

IRRILEVANZA FISCALE NELLA CESSIONE DEL MARCHIO D'IMPRESA DA PERSONA FISICA: ANALISI DEL VUOTO NORMATIVO

di Bernardino Quattrociochi*

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. La distinzione tra concessione e cessione del marchio. – 3. Possibili collocazioni del reddito da trasferimento del marchio nelle categorie reddituali del TUIR. – 4. La soluzione della giurisprudenza di merito: l'irrilevanza fiscale della cessione del marchio. – 5. Conclusioni.

Abstract: La capacità di un prodotto di essere percepito come utile, di qualità o economico risulta determinante nel processo di scelta del consumatore, il quale tende a preferire beni in linea con le sue attitudini e norme personali. In questo senso, tra i segni distintivi, il marchio si caratterizza per la funzione di contraddistinguere beni e servizi di un'azienda nel mercato e per veicolare i valori e la cultura di un'impresa al consumatore finale. L'ordinamento italiano, con l'adozione del codice della proprietà industriale (CPI), emanato con Decreto Legislativo 10 febbraio 2005, n. 30, ha introdotto nel sistema italiano una disciplina organica e strutturata in materia di tutela, difesa e valorizzazione dei diritti di proprietà intellettuale, riordinando e accorpando oltre 40 testi normativi tra leggi e provvedimenti, conseguenti in particolare all'adeguamento delle norme italiane ai regolamenti comunitari e alle disposizioni delle convenzioni internazionali a cui l'Italia ha aderito. Negli anni, però, sono emerse alcune criticità di natura fiscale sulla circolazione dei marchi e in particolare per il trasferimento del marchio da soggetti privati. Il presente studio ha analizzato l'evoluzione della normativa fiscale italiana in tema di cessione del marchio, nella particolare fattispecie del trasferimento da soggetto non imprenditore, analizzando i diversi momenti *ex-ante* ed *ex-post* del TUIR. I risultati della ricerca hanno condotto ad individuare l'esistenza di un vuoto normativo.

Abstract: The ability of a product to be perceived as useful, of quality or cheap is decisive in the process of choice of the consumer, who tends to prefer goods in line with his personal aptitudes and standards. In this sense, among the distinctive signs, a trademark is characterized by the function of distinguishing goods and services of a company in the market and to convey the values and culture of a company to the final consumer. The Italian legal system, with the adoption of the industrial property code (CPI), issued with Legislative Decree February 10, 2005, n. 30, introduced into the Italian

* Professore ordinario di Economia e gestione delle imprese, Sapienza Università di Roma.

system an organic and structured discipline on the subject of protection, defense and enhancement of intellectual property rights, rearranging and merging over 40 regulatory texts between laws and provisions, resulting in particular from the adaptation of Italian laws to Community regulations and the provisions of the international conventions to which Italy has adhered. Over the years, however, some critical issues of a fiscal nature have emerged regarding the circulation of trademarks and in particular for the transfer of the trademark from private entities. This essay analyses the evolution of the Italian tax legislation on the subject of the transfer of the trademark, in the particular case of the transfer from a non-entrepreneur, so as to understand the different ex-ante and ex-post moments of the TUIR. The results of the research led to the identification of a current existence of a regulatory vacuum on such relevant topic.

1. Introduzione

Il presente contributo, che ha ad oggetto un tema di grande attualità giuridica nel sistema delle imposte dirette, è il frutto del lavoro di ricerca svolto da un economista e, pertanto, l'approccio adottato, come si vedrà, si connota per una spiccata valorizzazione dei profili economici correlati alla disciplina fiscale della circolazione dei marchi, nonché per un inquadramento del tema connotato da maggiore sintesi rispetto ad analoghi approfondimenti condotti da giuristi.

Invero, la ricerca economica sui marchi, e più in generale sugli *intangible assets*, ha origine nella Chicago School of Economics (in specie si vedano gli studi di Landes & Posner del 1987 ovvero, più recenti, di Saiz & Castro del 2018) in settori disciplinari eterogenei (giuridici, finanziari, di marketing e gestionali)¹.

¹ La prima definizione di *intangible assets* e di studio sistematico del tema in campo economico si ha proprio presso la Chicago School of Economics, ove si precisa che i beni intangibili (di cui il marchio è il caso più emblematico) sono generalmente definiti in senso sottrattivo, ossia come asset che mancano di una componente fisica. Esempi familiari e importanti di intangible assets, oltre ai marchi, includono brevetti, copyright su software e database, elenchi di clienti, etc. Appaiono illuminanti, negli studi economici sviluppatasi in questo contesto, le parole di N. CROUZET, J. C. EBERLY, A. L. EISFELDT, AND D. PAPANIKOLAOU, *The economics of intangible capital*, in *Journal of Economic perspectives*, 2022, 29, per cui “Intangibles are capital, like machinery or structures, in the sense that creating them requires foregoing consumption today (investment) to achieve more output in the future. Unlike machinery or structures, however, intangibles lack a physical presence. At an abstract level, intangibles consist of information. As information without a physical form, intangibles must be stored in some medium in order to be used in production. The need to store intangibles creates their two fundamental properties, which we will call non-rivalry in use and limited excludability.”

