

L'irrelevanza fiscale del conferimento del marchio da parte di persona fisica

Andrea Barbera, Dottore Commercialista e Revisore in Padova

1. Premessa

Con sentenza n. 524/2016 del 15/05/2019 la Sezione n. 5 della Commissione Tributaria Regionale del Veneto si è pronunciata in appello favorevolmente al contribuente ricorrente sulla irrilevanza fiscale derivante dal conferimento in S.r.l. di un marchio da parte di soci persone fisiche.

Ripercorrendo brevemente la vicenda si emargina che l'Agenzia delle Entrate di Padova a seguito di una verifica fiscale a carico di una S.r.l. ha contestato (fra le altre) un'operazione di conferimento di un marchio - posseduto in contitolarietà da parte dei due soci persone fisiche - ed ha emesso un avviso di accertamento nei confronti della società e dei soci (in trasparenza fiscale ex art. 116 del Tuir), qualificando il valore di perizia del marchio pari a 180.000 euro in capo ai soci come reddito diverso "derivante dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere" ex art. 67, lett. l) del Tuir.

Gli atti notificati sono stati separatamente impugnati avanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Padova, ritenendo, sia la società che i soci, illegittima la pretesa dell'Ufficio, contestando tutti i rilievi e chiedendo l'annullamento degli avvisi impugnati.

Con sentenza n. 4 del 02/04/2018, la CTP di Padova, riuniti previamente i distinti procedimenti, confermava la legittimità dell'operato dell'Ufficio e la fondatezza dei rilievi contestati, rigettando i ricorsi riuniti con condanna dei ricorrenti al pagamento delle spese.

Contro la sentenza è stato interposto appello, chiedendone la riforma, in quanto ai redditi derivanti dall'utilizzazione economica dei marchi da parte di privati al di fuori dell'esercizio d'impresa e di lavoro

autonomo non può riconoscersi natura né di redditi di lavoro autonomo né di redditi diversi.

La sentenza n. 524/2016, del 15/05/2019, Sezione n. 5 della Commissione Tributaria Regionale del Veneto interviene quindi in materia di trasferimento del marchio riformando la sentenza di primo grado della CTP di Padova.

Sono interessanti gli spunti di riflessione dei giudici di appello e meritano sicuramente un'attenta lettura in quanto la presente risulta forse la prima sentenza di CTR in materia.

2. Testo della sentenza

La citata sentenza di appello n. 524/2016 del 15/05/2019 riforma la sentenza di primo grado della CTP di Padova in senso favorevole al contribuente sostenendo che: «*Quanto al punto a) dell'appello, l'obbligo di assoggettamento ad imposizione fiscale dell'incremento di ricchezza derivante, come nella fattispecie, dalla cessione o utilizzazione economica dei marchi concessi da privati non appare, dopo le innovazioni introdotte dal D.Lvo 480/92, espressamente disciplinato dal legislatore. Tale lacuna è stata rilevata da ambedue le parti in causa, e ritenuta colmata unicamente in via interpretativa, oscillando il pensiero a livello dottrinale tra chi sostiene, come i ricorrenti, l'irrelevanza fiscale della fattispecie, e chi invece, come l'Ufficio, la riconduce alle ipotesi generatrici di reddito diverso ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. 1) del Tuir, basando tale assunto sulle risoluzioni 81/E del 2002 e 30/E del 2006 dell'Agenzia delle Entrate, sostenendo che si tratta sempre di reddito e quindi di fattispecie tassabile, al di là delle disposizioni di legge. Tale tesi interpretativa è stata applicata dall'Ufficio, ma a giudizio del Collegio pare difficile adeguar-*

si ad essa non ritenendosi fondate le ragioni che la sostengono: se da una parte infatti la acquisizione del marchio determina a favore dell'impresa acquirente un costo deducibile - ed effettivamente dedotto - del reddito di impresa, dall'altra il corrispettivo pagato ai soci è costituito in parte come aumento di capitale ed in parte come riserva sovrapprezzo di azioni.

