

Risposta n. 78/2024

***OGGETTO: Articolo 27, comma 3, del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.
Condizione sospensiva.***

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

QUESITO

L'*Istante* riferisce di essere socia al 50% con *Tizio* della società *Alfa* e che, con atto notarile sottoscritto nella stessa data di presentazione del presente interpello, ha acquistato da *Tizio* il marchio *Y* di proprietà di quest'ultimo.

Dall'atto risulta: «*che è intenzione del signor [Tizio] in qualità di unico proprietario del marchio suddetto cedere e trasferire la piena proprietà dello stesso alla signora [Istante] che si è dichiarata disposta ad acquistarlo;*

che il trasferimento del marchio in oggetto viene subordinato alla condizione sospensiva, ai sensi dell'art. 1353 cod. civ., del pagamento del saldo del prezzo entro il termine del xx/xx/2030 da parte della signora» Istante.

Inoltre, *«Il signor [Tizio] cede e trasferisce alla signora [Istante], che [...] accetta ed acquista, sotto la condizione sospensiva di cui infra specificata, la piena proprietà del Marchio d'impresa [...].*

Ai sensi dell'art. 1353 cod. civ., le parti convengono di subordinare il presente atto alla condizione sospensiva del seguente evento: pagamento del saldo del prezzo entro il termine del xx/xx/2030».

L'Istante precisa che la «parte acquirente, ha come scopo il conseguimento della proprietà del marchio suddetto, effetto che si realizzerà solo al pagamento dell'ultima rata e non ha come interesse primario anche il conseguimento dell'immediata disponibilità materiale del bene, effetto che si realizza al contrario sin dall'inizio, e a fronte di ciò sarebbe tenuta a sopportare il rischio da perimento sin dalla consegna».

A parere dell'Istante, essendo Tizio socio al 50% della società «insieme alla sottoscritta, avendo convenuto nell'atto suddetto che l'utilizzo del predetto Marchio d'impresa [...] in quanto editore ... di testate giornalistiche nella gestione dell'attività di editoria on-line attraverso piattaforme informatiche, ..., resterà fino xx/xx/2030 nella materiale disponibilità della società [...], giusta contratto di comodato debitamente registrato, siamo evidentemente nella fattispecie di un contratto sottoposto a condizione sospensiva e non di una vendita con riserva della proprietà. In particolare, la cessione è sottoposta alla condizione dell'adempimento dell'obbligazione di pagamento rateale del prezzo da parte dell'acquirente».

Inoltre, tale marchio risulta concesso in licenza alla società Alfa fino al xx/xx/2030 (...).

Chiede, quindi, chiarimenti in ordine all'applicabilità alla fattispecie rappresentata dell'articolo 27 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, concernente la tassazione degli atti sottoposti a condizione sospensiva.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Ai fini delle modalità applicative dell'imposta di registro, l'*Istante* ritiene che occorra prestare attenzione alle reali esigenze delle parti, che si evincono dal contenuto dello stesso.

L'*Istante* ritiene che la fattispecie rappresentata costituisca «*un contratto sottoposto a condizione sospensiva e non una vendita con riserva della proprietà. In particolare, la cessione è sottoposta alla condizione dell'adempimento dell'obbligazione di pagamento rateale del prezzo da parte dell'acquirente. A questa seconda fattispecie (vendita sottoposta alla condizione sospensiva dell'adempimento dell'acquirente) non si applica la disciplina speciale della vendita a rate con patto di riservato dominio: il venditore rimane proprietario della cosa finché non si realizzerà la condizione sospensiva dell'adempimento*».

Al riguardo, l'*Istante* argomenta che «*la dottrina e la giurisprudenza prevalenti ritengono ammissibile la condizione di adempimento. In particolare, è stata evidenziata la distinzione tra momento programmatico e momento esecutivo del contratto: ciò che verrebbe dedotto in condizione non è l'assunzione dell'obbligazione, che attiene al momento programmatico del contratto ed opera fin dalla conclusione dello stesso, ma il fatto storico dell'adempimento dell'obbligazione da parte del compratore, che attiene*

al momento esecutivo del contratto ed ha le caratteristiche di evento futuro ed incerto, proprie della condizione.

Sotto il profilo fiscale, essendo il trasferimento soggetto alla condizione sospensiva dell'adempimento dell'acquirente - che non può considerarsi una condizione meramente potestativa - l'atto di compravendita dovrebbe essere soggetto a tassazione in misura fissa, salvo il pagamento dell'imposta proporzionale di registro nel momento in cui si verificherà la condizione, previa denuncia all'agenzia delle entrate dell'avveramento della condizione ex art. 19 d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131.»

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 1353 ("*Contratto condizionale*") del codice civile prevede che «*Le parti possono subordinare l'efficacia o la risoluzione del contratto o di un singolo patto ad un evento futuro e incerto*».

La condizione è elemento accidentale del contratto, che condiziona l'efficacia dello stesso al verificarsi di un evento futuro e incerto; in particolare, è "sospensiva" se prima del verificarsi dell'evento gli effetti rimangono sospesi, mentre è "risolutiva" se al verificarsi dell'evento cessano gli effetti dell'atto.

L'articolo 1523 ("*Passaggio della proprietà e dei rischi*") del codice civile dispone, invece, che «*Nella vendita a rate con riserva della proprietà, il compratore acquista la proprietà della cosa con il pagamento dell'ultima rata di prezzo, ma assume i rischi dal momento della consegna*».

Ai fini dell'imposta di registro, ai sensi dell'articolo 27 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (di seguito TUR):

«1. Gli atti sottoposti a condizione sospensiva sono registrati con il pagamento dell'imposta in misura fissa.