In particolare, mentre la ricerca giuridica si concentra da sempre sulla tutela dei marchi, la ricerca economica ne indaga gli usi e gli effetti nei diversi settori, la ricerca gestionale si concentra invece sullo sviluppo di strategie d'impresa volte alla loro valorizzazione².

Proprio i marchi, tra tutti gli *intangible assets*, hanno infatti da sempre esercitato l'interesse della dottrina sia economica che giuridica in ragione delle loro caratteristiche precipue³.

In specie, i marchi sono generalmente registrati e conferiscono al titolare il diritto di utilizzare o consentire ad altri di utilizzare un marchio registrato su beni o servizi dietro cessione di un corrispettivo.

Rispetto ai brevetti, i diritti sui marchi possono essere estesi a tempo indeterminato e, inoltre, è più probabile che i marchi diventino marchi di alto valore negli investimenti e nelle promozioni a lungo termine riuscendo a collegare i valori e la reputazione di un'azienda ai sentimenti dei consumatori. Questo può creare relazioni simbiotiche e durature conferendo, in questo senso, un relativo monopolio sul mercato creando barriere all'ingresso o processi di differenziazione nelle politiche di marketing, riuscendo così a garantire il posizionamento di mercato di un'azienda⁴.

Anche per queste ragioni, nell'ordinamento nazionale e sovranazionale sono rinvenibili stringenti normative volte alla tutela di tali *assets* aziendali, sovente strategici.

Sul piano sovranazionale, il tema ha subito un primo tentativo di regolamentazione già nel 1883, mediante la nota Convenzione di Parigi, aggiornata più volte, l'ultima delle quali nel 1967 con la Convenzione di Stoccolma, la quale ha condotto alla costituzione dell'Organizzazione Mondiale della Proprietà Intellettuale (OMPI o WIPO) con sede in Ginevra che, attualmente, funge da soggetto regolatore su scala mondiale⁵.

Si veda, nella dottrina italiana, per un approfondimento sul tema M. ARE, voce – “Marchio”, in Enc. dir., XXV, Milano, 1975.; R. FRANCESCHELLI, *Sulla funzione del marchio*, in *Studi in onore di Paolo Greco*, I, Padova, 1965; Id., *Studi riuniti di diritto industriale*, Milano, 1972.

² Lo evidenzia precisamente G. M. GOLINELLI, *Ridefinire il valore della marca*, in *Sinergie Italian Journal of Management*, n. 63, 2004, p. 221 ss.

³ In questo senso, nella dottrina anglosassone BENTLY, SHERMAN, *Intellectual Property Law*, Oxford University Press, 2001, nella dottrina italiana LA VILLA, GUIDETTI, *I marchi di impresa*, in AA. VV., *Brevetti, Marchio, Ditta*, Insegna, vol. 1, Torino, 2003.

⁴ Il tema è ampiamente trattato da J. M. RAMÍREZ-HURTADO, B. QUATTROCIOCCI, *Multi-Sectoral Analysis of Strategic Groups in Franchising: A Study in Italy*, in *Revista de Métodos Cuantitativos para la Economía y la Empresa*, 2018, p. 318 ss.

⁵ La Convenzione di Parigi, redatta in occasione dell'Esposizione Universale del XIX secolo, all'art. 1, si caratterizza per i seguenti commi di apertura “La protezione della proprietà industriale ha per oggetto i brevetti d'invenzione, i modelli d'utilità, i disegni o modelli industriali, i marchi di fabbrica o di commercio, i marchi di servizio, il nome commerciale e le indicazioni di provenienza o denominazioni d'origine, nonché la repressione della concorrenza sleale. La proprietà industriale

Sul versante domestico, il Legislatore italiano ha invece disciplinato il marchio in via primaria nel codice civile, *ex art.* 2569 e art. 2571.

Negli anni si sono alternate numerose riorganizzazioni del sistema giuridico dei marchi in Italia che hanno portato ad una disciplina organica e strutturata in materia di tutela, difesa e valorizzazione dei diritti di proprietà intellettuale, riordinando e accorpando oltre 40 testi normativi tra Leggi e provvedimenti.

Il risultato di tale processo normativo si ritrova nel D. Lgs. n. 30 del 10 febbraio 2005, meglio noto come “Codice della proprietà industriale” (CPI), in particolare all’art. 7, il quale indica i marchi d’impresa come: “*tutti i segni suscettibili di 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 di altre imprese*”⁶.

