

Risposta n. 536/2021

OGGETTO: Trattamento ai fini IVA della cessione di marchi registrati presso l'UIBM effettuata nell'ambito della cessione di un complesso aziendale situato in Svizzera

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

QUESITO

L'istante ALFA è una società di diritto svizzero registrata presso l'Ufficio della Camera di Commercio del Cantone di Ginevra. La Società fa parte del Gruppo BETA, che opera nel settore della bellezza, dei prodotti cosmetici e per la cura della pelle e profumi.

Nell'ambito di un processo di riorganizzazione del Gruppo BETA, la società ALFA, con atto formato in Svizzera, ha ceduto la propria azienda, comprensiva tra l'altro di marchi registrati presso l'Ufficio Italiano Brevetti e Marchi (di seguito anche "UIBM"), a GAMMA, società svizzera di nuova costituzione registrata presso l'Ufficio della Camera di Commercio del Cantone di Ginevra. Come riportato dall'istante, nessun altro asset esistente in Italia è stato incluso nella cessione d'azienda; inoltre, né la società ALFA, né la società GAMMA hanno una stabile organizzazione in Italia.

La Società istante dichiara che, in virtù della normativa vigente, il passaggio di proprietà dei marchi trasferiti da ALFA a GAMMA non è ancora stato trascritto nel

registro dell'UIBM. Di conseguenza, l'imposta di registro non risulta attualmente ancora dovuta, in quanto la stessa è dovuta solamente nel momento in cui viene effettuata la registrazione del passaggio di proprietà dei marchi nel registro dell'UIBM.

L'istante, con riguardo alla cessione d'azienda, rinvia all'art.19, primo periodo, della Direttiva n. 2006/112/CE del 28 novembre 2006, che, in caso di trasferimento a titolo oneroso o gratuito o sotto forma di conferimento a una società di una universalità totale o parziale di beni, concede agli Stati membri la facoltà di considerare che non è avvenuta alcuna cessione di beni e che il beneficiario succede al cedente. Di tale facoltà si è avvalsa lo Stato Italiano che ha previsto l'esclusione dal campo di applicazione dell'IVA delle cessioni e dei conferimenti in società o altri enti, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni, che hanno per oggetto aziende o rami di azienda (cfr. art 2, terzo comma, lettera b), Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633).

Per comprendere la ratio di tale disposizione occorre fare riferimento, secondo l'opinione dell'istante, alle sentenze della Corte di Giustizia Europea "Abbey National" C-408/98 (in particolare, alle conclusioni rese dall'Avvocato Generale - punti 23-24) e "Zita Models" C-497/01, che sostanzialmente definiscono l'art. 19, primo periodo, della Direttiva n. 2006/112/CE come una norma semplificatoria volta ad agevolare i trasferimenti di impresa evitando di gravare la tesoreria del beneficiario di un onere fiscale smisurato.

Infatti, l'applicazione dell'IVA sulla cessione/conferimento di azienda comporterebbe un ingente esborso finanziario da parte del cessionario (in un momento delicato dell'attività di impresa come il primo anno di attività) che sarebbe, in ogni caso, recuperato tramite la detrazione dell'IVA versata a monte.

Inoltre, come previsto dall'art. 19, primo periodo, della Direttiva n. 2006/112/CE, con il trasferimento di azienda si riscontra una continuità ai fini IVA: le posizioni vengono così trasferite al cessionario senza alcun "realizzo" o discontinuità soggettiva. Per tali motivi, non si verifica il presupposto oggettivo ed il cessionario subentra nella

posizione del cedente senza soluzione di continuità.

Per quanto concerne la qualificazione di cessione d'azienda, l'istante osserva come, in mancanza di una definizione di azienda ai fini fiscali, occorra far riferimento alla definizione civilistica (art.2555 del Codice Civile) ed ai principi espressi dalla Corte di Cassazione, dall'Agenzia delle Entrate e dalle sentenze della Corte di Giustizia Europea.

