

Corte di Cassazione, sez. Tributaria, sent. 26 marzo 2003, n. 4452

Svolgimento del processo

Con atto dell'1.6.1993, qualificato come cessione di un ramo di azienda, la I. s.p.a. trasferiva alla D. s.p.a. (poi denominata I. s.p.a.) beni destinati alla produzione di articoli di abbigliamento (cd. jeanseria, comprendente pantaloni, giubbotti, camicie e magliette).

Il corrispettivo della cessione veniva pagato dalla D. in parte nel 1993 ed in parte nel 1994.

La cessione scontava l'imposta di registro in misura proporzionale.

L'ufficio IVA di Pesaro, assumendo che il trasferimento aveva ad oggetto alcuni marchi di titolarità della I., assoggettava l'operazione all'IVA. Di conseguenza, l'Ufficio con separati avvisi contestava per gli anni 1993 e 1994 alla I. l'omessa fatturazione e l'infedele presentazione della dichiarazione IVA annuale e alla D. l'omessa autofatturazione ai sensi dell'art. 41, comma 6 D.P.R. n. 633/1972, esigendo da ambo le società l'I.V.A. relativa e irrogando le rispettive sanzioni.

Le contribuenti presentavano ricorsi avverso gli avvisi (complessivamente quattro) emessi dall'Amministrazione finanziaria adducendo di avere posto in essere una cessione di ramo di azienda. A sostegno del loro assunto depositavano in giudizio copia del decreto con il quale il giudice delegato del Tribunale di Milano, sez. 2 civile, aveva autorizzato il 31/12/1992 la R. s.r.l., ammessa alla procedura di concordato preventivo, a cedere il complesso in parola alla I..

Le ricorrenti precisavano che oggetto della cessione dalla R. alla I. erano gli stessi beni successivamente trasferiti dalla I. alla D.; sicché, considerando che la prima cessione era stata espressamente qualificata dall'autorità giudiziaria ordinaria come trasferimento di un ramo d'azienda, sostenevano che alle medesime conclusioni si doveva pervenire anche con riguardo alla seconda cessione.

I ricorsi presentati dalle contribuenti venivano accolti dalla Commissione tributaria provinciale di Pesaro. In particolare, per quanto riguardava il periodo d'imposta in questa sede controverso (1994), con sentenza n. 21 depositata il 20/1/97 il Primo giudice riconosceva che la I. aveva ceduto alla D. un ramo di azienda.

L'appello presentato dall'Ufficio veniva rigettato dalla Commissione tributaria regionale delle Marche con la sentenza indicata in epigrafe.

Osservava il giudice di 2° grado che dall'atto di cessione emergeva con chiarezza la volontà dei contraenti di trasferire l'intero impianto commerciale preposto alla produzione degli articoli di "jeanseria". Con espressa clausola contrattuale si era convenuto che il trasferimento riguardava non solo il marchio "D." e i suoi figurativi, ma anche tutta l'attrezzatura, l'intera rete di vendita costituita dai rappresentanti, nonché gli elenchi clienti e fornitori con il passaggio all'acquirente di tutti i rapporti giuridici obbligatori, sia attivi sia passivi. Erano stati quindi ceduti beni e rapporti che, organizzati nel loro insieme, costituivano un complesso organico idoneo a realizzare la continuazione dell'attività imprenditoriale dell'azienda ceduta.

La Commissione regionale riteneva pertanto, che le contribuenti avevano legittimamente assoggettato la cessione in parola all'imposta di registro.

Propone ricorso per cassazione l'Amministrazione finanziaria sulla base di due motivi.

Resiste con controricorso la soc. I. la quale ha presentato anche memoria difensiva.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo l'Amministrazione finanziaria denuncia la violazione degli artt. 3, comma 2, e 41, commi 1 e 6 del D.P.R. n. 633/1972; dell'art. 43, comma 2 di tale decreto; dell'art. 6, 8° comma e 2° comma, del d.lgs 471/1997.

Deduce l'Amministrazione finanziaria che a norma dell'art. 2573, comma 1, del c.c. (testo originario) il diritto all'uso esclusivo del marchio poteva essere trasferito soltanto con l'azienda o con un ramo particolare di questa. La cessione unitaria e contestuale dell'azienda e del marchio costituiva

pertanto, sotto il vigore del richiamato art. 2573, un negozio complesso da assoggettare ad un duplice regime di imposizione: la cessione di azienda ad imposta di registro (art. 2 della tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. n. 634/72) e la cessione del marchio ad IVA (art. 3, comma 2 del D.P.R. n. 633/1972).

Alle medesime conclusioni - conclude la ricorrente - si doveva pervenire dopo l'entrata in vigore del d.lgs. n.480/1992 con il quale era stato modificato il regime civilistico della circolazione dei marchi. Le sanzioni irrogate non erano state scriminate dallo ius superveniens (art. 3 d.lgs. 472/1997). Infatti, l'omessa fatturazione delle operazioni era punibile ex art. 6, 8° comma, del d.lgs. 471/1997; inoltre, la I., non contabilizzando ai fini IVA tale operazione, aveva esposto in dichiarazione un'eccedenza rimborsabile maggiore alla reale di lire 35.340.000 nel 1993 e di lire 55.860.000 nel 1994, fattispecie sanzionata ex art. 6, 4° comma, d.lgs. 471/1997.