Recentemente, il nuovo Decreto Ministeriale del Ministero dello Sviluppo Economico n. 119 del 01/06/2021, ha recepito nell’ordinamento italiano la Direttiva (UE) 2015/2436 sul marchio d’impresa e sul marchio comunitario introducendo importanti novità e ampliando significativamente il concetto di marchio. La principale novità introdotta risiede nel principio generale della libertà di rappresentazione purché vi sia chiarezza rappresentativa tale da consentire alle autorità competenti e al pubblico di determinare precisamente ed esattamente l’oggetto della protezione. La rappresentazione diviene quindi elemento decisivo ai fini della tutela del marchio, in quanto definisce l’oggetto della registrazione e, quindi, della protezione.

Sebbene il Legislatore abbia ben definito gli elementi essenziali e gli strumenti di tutela di un marchio, nel nostro ordinamento fiscale vi si ritrovano alcune criticità legate alla circolazione di tali beni immateriali.

Negli anni il sistema fiscale nazionale ha subito importati riforme strutturali, tra cui la nota riforma del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR)

s’intende nel significato più largo e si applica non solo all’industria e al commercio propriamente detti, ma anche alle industrie agricole ed estrattive e a tutti i prodotti fabbricati o naturali, come: vini, granaglie, foglie di tabacco, frutta, bestiame, minerali, acque minerali, birre, fiori, farine”. Si tratta, evidentemente, di una nozione arcaica di proprietà industriale che, tuttavia, contiene già in nuce gli elementi essenziali che domineranno la materia nei decenni successivi.

Per ripercorrere la storia della WIPO, si rimanda a F. GURRY, *Introduction to the 1994 Worldwide Forum of the Arbitration of Intellectual Property Disputes*, in *Am. Rev. Int. Arbitration*, 1994; J. MILLS, *Note, Alternative Dispute Resolution in International Intellectual Property Disputes*, in *Ohio St. J. On disp. Resol.*, 235, 1996; CAMILLE A LATURNO, *Comment, International Arbitration of the creative: a look at the World Intellectual Property Organization’s New Arbitration Rules*, in *Transnational law*, 1996, p. 371 ss.

⁶ Sul tema, ampiamente, si vedano G. FLORIDIA, *Il CPI: disposizioni generali e principi fondamentali*, in *Il diritto industriale*, 2005, pp. 11 ss.; D. SARTI, *voce: Proprietà industriale (codice della)*, in *Enciclopedia Giuridica Treccani*, Vol. XV Agg., 2007.

che non hanno puntualmente regolamentato il tema, creando dei vuoti normativi tali non consentire una chiara collocazione dei redditi derivanti dalla cessione di un marchio da parte di una persona fisica non imprenditore⁷.

Il punto centrale del presente contributo si concentrerà pertanto sul vuoto normativo riscontrato del TUIR in tema di cessione di un marchio da soggetto privato non imprenditore a soggetto giuridico imprenditore.

Ipotesi questa, posta in evidenza anche da alcune recenti interpretazioni rese dai giudici tributari nei gradi di merito.

2. La distinzione tra concessione e cessione del marchio

In Italia la fattispecie del trasferimento del marchio è stata oggetto di lungo dibattito in dottrina e di varie “correnti” interpretative della normativa succedutesi nel tempo⁸.

In ogni caso, trattandosi di un diritto avente contenuto patrimoniale, non si è mai dubitato che esso possa essere negozialmente attribuito dal suo titolare ad altro soggetto, secondo tradizionali schemi di circolazione civilistica⁹.

Nella prassi commerciale, atti di disposizione aventi per oggetto il diritto di marchio sono comunemente indicati quali “cessione” e “licenza”, poi mutuati dal linguaggio legislativo.

Le due nozioni si connotano per un aspetto sostanziale evidentemente comune: nell'un caso come nell'altro, l'attuazione del programma negoziale

⁷ Per un esame complessivo della disciplina fiscale della cessione del marchio nell'ambito del TUIR si rimanda a M. ORLANDI, *Proprietà industriale ed attività immateriali (aspetti civilistici, fiscali e contabili)*, Torino, 2008.

Si vedano anche M. CHIONCHIO, B. MONTEFORTE SPECCHI, *Non imponibilità dei proventi derivanti dalla cessione del marchio da parte di soggetti non imprenditori*, in *Il fisco*, 2018, p. 318 ss. ove si legge che “L'introduzione del T.U.I.R. ha creato notevoli dubbi in merito al regime fiscale da applicare alla cessione e alla concessione in godimento del marchio da parte di soggetti non imprenditori (soggetti privati ed esercenti arti o professioni), posto che, fino al recente intervento legislativo del 2006, il Testo Unico non faceva alcuna menzione a tali proventi”.

