessioni che hanno per oggetto aziende o rami di azienda. Ne deriva che, in virtù del già citato principio di alternatività IVA-registro, le cessioni di azienda scontano l'imposta di registro in misura proporzionale con l'aliquota del 3% di cui all'art. 2, della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. n. 131/86¹⁷.

Questa scelta del legislatore è stata operata sulla base di una concezione unitaria dell'azienda, in virtù della quale l'atto di cessione non è configurabile come atto di gestione, da assoggettare ad imposta sul valore aggiunto, ma come atto di organizzazione

situazione dell'oggetto dell'operazione Iva, piuttosto che di uno dei suoi soggetti, avrebbe avallato la naturale ritrosia all'assoggettamento spontaneo ad imposizione».

¹⁷ E' fatta salva l'applicazione delle diverse e maggiori aliquote previste all'art. 1 della medesima Tariffa, laddove nel compendio aziendale siano compresi immobili, per la parte di corrispettivo ad essi riferito, nonché l'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale nell'ordinaria misura del 2% e 1% ai sensi del combinato disposto dell'art. 10 e dell'art. 1 della Tariffa allegata al d.lgs. n. 347/90.

dell'impresa¹⁸. La *ratio* della norma in esame deriva, dunque, dal carattere di neutralità proprio dell'imposta sul valore aggiunto, il quale fa sì che il tributo non vada a colpire le operazioni tra soggetti passivi, ma solo quelle destinate al consumo finale¹⁹.

L'art. 2, 3° comma, lett. *b*), D.P.R. n. 633/72 recepisce nell'ordinamento italiano il principio di cui all'art. 5, n. 8 della Direttiva del Consiglio n. 77/388/CEE (cd. Sesta Direttiva), che dà la facoltà agli Stati membri di considerare come neutrali, e dunque come non avvenute ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, le operazioni di «trasferimento a titolo oneroso o gratuito o sotto forma di conferimento a una società di una universalità totale o parziale di beni».

Come ben specificato dalla Corte di Giustizia europea, in una nota sentenza che sarà più ampiamente analizzata nel prosieguo della presente trattazione, la facoltà così concessa agli Stati ha lo scopo di «agevolare i trasferimenti di imprese o di parti di imprese, semplificandoli ed evitando di gravare la tesoreria del beneficiario di un onere fiscale smisurato, che sarebbe, in ogni caso, recuperato ulteriormente mediante detrazione dell'IVA versata a monte», purché il beneficiario del trasferimento abbia «l'intenzione di gestire l'azienda o la parte d'impresa in tal modo trasferita e non semplicemente di liquidare immediatamente l'attività interessata»²⁰.

Precisato il regime cui è assoggettata l'ipotesi di cessione di azienda ed esaminate sinteticamente le ragioni sottese all'esclusione dell'operazione dall'ambito di applicazione dell'IVA, il quesito che ci si pone è il seguente: *quid iuris* nel caso in cui la cessione di azienda

¹⁸ In tal senso v. FEDELE, *Struttura dell'impresa e vicende dell'azienda nell'Iva e nell'imposta di registro*, in AA.VV., *La struttura dell'impresa e l'imposizione fiscale. Atti del Convegno di S. Remo (21-23 marzo 1980). In occasione del cinquantenario della rivista "Diritto e pratica tributaria"*, coordinato da Antonio e Victor Uckmar, Padova, 1981, 163.

Sul punto si veda, *ex multis*, anche FALSITTA, *Manuale di diritto tributario – Parte speciale*, cit., 726, il quale afferma che «l'esclusione delle cessioni nonché dei conferimenti in società od altri enti o organizzazioni (...) aventi ad oggetto aziende o complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa (art. 2 lett. *b*) viene giustificata con l'estraneità di esse all'attività d'impresa e per privilegiare la tassazione di registro».

Per maggiori approfondimenti sul trattamento fiscale delle operazioni aventi ad oggetto i complessi aziendali, si rinvia a BASILAVECCHIA – NASTRI – PAPPÀ MONTEFORTE, *I trasferimenti aziendali: questioni aperte*, Studio C.N.N. n. 81/2009, approvato dalla Commissione studi tributari il 4 dicembre 2009, in *Studi e Materiali*, 2010 fasc. 2, 503.

¹⁹ Com'è noto, infatti, l'imposta sul valore aggiunto è stata ideata dal legislatore comunitario quale imposta generale sui consumi, che colpisce, con aliquota proporzionale al corrispettivo, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi poste in essere nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese ovvero di arti e professioni e che resta neutrale per i soggetti passivi Iva (imprenditori e lavoratori autonomi), andando ad incidere di fatto, grazie al meccanismo di detrazione e rivalsa, esclusivamente sul consumatore finale.

²⁰ V. Corte Giust., 27 novembre 2003, c. 497/01, *Zita Modes*, in *Corr. Trib.* n. 4/2004, 297, con commento di BARONE, *L'applicazione della regola di non avvenuta cessione al trasferimento d'azienda*.

o di ramo di azienda comprenda anche il trasferimento del marchio?

A riguardo la normativa non contiene alcuna specifica indicazione, per cui spetta all'interprete il compito di dare una lettura sistematica delle disposizioni di cui agli artt. 2, 3° comma, lett. *b*) e 3, 2° comma, n. 2, D.P.R. n. 633/72, rispettivamente inerenti alle cessioni di azienda ed alle cessioni di marchio, al fine di stabilire in che modo le due norme interagiscono nella fattispecie in esame.

3.1. Primi orientamenti della Corte di Cassazione

La tematica qui trattata ha avuto un forte risalto nel 2003, a seguito delle sentenze nn. 4452 e 4974, emesse dalla Corte di Cassazione a breve distanza di tempo. I Supremi Giudici, chiamati a pronunciarsi in merito alla questione che qui ci occupa, hanno affermato che la norma di cui all'art. 3, 2° comma, n. 2, D.P.R. n. 633/72 si applica anche nel caso in cui la cessione del marchio avvenga nel contesto di un trasferimento di azienda o di un suo ramo²¹.

Secondo la Cassazione, pertanto, la cessione di azienda resta soggetta ad imposta di registro, mentre il trasferimento del marchio è sempre soggetto ad IVA, indipendentemente dalla contestualità o meno delle due operazioni.