La riforma civilistica del regime giuridico del marchio, che ne prevede ora la libera trasferibilità anche da soggetti privati superando la disciplina che ne configurava la cessione o concessione in godimento come componente del reddito di impresa, non ha trovato corrispondente adeguamento nella normativa tributaria, ragione per la quale si è sviluppata quella duplice lettura interpretativa cui si è fatto cenno.

Ma anche a voler accettare la tesi dell'Ufficio, ritiene il Collegio che la cessione dei marchi non possa essere equiparata all'assunzione di un obbligo di fare, non fare e permettere, che è presupposto necessario e sufficiente per ricomprendere il relativo corrispettivo tra i redditi diversi indicati dall'art. 67 del TUIR, che ne prevede l'assoggettamento a tassazione.

Tale presupposto, infatti, non sussiste nella fattispecie, per due ordini di ragioni. L'assoggettamento a tassazione presuppone che l'operazione di cessione dei marchi abbia prodotto un reddito tassabile come incremento di ricchezza, ma di tale incremento l'Ufficio non da alcuna prova, perché da una parte l'operazione appare come un mero scambio tra il valore dei marchi ed il valore corrispondente all'aumento di capitale ed alla riserva di sovrapprezzo di azioni, dall'altra non è stato evidenziato alcun elemento che attesti un incremento di valore dei marchi, ad esempio indicandone un precedente valore commerciale di acquisto o una stima risultante da documenti fiscalmente rilevanti (bilanci sociali, dichiarazioni reddituali, etc.) Ancor più decisiva appare la seconda ragione, in quanto la cessione del marchio non può in alcun modo essere assimilata alla concessione d'uso, che ne consentirebbe l'inserimento dei proventi tra i redditi diversi indicati all'art 67, perché il diritto - o l'obbligo - di concedere in uso presuppone che il concedente abbia la proprietà del bene, mentre nella fattispecie, trattandosi di cessione del marchio ad un soggetto diverso, il cedente si spoglia della proprietà e quindi di ogni diritto sul bene stesso, ivi compreso anche il potere di concedere in uso.

Appare evidente che sussiste, sul punto specifico, una lacuna legislativa, non superabile per via interpretativa, a prescindere dalla consistenza delle ragioni addotte a supporto, a ciò ostando la specifica disposizione dell'art. 23 della Costituzione, secondo la quale "nessuna prestazione patrimoniale può essere im-

sta se non in base alla legge".

Il motivo di appello sul punto è fondato e va pertanto accolto.»

Ma esaminiamo nel dettaglio la vicenda.

3. Fatto

I due soci della società, in qualità di soggetti privati, conferivano alla società due marchi per una somma periziata pari a 180.000 euro.

Correttamente la società prendeva in carico il valore dei marchi e li ammortizzava nel corso degli anni. Il comportamento della società, ai fini delle imposte dirette, non presentava alcuna irregolarità, tanto è vero che nessuna contestazione avente per oggetto la deducibilità dei citati marchi era presente nell'avviso di accertamento.

4. La contestazione dell'Ufficio

La Direzione Provinciale di Padova, nell'avviso di accertamento, dopo aver confermato la regolarità dell'operazione posta in essere dalla contribuente, contestava alla stessa di non aver applicato, nei confronti dei due soci, le ritenute connesse alla cessione della proprietà dei due marchi, ritenendo, infatti, che il conferimento dei marchi desse luogo, in capo ai due soci privati, ad un reddito diverso (obbligo di permettere) di cui all'art. 67 del Tuir. Conseguentemente, in presenza di un reddito diverso, la società avrebbe dovuto rivestire la figura del sostituto d'imposta ed applicare la ritenuta d'acconto nella misura del venti per cento sul valore di conferimento.