⁸ Per un esame delle varie teorie sorte nel tempo circa il trasferimento del marchio si rimanda a G. MARASÀ, *La circolazione del marchio*, in G. MARASÀ, P. MASI, G. OLIVIERI, P. SPADA, M.S. SPOLIDORO, M. STELLA RICHTER, *Commento tematico della legge marchi*, Giappichelli, Torino, 1998, p. 95 ss.; A. VANZETTI, *La funzione del marchio in un regime di libera cessione*, in *Riv. dir. ind.* 1998, I, p. 71 ss.; V. DI CATALDO, *Note in tema di comunione di marchio*, in *Riv. dir. ind.* 1997, I, p. 5 ss.; D. SARTI, *Diritti esclusivi e circolazione dei beni*, Giuffrè, Milano, 1996, p. 109 ss. e p. 225 ss.; P. AUTERI, *Cessione e licenza di marchio*, in G. Ghidini (a cura di), *La riforma della legge marchi*, Cedam, Padova, 1995, p. 85 ss.; P.G. MARCHETTI, *Note sulla libera trasferibilità del marchio*, *ivi*, 161 ss.

⁹ In questi termini A. VANZETTI-V. DI CATALDO, *Manuale di diritto industriale*, Milano, 2012, 271 ss.; G. SENA, *Il diritto dei marchi. Marchio nazionale e marchio comunitario*, Milano, 2007, p. 165 ss.

prevede che il marchio venga usato da un soggetto diverso dall'originario titolare.

Tuttavia, la distinzione è rinvenibile sul piano temporale giacché la sostituzione è definitiva, nell'altro temporanea.

In specie, a seguito dell'introduzione del CPI, l'art. 23 del CPI codifica queste due forme di trasferimento: (i) la cessione, in cui il marchio viene trasferito a titolo definitivo per la totalità o per una parte dei prodotti o servizi per i quali è stato registrato; (ii) la concessione o licenza, in cui il marchio è oggetto di licenza temporanea anche non esclusiva per la totalità o per parte dei prodotti o dei servizi per i quali è stato registrato.

Pertanto, essendo il tenore normativo chiaro, il legislatore ha previsto due ipotesi per il trasferimento di un marchio prevedendo una distinzione netta: la prima prevede il definitivo passaggio di proprietà del marchio, la seconda prevede un trasferimento di natura temporanea¹⁰.

3. Possibili collocazioni del reddito da trasferimento del marchio nelle categorie reddituali del TUIR

Il CPI ha definito le forme di trasferimento del marchio scindendo le due ipotesi di cessione e concessione.

Non pochi dubbi, però, rimangono sul trattamento fiscale delle due operazioni e, in particolar modo, sulle operazioni di cessione del marchio da parte di un soggetto non imprenditore. Proprio tale ipotesi rappresenta l'oggetto del presente studio.

Il sistema fiscale italiano può essere analizzato in due momenti distinti: (i) il primo momento è legato al D.P.R. n. 597 del 1973 il quale ha istituito l'imposta sul reddito delle persone fisiche; (ii) il secondo momento è legato all'emanazione del D.P.R. n. 917 del 1986 il quale ha introdotto il TUIR. Pertanto, l'analisi condotta da questa ricerca ha valutato all'assoggettamento fiscale dei redditi derivanti dalla cessione del marchio nelle fasi *ex-ante* ed *ex-post* il TUIR.

Nel periodo *ex-ante* il TUIR la normativa era dettata dal D.P.R. 597/1973 che non presentava dubbi interpretativi. Di fatti, l'art. 49, comma 3, lett. b), nel disciplinare la categoria dei "Redditi da lavoro autonomo", considerava quali appartenenti alla categoria anche: "i redditi derivanti dalla utilizzazione

¹⁰ Sui profili generali del trasferimento del marchio si rimanda a G.E. Sironi, *sub art. 23*, in A. Vanzetti (a cura di), *Codice della proprietà industriale*, Giuffrè, Milano, 2013, 475 ss.; SARTI, *op. cit.*, p. 107 ss. i quali evidenziano un elemento distintivo e comune della disciplina di questi due strumenti di trasferimento: il titolare del marchio può oggi monetizzare agevolmente, mediante cessione e licenza, il valore monetario in esso insito.

economica di marchi di fabbrica e di commercio". L'espressione "utilizzo economica" permetteva di ricollegare lo sfruttamento del marchio alla produzione di reddito (autonomo) tassabile ottenuto mediante cessione o concessione del marchio¹¹.

Con l'introduzione del TUIR la categoria dei "Redditi autonomi" ha subito significativi interventi normativi. In particolare, il citato art. 49, comma 3, lett. b) è stato sostituito dall'attuale art. 53 del D.P.R. n. 917/1986, il quale, al comma 2, lett. b) considera come redditi da lavoro autonomo esclusivamente: "*i redditi derivanti dall'utilizzazione economica, da parte dell'autore o inventore, di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule o informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, se non sono conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali*", non menzionando più esplicitamente i marchi¹².

Il Legislatore ha dunque creato un vuoto normativo tale da non permettere più una chiara classificazione dei redditi che derivano dal trasferimento di un marchio da soggetto non imprenditore.

Sul punto la dottrina e la prassi hanno determinato nel tempo differenti correnti di pensiero interpretative, proponendo due possibili classificazioni: (i) Reddito da lavoro autonomo; (ii) Redditi diversi.