2. Quando la condizione si verifica, o l'atto produce i suoi effetti prima dell'avverarsi di essa, si riscuote la differenza tra l'imposta dovuta secondo le norme vigenti al momento della formazione dell'atto e quella pagata in sede di registrazione.

3. Non sono considerati sottoposti a condizione sospensiva le vendite con riserva di proprietà e gli atti sottoposti a condizione che ne fanno dipendere gli effetti dalla mera volontà dell'acquirente o del creditore.

4. Gli atti sottoposti a condizione sospensiva che ne fa dipendere gli effetti dalla mera volontà del venditore o dell'obbligato sono soggetti all'imposta in misura fissa.».

Come chiarito nei documenti di prassi (cfr. circolare del 29 maggio 2013, n. 18/E, par. 1.7; 21 febbraio 2014, n. 2/E, par. 5.2, lettera b), in pendenza della condizione, le parti si trovano in una situazione di aspettativa e gli effetti finali dell'atto si produrranno solo al verificarsi dell'avvenimento dedotto in condizione; pertanto, il primo comma del citato articolo 27 del TUR dispone, in via generale, che:

- al momento della registrazione, gli atti sottoposti a condizione sospensiva scontano l'imposta di registro in misura fissa;

- quando la condizione si verifica, l'avverarsi di essa dovrà essere denunciato ai sensi dell'articolo 19 del TUR e, conseguentemente, l'Ufficio procede a riscuotere la differenza tra l'imposta dovuta secondo le norme vigenti al momento della formazione dell'atto e quella pagata in sede di registrazione dello stesso.

Il richiamato articolo 19, in particolare, dispone che *«L'avveramento della condizione sospensiva apposta ad un atto [...] devono essere denunciati entro trenta*

giorni, a cura delle parti contraenti o dei loro aventi causa e di coloro nel cui interesse è stata richiesta la registrazione, all'ufficio che ha registrato l'atto al quale si riferiscono».

Inoltre, il legislatore fiscale ha disciplinato ai commi 3 e 4 dell'articolo 27 le seguenti fattispecie:

- il contratto di vendita a rate con riserva di proprietà;
- gli atti sottoposti ad un evento condizionale la cui realizzazione è rimessa alla "mera volontà" di una delle parti dell'atto.

In tale ultimo caso, *«di fronte ad un atto la cui efficacia è subordinata all'avveramento di una condizione sospensiva meramente potestativa, ai fini fiscali, la tassazione varierà a seconda del contraente da cui dipende il verificarsi della condizione stessa, e precisamente:*

- se il verificarsi dell'evento dedotto in condizione dipende dalla volontà del creditore o dell'acquirente, il contratto sconterà l'imposta di registro in misura proporzionale;

- se il verificarsi dell'avvenimento dedotto in condizione dipende dalla volontà del venditore o dell'obbligato, il contratto sconterà l'imposta di registro in misura fissa» (cfr. circolare n. 18/E, cit).

La consolidata giurisprudenza di legittimità ha chiarito che *«ai sensi dell'art. 27, comma 3, D.P.R. n. 131 del 1986 non sono considerati sottoposti a condizione sospensiva gli atti i cui effetti dipendano, in virtù di condizione meramente potestativa, dalla mera volontà dell'acquirente [...] (cfr., tra le tante, in motiv. Cass. nn. 3617/2020, 7390/2020, 27902/2018, 3806/2017, 13006/2016, 21625/2015, 8544/2014, 6116/2011)»* (ex multis, Corte di Cassazione sentenza 29 marzo 2022, n. 10027).

«Se quindi è vero che la condizione è potestativa quando l'evento, in essa dedotto, è il fatto volontario di una delle parti, è altrettanto evidente che, rispetto alla potestativa c.d. semplice, la condizione è invece meramente potestativa quando una delle parti può decidere direttamente in ordine alla sorte del contratto. In poche parole, la condizione potestativa (semplice) tutela l'interesse della parte a decidere sic et simpliciter di una propria azione, non riserva alla parte un potere decisionale sull'efficacia o sulla inefficacia del contratto in sé. Quando è l'efficacia del contratto in sé a essere direttamente subordinata alla (semplice) manifestazione di volontà di una delle parti, la condizione è meramente potestativa» (cfr. Corte di Cassazione sentenza 11 aprile 2014 n. 8544).

Alla luce di tali principi, si ritiene che la condizione dell'adempimento dell'obbligazione di pagamento del prezzo da parte dell'acquirente, che attribuisce allo stesso il potere decisionale in ordine all'efficacia del contratto in sé, appare meramente potestativa, ai fini fiscali, in quanto dipendente esclusivamente dalla mera volontà dello stesso e, pertanto, rientra nella previsione di cui all'articolo 27, comma 3, del TUR.

Nel caso rappresentato, il contratto stipulato prevede una condizione sospensiva dell'efficacia del trasferimento del marchio rappresentata dal pagamento del saldo del prezzo da parte dell'acquirente *Istante*, entro il xx/xx/2030.

Detta condizione, in altri termini, mantiene la proprietà in capo al venditore fino al verificarsi dell'adempimento del pagamento dell'ultima rata da parte dell'acquirente, realizzando, in sostanza, gli effetti giuridici propri della fattispecie della vendita con riserva della proprietà di cui all'articolo 1523 codice civile.

Pertanto, alla luce di quanto illustrato, si ritiene nel caso di specie si applichi l'articolo 27, comma 3, del TUR, con applicazione dell'aliquota proporzionale del 3 per cento sui corrispettivi già pagati e sui restanti da pagare ai sensi dell'articolo 9 della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto, ed esula, altresì, da ogni valutazione circa fatti e/o circostanze non rappresentate nell'istanza e riscontrabili nella eventuale sede di accertamento.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)