A tale conclusione, la Corte è giunta sulla base di un ragionamento tanto lineare quanto forse «superficiale». Osserva, infatti, la Corte che, al momento dell'emanazione della normativa IVA, era ancora in vigore il testo originario dell'art. 2573 c.c., il quale – come ricordato – ammetteva solo il trasferimento del marchio in uno con l'azienda. Pertanto, a detta dei giudici, l'unica ipotesi che il legislatore tributario poteva in concreto disciplinare – e, dunque, *a fortiori* l'unica che ha inteso disciplinare con l'art. 3, 2° comma, n. 2, D.P.R. n. 633/72 – è quella della cessione del diritto esclusivo all'uso del marchio unitamente all'azienda.

Tuttavia, dalla disamina appena effettuata in merito all'interpretazione funzionale data dalla dottrina e dalla giurisprudenza prevalente al dettato normativo originario sulla

²¹ Per un commento a Cass., sez. trib., 1° aprile 2003, n. 4974, si vedano TURCHI, *Cessione d'azienda e tassazione dei diritti sui marchi d'impresa (nota a Cass., 26 marzo 2003, n. 4452)*, in *Tributimpresa*, 2004; DOMINICI, *Le cessioni di marchi costituiscono prestazioni di servizi soggette ad IVA*, in *Corr. Trib.* n. 22/2003, 1814; GASTALDO, *La cessione di azienda e il trasferimento del marchio tra IVA e imposta di registro*, in *Dir. prat. trib.* n. 4/2003, 995; RUSSO-PADOVANI, *La cessione dell'azienda e del marchio: riflessioni a margine del recente orientamento della Corte di Cassazione*, cit., analizza congiuntamente anche Cass., sez. trib., 26 marzo 2003, n. 4452.

circolazione del marchio, appare evidente l'errore di fondo in cui sono incorsi i giudici di legittimità nelle due sentenze summenzionate.

Sulla base di un semplice ragionamento logico-deduttivo e del tenore letterale delle disposizioni di cui agli artt. 2573 c.c. e 15 l. marchi, la Suprema Corte è, infatti, giunta ad affermare che se il trasferimento del marchio, all'epoca in cui fu emanato il decreto Iva, era ammesso solo congiuntamente ad un'azienda o ad un ramo di azienda, deve ritenersi che la norma di cui all'art. 3, 2° comma, n. 2 sia stata dettata proprio per tale ipotesi, come deroga al regime previsto in via generale per le cessioni di azienda dall'art. 2, 3° comma, lett. b) del medesimo decreto. Dalla lettura sistematica della normativa si deduce, pertanto, l'intento del legislatore tributario di scomporre il negozio di cessione di azienda, ai fini fiscali, in due sottonegozi, sottoponendo ad Iva la sola parte di corrispettivo collegata al trasferimento del bene immateriale ed assoggettando ad imposta di registro tutto il resto.

L'*iter* motivazionale seguito dalla Cassazione sarebbe ineccepibile se i presupposti su cui si fonda fossero condivisibili. Invero, si è visto che, già nel vigore del testo *ante* riforma del 1992, dottrina e giurisprudenza erano concordi nel ritenere che la normativa in esame andasse interpretata non in senso letterale, come divieto assoluto di cessione autonoma del marchio, ma alla luce degli interessi che la stessa mirava a tutelare, nel senso cioè di vietare ogni cessione del marchio che potesse determinare inganno nei confronti del pubblico su caratteristiche essenziali del prodotto.

Il legame con l'azienda è stato riscontrato, per i fini perseguiti dalla normativa *de qua*, anche nel caso in cui, assieme al marchio, è ceduto unicamente il cd. *know-how*, ovvero quell'insieme di procedimenti e di notizie indispensabili per garantire la riproduzione del prodotto da parte del cessionario con le sue qualità essenziali.

L'intenzione del legislatore, infatti, non era creare un legame imprescindibile tra marchio e azienda, ma unicamente tutelare il mercato da negozi traslativi del marchio che avrebbero fatto perdere al bene immateriale la funzione distintiva che gli è propria.

Deve concludersi, pertanto, che in realtà non vi è alcun dato normativo idoneo a suffragare le conclusioni cui sono addivenuti in queste due pronunce i Giudici della Suprema Corte e che la corretta interpretazione del combinato disposto di cui agli artt. 2, 3° comma, lett. b) e 3, 2° comma, n. 2, D.P.R. n. 633/72 va fondata su altre argomentazioni, che tengano conto delle finalità sottese alla disciplina tributaria, anche alla luce dei criteri direttivi

impartiti a livello comunitario.

3.2. La sentenza 27 novembre 2003 (C-497/01) della Corte di giustizia UE

Per dirimere la questione appare utile richiamare la sentenza della Corte di Giustizia UE, 27 novembre 2003, causa C-497/01, la quale fornisce interessanti spunti di riflessione sulla tematica qui esaminata.

Con tale pronuncia, la Corte europea è intervenuta²², in risposta a tre questioni pregiudiziali, al fine di stabilire la corretta interpretazione da dare alla normativa comunitaria da cui prende le mosse la disciplina nazionale in materia di cessione di azienda.

Oggetto della pronuncia è, in particolare, il già citato art. 5, n. 8, della Sesta Direttiva, il quale così recita: «in caso di trasferimento a titolo oneroso o gratuito o sotto forma di conferimento a una società di una universalità totale o parziale di beni, gli Stati membri possono considerare l'operazione come non avvenuta e che il beneficiario continua la persona del cedente».

La Corte è stata chiamata a precisare la portata della norma citata, sulla cui base il legislatore italiano ha previsto l'esclusione dall'ambito di applicazione Iva delle operazioni di cessione di azienda. E' ovvio che una pronuncia di questo tipo rileva non solo per l'interpretazione della Direttiva comunitaria, ma anche delle normative nazionali che ne sono attuazione. Ai nostri fini, la sentenza in esame interessa direttamente l'art. 2, 3° comma, lett. b), D.P.R. n. 633/72, chiarendone l'ambito applicativo.

Nello specifico, la questione posta al Giudice comunitario era quella di precisare se la cd. regola di non avvenuta cessione di cui alla citata Direttiva fosse applicabile anche nel caso in cui il cessionario svolga un'attività diversa dal cedente ed intenda utilizzare il complesso aziendale per finalità diverse da quelle a cui in origine esso era destinato.

La Corte ha approfittato della specifica questione per definire più in generale la nozione di trasferimento di azienda, essenziale ai fini dell'applicazione della normativa in esame.