4. Redditi da lavoro autonomo

Una prima corrente dottrinale considera i corrispettivi derivanti dal trasferimento di un marchio fiscalmente rilevanti nella categoria dei redditi da lavoro autonomo¹³.

In linea generale, come noto, la categoria dei redditi da lavoro autonomo è disciplinata dall'art. 53 TUIR, il quale li intende come quei redditi che:

¹¹ Tale statuizione si inseriva, in termini "positivi", individuando espressamente nei marchi degli elementi generatori di profitto, all'interno di una categoria reddituale che, all'epoca, era concepita in termini essenzialmente "negativi", ossia per sottrazione rispetto alle attività economiche rilevanti ai fini dei redditi fondiari e d'impresa. Si vedano sul tema SACCHETTO, C., *I redditi di lavoro autonomo: nozione e disciplina tributaria*, Milano, 1984; D'AYALA VALVA, F., *I redditi di lavoro autonomo nel T.U.I.R. n. 917 del 22 dicembre 1986*, in *Rass. trib.*, 1989, I, p. 321.

¹² L'art. 53, comma 2, lett. b) si riferisce ad una serie di fattispecie (sfruttamento di privati industriali e intellettuali al di fuori dell'attività d'impresa) che non generano redditi da lavoro autonomo in senso stretto, poiché difettano di uno o più elementi identificativi della categoria reddituale, ma che vi vengono nondimeno ricondotti per assimilazione. In particolare, tali fattispecie sono ricondotte alla categoria reddituale dei redditi di lavoro autonomo anche nell'ipotesi in cui il percettore non possa essere considerato lavoratore autonomo, poiché non esercita alcuna arte o professione. In questi termini F. ODOARDI, *Redditi da lavoro autonomo*, in *Enc. Treccani Online*, 2012.

¹³ In questi termini, in particolare, M. LEO, *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Milano, 2022, p. 1035.

“*derivano dall’esercizio di arti e professioni?*”, ossia dall’esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività economicamente rilevanti diverse da quelle esercitate a titolo di impresa ovvero in forma collettiva societaria.

L’art. 53, comma 2, TUIR offre ulteriori ipotesi di reddito che il Legislatore, a titolo di assimilazione, considera imponibili quali redditi da lavoro autonomo, tra i quali il principale. Tra questi, come dinanzi indicato, vi sono, alla lettera b), le ipotesi dei redditi derivanti dallo sfruttamento di opere dell’ingegno o di brevetti.

Sulla base del precetto normativo appena richiamato, la richiamata dottrina ha affermato che il vuoto normativo creatosi per effetto degli interventi del Legislatore in materia fiscale fosse agevolmente colmabile interpretando il marchio come un’opera dell’ingegno e, pertanto, che il corrispettivo generatosi dal trasferimento di questo fosse qualificabile alla stregua di un reddito da lavoro autonomo.

Si evidenzia, tuttavia, che di ostacolo a questa ricostruzione si pongono due importanti argomentazioni.

In primo luogo, la Relazione Ministeriale al TUIR nega espressamente che i proventi tratti dallo sfruttamento dei marchi possano essere ricondotti in questa categoria reddituale giacché essi si riconnettono – salvo rare eccezioni – alla cessione di azienda o alla concessione in licenza del marchio, che presuppongono lo svolgimento di un’attività commerciale¹⁴.

In secondo luogo, è ostativo a questa ricostruzione il noto principio di divieto di interpretazione analogica o estensiva della materia tributaria sostanziale, onde evitare una illegittima violazione e compromissione della riserva di legge di cui all’art. 23 Cost.¹⁵

¹⁴ A fini di completezza, si precisa che le motivazioni che hanno spinto il legislatore ad eliminare l’espressa disciplina normativa relativa al trattamento fiscale dei proventi realizzabili da un privato dalla cessione di un marchio sono esposte dalla Relazione Ministeriale al TUIR, nella quale si legge che: “*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 (salvo ipotesi marginali per le quali potrà, eventualmente, soccorrere l’ampia previsione dell’art. 81, n. 11 [ora art. 67, comma 1, lett. l])*”.

¹⁵ Si veda su tutti G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario. I principi generali*, Vicenza, 2016, p. 69. Il principio della riserva (relativa) di legge prescrive infatti che la materia tributaria, nella sua dimensione sostanziale, debba essere disciplinata in via esclusiva da norme primarie, con riferimento agli elementi essenziali della fattispecie tributaria, quali il presupposto d’imposta, la base imponibile e i soggetti, non essendovi spazio per norme secondarie o per interpretazioni a carattere creativo o estensivo.

5. Redditi diversi

Altra impostazione interpretativa deriva dalla prassi che considera i corrispettivi derivanti dal trasferimento di un marchio quale reddito diverso.

Tale tesi fa leva sulla Relazione Ministeriale al TUIR, ove escludendo la qualificazione in termine di lavoro autonomo, si ammette che, al di fuori dell'esercizio dell'impresa, i proventi derivanti dalla cessione del marchio configurino un reddito diverso¹⁶.