Le sanzioni dovevano perciò essere confermate.

2. Con il 2° motivo del ricorso l'Amministrazione finanziaria denuncia la violazione degli artt. 2969, 2555 e, 2727 c.c.; nonché l'insufficienza e illogicità della motivazione.

Lamenta la ricorrente che la Commissione regionale aveva ritenuto vincolante, in ordine alla qualificazione giuridica dell'atto di cessione, il decreto del giudice delegato di ammissione alla procedura di concordato preventivo della R. s.r.l. benché tale decreto non avesse carattere decisivo, non fosse stato emesso in contraddittorio con l'amministrazione e fosse insuscettibile di giudicato.

Sostiene poi l'Amministrazione finanziaria che, in ogni caso, quello ceduto non era un ramo d'azienda dal momento che i beni trasferiti consistevano in "cartamodelli, elementi decorativi di abiti, targhette recanti il marchio", come tali inidonei - in assenza dei macchinari e dell'immobile - a costituire un complesso organizzato per l'esercizio di attività imprenditoriale.

Non era infatti vero che era stata ceduta tutta l'attrezzatura, come aveva ritenuto il giudice di appello sull'erroneo presupposto che erano stati ceduti anche beni non compresi nell'elenco dell'atto di cessione.

3. Controdeduce la contribuente, con riferimento al primo motivo del ricorso, che la disciplina civilistica *ratione temporis* applicabile nella specie era quella dettata dall'art. 2573 c.c. nel testo novellato dall'art. 83 del d.lgs. 4.12.1992, n. 480. Il ramo d'azienda era stato, infatti, ceduto dalla I. alla D. il 1°/6/1993, dopo l'entrata in vigore di tale decreto.

Ora, in forza delle modifiche apportate dal decreto legislativo n. 480/1992 al richiamato art. 2573, a far data dal 1993 il marchio può circolare separatamente dall'azienda.

Conseguentemente, se il marchio viene trasferito con un negozio autonomo e giuridicamente distinto rispetto a quello di cessione di azienda, il trasferimento del marchio costituisce una prestazione di servizi imponibile ai fini IVA giusta quanto dispone l'art. 3, comma 2, n. 2) del D.P.R. n. 633/1972, e la cessione di azienda va assoggettata ad imposta di registro in forza del combinato disposto di cui agli artt. 2, comma 3, del D.P.R. 633/1972 e 40 del D.P.R. 131/1986. Invece, se manca detta contestualità ed autonomia, il trasferimento di azienda comporta, in assenza di pattuizioni contrarie, anche il trasferimento del marchio, e di quest'ultimo, che rappresenta un elemento costitutivo dell'azienda, si deve tenere conto nella determinazione della base imponibile sulla quale liquidare l'imposta di registro. La teoria della doppia tassazione in caso di trasferimento contestuale del marchio e dell'azienda non era, d'altra parte, fondata neppure con riferimento al testo originario dell'art. 2573 c.c., perché se l'azienda era già costituita alla data del trasferimento del marchio, il negozio di cessione di azienda scontava unicamente l'imposta di registro in misura proporzionale. L'art. 3, comma 2, n. 2 del D.P.R. 633/1972 sull'assoggettamento ad IVA della cessione dei marchi doveva trovare applicazione solo nel caso del loro trasferimento da parte di un soggetto che non ne aveva ancora iniziato lo sfruttamento commerciale, vale a dire da un soggetto che non aveva ancora costituito uno specifico ramo aziendale destinato all'utilizzazione di quel marchio.

Era poi inammissibile il profilo del 1° motivo di censura concernente l'applicabilità delle sanzioni previste dall'art. 6, commi 8° e 4° del d.lgs. 471/1997, atteso che la relativa doglianza non aveva costituito motivo di appello e su di essa non si era pronunciata la Commissione regionale (né aveva

motivo per occuparsene, avendo ritenuto che la I. e la D. avevano stipulato un contratto di cessione di un ramo di azienda, come tale soggetto all'imposta di registro).

4. Con riferimento al 2° motivo del ricorso la contribuente deduce che la Commissione regionale non aveva ritenuto vincolante il decreto in parola limitandosi ad attribuire a quest'ultimo il valore di una fonte di prova, insieme ad altre, della cessione di un ramo di azienda. Dalla motivazione della sentenza impugnata, infatti, risultava che a tale conclusione i giudici erano pervenuti argomentando, per un verso, dalla volontà manifestata dalle parti nell'atto di cessione (elemento soggettivo) e, per altro verso, dalla natura dei beni effettivamente ceduti con l'atto di trasferimento (elemento oggettivo). Tra i beni ceduti dalla I. alla D. vi erano poi i macchinari (rappresentati, nella specie, dai telai e dai cilindri di stampa), e cioè proprio quei beni ritenuti indispensabili dalla ricorrente per l'esistenza di un ramo di azienda.

Parimenti infondata, secondo la contribuente, era infine la censura di illogicità e insufficienza della motivazione.

Con memoria la società I. deduce che il marchio era uno dei beni costitutivi dell'azienda e che la Commissione regionale, con un accertamento di fatto non censurabile in cassazione, aveva qualificato il negozio tra la I. e la D. come cessione di azienda o di un ramo di essa. Il ricorso dell'IVA di Pesaro era poi inammissibile perché detto ufficio era privo di legittimazione.

5. Il ricorso dell'Ufficio IVA di Pesaro è inammissibile perché detto Ufficio manca di legittimazione. La soggettività processuale degli uffici tributari si conclude con il giudizio d'appello, sicché il singolo ufficio è privo di soggettività esterna per quanto attiene al giudizio di cassazione.

6. Il 1° motivo del ricorso del Ministero delle Finanze è fondato.

A norma dell'art. 3 comma 2 del D.P.R. 633/1972 costituiscono prestazioni di servizi, se effettuati verso corrispettivo, le cessioni di marchi.

Ora, se si tiene presente che l'art. 2573 primo comma c.c., nel testo esistente prima della novella introdotta con l'art. 83 del d.lgs. 4.12.1992 n. 480 in attuazione della direttiva Cee 89/104, e l'art. 15 del r.d. n. 929/1942 prevedevano che il diritto all'uso esclusivo del marchio registrato poteva essere trasferito soltanto con l'azienda o con un ramo particolare di questa, si deve ritenere che con l'assoggettamento del trasferimento del marchio all'IVA il legislatore ha inteso riferirsi all'unica ipotesi all'epoca possibile di cessione del marchio da parte di un imprenditore, quella cioè del suo trasferimento con l'azienda o con un ramo particolare di essa.

Né può sostenersi che con l'assoggettamento della cessione del marchio all'IVA il legislatore fiscale avrebbe inteso riferirsi all'ipotesi del suo trasferimento da parte di un soggetto che non ne abbia ancora iniziato lo sfruttamento commerciale, e cioè di un soggetto non imprenditore. Ciò non solo perché è illogico ritenere con una norma di carattere generale, qual è il citato art. 3 comma 2 n. 2 D.P.R. 633/1972 in tema di cessione di marchi, il legislatore abbia inteso riferirsi solo all'ipotesi del tutto marginale del suo trasferimento da parte del cedente non imprenditore, ma per la ragione fondamentale che l'I.V.A. si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese (oltre che di arti o professioni e sulle importazioni). Conseguentemente è logico argomentare che il citato art. 3, comma 2, n. 2 non possa che riferirsi all'ipotesi di cessione di marchi effettuate, dietro corrispettivo, nell'esercizio di un'impresa, difettando altrimenti un requisito essenziale ai fini dell'applicabilità dell'I.V.A. (cfr. art. 1 del D.P.R. 633/1972).

Si deve pertanto concludere che in caso di trasferimento del marchio con l'azienda (unica ipotesi consentita sulla base del testo originario dell'art. 2573 c.c.), sul piano fiscale doveva procedersi ad una distinta tassazione, cioè all'imposta di registro per la tassazione della cessione di azienda o di un suo ramo e all'I.V.A. per il trasferimento del marchio (che il legislatore, ai fini impositivi, ha considerato come una prestazione di servizio e non come una cessione di bene, quasi a volere distinguere sul piano fiscale anche solo tale profilo la cessione di azienda dal trasferimento del marchio).

Non gioverebbe in contrario rilevare che il d.lgs. 4.12.1992 n. 480, il quale, in attuazione della direttiva n. 89/104 Cee, ha sostituito l'art. 15 del r.d. n. 929/1942 e l'art. 2573 c primo comma c.c., consente ora il trasferimento del marchio distintamente dalla cessione di azienda. Al mutamento della

disciplina civilistica non si è accompagnato alcun mutamento di quella fiscale; invero, sia nel caso di cessione dell'azienda o di un suo ramo congiuntamente con quella del marchio, sia in caso di trasferimento del marchio separatamente dall'azienda, la normativa sul piano tributario è rimasta quella originaria secondo cui la cessione di azienda è soggetta all'imposta di registro e il trasferimento del marchio all'IVA, indipendentemente dalla contestualità o meno delle due operazioni.

Il 1° motivo del ricorso del Ministero dell'Economia e delle Finanze va pertanto accolto per quanto di ragione. Restano assorbiti il profilo finale del medesimo motivo (questione delle sanzioni) e il 2° motivo; consegue la cassazione della sentenza impugnata e il rinvio, anche per la pronunzia sulle spese del giudizio di cassazione, ad altra sezione della Commissione tributaria regionale delle Marche, che dovrà attenersi al principio di diritto sopra enunciato.

P.q.m.

Dichiara inammissibile il ricorso dell'Ufficio I.V.A. di Pesaro.

Accoglie il primo motivo del ricorso del Ministero dell'Economia e delle Finanze per quanto di ragione, assorbiti il profilo finale del medesimo motivo e il secondo motivo; cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per la pronunzia sulle spese del giudizio di cassazione, ad altra sezione della Commissione tributaria regionale delle Marche.