I giudici comunitari hanno stabilito, infatti, che per cessione di azienda ai fini *de quibus* deve intendersi «qualsiasi trasferimento di un'azienda o di una parte autonoma di un'impresa,

²² Cfr. Corte Giust., 27 novembre 2003, causa C-497/01, con commento di BARONE, *L'applicazione della regola di non avvenuta cessione al trasferimento d'azienda*, cit..

compresi gli elementi materiali e, eventualmente, immateriali che, complessivamente, costituiscono un'impresa o una parte di impresa idonea a svolgere un'attività economica autonoma, ma non vi rientra la mera cessione di beni, quale la vendita di uno *stock* di prodotti». Occorre altresì che il beneficiario abbia «l'intenzione di gestire l'azienda o la parte di impresa trasferita e non semplicemente di liquidare immediatamente l'attività interessata nonché, eventualmente, vendere lo *stock*».

Il principio che, a mio avviso, si può trarre dalla pronuncia della Corte di Giustizia europea, in relazione alla fattispecie di cessione del marchio che qui ci occupa, è quello secondo cui anche il trasferimento di beni immateriali, come il marchio, va inserito nell'ambito di applicazione della cd. regola della non cessione (e dunque dell'art. 2, 3° comma, lett. *b*), D.P.R. n. 633/72), se il complesso ceduto è idoneo a svolgere un'attività economica autonoma e il negozio non è configurabile come una mera cessione di beni.

Riscontrata tale idoneità oggettiva del complesso aziendale, alla stregua dei principi espressi dalla giurisprudenza comunitaria, per l'applicazione della normativa in tema di trasferimento di azienda, occorre verificare altresì la sussistenza della componente soggettiva, ossia la volontà del cessionario di gestire l'azienda acquistata – anche esercitando un'attività diversa da quella del cedente –, e non di liquidarla subito dopo l'acquisto²³.

Ove ricorrano tali presupposti, dunque, secondo la Corte di giustizia europea non vi è dubbio che l'operazione vada integralmente esclusa dall'ambito di applicazione Iva ed assoggettata ad imposta di registro in misura proporzionale²⁴.

²³ L'interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia UE in relazione all'art. 5, n. 8, della VI Direttiva tiene conto delle finalità per cui la normativa è stata dettata. Si legge infatti ai considerando 37 e seguenti: «37. Quanto all'obiettivo della VI direttiva, va ricordato che, da un lato, in base al principio fondamentale inerente al sistema comune dell'IVA (...), l'IVA si applica a qualsiasi operazione di produzione o di distribuzione, detratta l'imposta gravante direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo. 38. D'altro lato, il sistema delle detrazioni è inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce, di conseguenza, la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA. 39. Alla luce del contesto dell'art. 5, n. 8, della VI direttiva, e dell'obiettivo di quest'ultima (...) risulta che la detta disposizione è diretta a consentire agli Stati membri di agevolare i trasferimenti di imprese o di parti delle stesse, semplificandoli e evitando di gravare la tesoreria del beneficiario di un onere fiscale smisurato, che sarebbe, in ogni caso, recuperato ulteriormente mediante detrazione dell'IVA versata a monte».

La normativa di cui alla VI Direttiva, come sottolineato anche da Barone nel commento citato nella nota che precede, si ispira ai fondamentali principi di generalità e neutralità dell'IVA, in forza dei quali l'imposta mira ad incidere su ogni operazione di produzione o di distribuzione, ma allo stesso tempo tende ad esonerare da tale onere gli operatori economici che intervengono nelle fasi intermedie, attraverso il sistema della rivalsa e della detrazione.

²⁴ Il principio espresso dalla Corte di Giustizia UE è stato fatto proprio anche dall'ASSOCIAZIONE

3.3. La posizione dell'Amministrazione finanziaria

Nel 2006, in occasione di un'istanza di interpello *ex art.* 11 della l. n. 212/2000, anche l'Agenzia delle entrate si è pronunciata in merito alla corretta applicazione ed interpretazione degli artt. 2 e 3, D.P.R. n. 633/72, nelle ipotesi in cui il marchio di fabbrica o di commercio venga venduto contestualmente all'azienda o ramo d'azienda. L'Amministrazione finanziaria ha così preso posizione sulla questione che qui ci occupa: ai fini dell'imposizione indiretta, il marchio trasferito come bene aziendale segue le sorti dell'azienda ovvero la sua presenza nel complesso aziendale costituisce motivo di deroga alla disciplina generale in materia?²⁵.

Per dare risposta a questo quesito, nella Risoluzione n. 48/E del 3 aprile 2006, l'Agenzia delle entrate ripercorre l'evoluzione della giurisprudenza nazionale e comunitaria degli ultimi anni, riconoscendo che il principio di separazione tra le due operazioni, espresso nelle sentenze di Cassazione nn. 4452 e 4974 del 2003, deve ritenersi superato alla luce di due circostanze.

In primo luogo, si richiama l'orientamento affermatosi nella giurisprudenza comunitaria a seguito della sentenza 27 novembre 2003, che ha sancito la prevalenza del principio di

ITALIANA DOTTORI COMMERCIALISTI, che nella Norma di comportamento n. 158 – novembre 2004 esprime la seguente massima: «in caso di trasferimento di un marchio nell'ambito di una cessione di azienda, l'intero corrispettivo percepito per la cessione dell'azienda (o di un suo ramo) quale “universalità di beni” è soggetto all'imposta di registro; non deve pertanto procedersi ad una distinta tassazione, ai fini IVA, del solo valore del marchio».

Il testo della Norma precisa che «La circostanza che la cessione del marchio sia stata considerata dal legislatore nazionale una prestazione di servizi soggetta ad IVA (...) non può assumere decisivo rilievo, per i seguenti motivi:

1) anche con riferimento alla normativa civilistica vigente anteriormente alla modifica introdotta con il D.Lgs. n. 480/92 era possibile, in casi particolari, cedere i marchi separatamente dall'azienda;

2) in realtà, il legislatore, con il D.P.R. n. 633/72, si limitò a recepire nell'ordinamento interno le prescrizioni in tema di imposta sul valore aggiunto dettate dalle Direttive comunitarie europee. In particolare, l'art. 6, paragrafo 2, della Seconda Direttiva del Consiglio dell'11 aprile 1967, n. 67/228/CEE, statuiva: “Le norme previste nella presente direttiva relative all'imposizione delle prestazioni di servizi, sono applicabili obbligatoriamente alle sole prestazioni di servizi elencate nell'Allegato B”; il richiamato allegato collocava tra le prestazioni di servizi, al n. 1, proprio la cessione dei marchi di fabbrica e di commercio;

3) la previsione, ai fini IVA, di un'operazione apparentemente non realizzabile secondo l'ordinamento italiano è giustificata anche in relazione alla possibilità di stipulare contratti internazionali di cessione di marchi, separatamente dall'azienda, regolati da leggi di altri ordinamenti, meno restrittivi di quello italiano dell'epoca».

