

Risposta n. 546

OGGETTO: Trattamento fiscale - Cessione ramo d'azienda.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

La Società ALFA (di seguito l'Istante o la Società) opera nel settore della produzione e del commercio all'ingrosso di profumi e cosmetici, collaborando con griffe e designer della moda italiana.

La Società cura ogni fase di sviluppo dei prodotti, dall'ideazione del *concept* creativo alla scelta della fragranza, dallo studio del *packaging* alla produzione industriale, fino all'identificazione del posizionamento commerciale selettivo, sostenuto con le più efficaci strategie di *marketing*, *merchandising* e comunicazione. L'attività di produzione viene materialmente svolta per mezzo di terzisti in conto lavoro situati prevalentemente in Italia, mentre la Società istante gestisce direttamente la fase della commercializzazione, logistica inclusa.

Nel corso degli anni, la Società ha ottenuto in licenza pluriennale l'uso di diversi marchi della moda per la realizzazione di svariati profumi e prodotti cosmetici.

Per gli anni a venire, la Società ha fissato come obiettivo strategico l'acquisizione della proprietà diretta e lo sviluppo di marchi propri, in modo da vedere

rafforzata la propria continuità aziendale e la propria autonomia rispetto alle decisioni che le società di moda prenderanno in futuro circa la concessione in licenza del proprio *brand* a licenziatari terzi per la produzione e commercializzazione di profumi e di prodotti cosmetici.

In linea con l'anzidetto obiettivo strategico di acquisizione della proprietà di marchi in nome proprio, la Società istante ha negoziato con la società BETA (di seguito la Cedente) i termini e le condizioni per l'acquisizione della proprietà piena ed esclusiva di determinati marchi nel campo della profumeria (di seguito i "Marchi"). Nel contesto di tale operazione, ALFA e BETA hanno altresì concordato che, al fine di evitare confusione sul mercato e condotte che potessero intaccare il valore e l'immagine dei Marchi oggetto di acquisto, l'Istante si sarebbe altresì resa cessionaria oltre che dei Marchi: (i) di taluni diritti di proprietà intellettuale accessori a questi ultimi (segnatamente: i disegni utilizzati per il packaging dei prodotti contraddistinti dai Marchi, i relativi nomi a domini e talune formule specificamente individuate dalle parti ed utilizzate per la produzione di alcuni dei prodotti contraddistinti dai Marchi), nonché (ii) del magazzino della Cedente afferente ai Marchi, composto da prodotti finiti contraddistinti dai Marchi e dalle relative componenti, materie prime e materiale promozionale, in quanto diversamente tale magazzino avrebbe rischiato di essere smaltito da BETA, successivamente al perfezionamento dell'acquisto da parte di ALFA dei Marchi, con modalità contrastanti con la strategia commerciale adottata da quest'ultima in relazione alla commercializzazione e sviluppo degli stessi.

BETA, società fondata nel ... a ... e dal ... facente parte del gruppo X, ha rappresentato per oltre N anni uno dei più importanti attori di riferimento nell'industria dei profumi e della cosmetica in Italia; era (ed è tutt'ora) proprietaria di taluni marchi registrati in diversi Paesi del mondo (tra cui - ma non solo - i Marchi oggetto dell'operazione sopra descritta).

L'assemblea straordinaria degli azionisti del ..., tuttavia, considerato l'andamento delle vendite dei prodotti, nonché l'andamento involutivo del mercato di riferimento

nell'ultimo triennio, ha posto BETA in liquidazione volontaria. Relativamente alla distribuzione e commercializzazione, la Cedente, opera per il tramite (i) delle proprie filiali in ... (che, per l'appunto non sono filiali produttive, ma dedicate esclusivamente alla commercializzazione dei prodotti); (ii) dei propri agenti attivi sul territorio italiano, nonché (iii) di un'ampia rete di distributori attiva a livello globale, in virtù di accordi di vario tipo gestiti dal personale della Cedente. Per quanto riguarda, in particolare, la commercializzazione dei prodotti a marchio X, la Cedente si avvale inoltre di un flagship store a gestione diretta, sito in