Sul punto è intervenuta, a più riprese, la giurisprudenza di legittimità la quale ha affermato che il trasferimento di una pluralità di beni costituisce trasferimento di azienda (o ramo di azienda) "*laddove l'oggetto specifico sia costituito dal passaggio dei beni intesi in senso unitario e funzionale, suscettibile di vedersi attribuita ex ante l'attitudine all'esercizio di impresa*". Si è, quindi, in presenza di un trasferimento di azienda non soggetto ad IVA quando "*le parti non hanno inteso trasferire una semplice somma di beni, ma un complesso organico unitamente considerato, dotato di una potenzialità produttiva, tale da fare emergere ex ante la complessiva attitudine anche solo potenziale all'esercizio di impresa*" (ex. multis, Cass. sent. 24913/2008).

Gli stessi principi sono espressi dalla sentenza della Corte di Giustizia Europea "Schriever" C-444/10, la quale ha affermato 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*".

Infine, la più volte menzionata sentenza C-497/01 ha precisato che, in caso di cessione di azienda, l'esclusione IVA opera quando il beneficiario del trasferimento ha intenzione di gestire l'azienda e non di liquidare immediatamente l'attività interessata (punti 44 e 46, sentenza C-497/01).

Quindi, alla luce della giurisprudenza della Corte di Cassazione e della Corte di Giustizia dell'Unione Europea ormai consolidatasi, si è in presenza di una cessione di azienda quando ricorrono congiuntamente i seguenti elementi:

- l'oggetto specifico della cessione sia costituito da beni potenzialmente

idonei ad esercitare (o a proseguire) l'attività di impresa;

- è nelle intenzioni delle parti di trasferire un complesso di beni che siano dotati di una potenzialità produttiva.

In merito ai beni da comprendere nel concetto di "azienda" oggetto del trasferimento, l'istante fa riferimento ai principi espressi dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea (sentenza "*Zita Models*" C-497/01) - ripresi, tra l'altro, anche dall'Agenzia delle Entrate (cfr. Risoluzione n. 48/E/2006) - secondo cui devono essere inclusi tutti gli elementi materiali ed immateriali che complessivamente formano un'impresa o una parte di impresa idonea a svolgere un'attività economica, senza alcuna possibilità di scorporo di taluni beni in sede di qualificazione dell'operazione.

In questo senso si è espressa, con nota del 16 marzo 2006, anche l'Avvocatura generale dello Stato, evidenziando che la disposizione contenuta nell'art. 2, terzo comma, lettera b), del D.P.R. n. 633 del 1972, in quanto norma speciale, trova applicazione in tutti i casi in cui si realizza il trasferimento di un'azienda o di un ramo della stessa, a prescindere dai beni che la compongono.

Tuttavia, a parere dell'istante, questa interpretazione deve essere considerata alla luce degli assets effettivamente trasferiti in ciascuno Stato Membro dell'Unione Europea interessato.

L'istante, inoltre, ritiene che la posizione prevalente dell'Agenzia delle Entrate negli ultimi anni sia stata quella di considerare applicabile la previsione normativa di cui all'art. 2, terzo comma, lett. b), del D.P.R. n. 633/1972 solamente in caso di cessione/conferimento di azienda esistente in Italia e che, in linea di principio, una cessione/conferimento di azienda esistente in Italia non sia configurabile per società estere che non abbiano una stabile organizzazione in Italia in grado di attrarre i beni al regime di impresa.

In tal caso, il dubbio interpretativo dell'istante è se l'operazione oggetto della presente istanza si possa configurare come autonoma prestazione di servizi, ai sensi dell'art. 3, secondo comma, numero 2), del D.P.R. n. 633/1972, che ha implementato

nella normativa nazionale l'art. 25, lett. a), della Direttiva n. 2006/112/CE, che così recita: "*Una prestazione di servizi può consistere, tra l'altro, in una delle operazioni seguenti:*

a) la cessione di beni immateriali, siano o no rappresentati da un titolo; [...]"

Tanto premesso, la Società Istante, anche al fine di effettuare una eventuale regolarizzazione entro i termini per la trasmissione della relativa dichiarazione IVA, pone il quesito se la cessione di marchi da registrare presso l'UIBM, nell'ambito del trasferimento d'azienda effettuato all'estero, debba essere considerata alternativamente:

- una parte integrante della cessione di azienda anche in Italia, e dunque fuori dal campo di applicazione dell'IVA ai sensi dell'art. 2, terzo comma, lett. b), D.P.R. n. 633/1972;

- una prestazione di servizi autonoma, e dunque, considerando che ALFA e GAMMA sono entrambi soggetti passivi non stabiliti in Italia, non soggetta ad IVA ai sensi dell'art. 7-ter D.P.R. n. 633/1972. Inoltre, la Società Istante chiede se sia dovuta l'imposta di registro in misura fissa per la trascrizione dell'atto di trasferimento dei marchi registrati presso l'UIBM nei confronti di GAMMA.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In relazione al primo quesito, la Società Istante ritiene che la cessione dei marchi, il cui trasferimento deve essere registrato presso l'UIBM, compresi nel trasferimento del complesso aziendale da ALFA a GAMMA avvenuto all'estero, debba essere considerata ai fini IVA una prestazione di servizi ai sensi dell'art. 3, secondo comma, numero 2, D.P.R. n. 633/1972 e non una parte integrante della cessione di azienda non soggetta ad IVA ai sensi dell'art. 2, terzo comma, lett. b), D.P.R. n. 633/1972, dal momento che non esiste alcuna azienda in Italia. Ciò in quanto solo i marchi, il cui trasferimento verrà registrato nell'UIBM - unico asset esistente in Italia - sono inclusi nel trasferimento dell'azienda avvenuto all'estero; inoltre, la Società

Istante non ha una stabile organizzazione italiana idonea a configurare l'attrazione dei beni al regime d'impresa in Italia.

Di conseguenza, considerando che ALFA e GAMMA sono entrambi soggetti passivi non stabiliti in Italia ai fini IVA, la prestazione di servizi in questione dovrebbe essere considerata fuori dal campo di applicazione dell'IVA italiana ai sensi dell'art. 7-ter, comma 1, lettera a), D.P.R. n. 633/1972, secondo il quale si considerano effettuate nel territorio dello Stato le prestazioni di servizi quando sono rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato.

In relazione al secondo quesito, la Società Istante ritiene che alla cessione di marchi dovrebbe applicarsi l'imposta di registro in misura fissa nel momento in cui il passaggio di proprietà dalla Società Istante a GAMMA verrà trascritto all'interno del registro dell'UIBM.

Ai sensi dell'art. 2, D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, (Testo Unico dell'imposta di registro): "*Sono soggetti a registrazione, a norma degli articoli seguenti:*

a) gli atti indicati nella tariffa, se formati per iscritto nel territorio dello Stato; [...]

d) gli atti formati all'estero [...] che comportano trasferimento della proprietà [...] su beni immobili o aziende esistenti nel territorio dello Stato [...]".

Secondo quanto previsto dall'art 2 della Tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. n.131/1986, gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni diversi dagli immobili e dalle navi ed imbarcazioni sono soggetti ad imposta di registro pari al

3%. Tuttavia, in virtù del principio di alternatività IVA/registro, l'art. 40, primo comma, del Testo Unico n. 131/1986, statuisce che "*Per gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta si applica in misura fissa. Si considerano soggette all'imposta sul valore aggiunto [...] le cessioni e le prestazioni per le quali l'imposta non è dovuta a norma degli articoli da 7 a 7-septies del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, [...]*"
"Al contrario, ad avviso della Società Istante, l'imposta di registro non dovrebbe

applicarsi al trasferimento dell'azienda in questione, in quanto l'atto è stato formato all'estero e non esiste alcuna azienda in Italia.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'art. 19 della Direttiva n. 2006/112/Ce, del 28 novembre 2006 (di seguito, "direttiva n. 112 del 2006"), in cui è stato rifiuto l'art 5 n. 8 della Direttiva n. 77/388/CEE, del 17 maggio 1977, prevede che *"In caso di trasferimento a titolo oneroso o gratuito o sotto forma di conferimento a una società di una universalità totale o parziale di beni, gli Stati membri possono considerare che non è avvenuta alcuna cessione di beni e che il beneficiario succede al cedente"*.

La norma in commento conferisce agli Stati membri Ue la facoltà di prevedere l'irrilevanza, ai fini IVA, delle operazioni straordinarie (fusioni, scissioni, conferimenti) attraverso cui la società cedente trasferisce alla cessionaria il complesso dei rapporti attivi e passivi di cui ha la titolarità, realizzando una continuità dell'attività aziendale.

L'Italia si è avvalsa dell'opzione recependo tale indicazioni nell'articolo 2, terzo comma, lettere b) e f) del decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 633, a mente del quale non sono considerate cessioni di beni *"le cessioni e i conferimenti in società o altri enti, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni, che hanno per oggetto aziende o rami di azienda"* (lettera b) e *"i passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni o trasformazioni di società e di analoghe operazioni poste in essere da altri enti"* (lettera f).