L'attuale art. 67 del TUIR elenca in modo tassativo le forme di reddito che, non rientrando in nessuna delle altre categorie, ritiene comunque fiscalmente rilevanti e quindi soggette ad imposizione.

Il dettato normativo, infatti, prescrive che sono redditi diversi quelli che: “non costituiscono redditi di capitale ovvero, se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente”.

La norma, disciplinando tipologie eterogenee di reddito prive di una connessione logica tra di loro prevede, comunque, necessariamente la sussistenza di due criteri: (i) determinazione di un incremento di ricchezza; (ii) assenza dei requisiti previsti per le altre categorie.

Per la fattispecie qui discussa, al netto che le operazioni di cessione o concessione del marchio non sono riconducibili nell'ambito del reddito d'impresa ex art. 55 in quanto non conseguite nell'esercizio di imprese commerciali ma, potendo potenzialmente determinare un incremento di ricchezza, potrebbero essere ricondotte nella categoria dei redditi diversi e, in particolare, la dottrina ritiene come le due fattispecie di trasferimento possano rientrare nella lettera l) del comma 1 dell'art. 67, la quale dispone che rientrano nella categoria di redditi diversi i: “redditi derivanti da attività di lavoro autonomo, non esercitate abitualmente o dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere”.

Nello specifico caso, il soggetto titolare del marchio, cedendo o concedendo in uso il bene immateriale consente ad un terzo di utilizzarlo ai propri fini¹⁷.

Sul punto, la prassi dell'Agenzia delle Entrate, sembra confortare questa ricostruzione esegetica.

Invero, con la Risoluzione n. 81/E dell'11 marzo 2002, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito la portata della norma in esame precisando che tali

¹⁶ In questi termini anche M. CECCON, G. REBECCA, *Concessione in licenza di marchi da parte di privati: quale trattamento fiscale?*, in *Il fisco*, 2014, 1628; E. BELLÌ CONTARINI, *Regime fiscale delle royalties derivanti dalla licenza di un marchio da parte di un privato*, in *Riv. dir. trib.*, 2019.

¹⁷ In questo senso anche S. D'ALESSIO, P. D'ANNIBALE, *Compensi per la cessione di un marchio percepiti da soggetti privati: redditi diversi o irrilevanza fiscale?*, in *Il fisco*, 2020, p. 923 ss.

redditi rientrano tra i: “redditi derivanti dall’assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere le cessioni o le concessioni in uso dei marchi di fabbrica e di commercio non effettuate da imprenditori?”.

Nello stesso senso anche Risoluzione n. 30 del 16 febbraio 2006 con la quale l’Amministrazione Finanziaria ribadisce che le somme corrisposte al soggetto titolare del “marchio” assumono rilevanza anche ai fini della determinazione del reddito di tale soggetto.

Tali importi vengono, infatti, corrisposti a fronte dell’assunzione di obblighi ben precisi che consistono nel permettere ad un altro soggetto l’utilizzo del proprio “marchio”.

L’importo percepito a fronte di tale obbligo deve quindi essere assoggettato a tassazione in capo al soggetto percipiente in applicazione della disposizione dettata dall’articolo 67, comma 1, lettera l), del TUIR che espressamente qualifica come redditi diversi quelli derivanti dall’assunzione di obblighi di fare, non fare e permettere¹⁸.

La posizione assunta dall’Agenzia delle Entrate non risulta però condivisibile per molteplici ragioni.

Si evidenzia, innanzitutto, che se il provento deriva dalla cessione o dal trasferimento del marchio, non viene allora in rilievo alcun obbligo di fare, non fare o permettere in quanto appare incompatibile con il fondamentale istituto della proprietà civilistica che, ad un bene (materiale o immateriale) ceduto, corrisponda ancora una potestà, declinabile i termini di “permettere una attività”, del soggetto cedente che se ne è spogliato¹⁹.

Infine, la giurisprudenza della Suprema Corte ha, a più riprese, precisato che gli obblighi di permettere, che assumono rilievo ai sensi del citato art. 67, comma 1, lett. l) concernono in via esclusiva i diritti personali (si pensi, ad esempio, il diritto allo sfruttamento dell’immagine personale a fini pubblicitari) e non già i diritti reali quali sono quelli esercitati sui marchi²⁰.

Ne consegue, in questa prospettiva, che anche la qualificazione reddi-

¹⁸ Si legge infatti nel documento di prassi da ultimo citato che “l’importo percepito dal professionista titolare del marchio, in quanto connesso all’assunzione dell’obbligo di permettere ad un altro professionista l’utilizzo del marchio è soggetto a tassazione quale reddito diverso ai sensi dell’art. 67, comma 1, lettera l), del D.P.R. n. 917/1986, il quale, espressamente, qualifica come redditi diversi quelli derivanti dall’assunzione di obblighi di fare, non fare e permettere”.