Con specifico riferimento all'operazione di cessione in corso, l'Istante segnala che la stessa è regolata dai seguenti accordi:

"Accordo Quadro" (di seguito, "Accordo Quadro") stipulato tra ALFA e BETA, con il quale ALFA si è impegnata ad effettuare gli acquisti sopra indicati, dei Marchi, di taluni diritti di proprietà intellettuale e del Magazzino;

l'accordo contenente pattuizioni specifiche riguardanti taluni prodotti contraddistinti dai Marchi la cui la produzione e commercializzazione è stata interrotta dalla Cedente da tempo (allegato n. 3);

"Contratto di cessione di marchi e di diritti IP, strumentali alla cessione esclusiva dei marchi" (di seguito, "Contratto di cessione Marchi e IP strumentali"), stipulato tra ALFA e BETA in data (allegato n. 4);

"Contratto di cessione di Magazzino" (di seguito, "Contratto Magazzino") stipulato tra ALFA e BETA in data

In forza dei Contratti di compravendita stipulati tra le parti, ALFA ha acquistato e BETA ceduto il diritto di proprietà pieno ed esclusivo dei Marchi (questi ultimi individuati in dettaglio nell'Allegato A dell'Accordo Quadro) e dei seguenti diritti di proprietà intellettuale strumentali alla cessione dei Marchi: a) i disegni utilizzati per il packaging dei prodotti contraddistinti dai Marchi individuati nell'Allegato B dell'Accordo Quadro (di seguito i "Disegni"); b) i nomi a dominio correlati ai Marchi individuati nell'Allegato B dell'Accordo Quadro (di seguito i "Domini"); c) le formule

chimiche utilizzate per la produzione di alcuni prodotti contraddistinti dai Marchi individuate nell'Allegato B dell'Accordo Quadro (di seguito le "Formule"); nonché il magazzino di BETA relativo ai prodotti contraddistinti dai Marchi e alle relative componenti, materie prime e materiale promozionale, nella consistenza che lo stesso avrà al momento della cessione dei suddetti Marchi (di seguito il "Magazzino").

Il corrispettivo per l'acquisto dei Marchi, dei Disegni, dei Domini e delle Formule è stato pattuito dalle parti nell'importo complessivo e onnicomprensivo di ..., oltre IVA. Il corrispettivo per l'acquisto del Magazzino è stato pattuito dalle parti nell'importo di ..., oltre IVA.

Posto quanto sopra, l'Istante chiede se l'operazione descritta nei Contratti di compravendita sia qualificabile ai fini fiscali come una cessione di singoli beni, imponibile ai fini IVA ai sensi del d.P.R. 633/1972, ovvero se, diversamente, la detta operazione configuri una cessione di ramo d'azienda, esclusa dall'ambito di applicazione dell'IVA ai sensi dell'art. 2, comma 3, lett. b del d.P.R. 633/1972 e assoggettata ad imposta di registro in misura proporzionale ai sensi e per gli effetti del combinato disposto dell'art. 2 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 e dell'articolo 2, comma 1, della Tariffa, parte I, allegata al medesimo.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che l'operazione che si intende realizzare, attraverso i Contratti di compravendita sopra indicati, abbia ad oggetto la cessione di singoli marchi e beni ad essi strumentali la cui cessione a titolo oneroso è imponibile ai fini IVA e - in virtù del principio di alternatività IVA/registo di cui all'art. 40 del d.P.R. n. 131/1986 - assoggettabile a imposta di registro in sede di registrazione del contratto di cessione in misura fissa ai sensi dell'art. 11 della Tariffa, parte I del d.P.R. n. 131/1986.