5. Il ricorso di primo grado

La società, nel proprio ricorso, rilevava l'illegittimità della contestazione della Direzione Provinciale di Padova sulla base di diversi elementi:

- a) non assoggettabilità a tassazione del corrispettivo derivante dalla cessione del marchio in virtù dell'abrogazione della norma impositiva, come confermato dalla Relazione Ministeriale accompagnatoria al Tuir;
- b) impossibilità di far rientrare la cessione delle proprietà del marchio all'interno dell'obbligo di permettere;
- c) assenza nel Modello Unico di un apposito rigo in cui indicare il corrispettivo derivante dalla cessione della proprietà di un marchio operata da un privato ed assenza di tale tipologia di operazione nelle istruzioni ministeriali.

6. La sentenza di primo grado

La Commissione Tributaria Provinciale di Padova,

dopo aver preso atto dell'assenza di una norma che prevedesse la tassazione della cessione di un marchio effettuata da un soggetto privato, respingeva il motivo di ricorso affermando che la cessione di un marchio rientrerebbe tra gli obblighi di permettere.

Testualmente:

"Rimane la questione della riserva di legge, prevista dall'art. 23 della Costituzione, perché nessuna prestazione patrimoniale può essere imposta se non dalla legge.

... la relazione ministeriale richiamata dalla difesa faceva salve alcune ipotesi marginali, tra cui gli obblighi di permettere;

... la cessione del marchio può assumere rilievo tra i redditi diversi come reddito derivante dall'assunzione di obblighi di permettere.

... Ragioni di ordine logico e finalità della norma inducono ad un'interpretazione estensiva della locuzione "obbligo di permettere", superando l'interpretazione letterale valorizzata dalla difesa dei contribuenti: l'obbligo di permettere può realizzarsi attraverso una cessione, nel consenso all'utilizzazione del marchio in via definitiva da parte di terzi".

La posizione dei giudici di primo grado, quindi, risultava essere sinteticamente la seguente:

- a) l'originaria norma, che assoggettava a tassazione la cessione del marchio da parte di un privato, è stata abrogata;
- b) l'art. 23 della Costituzione prevede che l'assoggettabilità a tassazione sia prevista da una legge;
- c) la Relazione Ministeriale di accompagnamento all'abrogazione della norma avente per oggetto la tassazione del marchio da parte di un privato farebbe salve alcune ipotesi marginali tra cui gli "obblighi di permettere";
- d) nel caso di specie è assente una norma che assoggetti a tassazione la cessione del marchio da parte di un privato;
- e) al fine di farla rientrare tra i redditi tassabili è necessaria un'interpretazione estensiva "dell'obbligo di permettere", in maniera tale da evitare la violazione dell'art. 23 della Costituzione;
- f) estendendo il concetto di "obbligo di permettere" si può far rientrare la cessione del marchio da parte di un privato tra i redditi diversi.

7. Commento

La cessione della proprietà dei marchi da parti di soggetti privati era espressamente prevista dal

DPR n. 597/1973, che inseriva tale fattispecie tra i redditi da lavoro autonomo.

Dunque, fino all'entrata in vigore del Tuir, i proventi derivanti dalla cessione della proprietà di un marchio, compiuta al di fuori dell'esercizio di un'attività di impresa, erano considerati redditi di lavoro autonomo.

Con il Tuir la formulazione dell'art. 49, comma 2, lettera b) (ora art. 53), relativo ai redditi di lavoro autonomo cambiava.

E, infatti, l'art. 53 del Tuir non menziona più, tra i redditi di lavoro autonomo, quelli derivanti "dall'utilizzazione economica dei marchi di fabbrica e di commercio".

Pertanto qualsiasi corrispettivo derivante dalla cessione della proprietà di un marchio ha perso i requisiti per essere qualificato come reddito di lavoro autonomo.

Questa modifica era motivata nella Relazione Ministeriale al Tuir **"ai redditi derivanti dall'utilizzazione economica di marchi di fabbrica e di commercio non si può riconoscere né natura di redditi di lavoro autonomo, né quella di redditi diversi dato che l'utilizzazione dei marchi d'impresa avviene o in sede di trasferimento dell'azienda o di un ramo di essa o mediante la concessione di licenze non esclusive, e quindi nell'esercizio d'impresa"**.