¹⁹ In maniera molto lucida, questo aspetto viene rilevato da C. BARUCHELLO, G. REBECCA, *Licenza e cessione di marchio da parte di privato: effetti fiscali*, in *Il fisco*, 2005, 2892 secondo i quali “una simile argomentazione parrebbe sussistere in ipotesi di licenza del marchio, considerato che il licenziante permette al licenziatario di usufruire del proprio marchio e che la titolarità del bene immateriale rimane in capo al licenziante; ma lo stesso ragionamento sembrerebbe alquanto ‘azzardato’ se fatto per la cessione del marchio, caso in cui con più difficoltà si riesce ad intravedere un obbligo di permettere vero e proprio, dal momento che si verifica un trasferimento della proprietà dal cedente al cessionario”.

²⁰ Lo affermano Corte Cass., Sez. V, n. 26143/2018 e Corte Cass., Sez. V, n. 15333/2014.

tuale di detti proventi quali redditi diversi non appare convincente in punto di diritto.

6. La soluzione della giurisprudenza di merito: l'irrelevanza fiscale della cessione del marchio

Dal vuoto normativo determinato dall'introduzione del TUIR, negli anni sono emerse differenti ricostruzioni anche nella giurisprudenza, in specie di merito, con lo scopo di colmare per via interpretativa tale assenza di disciplina.

Come già esposto, parte della dottrina ritiene che i redditi derivanti da trasferimento di un marchio possano essere assimilabili per le persone fisiche alla categoria dei redditi autonomi sulla base dell'assunzione che un marchio sia equiparabile ad un'opera dell'ingegno.

Tale interpretazione, per la giurisprudenza tributaria, lascia però spazio a non pochi dubbi sulla concreta assimilabilità di un marchio ad un'opera dell'ingegno in quanto, quest'ultima, è cosa sostanzialmente differente da un marchio e, inoltre, tipicamente disciplinata dagli art. 2575 e c.c.

La disciplina codicistica prevede espressamente che un'opera dell'ingegno è una creazione di: *“carattere creativo che appartengono alle scienze, alla letteratura, alla musica, alle arti figurative, all'architettura, al teatro e alla cinematografia qualunque ne sia il modo o la forma di espressione”*.

Emblematica, in relazione a questi profili, è la sentenza n. 2123 del 07 giugno 2021 della Corte di Giustizia Tributaria di II Grado della Lombardia (già Commissione Tributaria Regionale della Lombardia), la quale ha nettamente respinto la detta ricostruzione ermeneutica sul presupposto che il corrispettivo derivante dalla vendita di un marchio al di fuori dell'esercizio di impresa non può essere inquadrato tra i redditi di lavoro autonomo, come avviene, invece, per i redditi derivanti dalla utilizzazione economica, da parte dell'autore o inventore, di opere dell'ingegno.

Infatti, per la CGT di II Grado della Lombardia tale impostazione è errata nell'equiparare il marchio alle opere di ingegno giacché si effettua, così procedendo, una interpretazione per *analogia legis* che, in quanto tale, non è consentita nel diritto tributario (per i noti vincoli imposti dall'art. 23 Cost. circa la riserva legge relativa sulla materia tributaria).

I Giudici tributari hanno altresì rigettato anche la seconda ricostruzione che vedrebbe il reddito derivante dal trasferimento di un marchio da persona fisica quale reddito diverso in quanto rientrante nell'ipotesi dell'assunzione di obblighi di fare, non fare e permettere. Tale ricostruzione, invero, risulterebbe accettabile nella sola ipotesi di concessione del marchio considerando che,

il concedente permette al concessionario di usufruire del proprio marchio conservando la proprietà del medesimo bene immateriale.

Lo stesso ragionamento non può, invece, in alcun modo sussistere in ipotesi di cessione della proprietà del marchio atteso che non è possibile intravedere un obbligo di permettere dal momento che si verifica, con l'atto di cessione, il trasferimento della proprietà del bene dal cedente al cessionario.

Di tale avviso è la sentenza n. 524 del 24 giugno 2019 della Corte di Giustizia Tributaria di II Grado del Veneto (già Commissione Tributaria Regionale del Veneto), la quale afferma che le ipotesi di cessione e concessione non sono assimilabili tra di loro e che solamente quest'ultima presenta i requisiti per essere assoggettabile alla categoria di redditi diversi.

La CGT di II Grado del Veneto muove dal principio per cui la norma tributaria, come noto, non può essere interpretata estensivamente o in via di *analogia legis*, pena la violazione dell'articolo 23 Cost. che sancisce il principio di riserva di Legge. Il Collegio ritiene infatti che la cessione dei marchi non possa essere equiparata all'assunzione di un obbligo di fare, non fare e permettere, per le ragioni anzidette, e, per l'effetto, non possono trovare cittadinanza in questa categoria fattispecie che non integrano alcuno dei casi ivi previsti dal legislatore.