A parere della Società istante, infatti, i beni ceduti di cui all'Accordo Quadro non possono essere considerati come costitutivi di un ramo d'azienda non ricorrendone i

presupposti, trattandosi, invece, di compravendita di marchi e beni ad essi strumentali, ceduti quali beni a sé stanti e separatamente dall'azienda, che rimane invece in capo a BETA. Residuano, infatti, in capo a quest'ultima lo stabilimento produttivo, gli impianti e le attrezzature per la produzione, la forza lavoro, vari contratti e rapporti, l'organizzazione interna che si occupa delle varie attività connesse con la esternalizzazione di parte della produzione presso soggetti terzi e la commercializzazione dei prodotti, etc.

Tale conclusione sarebbe avvalorata, ad avviso dell'Istante, dai seguenti elementi: i) carenza del requisito dell'eterogeneità dei beni trasferiti.; ii) carenza del requisito della "potenzialità produttiva".

Con riferimento alla carenza del requisito dell'eterogeneità dei beni trasferiti, l'Istante segnala che la causa principale dei Contratti di compravendita in esame risiede esclusivamente nell'acquisto dei Marchi. Gli altri beni oggetto dell'Accordo Quadro (i.e. i Disegni, i Domini, le Formule e il Magazzino), infatti, sono stati ricompresi nell'Accordo Quadro soltanto in ragione della loro intrinseca inscindibilità dai Marchi, ed, in particolare, al fine di garantire il godimento e utilizzo "pieno ed esclusivo" degli stessi da parte del cessionario, ai sensi dell'art. 832 c.c., nonchè per assicurare il rispetto della normativa in materia di diritto della concorrenza e della normativa sanitaria e di pubblica sicurezza applicabile al caso di specie.

In particolare, sull'acquirente di un marchio, evidenzia l'Istante, permane l'obbligo di mantenere costante il livello qualitativo che i prodotti possedevano prima del trasferimento, ovvero, in caso di variazione della qualità e caratteristiche degli stessi, di informare il mercato di conseguenza.

È giocoforza, quindi, che la Società istante - al fine di mantenere invariate le caratteristiche qualitative ed estetiche associate ai Marchi oggetto di cessione così come sancito normativamente dall'art. 24 co. 4 c.p.i. - ha dovuto altresì includere nei Contratti di compravendita anche le Formule (che attribuiscono al prodotto le caratteristiche olfattive associate ai Marchi ceduti) e i Disegni (che attribuiscono al

prodotto che reca i Marchi ceduti le caratteristiche estetiche ad essi associate).

Inoltre, l'inclusione delle Formule nell'oggetto dell'Accordo Quadro si è resa altresì necessaria, da un punto di vista legale, per verificare e garantire il rispetto della normativa sanitaria e di pubblica sicurezza.

In relazione all'inclusione dei Domini nell'oggetto dell'Accordo Quadro, l'Istante evidenzia, altresì, che si tratta di segni coincidenti con la parte denominativa dei marchi, che non potrebbero essere utilizzati da nessun soggetto terzo, in virtù del principio di unitarietà dei segni distintivi di cui all'art. 22 c.p.i..

Da ultimo, con specifico riferimento all'inclusione del Magazzino nell'oggetto dei Contratti di compravendita, l'Istante evidenzia che, nelle ipotesi di acquisto di marchi, è una più che consolidata prassi commerciale quella di acquistare unitamente ai diritti di proprietà intellettuale oggetto di trasferimento altresì tutti i prodotti e le materie prime/semilavorati connessi ai marchi ceduti in giacenza presso il cedente al momento della cessione dei marchi.

La ragione di ciò risiede nuovamente nel consentire all'acquirente di un marchio di potere disporre in modo pieno ed esclusivo dello stesso incluso quindi anche il diritto di decidere, senza ingerenze da parte del cedente, la migliore strategia commerciale connessa ai prodotti che recheranno il marchio compravenduto. In caso di mancato acquisto del Magazzino, il rischio per ALFA sarebbe stato infatti quello di dover fronteggiare una politica di vendita a stock da parte di BETA sulla base di prezzi che, di per sé, avrebbero potuto incidere negativamente sul valore, l'immagine e la reputazione dei Marchi e il loro posizionamento sul mercato nonché attraverso canali distributivi potenzialmente incoerenti con la storia dei Marchi e le future strategie commerciali di ALFA sugli stessi.