La Relazione Ministeriale accompagnatoria al DPR n. 917/86 chiariva come ogni corrispettivo derivante dalla cessione della proprietà di un marchio da parte di un soggetto non imprenditore, non potesse più configurarsi come reddito di lavoro autonomo ovvero come reddito diverso.

Dunque, gli atti economici relativi al marchio hanno rilevanza impositiva, ai fini delle imposte sui redditi, solo se compiuti nell'ambito di un'attività d'impresa.

Precisata l'assenza di disposizioni legislative sul punto appare del tutto evidente che, nel caso di specie, non si è in presenza di un reddito diverso rappresentato da un "obbligo di permettere", da cui deriva conseguentemente l'impossibilità di effettuare "un'interpretazione estensiva", in palese violazione dell'art. 23 della Costituzione.

Interessante appare poi il richiamo che la CTP di Padova in cui affermava che la citata Relazione Ministeriale farebbe salve "ipotesi marginali per le quali potrà soccorrere l'ampia previsione dell'art. 81 n. 11" ora art. 67, comma 1, lett. l) del Tuir"

I giudici, nel richiamare un presunto passaggio della Relazione Ministeriale, fanno riferimento ad un articolo di dottrina (C. Baruchello - G. Rebecca,

Licenza e concessione di marchio da parte di privato: effetti fiscali, in "Il Fisco" n. 19/2005, pag. 2892). L'articolo richiamato dice l'esatto contrario rispetto a quanto scritto dalla Commissione Tributaria Provinciale di Padova.

Proprio la riga successiva rispetto a quella citata dai giudici precisa:

"Premesso che non si è riusciti a rintracciare la parte della relazione in cui si affermerebbe quanto richiamato dagli Autori (ossia la presenza dell'inciso che farebbe rientrare i presenti redditi tra i redditi diversi, come sostenuto in un altro intervento dottrinario da altri autori).

Dunque, i due autori dell'articolo richiamato dalla Commissione, affermano che non vi è traccia alcuna nella Relazione Ministeriale dell'inciso che farebbe rientrare i corrispettivi derivanti dalla cessione di un marchio effettuata da un privato tra i redditi diversi.

Infine con riferimento alla possibilità di far rientrare nell'obbligo di permettere la cessione della proprietà di un marchio, si ritiene che tale tesi non abbia alcun fondamento giuridico, infatti, la cessione della proprietà di un marchio presuppone:

- il trasferimento della proprietà del bene;
- il subentro integrale del cessionario;
- la perdita, da parte del cedente, di ogni diritto sul bene ceduto.

Tale elementi, evidentemente, non sono conciliabili con l'obbligo di permettere, che si sostanzia nel "consenso rilasciato ad altro soggetto per fare o non fare una determinata cosa".

8. Conclusioni

Per riassumere il contenuto della sentenza di appello, con riferimento all'obbligo di assoggettamento ad imposizione fiscale dell'incremento di ricchezza derivante dalla cessione o utilizzazione economica dei marchi concessi da privati, la CTR del Veneto rimarca alcuni punti fermi:

- a) non appare, dopo le innovazioni introdotte dal D.Lvo 480/92, espressamente disciplinato dal legislatore l'obbligo di tassazione della cessione o concessione del marchio da parte di privati;
- b) la cessione dei marchi non può essere equiparata all'assunzione di un obbligo di fare, non fare e permettere, che è presupposto necessario e sufficiente per ricomprendere il relativo corrispettivo tra i redditi diversi indicati dall'art. 67 del Tuir;
- c) non può in alcun modo essere assimilata alla concessione d'uso, perché il diritto - o l'obbligo - di concedere in uso presuppone che il concedente abbia la proprietà del bene, mentre nella fattispecie, trattandosi di cessione del marchio ad un soggetto diverso, il cedente si spoglia della proprietà e quindi di ogni diritto sul bene stesso;
- d) sussiste, sul punto specifico, una lacuna legislativa, non superabile per via interpretativa, a ciò ostando la specifica disposizione dell'art. 23 della Costituzione, secondo la quale "nessuna prestazione patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge".