



Roma, 16 febbraio 2006

Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

***OGGETTO: Istanza di Interpello. Avv. ALFA. Trattamento fiscale applicabile alle spese sostenute da un professionista per l'acquisto di un "marchio"-
Articoli 53 e 54 del Tuir.***

Quesito

Il contribuente istante esercita l'attività di avvocato ed è quindi titolare di reddito di lavoro autonomo.

Al fine di aumentare la credibilità ed affidabilità del proprio studio professionale nei confronti dei clienti, il professionista istante intende acquistare il "marchio" di un noto studio legale che gode di un'ottima e consolidata reputazione.

In tal modo, fa presente l'istante, il proprio studio professionale potrebbe fruire del "buon nome" dello studio legale cedente operando alla stregua di una sua filiale o di uno studio ad esso associato o comunque collegato.

Tale acquisto viene quindi effettuato dal contribuente istante con la prospettiva di incrementare la propria clientela, di applicare tariffe più elevate rispetto alle attuali nonché di fruire comunque indirettamente di tutte le operazioni legate alla promozione dell'immagine poste in essere dallo studio legale titolare del "marchio".

In relazione a tale acquisto, che, rileva il contribuente, viene effettuato nell'esercizio dell'attività professionale, il contribuente chiede di conoscere quale sia il corretto trattamento tributario applicabile.

In particolare, il contribuente istante chiede se il relativo costo debba essere dedotto secondo il principio di cassa generalmente applicato per i redditi

di lavoro autonomo o se lo stesso debba essere ammortizzato secondo le regole previste dall'articolo 103 del Tuir per i costi relativi ai marchi d'impresa.

Tale dubbio interpretativo trova il proprio fondamento nelle affermazioni contenute nella risoluzione 117/E del 2002, riguardante peraltro l'agevolazione cd. "Tremonti bis", nella quale è stato affermato che l'articolo 68 del Tuir (articolo 103 del testo unico vigente) trova applicazione anche per i costi sostenuti per l'acquisto di un software gestionale da parte di un titolare di reddito di lavoro autonomo.

Soluzione interpretativa prospettata dall'istante

Il contribuente istante fa presente che l'articolo 54 del Tuir stabilisce l'applicazione del criterio di cassa per la deduzione di tutte le spese sostenute nell'esercizio dell'arte o professione.

Tale principio non trova applicazione in relazione ai costi sostenuti per l'acquisto di beni strumentali; per tali costi, infatti, sono ammesse in deduzione quote annuali di ammortamento non superiori a quelle risultanti dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti con il D.M. 31/12/1988.

I costi di acquisizione di tali beni sono quindi deducibili sulla base delle medesime regole applicabili per il reddito d'impresa, e cioè secondo il principio di competenza.

Per i beni che non risultano compresi nel citato decreto la deduzione deve, invece, essere effettuata secondo il principio di cassa generalmente applicabile al reddito di lavoro autonomo.

Pertanto, tenuto conto che sia il citato decreto ministeriale 31/12/1988 sia il ricordato articolo 54 del Tuir non recano previsioni in merito alla deducibilità dei costi sostenuti per l'acquisto dei "marchi", sembra corretto, a parere dell'istante, dedurre il costo del bene immateriale acquisito secondo il principio di cassa e quindi nel periodo d'imposta in cui la spesa è stata sostenuta.

Parere della Direzione

Con la presente istanza di interpello, il contribuente chiede di conoscere quali siano le corrette modalità di deduzione delle somme corrisposte da un professionista per l'acquisto di un "marchio" che identifica un noto studio legale.

Al riguardo appare opportuno formulare alcune considerazioni preliminari sulla natura del costo sostenuto dall'istante.

È noto infatti che il marchio, così come la ditta e l'insegna, rappresenta un segno distintivo tipico dell'imprenditore, idoneo a contraddistinguere un prodotto od un servizio sul mercato o, quanto meno, ad associare tale prodotto e servizio ad una determinata provenienza.

Il marchio è normalmente legato ad un'azienda, o ad un ramo d'azienda, anche se può essere trasferito separatamente dall'azienda stessa, al punto da poter essere impiegato per contrassegnare beni di un genere del tutto diverso da quello di provenienza (contratto di merchandising).

Generalmente il marchio è dunque un elemento che differenzia un bene o un servizio nell'ambito di un contesto imprenditoriale; la stesso codice della proprietà industriale, approvato con D.Lgs. 10/02/2005, n. 30, nel definire i segni suscettibili di essere registrati presso l'Ufficio italiano brevetti e marchi, chiarisce che *"possono costituire oggetto di registrazione come marchio d'impresa".....tutti i segni suscettibili di essere rappresentati graficamente "purchè siano atti a distinguere i prodotti o i servizi di un'impresa da quelli di altre imprese"*.

La classificazione internazionale dei prodotti e servizi, cui rinviano le istruzioni al modello per la domanda di registrazione del marchio d'impresa (cfr. istruzioni alla compilazione del quadro E del modello), come rilevato dall'istante, include alla classe 42 anche i servizi giuridici.