La Società istante è del parere che l'oggetto della cessione di cui ai Contratti di compravendita in esame è rappresentato, di fatto, da un unico asset patrimoniale, i.e. i Marchi e i diritti strumentali ad essi (i.e. i Disegni, i Domini, le Formule e il Magazzino) i quali sono stati oggetto di specifica valutazione economica separata dai

rimanenti asset patrimoniali di BETA e che in ragione della loro inscindibilità giuridica ed economica non costituiscono un insieme eterogeneo di beni ovvero sia una "universitas" di beni materiali, immateriali e di rapporti giuridico-economici suscettibili di consentire l'esercizio dell'attività di impresa.

Inoltre, relativamente alla carenza del requisito della "potenzialità produttiva", l'Istante ritiene evidente l'assenza del c.d. elemento teleologico, i.e. l'organizzazione, che caratterizza in modo essenziale la definizione di azienda e di ramo d'azienda, in quanto l'acquisto della proprietà dei Marchi unitamente agli altri beni oggetto dei Contratti di compravendita (i.e. i Disegni, i Domini, le Formule e il Magazzino) non permettono, autonomamente, l'esercizio di un'attività di impresa per la produzione e commercializzazione di profumi e prodotti cosmetici.

Ciò posto, l'Istante ribadisce che la mera detenzione di un marchio e di beni ad esso correlati non costituisce una *"entità economica organizzata in maniera stabile la quale, in occasione del trasferimento, conservi la sua identità e consenta l'esercizio di una attività economica finalizzata al perseguimento di uno specifico obiettivo"*. Infatti, l'attività economica consistente nella produzione e distribuzione di profumi si compone di processi produttivi, logistici e distributivi molto complessi, del tutto autonomi rispetto all'elemento marchio (che di fatto contraddistingue "solamente" il prodotto finale).

Nel caso di specie, non è previsto il trasferimento in capo all'Istante: dello stabilimento produttivo con i relativi impianti e macchinari; dei dipendenti dell'azienda; degli accordi e dei rapporti di vario tipo con i soggetti terzi presso cui è esternalizzata parte della produzione; dei contratti di acquisto per la fornitura delle materie prime e di tutto quanto necessario alla realizzazione materiale dei profumi o prodotti cosmetici associati ai Marchi; dei contratti con gli agenti e con gli altri soggetti coinvolti nella distribuzione commerciale.

Alla luce di quanto sopra, la Società ritiene che l'operazione disciplinata dai Contratti di compravendita deve, dunque, essere qualificata come cessione di singoli

beni e non come cessione di ramo azienda non sussistendone i presupposti.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 2555 del codice civile qualifica l'azienda come *"il complesso dei beni organizzato dell'imprenditore per l'esercizio dell'impresa"*.

Con riferimento alla nozione di azienda, questa Amministrazione ha avuto modo di chiarire che la stessa deve essere intesa in senso ampio, comprensiva anche delle cessioni di complessi aziendali relativi a singoli rami d'impresa. Va precisato, comunque, che la cessione deve riguardare l'azienda o il complesso aziendale nel suo insieme, intesa quale *universitas* di beni materiali, immateriali e di rapporti giuridico-economici suscettibili di consentire l'esercizio dell'attività di impresa e non i singoli beni che compongono l'azienda stessa (cfr. circolare del 19 dicembre 1997, n. 320).