La nozione di azienda rilevante ai fini in esame coincide con quella prevista dalla disciplina civilistica, anche alla luce dei numerosi contributi mutuati dalla giurisprudenza comunitaria e di legittimità.

Si ricorda, infatti, che l'articolo 2555 del codice civile qualifica l'azienda come *"il complesso dei beni organizzato dell'imprenditore per l'esercizio dell'impresa"*.

La Corte di Giustizia dell'Unione Europea, con la sentenza "Zita Models" C-497/01, ha affermato che *"il trasferimento a titolo oneroso o gratuito o sotto forma di conferimento a una società di una universalità totale o parziale di beni deve essere interpretata nel senso che in essa rientra il trasferimento di un'azienda o di una parte autonoma di un'impresa, compresi gli elementi materiali e, eventualmente, immateriali che, complessivamente, costituiscono un'impresa, o una parte di impresa idonea a svolgere un'attività economica autonoma, ma non vi rientra la mera cessione di beni quale la vendita di uno stock di prodotti"* (punto 40 sentenza C-497-01).

La Corte di Giustizia Ue, *inter alia*, nella sentenza 10 novembre 2011, C-444/10, ha stabilito che: *"la nozione di «trasferimento a titolo oneroso o gratuito o sotto forma di conferimento in una società di una universalità totale o parziale di beni» [...] costituisce una nozione autonoma del diritto dell'Unione che deve ricevere un'interpretazione uniforme in tutta l'Unione. In mancanza di una definizione di tale nozione nella sesta direttiva o di un espresso richiamo al diritto degli Stati membri, il suo senso e la sua portata devono essere ricercati tenendo conto del contesto della disposizione e dello scopo perseguito dalla normativa di cui trattasi". [...]"È proprio alla luce del contesto dell'art. 5, n. 8, della sesta direttiva e dello scopo perseguito da quest'ultima che la Corte ha ritenuto che la predetta disposizione è diretta a consentire agli Stati membri di agevolare i trasferimenti di imprese o di parti di imprese, semplificandoli ed evitando di gravare la tesoreria del beneficiario di un onere fiscale smisurato, che sarebbe, in ogni caso, recuperato ulteriormente mediante detrazione dell'IVA versata a monte"*

Pertanto, *"...la regola della non avvenuta cessione enunciata all'art. 5, n. 8, della stessa direttiva costituisce una nozione autonoma del diritto comunitario che mira ad evitare divergenze nell'applicazione da uno Stato membro all'altro del sistema dell'IVA"* (punto 33 sentenza C-497-01)

In merito alla distinzione tra una cessione di azienda e una mera cessione di beni, i giudici comunitari ritengono che: *"occorre effettuare una valutazione globale*

delle circostanze di fatto che caratterizzano l'operazione di cui trattasi per determinare se essa rientri nella nozione di trasferimento di un'universalità di beni, ai sensi della sesta direttiva. In tale ambito deve essere accordata particolare importanza alla natura dell'attività economica che si intende proseguire". (punto 32 sentenza C-444/10)

I principi elaborati dalla Corte di Giustizia UE sono stati recepiti anche dalla Corte di Cassazione. In particolare, nella sentenza 10 ottobre 2008, n. 24913 è stato chiarito che si ha cessione d'azienda quando oggetto del trasferimento, anche nelle intenzioni delle parti, è un complesso organico unitariamente considerato, per il quale emerga ex-ante la complessiva attitudine anche solo potenziale all'esercizio di impresa, ovverosia quando *"i beni strumentali ceduti siano atti, nel loro complesso e nella loro interdipendenza, all'esercizio di una impresa (anche se non si richiede che tale esercizio sia attuale, essendo sufficiente l'attitudine potenziale all'utilizzo per un'attività d'impresa, né che la cessione comprenda anche le relazioni finanziarie, commerciali e personali)"*.

Con riferimento all'esatta qualificazione dell'operazione, la Corte, nella sentenza in commento, ha precisato che: *"a fini fiscali, per la qualificazione di un atto di trasferimento come cessione di azienda, non rileva la circostanza che i singoli beni aziendali siano stati ceduti globalmente o con più atti separati, né la circostanza che il cedente sia un soggetto non munito di autorizzazioni all'esercizio dell'attività dell'azienda, e nemmeno la circostanza che, al momento della cessione, l'azienda fosse concretamente esercitata, perché rileva unicamente la causa reale del negozio e la regolamentazione degli interessi effettivamente perseguiti dai contraenti: dette causa e regolamentazione, come ovvio, possono essere desunte esclusivamente dalla lettura delle conferenti disposizioni negoziali intervenute tra i paciscenti"*. (cfr., ex multis, Cassazione, sentenze n. 13580/2007, n. 9162/2010, n. 9575/2016, n. 33495/2018).

Con vari documenti di prassi, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che il riferimento al concetto di *"azienda"* va inteso in senso ampio, comprensivo cioè anche

delle cessioni di complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa. *"Va precisato, comunque, che la cessione deve riguardare l'azienda o il complesso aziendale nel suo insieme, quindi 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"* (così, testualmente, la Circ. Min. Finanze n. 320 del 19 dicembre 1997 e, in senso conforme, ex multis, le Risoluzioni 3 aprile 2006, n. 48/E, 13 dicembre 2007, n. 371/E, 31 ottobre 2008, n. 417/E, 10 aprile 2012, n.33/E).

Con particolare riferimento alla cessione del marchio effettuata nell'ambito della cessione di azienda, con la Risoluzione n. 48/E del 2006, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che, laddove uno Stato Membro abbia implementato l'art. 19 della Direttiva n. 2006/112/CE e quindi abbia escluso dal campo di applicazione dell'IVA la cessione di azienda, non sussisterebbe alcuna possibilità di scorporo di taluni beni in sede di qualificazione dell'operazione.

Nella Risoluzione citata si dà conto dell'evoluzione degli orientamenti giurisprudenziali, comunitari e di legittimità, come sopra ampiamente illustrato, che ha consentito di superare il principio della distinta tassazione dell'azienda (imposta di registro) rispetto al marchio (IVA). Tale principio era stato espresso in precedenti sentenze della Corte di Cassazione (cfr. sentenze Cass. 26 marzo 2003 n. 4452, 1 aprile 2003 n. 4974) che, in virtù della norma che non consentiva la circolazione del marchio separatamente dall'azienda, prima della modifica introdotta dal Decreto Legislativo 4 dicembre 1992, n. 480, avevano stabilito per la fattispecie in esame l'applicazione in via concorrente dell'art 3, secondo comma, n. 2, del D.P.R. 633/72, a norma del quale costituiscono prestazioni di servizi imponibili ai fini IVA, se effettuati verso corrispettivo, le cessioni di marchi.

La norma comunitaria postula che il complesso aziendale oggetto del trasferimento in conseguenza di una operazione straordinaria sia situato nel territorio di uno Stato membro e che tale Stato abbia optato per l'introduzione del regime di

esclusione da IVA in commento.

Tale interpretazione è consequenziale alla natura opzionale del regime previsto dall'articolo 19 della Direttiva e ne conferisce anche un senso logico.

Anche nel caso in cui uno Stato si sia avvalso di tale opzione, il trattamento da riservare ai fini IVA è condizionato al fatto che siano verificati in via preliminare i presupposti oggettivo, soggettivo e territoriale richiesti dalla Direttiva n. 112 del 2006. La corretta verifica del requisito della territorialità implica che la norma sia applicata da ciascuno Stato membro (che abbia optato per l'introduzione del regime in commento) con riferimento alle operazioni che abbiano ad oggetto il trasferimento di una universalità totale o parziale di beni esistente nello Stato stesso.

Ciò premesso, dall'istanza emerge che l'operazione di cessione coinvolge soggetti che sono stabiliti in Svizzera e ha ad oggetto un complesso aziendale situato in tale Paese. Per contro, nell'ambito di tale cessione, l'unico asset patrimoniale presente in Italia è rappresentato dai marchi registrati presso l'UIBM. Come riportato dall'istante, nessun altro asset esistente in Italia è stato incluso nella cessione d'azienda; inoltre, né ALFA né GAMMA hanno una stabile organizzazione in Italia che potrebbe consentire di attrarre i beni in questione nel regime di impresa.