Alla luce di quanto precede, per la giurisprudenza di merito, pare configurarsi una ipotesi di non imponibilità di detti proventi.

La prima a pronunciarsi in tal senso è stata Corte di Giustizia Tributaria di I Grado di Trento (già Commissione Tributaria Provinciale di Trento) con la sentenza n. 193 del 1 dicembre 2017, la quale ha riconosciuto il diritto al rimborso del contribuente, in relazione ad una richiesta presentata per i tributi versati sui proventi conseguiti dalla cessione di un marchio, giacché *“in difetto di una specifica disposizione, la cessione di un marchio non può essere equiparata ad un reddito imponibile vertendosi in un'ipotesi di indebito oggettivo”*.

Successivamente, a questa ricostruzione, si è accodata anche la Corte di Giustizia Tributaria di II Grado del Veneto (già Commissione Tributaria Regionale del Veneto), sentenza n. 524 del 24 giugno 2019, per la quale sussiste sul punto una specifica *“lacuna legislativa”* che è di ostacolo a fondare l'imponibilità dei proventi in esame, non potendosi ricostruire un regime impositivo in via ermeneutica.

Infine, questa posizione è stata ribadita dalla Corte di Giustizia Tributaria di I Grado di Bari (già Commissione Tributaria Provinciale di Bari), sentenza n. 2112 del 28 ottobre 2019, secondo cui il legislatore ha addirittura volontariamente ritenuto di *“escludere l'imponibilità”* dei proventi scaturiti dalla cessione del marchio, salvo che ciò non avvenga all'interno del regime d'impresa²¹.

²¹ L'irrelevanza fiscale della cessione del marchio al di fuori dell'impresa è, in dottrina, anche sostenuta da D'ALESSIO, D'ANNIBALE, *op. cit.*, p. 923 per i quali *“i compensi percepiti da un privato per la cessione di un marchio, al di fuori di una attività professionale o imprenditoriale, non possono rientrare né tra*

7. Conclusioni

Il tema dell'assoggettamento fiscale dei redditi derivanti da trasferimento di un marchio ad opera di un soggetto non imprenditore si presenta di sicuro interesse scientifico. Le differenti interpretazioni susseguitesi negli anni e dovutesi per il vuoto normativo emerso a vale del processo di revisione del sistema fiscale ad opera del Legislatore non hanno avuto supporto dalla giurisprudenza fiscale.

Le recenti sentenze dei giudici tributari di merito sembrano sciogliere definitivamente i dubbi emersi dalle differenti interpretazioni proposte dalla dottrina e dalla prassi affermando che (i) il marchio non è considerabile come un'opera dell'ingegno e, pertanto, un suo trasferimento da persona fisica non rientra nell'ipotesi di reddito autonomo e che (ii) non ricorrono i presupposti per qualificare tali proventi quali redditi diversi derivanti da obbligo di fare, non fare e permettere prevista dall'art. 67, comma 1, lett. l).

A sostegno di questa ricostruzione, preme precisare, si pone anche un dato normativo di diritto positivo giacché – nella prospettiva del brocardo latino *ubi lex voluit dixit* – il legislatore, all'art. 23, comma 2, lett. c), TUIR dispone in relazione ai redditi percepiti da soggetti non residenti che “*si considerano prodotti nel territorio dello Stato, se corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti: [...] c) i compensi per l'utilizzazione di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di marchi d'impresa nonché di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico*”.

Pertanto, ove si è ritenuto opportuno riconoscere la rilevanza impositiva del marchio (come detto, in relazione ai soggetti non residenti in Italia), il legislatore non ha esitato ad esplicitarlo in una previsione normativa chiara e precisa.

Il silenzio che invece si registra nella cessione del marchio tra soggetti che non operano in regime di impresa pare escludere, in maniera netta e non diversamente interpretabile, la rilevanza a fini fiscali di questo fatto economico.

In definitiva, la fattispecie della cessione del marchio non trova una giusta collocazione in nessuna delle categorie di reddito previste dal TUIR e, pertanto, è fiscalmente non rilevante²².

i redditi di lavoro autonomo né tra i redditi diversi, risultando, ad oggi, non tassabili per via della mancanza di una disciplina normativa espressa e dell'impossibilità di interpretare estensivamente norme la cui ratio e fattispecie sostanziale non sono in alcun modo assimilabili al caso di specie”.

²² Si vedano, a tal proposito, le parole di BELLÌ CONTARINI, *op. cit.*, p. 2 per il quale “*Invero, in tale contesto – concessione in uso del marchio da parte del titolare, non esercente attività di impresa, che dunque si limita ad incassare le royalties ovvero dei passive income – appare corretto affermare l'insussistenza del presupposto soggettivo, trattandosi di un'operazione che, sebbene ricorrente, non concreta l'esercizio di alcuna attività, come tale neppure inquadrabile sub specie di attività di impresa o di lavoro autonomo di cui agli artt. 4 e 5 del medesimo decreto*”.