Anche la giurisprudenza di legittimità nell'evidenziare che l'azienda è un complesso di beni organizzati per l'esercizio dell'impresa, individua nell'organizzazione di tale complesso la sua connotazione essenziale (cfr. Cass. SS.UU. 5 marzo 2014, n. 5087). Nell'ambito della cessione d'azienda, la suprema Corte ha avuto modo di precisare che si deve trattare di un insieme organicamente finalizzato *ex ante* all'esercizio dell'attività d'impresa, di per sé, idoneo a consentire l'inizio o la prosecuzione di quella determinata attività. Ne deriva che, se non è necessaria la cessione di tutti gli elementi che normalmente costituiscono l'azienda, deve tuttavia potere essere rilevato che, nel complesso di quelli ceduti, permanga un residuo di organizzazione che ne dimostri l'attitudine all'esercizio dell'impresa, sia pure mediante la successiva integrazione da parte del cessionario (così, da ultimo, anche Cass., n. 9575 del 11.05.2016, che ha confermato Cass. n. 21481 del 09.10.2009; Cass. n. 1913 del 30.01.2007).

Alla luce di ciò, è necessario identificare i fattori rivelatori dell'esistenza dell'azienda o del ramo d'azienda, che si possono individuare nella "organizzazione",

nei "beni" e nel loro fine "per l'esercizio dell'impresa". Deve essere rintracciata una coesione unitaria dei suddetti elementi, funzionalmente legati da un rapporto di complementarità strumentale, contraddistinti dall'essere destinati all'esercizio dell'impresa.

A tal riguardo, si evidenzia che non si possono fissare aprioristicamente, in via generale ed astratta, quali e quanti beni e rapporti siano necessari a costituire o, meglio, ad identificare, il nucleo indispensabile per determinare l'esistenza di un'azienda, poiché non assume esaustiva rilevanza il semplice complesso di "beni", in sé e per sé stesso considerato, ma anche i "legami" giuridici e di fatto tra gli stessi, nonché la destinazione funzionale del loro insieme.

In altri termini, al fine di individuare una cessione di azienda o di ramo di azienda, quanto ceduto deve essere di per sé un insieme organicamente finalizzato all'esercizio dell'attività d'impresa ed autonomamente idoneo a consentire l'inizio o la continuazione di quella determinata attività da parte del cessionario.

Nel caso in esame, l'operazione di cessione è regolata dai seguenti accordi stipulati tra ALFA e BETA: i) Accordo Quadro che definisce le condizioni generali dell'intera operazione commerciale e con il quale ALFA si è impegnata ad effettuare gli acquisti dei Marchi, di taluni diritti di proprietà intellettuale (Disegni, Domini, Formule) e del Magazzino; ii) l'Accordo contenente pattuizioni specifiche riguardanti taluni prodotti contraddistinti dai Marchi la cui la produzione e commercializzazione è stata interrotta dalla Cedente da tempo; iii) "Contratto di cessione di marchi e di diritti IP, strumentali alla cessione esclusiva dei marchi"; iv) Contratto di cessione di Magazzino.

Dagli elementi forniti, si ritiene che l'insieme dei Marchi, le Formule, i Disegni, i Domini e tutti i diritti di proprietà intellettuale connessi, insieme al Magazzino, integri, di fatto, una struttura organizzativa aziendale, in quanto trattasi di una serie di elementi che, combinati tra loro, possono prefigurare un'organizzazione potenzialmente idonea, nel suo complesso, allo svolgimento di un'attività economica a sé stante.

Gli Asset sopra indicati, infatti, seppur suscettibili di autonoma valutazione economica presi singolarmente, ceduti contestualmente in quanto preordinati all'obiettivo strategico dell'Istante di acquisizione della proprietà diretta e dello sviluppo di marchi propri, in modo da vedere rafforzata la propria continuità aziendale, possono essere ragionevolmente considerati suscettibili di una valutazione unitaria quale "cessione di ramo di azienda".

Peraltro, giova sottolineare che - considerato il particolare settore di mercato, dei profumi e dei beni per l'igiene personale, nel quale la cessione avviene - l'istante, attraverso la suddetta operazione commerciale, non si limita ad acquisire solo un singolo "marchio" o una serie di "marchi", ma, di fatto, attraverso l'acquisizione della serie di beni materiali e immateriali (sopra elencati) strettamente concatenati tra loro, intende acquisire il segmento di mercato dei profumi e cosmetici detenuto da BETA, attualmente in liquidazione volontaria, al fine di continuare l'attività di produzione e commercializzazione dei suddetti prodotti.

A sostegno di ciò, si segnala che le parti hanno, al riguardo, stipulato uno apposito Accordo contenente pattuizioni specifiche riguardanti taluni prodotti contraddistinti dai Marchi la cui la produzione e commercializzazione è stata interrotta dalla Cedente da tempo, proprio al fine di acquisire la proprietà dei suddetti Marchi con lo scopo di riprenderne la produzione e relativa commercializzazione in via esclusiva (cfr. art. 1.1. del relativo accordo).

Gli elementi sopra evidenziati, dunque, consentono di configurare nel caso in oggetto una cessione di ramo di azienda, in linea, peraltro, con la qualificazione data a riguardo dal consolidato orientamento della Corte di giustizia UE.

In particolare, con la sentenza C-497/01 del 27 novembre 2003, la Corte ha precisato che la nozione di *"trasferimento (...) di una universalità totale o parziale di beni"*, pur non essendo definita dalla normativa IVA comunitaria, si riferisce a qualsiasi trasferimento di un'azienda o di una parte autonoma di quest'ultima, compresi gli elementi materiali e immateriali che insieme costituiscono un'impresa o una parte

di impresa idonea a svolgere un'attività economica autonoma. A tal fine è, però, necessario che il cessionario abbia intenzione di gestire l'azienda o il ramo di azienda trasferita, *"e non semplicemente di liquidare immediatamente l'attività interessata nonché, eventualmente, vendere lo stock"*.

Successivamente, nella sentenza C-444/10 del 10 novembre 2011, la Corte ha altresì precisato che *"affinché si configuri un trasferimento di un'azienda o di una parte autonoma di un'impresa (...), occorre che il complesso degli elementi trasferiti sia sufficiente per consentire la prosecuzione di un'attività economica autonoma"* (punto 26), che può essere anche diversa da quella esercitata dal cedente (causa C-497/01, cit., punto 45).

Ciò che effettivamente rileva ai fini della applicazione dell'IVA, secondo l'interpretazione della Corte di Giustizia, è, pertanto, la possibile prosecuzione dell'attività d'impresa da parte del cessionario con un complesso di beni materiali e immateriali che permetta di svolgere un'attività economica autonoma e attuale, e che mantenga la sua identità funzionale anche successivamente al suo trasferimento.

Posto quanto sopra, nel caso di specie, sulla base dei fatti, dei dati e degli elementi rappresentati, assunti acriticamente così come esposti nell'istanza di interpello, si ritiene che l'operazione descritta sia qualificabile come cessione di ramo di azienda e non come cessione di singoli beni, e, in quanto tale, esclusa dal campo di applicazione dell'IVA ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lettera b), del d.P.R. n. 633 del 1972.

Conseguentemente, all'operazione prospettata deve essere applicata l'Imposta di Registro in misura proporzionale ai sensi e per gli effetti dell'articolo 23 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, secondo cui, se una disposizione ha per oggetto più beni e diritti per i quali sono previste aliquote diverse, si applica l'aliquota più elevata, salvo che per i singoli beni o diritti sia pattuito un corrispettivo distinto.

Tenuto conto che nella fattispecie rappresentata, il ramo di azienda ceduto è composto esclusivamente da beni mobili, in relazione a detta cessione, si applica

l'aliquota proporzionale del 3 per cento, prevista dal combinato disposto degli articoli 2 e 9 del Tariffa, Parte Prima, allegata al TUR.

(firmato digitalmente)