Se ne deduce, pertanto, che non è individuabile, in Italia, la sussistenza di un complesso aziendale ai sensi dell'articolo 19 della Direttiva Iva e che in relazione ai marchi trasferiti dall'istante a GAMMA, quale cessionaria del complesso aziendale situato in Svizzera, non possa ritenersi applicabile il regime di neutralità, previsto per la cessione d'azienda o di ramo d'azienda, di cui all'articolo 2, terzo comma, lettera b), del D.P.R. n. 633 del 1972.

In definitiva, 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 ai fini IVA come un'autonoma prestazione di servizi, ai sensi dell'art 3, secondo comma, n. 2, del D.P.R. n. 633/1972, secondo il quale costituiscono prestazioni di servizi, se effettuate verso corrispettivo: "*le cessioni, concessioni,*

licenze e simili relative a diritti d'autore, quelle relative ad invenzioni industriali, modelli, disegni, processi, formule e simili e quelle relative a marchi e insegne, nonché le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti o beni similari ai precedenti"

Per quanto concerne la rilevanza territoriale dell'operazione in esame, l'art 44 della Direttiva n. 2006/112/CE stabilisce che *"Il luogo delle prestazioni di servizi resi a un soggetto passivo che agisce in quanto tale è il luogo in cui questi ha fissato la sede della propria attività economica. Ai sensi dell'art. 7 ter, comma 1, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972, che ha recepito la norma unionale, le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato. Nel caso di specie, trattandosi di operazione intercorsa tra soggetti passivi stabiliti in Svizzera, si ritiene che la cessione del marchio sia esclusa dal campo di applicazione dell'IVA per carenza del presupposto territoriale.*

Con riferimento al quesito n. 2) relativo all'imposta di registro, si osserva che l'articolo 40, comma 1, del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (di seguito, "TUR") prevede che: *"Per gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta si applica in misura fissa. Si considerano soggette all'imposta sul valore aggiunto anche le cessioni e le prestazioni tra soggetti partecipanti a un gruppo IVA, le cessioni e le prestazioni per le quali l'imposta non è dovuta a norma degli articoli da 7 a 7-septies del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (..)"*.

Analoghe previsioni sono contenute anche nell'articolo 5 del TUR, il quale al comma 2 prevede che: *"Le scritture private non autenticate sono soggette a registrazione in caso d'uso se tutte le disposizioni in esse contemplate sono relative a operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto. Si considerano soggette all'imposta sul valore aggiunto anche le cessioni e le prestazioni tra soggetti partecipanti a un gruppo IVA, le cessioni e le prestazioni per le quali l'imposta non è dovuta a norma degli articoli da 7 a 7-septies del decreto del Presidente della*

Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (..)".

Nel caso di specie, occorre inoltre osservare che, secondo quanto precisato nell'istanza, la cessione dell'azienda, comprensiva tra l'altro dei marchi registrati, è avvenuta con atto formato in Svizzera.

Con riferimento agli atti formati all'estero, in linea generale, occorre far riferimento all'articolo 2, lettera d) del TUR, secondo cui sono soggetti a registrazione: *"d) gli atti formati all'estero, compresi quelli dei consoli italiani, che comportano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di altri diritti reali, anche di garanzia, su beni immobili o aziende esistenti nel territorio dello Stato e quelli che hanno per oggetto la locazione o l'affitto di tali beni."*

Nel caso di specie, tale ultima disposizione non può trovare applicazione dal momento che non è esistente in Italia alcun complesso aziendale.

Pertanto, l'atto in oggetto, formato all'estero, non è soggetto ad obbligo di registrazione ai fini dell'imposta di registro.

Al riguardo, occorre, però, rilevare anche che l'articolo 11 della Tariffa, Parte Seconda, allegata al TUR, che individua gli atti soggetti a registrazione solo in caso d'uso, prevede, per gli *"atti formati all'estero diversi da quelli indicati alla lettera d) dell'art. 2 del Testo Unico: a) che se formati nello Stato sarebbero soggetti all'imposta fissa ai sensi dell'art. 40 del Testo Unico"*, l'applicazione dell'imposta fissa di registro di Euro 200,00.

Conseguentemente, come sostenuto dall'istante, nel momento in cui si verifica il caso d'uso, ai sensi e per gli effetti dell'articolo 6 del TUR, l'atto di cessione oggetto del quesito andrà registrato con l'applicazione dell'imposta fissa di registro.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)