Secondo tale previsione, fa presente l'istante, sembra essere quindi riconosciuto anche ai soggetti diversi dagli imprenditori, quali gli avvocati, la possibilità di registrare e trasferire marchi.

Al riguardo si nutrono, tuttavia, alcune perplessità; occorre, infatti, ricordare che l'attività professionale a differenza delle attività commerciali sono caratterizzate dall'esistenza dell'*intuitus personae* che connota il rapporto tra cliente e professionista ed esclude che la capacità professionale di attrarre clientela, intesa come credibilità e affidabilità dell'attività professionale posta in essere, possa essere ricondotta ad un "*bene immateriale*" autonomamente trasferibile.

Pur con le riserve sopra espresse circa la corretta qualificazione civilistica della fattispecie rappresentata dall'istante, per la determinazione del trattamento fiscale della medesima appare rilevante stabilire quali siano gli obblighi ed i diritti scaturenti dal contratto che il contribuente istante intende stipulare.

Dall'esame della bozza di contratto inviata, si evince che il titolare del "*marchio*", e cioè di un segno grafico idoneo a richiamare l'immagine dello studio, si obbliga a concederne l'utilizzazione al professionista istante per un periodo di cinque anni.

A fronte di tale cessione il contribuente si obbliga a corrispondere anticipatamente ed integralmente il corrispettivo dovuto, e si impegna altresì ad utilizzare tale "*marchio*" senza recare pregiudizio o turbativa all'immagine dello studio titolare.

Dall'esame del contratto inviato non sembra realizzarsi una effettiva cessione di un "*marchio*" inteso come segno distintivo volto a contraddistinguere un bene o un servizio; si tratta piuttosto di un contratto di natura obbligatoria nel quale a fronte del corrispettivo pagato, al contribuente istante viene consentito l'utilizzo del predetto segno grafico sulla carta intestata del proprio studio professionale, sull'elenco telefonico, sulla propria targa professionale, in occasione dei convegni, ecc., al fine di apparire nei confronti dei clienti come

uno studio associato o comunque collegato allo studio titolare del segno grafico in questione nella prospettiva di aumentare la visibilità e la credibilità del proprio studio professionale.

Tale costo, sostenuto per fruire del “*buon nome*” dello studio titolare del “*marchio*” e quindi in sostanza per incrementare la propria clientela, appare senz’altro inerente all’esercizio dell’attività professionale svolta dal contribuente e, pertanto, deducibile nella determinazione del reddito di lavoro autonomo prodotto dall’istante.

Le spese devono, infatti, essere correlate all’attività nel suo complesso a prescindere dall’economicità della singola operazione e non deve quindi rinvenirsi, per la loro deducibilità, un rigoroso nesso con i singoli compensi.

In merito alle modalità di deduzione del corrispettivo sostenuto si concorda con il parere espresso dal contribuente, secondo cui tale costo deve essere portato integralmente in deduzione nel periodo d’imposta in cui lo stesso è stato effettivamente sostenuto.

L’articolo 54 del Tuir stabilisce, infatti, che “*il reddito derivante dall’esercizio di arti e professioni è costituito dalla differenza tra l’ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo d’imposta ...e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell’esercizio dell’arte o della professione, salvo quanto stabilito nei successivi commi*”.

Tale disposizione sancisce quindi l’applicazione del criterio di cassa come principio generalmente applicabile nella determinazione del reddito di lavoro autonomo che può essere derogato solo nei casi espressamente previsti dai successivi commi della medesima disposizione.

In mancanza, quindi, di specifiche previsioni al riguardo nel corpo dell’articolo 54 deve quindi ritenersi che la deduzione del costo in esame debba essere effettuata, secondo il principio di cassa, nel periodo d’imposta in cui lo stesso è stato sostenuto.

Si precisa, inoltre, - in conformità a quanto già affermato nella risoluzione n. 108 del 29 marzo 2002 in relazione ad una fattispecie analoga - che

le somme in discorso 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*” consentendogli di fatto di operare come uno studio professionale collegato.

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 permettere*”.

Per quanto concerne, infine, il trattamento applicabile ai fini dell’Iva all’operazione in esame, la scrivente ritiene che il predetto importo, corrisposto al professionista, configuri il corrispettivo di una prestazione di servizio, consistente nel permettere l’utilizzo del proprio marchio.

Com’è noto, l’articolo 3 del DPR n. 633/72 qualifica come prestazioni di servizio “*le prestazioni verso corrispettivo dipendenti ... in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte ...*”.

Sulla base di tale disposizione, deve ritenersi sussistente, nella fattispecie in esame, il presupposto oggettivo di applicazione dell’Iva. Poiché le prestazioni oggetto del presente quesito sono innegabilmente connesse all’attività professionale esercitata, in via abituale, dal contribuente risulta realizzato anche il presupposto soggettivo cui la normativa Iva condiziona l’applicazione del tributo. Da ciò consegue che le prestazioni in discorso debbono essere ricomprese nell’ambito applicativo dell’Imposta sul Valore Aggiunto.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale, viene resa dalla scrivente ai sensi dell’articolo 4, comma 1, ultimo periodo, del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.