²⁵ Cfr. RISOLUZIONE AGENZIA ENTRATE – DIREZIONE NORMATIVA E CONTENZIOSO n. 48/E del 3 aprile 2006, in *Corr. Trib.* n. 21/2006, 1685, con commento di LODI, *La cessione di marchio e azienda non è soggetta a IVA*.

La medesima risoluzione è stata commentata, tra gli altri, anche da F. DEZZANI – L. DEZZANI, *Risoluzione n. 48/E del 3 aprile 2006: la cessione d'azienda comprensiva del “marchio”. Imposta di registro e non “Iva sul marchio”*, in *Il fisco* n. 18/2006, 2716.

unitarietà nella cessione di azienda, anche nel caso in cui comprenda la cessione di beni immateriali, quali i marchi.

In secondo luogo, l'Amministrazione finanziaria riscontra lo stesso principio di unitarietà nella giurisprudenza nazionale²⁶, la quale, sulla base di tale assunto, in molteplici occasioni ha qualificato come cessione di azienda anche quelle fattispecie complesse, composte da una pluralità di cessioni di singoli beni e diritti dell'imprenditore, ma caratterizzate da un disegno unitario, consistente nel trasferimento dell'intero apparato produttivo.

Detto orientamento ha trovato conferma anche in una Nota del 16 marzo 2006 dell'Avvocatura di Stato²⁷, che riconosce l'art. 2, 3° comma, lett. b), D.P.R. n. 633/72 come norma speciale, da applicarsi in tutti i casi in cui si realizza un trasferimento di azienda o di ramo d'azienda. Conseguentemente l'art. 3, 2° comma, n. 2 del medesimo decreto deve trovare applicazione solo nei casi in cui la cessione di opere dell'ingegno (tra cui il marchio) avviene al di fuori di una cessione di azienda.

In adesione agli orientamenti espressi sia dalla giurisprudenza (interna e comunitaria) sia dall'Avvocatura generale dello Stato, con la Risoluzione n. 48/E del 2006 l'Agenzia delle entrate ha riconosciuto che la cessione del marchio, posta in essere contestualmente al trasferimento dell'azienda cui inerisce, non può essere separatamente assoggettata ad Iva, ma deve seguire il regime previsto per l'operazione di cessione aziendale intesa nella sua unitarietà (esclusione da Iva ed applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale).

4. Cenni sulla nozione di azienda ai fini fiscali

Dall'*excursus* precedente si è giunti alla conclusione che nei casi di cessione del marchio unitamente all'azienda il regime tributario da applicare ai fini delle imposte indirette è quello

²⁶ Sul punto, *ex multis*, si veda Cass, sez. trib., 25 gennaio 2002, n. 897, in *Banca dati Fisconline*, secondo cui «ove sussista una cessione di beni strumentali atti, nel loro complesso e nella loro interdipendenza, all'esercizio dell'impresa, devesi ravvisare cessione di azienda, soggetta ad imposta di registro; mentre la cessione di beni singoli, inidonei di per sé ad integrare la potenzialità produttiva propria dell'impresa, dovrà essere assoggettata ad Iva». V. anche Comm. trib. centr., 15 dicembre 1995 n. 4291, in *Banca dati Fisconline*, secondo cui caso per caso occorre verificare la sussistenza di «indizi (...) per dedurre che le parti abbiano dato luogo ad una cessione d'azienda, camuffandola con una pluralità di negozi giuridici aventi per oggetto beni specifici isolati, al solo fine di eludere l'applicazione dell'imposta di registro che la cessione avrebbe comportato».

²⁷ Parere del 16 marzo 2006 n. 31293, in *Rassegna avvocatura dello Stato*, 2006, vol. 58, fasc. 1, 277.

di cui all'art. 2, 3° comma, lett. b), D.P.R. n. 633/72, operando il disposto di cui all'art. 3, 2° comma, n. 2 del medesimo decreto solo nei casi di cessione distinta del bene immateriale.

Al fine di verificare se la cessione del marchio sia da assoggettare ad Iva ovvero ad imposta di registro, in quanto inserita in una più ampia cessione aziendale, appare, dunque, essenziale chiarire quando, ai fini tributari, è configurabile un'azienda e, di conseguenza, quando il negozio o i negozi posti in essere sono qualificabili come cessione di azienda²⁸.

L'applicabilità o meno dell'una o dell'altra disciplina non è, infatti, indifferente sotto il profilo degli effetti che ne scaturiscono. Escludendo la qualificazione del negozio in concreto posto in essere come cessione di azienda, trova, infatti, applicazione l'imposta sul valore aggiunto, con tutte le conseguenze che ne derivano per quanto riguarda l'aliquota applicabile, il regime di detraibilità che caratterizza tale tributo e la base imponibile²⁹.

Mentre per l'Iva, infatti, la base imponibile è data dai corrispettivi praticati per la cessione (art. 13, 1° comma, D.P.R. n. 633/72), ai fini dell'imposta di registro, il combinato disposto di cui agli artt. 43 e 51, D.P.R. n. 131/86 stabilisce che la base imponibile per i contratti a titolo oneroso traslativi o costitutivi di diritti reali è data dal valore dei beni oggetto dell'atto, da intendersi come valore venale in comune commercio, comprensivo di tutti i beni che compongono l'azienda, compreso l'avviamento. In particolare, il marchio concorre a formare il valore di avviamento, in quanto anche tale segno distintivo contribuisce a determinare quell'attitudine dell'azienda a produrre utili in misura superiore a quella ordinaria, ovvero l'incremento di valore che il complesso dei beni aziendali possiede rispetto alla mera sommatoria dei valori dei singoli beni e che deriva dall'organizzazione dei beni stessi in un sistema efficiente ed idoneo a produrre utili.

Il regime Iva risulta senz'altro più conveniente sotto diversi profili³⁰ ed è per questo che spesso le parti contraenti optano per la stipula di una pluralità di cessioni di beni,

²⁸ Sul punto, per maggiori approfondimenti, si vedano, *ex multis*, PURI, *Profili fiscali della cessione d'azienda*, Studio C.N.N. n. 158-bis/1993, nonché CARINCI, *Il trasferimento di azienda ai fini Iva e registro: il problema della nozione di azienda ai fini fiscali*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, I, 1165.

²⁹ Cfr. BASILAVECCHIA – NASTRI – PAPPÀ MONTEFORTE, *I trasferimenti aziendali: questioni aperte*, cit., ove si afferma che «i riflessi economici sono ovviamente rilevanti, poiché solo in caso di cessione d'azienda il valore dell'avviamento dovrà essere incluso nella base imponibile assoggettando ad imposta di registro l'intera operazione di trasferimento; nel caso, invece, di cessione di beni ogni operazione sarà soggetta ad IVA ed il cessionario potrà detrarre l'Iva sugli acquisti effettuati beneficiando della peculiare neutralità del tributo».

³⁰ Per una più ampia analisi delle ragioni per cui risulta più conveniente per le parti far rientrare l'operazione nell'ambito applicativo dell'Iva, v. FORTE, *Cessione di azienda realizzata mediante una pluralità di atti stipulati in tempi successivi*, in *Il Fisco*, 1986, 23.

singolarmente assoggettabili ad Iva, celando la loro reale intenzione di trasferire l'intero complesso aziendale (cd. cessione di azienda simulata).

Da tempo, peraltro, la giurisprudenza³¹ ha riconosciuto la natura di cessione di azienda a queste operazioni, con cui le parti, attraverso una *step transaction* realizzata in un breve arco temporale, mirano a sfuggire all'applicazione dell'imposta di registro, in favore dell'Iva, che consente alla società cessionaria di avvantaggiarsi indebitamente del recupero d'imposta ottenuto mediante il meccanismo della detrazione.

L'individuazione della nozione di azienda valida ai fini tributari risulta, pertanto, fondamentale non solo ai fini della corretta tassazione degli atti singolarmente posti in essere, ma anche al fine di contrastare queste pratiche elusive, stabilendo quando il trasferimento di una serie di beni aziendali integra una cessione di azienda vera e propria e quando, invece, si tratta di cessione di singoli beni *tout court*³².

Punto di partenza non può che essere l'art. 2555 del codice civile, il quale definisce l'azienda come «il complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa».

Come noto, sulla nozione e sulla natura giuridica dell'azienda si contrappongono in dottrina essenzialmente due teorie: la teoria unitaria (o dinamica) e la teoria atomistica (o statica).

Secondo la prima, l'azienda va considerata quale *universitas*³³, bene unitario distinto dai singoli beni che la compongono, cui consegue un diritto autonomo rispetto ai diritti che lo stesso titolare ha su ciascuna delle componenti aziendali.

Di contro, secondo la cd. teoria atomistica, l'azienda non costituisce un bene a sé stante, ma si identifica come «semplice pluralità di beni, collegati alla persona dell'imprenditore in forza di diritti eventualmente diversi (proprietà, diritti reali limitati, diritti personali di

³¹ Si vedano le pronunce già citate in Nota 23.

³² Il tema è diffusamente trattato in BASILAVECCHIA – NASTRI – PAPPÀ MONTEFORTE, *I trasferimenti aziendali: questioni aperte*, cit., e poi ripreso altresì in PAPPÀ MONTELEONE, *Il trasferimento d'azienda tra principi civilistici e norme tributarie*, in *Notariato* n. 4/2010, 449.

³³ Condivide tale inquadramento, tra gli altri, TOMMASINI, *Contributo alla teoria dell'azienda come oggetto di diritti*, Milano, 1986, 74. Nell'ambito di questa corrente, è possibile distinguere chi classifica l'azienda quale *universitas facti* (o *rerum*) – invero la maggioranza (su tutti, si vedano BIANCA, *Diritto civile*, VI, *La proprietà*, Milano, 1999, 88, e GHIDINI, *Disciplina giuridica dell'impresa*, Milano, 1950, 184) – e chi la configura, invece, come *universitas iuris* (sostiene tale tesi contraria, per tutti, GAZZONI, *Manuale di diritto privato*, Roma, 2007, 205 e MESSINEO, *Manuale di diritto civile e commerciale*, I, X ediz., 414). Per maggiori approfondimenti, si rinvia ad AULETTA, (voce) *Azienda, diritto commerciale*, in *Enc. giur.*, 1988, vol. IV.

godimento) e tra loro in fatto coordinati per l'esercizio dell'attività di impresa»³⁴.

In ambito tributario prevale nettamente l'accezione statica di azienda, che individua l'organizzazione quale elemento determinante per stabilire se un insieme di beni costituisce o meno un'azienda.

Questa è senz'altro l'opinione della predominante giurisprudenza di legittimità, secondo la quale si ha cessione di azienda, soggetta ad imposta proporzionale di registro e non ad IVA, quando le parti non hanno inteso trasferire una semplice somma di beni, ma un complesso organico unitariamente considerato, dotato di una potenzialità produttiva, tale da farne emergere la complessiva attitudine, anche solo potenziale, all'esercizio dell'impresa³⁵.

Sulla scia di tale orientamento giurisprudenziale, anche in dottrina si ritiene che si è in presenza di una cessione di azienda quando, in base alla volontà dei contraenti ed avuto riguardo all'obiettiva consistenza dei beni, oggetto dell'atto sono i beni considerati nella loro funzione unitaria e strumentale, organicamente coordinati in funzione dello svolgimento di un'attività produttiva³⁶.

Dunque, quando i beni sono organizzati in modo tale da poter esercitare un'attività economica, a prescindere dal fatto che effettivamente il cessionario se ne serva per lo svolgimento di tale attività, deve ritenersi che l'atto stipulato sia una cessione di azienda (o di ramo d'azienda). Ciò che rileva è la potenzialità produttiva del complesso aziendale, frutto dell'opera di organizzazione dell'imprenditore cedente.

In virtù dei principi sopra espressi, la giurisprudenza pacificamente ritiene che si abbia cessione di azienda anche nel caso in cui il complesso ceduto sia utilizzato dal cessionario per lo svolgimento di un'attività diversa da quella a cui era in precedenza destinato³⁷.

³⁴ Cfr. COLOMBO, *La cessione di azienda – Lineamenti generali*, in *Cessione ed affitto di azienda alla luce della più recente normativa (giornata di studio, Milano, 22 ottobre 1994)*, Milano, 1995, 17, il quale afferma altresì che «l'adesione a questa concezione non significa negazione che l'unitarietà funzionale impressa ai beni aziendali dall'imprenditore venga presa in considerazione dall'ordinamento».

Tra i sostenitori di tale teoria, si citano altresì PETTITI, *Il trasferimento volontario d'azienda*, Napoli, 1970, 151; ASCARELLI, *Corso di diritto commerciale. Introduzione e teoria dell'impresa*, Milano, 1962; FERRARI, (voce) *Azienda*, in *Enc. Dir.*, 682.

³⁵ In tal senso, v. Cass., sez. trib., 20 giugno 2002, n. 8973, in *GT – Riv. giur. trib.* n. 12/2002, 1104, con commento di LAMBERTI, *Cessione d'azienda e cessione dei singoli beni dell'azienda ai fini dell'imposizione indiretta*.

³⁶ V. CASTALDI, *Le operazioni imponibili*, in AA.VV., *L'imposta sul valore aggiunto*, in *Giur. sist. dir. trib.*, diretta da Tesauro, Torino, 2001, 64.

³⁷ In tal senso, Cass., sez. trib., 28 aprile 1998, n. 4319, secondo cui «è nella organizzazione del complesso dei beni che va riconosciuta la componente immateriale caratteristica dell'azienda, o di un suo ramo (...) mentre non può escludersi che costituisca "azienda" il complesso dei beni, organizzato per la produzione, trasferito ad imprenditore che operi in settore diverso ma che possa apportare in quel settore beni prodotti

Il principio della sufficienza del requisito dell'organizzazione, ai fini dell'individuazione di un'azienda, è stato portato alle estreme conseguenze dai giudici di legittimità, che da ultimo hanno riconosciuto un'operazione di cessione di azienda anche nel caso in cui, dopo il trasferimento, l'acquirente non svolga alcuna attività di impresa; a detta della Corte, infatti, ciò che rileva è esclusivamente l'intenzione delle parti in sede negoziale, a prescindere dalle vicende successive all'atto³⁸.

Neppure risulta, in genere, circostanza idonea ad escludere la configurabilità di una cessione di azienda il fatto che nel contratto sia espressamente escluso il subentro del cessionario in alcuni contratti stipulati dal cedente per l'esercizio dell'impresa³⁹.

Ed in effetti, l'art. 2558 c.c., che si occupa della successione nei contratti, prevede che per i contratti non aventi natura personale la successione in capo al cessionario costituisca effetto naturale della cessione d'azienda, ma non necessario, ammettendosi esplicitamente il patto contrario. Diverso è se il contratto che non viene trasferito ha un carattere di essenzialità per lo svolgimento dell'attività produttiva; in tal caso, la sua esclusione determinerebbe il venir meno della potenzialità produttiva del complesso ceduto⁴⁰.

Più controverso è, invece, il peso da attribuire, ai fini della qualificazione di un'azienda, all'avviamento, il quale è definito dalla migliore dottrina non come un elemento, bensì come una qualità dell'azienda, consistente nella capacità del complesso aziendale di conseguire risultati economici maggiori di quelli raggiungibili attraverso l'utilizzazione isolata dei singoli elementi che lo compongono, proprio in ragione dall'attività di organizzazione posta in essere dall'imprenditore⁴¹.

proprio dal complesso dei beni già organizzati per la produzione da imprenditore di altro settore».

³⁸ Cfr. Cass., sez. trib., 23 gennaio 1990, n. 1990, in *Il fisco* n. 8/1990, pagg. 1257 e ss., ove si afferma che «la cessione di azienda nella sua accezione civilistica, recepita dal diritto tributario, va apprezzata sulla base di parametri obiettivi, non rilevando l'intenzione, in ipotesi paradossalmente espressa nello stesso negozio traslativo di "smembrare" l'azienda che si acquista ovvero di destinarla a diversa attività produttiva, non restandone alterata l'oggettiva portata del trasferimento riguardante un complesso di beni organizzati».

Di diverso avviso, come illustrato nei paragrafi precedenti, è la Corte di Giustizia europea, la quale esclude che vi sia cessione di azienda nel caso in cui il beneficiario abbia intenzione di liquidare immediatamente l'attività acquistata, vendendo lo *stock*.

³⁹ Cfr. Cass., sez. trib., 25 gennaio 2002, n. 897, in *Banca dati Fisconline*.

⁴⁰ Si pensi al classico esempio del brevetto necessario per riprodurre nelle sue caratteristiche essenziali il bene prodotto dal complesso aziendale, senza del quale deve ritenersi che si abbia mero acquisto di singoli beni strumentali, non di un'azienda in senso proprio.

⁴¹ In tal senso, GALGANO, *Diritto commerciale. L'imprenditore*, Bologna, 2000, 61.

La nozione di avviamento non si presenta come univoca, mancando una definizione legislativa sia in ambito tributario sia extra-tributario. Pertanto, in ciascun ambito in cui questo fattore presenta una sua rilevanza è stata elaborata una diversa definizione di avviamento, che ne evidenzia determinati aspetti in luogo di altri. Così, in

La giurisprudenza in materia esclude che l'avviamento sia un elemento costitutivo essenziale dell'azienda, potendo anche mancare, specie nel caso in cui manchi l'attualità della produzione⁴². Di opposto avviso è parte della dottrina⁴³, secondo cui non può mai parlarsi di azienda senza avviamento.

Anche l'Amministrazione finanziaria, in adesione a quanto affermato dalla giurisprudenza maggioritaria, ha puntualizzato che «l'indagine volta a verificare se una determinata operazione configuri o meno una cessione di “azienda” deve essere intesa ad accertare se, secondo la volontà dei contraenti nonché l'obiettivo consistenza dei beni, l'oggetto specifico dell'atto siano i beni medesimi considerati nella loro funzione unitaria e strumentale, sì da comportare la cessione dell'azienda cui essi si ricollegano», per cui essenziale è «acclarare se

particolare, è possibile individuare una nozione economica, contabile, giuscommerciale.

Sulla nozione tributaria di avviamento, si veda da ultimo DELLA VALLE – FICARI – MARINI (a cura di), *L'avviamento nel diritto tributario*, Torino, 2012, i cui tratti salienti sono ripercorsi altresì in un articolo dello stesso DELLA VALLE, *Spunti in tema di avviamento nell'ordinamento tributario*, in *Rass. Trib.* n. 2/2012, 298.

Qui si evidenzia come la giurisprudenza di settore si sia ormai cristallizzata su una definizione di avviamento come «componente del valore dell'azienda, costituita dal maggior valore che il complesso aziendale, unitamente considerato, presenta rispetto alla somma dei valori di mercato dei beni che lo compongono» (in tal senso, *ex multis*, Cass., sez. trib., 15 aprile 2011, n. 8642) ovvero «come capacità di profitto di un'attività produttiva, ossia come quell'attitudine che consente ad un complesso aziendale di conseguire risultati economici diversi (ed, in ipotesi, maggiori) di quelli raggiungibili attraverso l'utilizzazione isolata dei singoli elementi che la compongono» (v. Cass., sez. trib., 13 maggio 2011, n. 10586).

In merito agli orientamenti giurisprudenziali sul punto si rinvia altresì a CARINCI, *Profili di rilevanza fiscale dell'avviamento (definizione, natura, circolazione, quantificazione) (Rassegna di giurisprudenza)*, in *Riv. dir. trib.*, I, 1996, 481.

La normativa tributaria, invece, in alcuni casi propende per la visione economica dell'avviamento quale “valore” (il riferimento è all'art. 51, comma 4, D.P.R. n. 131/86), in altri si avvicina di più al concetto contabile (si veda la disciplina dell'ammortamento dei beni immateriali di cui all'art. 103 TUIR). Ne deriva la difficoltà di delimitare una definizione netta dell'avviamento ai fini tributari.

Sul tema si rinvia altresì a CICOGNANI, (voce) *Avviamento commerciale. II) Diritto tributario*, in *Enc. Giur. Treccani*, 1988.

⁴² In tal senso, *ex multis*, Cass., 26 luglio 1978, n. 3754, in *Giust. Civ., Mass.* 1978, 1551; Cass., 25 giugno 1981, n. 4142, in *Giust. Civ., Mass.* 1981, fasc. 6; Cass., 8 novembre 1983, n. 6608, in *Rep. Giur. it.* 1993, (voce) “Azienda”; da ultimo, Cass., sez. trib., 6 ottobre 2011, n. 20443, in *Banca dati Fisconline*.

Il principio è ben espresso da Cass., sez. I, 28 aprile 1998, n. 4319, in *Banca dati Fisconline*, nella quale si afferma che «neppure “l'avviamento” costituisce componente essenziale dell'azienda posto che esso presuppone sia l'attualità, o l'esistenza almeno non remota, della produzione - che può non esistere senza che, per carenza di tale fattore, debba escludersi l'esistenza della azienda - sia, per darvi rilevanza, “la identità di produzione” anche da parte del cessionario».

⁴³ Tra gli altri, AULETTA, (voce) *Avviamento commerciale. I) Diritto commerciale*, in *Enc. Giur. Treccani*, 1988, 6.

Propende altresì per l'essenzialità dell'avviamento LAMBERTI (*Cessione d'azienda e cessione dei singoli beni dell'azienda ai fini dell'imposizione indiretta*, cit.), ravvisando in tale elemento l'indice più rilevante che ci si trovi in presenza di una cessione di azienda. Tuttavia, l'Autore erra nel ritenere che questo sia l'orientamento della costante giurisprudenza, in quanto le pronunce prese a riferimento sanciscono in realtà il principio opposto, qui espresso, della non rilevanza ai fini dell'individuazione di un'operazione di cessione d'azienda, ovvero prendono in considerazione l'avviamento quale componente essenziale negli accertamenti di valore che spesso interessano le operazioni in oggetto, senza dare giudizi di merito circa la rilevanza di tale elemento quale indice rivelatore.

esiste o meno un'organizzazione dei beni ceduti ricondotti ad unità dalla comune destinazione economica, per realizzare le finalità produttive che l'imprenditore si ripromette»⁴⁴.

5. Gli orientamenti più recenti: verso un ritorno al passato?

Per quanto attiene più specificamente la configurabilità di una cessione di azienda in un contratto che contempla il trasferimento del marchio, la Suprema Corte ha da ultimo puntualizzato⁴⁵ che, ai fini dell'interpretazione dell'atto, alcun rilievo può avere l'intitolazione del contratto quale «cessione di azienda», laddove il contenuto contrattuale esprima la chiara volontà delle parti di cedere unicamente il segno distintivo dell'impresa. Una simile intitolazione del contratto, in passato spesso «imposta» dai limiti alla circolazione del marchio sanciti dal vecchio testo dell'art. 2573 c.c., non ha carattere determinante nella determinazione della natura giuridica dell'atto ai fini dell'imposizione indiretta.

Sul punto norma cardine è l'art. 20 TUR, in tema di interpretazione degli atti da assoggettare ad imposta di registro, il quale statuisce espressamente la prevalenza dell'intrinseca natura e degli effetti giuridici degli atti (cd. assetto sostanziale o causa reale) rispetto al titolo ed alla forma apparente (cd. assetto cartolare)⁴⁶.

Sul tema in esame, è intervenuta spesso anche la giurisprudenza di merito, al fine di verificare se nel caso di volta in volta posto alla sua attenzione fosse ravvisabile effettivamente una cessione di azienda ovvero il trasferimento del solo marchio d'impresa.

Emblematica è una recente pronuncia dei giudici tributari milanesi⁴⁷ in relazione ad un

⁴⁴ V. Ris. Min., 4 dicembre 1990, n. 660026.

⁴⁵ V. Cass., sez. trib., 16 febbraio 2010, n. 3571, in *Banca dati Fisconline*, la quale accoglie il ricorso del contribuente in relazione ad un avviso di rettifica e liquidazione con cui l'Agenzia delle entrate procedeva a rettificare il valore dell'atto ai sensi degli artt. 51 e 52 del D.P.R. 131/86, sul presupposto che fosse avvenuta una cessione di azienda. Nel caso di specie, infatti, oggetto di cessione era unicamente il diritto d'uso esclusivo del marchio registrato, unitamente alla cessione dei disegni, progetti e modelli dei prodotti di cui al marchio stesso.

⁴⁶ L'art. 20, D.P.R. n. 131/86 sancisce un principio generale nel contesto della disciplina in materia di imposta di registro, da applicare ai fini del corretto inquadramento dell'atto e della conseguente tassazione. Gran parte della letteratura dedicata al tributo indiretto si concentra sull'analisi della portata di tale norma, anche in ottica antielusiva.

⁴⁷ Il riferimento è alla sentenza della CTR Milano, sez. V, n. 3 del 20 gennaio 2010 (in *Banca dati Fisconline*), la quale si è pronunciata in merito al trattamento tributario cui sottoporre un contratto avente ad oggetto un famoso marchio di moda unitamente ad altri elementi (archivio fotografico e pubblicitario, anagrafica della clientela, dominio internet, contratti di licenza del marchio e rapporti di conto corrente di

avviso di irrogazione sanzioni per omessa regolarizzazione ai fini Iva di un contratto di cessione di ramo d'azienda, relativamente al valore del marchio ivi compreso. In particolare, nell'atto impositivo l'Ufficio sosteneva che l'operazione non aveva ad oggetto un ramo di azienda, ma il solo marchio e che, quand'anche l'operazione fosse inquadrabile come cessione di ramo d'azienda, il valore del marchio avrebbe comunque dovuto essere autonomamente assoggettato ad Iva.

Il caso suesposto mostra anzitutto come, anche in seguito alla Risoluzione n. 48/E del 2006, il comportamento degli uffici non si è uniformato all'orientamento ivi espresso. D'altra parte, deve tenersi presente che si tratta pur sempre di un intervento dell'Amministrazione finanziaria a seguito di istanza di interpello, che, in quanto tale, ha efficacia esclusivamente nei confronti del contribuente istante e limitatamente al caso concreto e personale prospettato⁴⁸. Pertanto, non sussiste un vero e proprio obbligo degli uffici di attenersi a detto orientamento, potendo riconoscersi, a seconda dei casi, l'applicabilità dell'imposta sul valore aggiunto, come è avvenuto nel caso *de quo*.

Nel merito, la controversia si incentra sulla configurabilità di un ramo d'azienda nell'ipotesi-limite in cui sia ceduto solo il marchio (insieme ad altri elementi strumentali)⁴⁹.

In specie, la Commissione si è pronunciata in senso favorevole all'Amministrazione, ritenendo che gli *assets* ceduti nel caso di specie sono compendati in realtà nel solo diritto di proprietà del marchio, che comporta automaticamente il trasferimento dei contratti di

corrispondenza).

⁴⁸ È chiaro, a riguardo, il disposto normativo di cui all'art. 11, comma 2, l. n. 212/2000 (cd. Statuto dei diritti del contribuente), secondo cui «la risposta dell'amministrazione finanziaria (...) vincola con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza di interpello, e limitatamente al richiedente». Nello stesso senso si esprime il D.M. 26 aprile 2001 n. 209, emanato ai sensi del comma 5 dello stesso articolo 11 ad integrazione della disciplina ivi contenuta, il quale all'art. 5 (intitolato «Efficacia della risposta dell'istanza di interpello») precisa che «la risposta dell'ufficio finanziario ha efficacia esclusivamente nei confronti del contribuente istante, limitatamente al caso concreto e personale prospettato nell'istanza di interpello».

Ben più ampia è, invece, la portata delle circolari, sotto il profilo oggettivo, contenendo l'interpretazione generale dell'Amministrazione finanziaria relativamente ad una determinata normativa, a prescindere da una sollecitazione esterna.

Sulla funzione ermeneutica dei diversi documenti di prassi emessi dall'Amministrazione finanziaria e sulla distinzione tra circolari e risoluzioni sotto questo profilo, si rinvia a TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, Torino, 2011, 55-56.

⁴⁹ Sul punto, la società ricorrente rilevava che la cessione del marchio, unitamente ai rapporti giuridici essenziali per il suo sfruttamento commerciale, rappresenta un'ipotesi di cessione di ramo d'azienda, pur in assenza di trasferimento di dipendenti e di strutture produttive, costituendo autonoma attività d'impresa, ai sensi dell'art. 4, n. 2, VI direttiva Iva, quella diretta allo sfruttamento di un bene immateriale al fine di ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità. Di opposto avviso era l'Ufficio, il quale osserva che l'attività di concessione in licenza del marchio non è configurabile, di per sé, come attività d'impresa.

licenza del marchio stesso, nonché degli altri elementi strumentali e conseguenti alla titolarità del diritto di esclusiva nell'utilizzo del bene immateriale. I Giudici hanno ritenuto che in tali casi non è ravvisabile un'universalità né un'autonoma attività d'impresa, escludendo che sia configurabile come tale la semplice attività di gestione del marchio attraverso contratti di licenza.

Alla luce dei pronunce giurisprudenziali ora esaminati, appare in tutta evidenza come le problematiche relative alla circolazione del marchio di impresa, di cui qui si è cercato di dare un quadro generale, siano ancora assolutamente attuali e lungi dall'essere risolte definitivamente.

Si segnala, da ultimo, una recentissima pronuncia della Sezione Tributaria della Suprema Corte di Cassazione⁵⁰, che pare riaprire nuovamente la questione circa l'inquadramento ai fini Iva-registro della cessione del marchio contestuale al trasferimento dell'azienda o di un suo ramo.

La Corte, chiamata a pronunciarsi in merito al corretto inquadramento della cessione di una testata giornalistica come cessione di ramo d'azienda ovvero di singoli beni aziendali – coi riflessi ormai ben noti sull'imposizione indiretta dell'operazione – ha equiparato la testata al marchio, quale segno distintivo dell'iniziativa editoriale, ed ha statuito che la relativa cessione, ex art. 3 D.P.R. n. 633/72, costituisce prestazione di servizi assoggettata a IVA, essendo «irrilevante che la cessione sia avvenuta congiuntamente al trasferimento dell'azienda (o di un suo ramo) ovvero separatamente, restando in ogni caso la cessione del marchio soggetta a IVA e quella dell'azienda soggetta ad imposta di registro, indipendentemente dalla contestualità o meno delle due operazioni».

I Supremi Giudici, dunque, pur richiamando anche la decisione della Corte di Giustizia UE del 27 novembre 2003, n. 497, riaffermano il principio di diritto stabilito con le sentenze nn. 4452 e 4974 del 2003, mostrando come sul punto non si sia ancora raggiunta una uniformità di vedute.

Invero, dalla lettura integrale della sentenza sembrerebbe piuttosto che i Giudici intendessero sostenere l'applicabilità dell'Iva nel caso di specie, non rinvenendosi nella cessione del solo bene immateriale un trasferimento di azienda.

⁵⁰ V. Cass. civ., sez. trib., 17 gennaio 2013, n. 1102, in *Il fisco* n. 14/2013, 2079, con commento di ORLANDI, *Cessione di marchio e cessione di ramo d'azienda e differenze impositive nel regime Iva*.

La Corte afferma, infatti, che solo quando sussiste una cessione di beni strumentali, atti nel loro complesso e nella loro interdipendenza all'esercizio d'impresa, si deve ravvisare una cessione d'azienda, quale *universitas iuris* soggetta ad imposta di registro, mentre la cessione di singoli beni (materiali o immateriali), inidonei di per sé a integrare la potenzialità produttiva propria dell'impresa, deve essere assoggettata ad IVA.

Ecco che si ritrova qui l'interpretazione della disciplina fiscale impostasi a seguito della pronuncia della Corte di giustizia europea e, a nostro avviso, preferibile, in quanto più coerente al sistema normativo analizzato.