

Imposte

IMPOSTADI REGISTRO

La clausola penale non è soggetta a distinta imposizione

martedì 14 novembre 2023

di Corrado Leda Rita Avvocato cassazionista in Genova, Giornalista pubblicista, Dottore di ricerca in Scienze Giuridiche presso l'Università degli Studi di Milano-Bicocca

Nella sentenza n. 30983 del 2023 la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione afferma che, ai sensi dell'art. 21, comma 2, T.U. Registro, la clausola penale – nel caso di specie inserita in un contratto di locazione – non è soggetta a distinta imposta di registro.

___ [Cassazione civile, Sez. trib., sentenza 7 novembre 2023, n. 30983](#)

Orientamenti giurisprudenziali

Conformi: Cass., sez. trib., 3 febbraio 2022, n. 3315
 Cass., sez. I civ., 6 settembre 1996, n. 8142
 Cass., sez. trib., 18 luglio 2022, n. 22476
 Cass., sez. unite civ., 25 marzo 2022, n. 9775

Difformi: non si rilevano precedenti

L'Amministrazione finanziaria recupera l'imposta di registro in misura fissa ritenendo che sia applicabile l'art. 21, comma 1, T.U. Registro in relazione alla clausola penale contenuta in un contratto di locazione concluso da una società di capitali per il caso di ritardo nella restituzione del bene locato.

In sede giurisdizionale, il Giudice del gravame annulla l'atto impositivo ritenendo che detta clausola non sia autonomamente tassabile perché per sua intrinseca natura correlata al contenuto essenziale del contratto di locazione.

Nella sentenza n. 30983 del 2023 la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione rigetta il ricorso dell'Amministrazione finanziaria ed enuncia il seguente principio di diritto: “ai fini di cui al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 21, la clausola penale (nella specie inserita in un contratto di locazione) non è soggetta a distinta imposta di registro, in quanto sottoposta alla regola dell'imposizione della disposizione più onerosa prevista dal comma 2 della norma citata”.

In base all'art. 21 T.U. Registro, “Se un atto contiene più disposizioni che non derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, ciascuna di esse è

soggetta ad imposta come se fosse un atto distinto” (comma 1) e “Se le disposizioni contenute nell'atto derivano necessariamente, per loro intrinseca natura, le une dalle altre, l'imposta si applica come se l'atto contenesse la sola disposizione che dà luogo alla imposizione più onerosa” (comma 2).

In tale disciplina – come in quella originariamente contenuta nell'art. 9, r.d. n. 3269 del 1923 e nell'art. 20 del d.p.r. n. 634 del 1972 – ciò che rileva è la nozione di “disposizioni”: dopo una prima esegesi che lo riferiva alle singole clausole di una convenzione o anche a uno dei suoi elementi, a partire dagli Anni Cinquanta il termine “disposizione” è stato ricondotto al negozio giuridico (cfr. da ultimo Cass., sez. trib., 3 febbraio 2022, n. 3315): “la rinnovata centralità dell'unitaria regolamentazione negoziale, peraltro, ha avuto come conseguenza quella di attribuire primaria rilevanza alla sua causa giuridica quale elemento unificante le diverse clausole contenute nell'atto sottoposto a registrazione” (cfr. circolare 29 maggio 2013, n. 18/E, ove si afferma che “Per “disposizione” si intende una convenzione negoziale suscettibile di produrre effetti giuridici valutabili autonomamente, in quanto in sé compiuta nei suoi riferimenti soggettivi, oggettivi e causali”).

Secondo la giurisprudenza della Corte di Cassazione, “mentre l'atto complesso va assoggettato ad un'unica tassazione, come se l'atto contenesse la sola disposizione che dà luogo all'imposizione più onerosa, in quanto le varie disposizioni sono rette da un'unica causa e, quindi, derivano necessariamente, per loro intrinseca natura, le une dalle altre”, “le disposizioni che danno vita ad un collegamento negoziale, in quanto rette da cause distinte, sono invece soggette ciascuna ad autonoma tassazione, in quanto la pluralità delle cause dei singoli negozi, ancorché funzionalmente collegate dalla causa complessiva dell'operazione, essendo autonomamente identificabili, portano ad escludere l'operatività dell'art. 21 cit., comma 2” (Cass., sez. I civ., 6 settembre 1996, n. 8142).

Nell'esegesi dell'art. 21T.U. Registro è stato quindi chiarito che la distinzione tra il comma 1 e il comma 2 poggia sulla differenza fra il negozio complesso e quelli collegati, “in virtù della quale il primo è contrassegnato da una causa unica, là dove, nel collegamento, distinti ed autonomi atti negoziali si riannodano ad una fattispecie complessa pluricausale, della quale ciascuno realizza una parte, ma pur sempre in base ad interessi immediati ed autonomamente identificabili”: in linea con il principio generale della tassazione secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto a prescindere dal nomen iuris adoperato, il criterio distintivo tra tassazione unica, da applicare con riguardo alla disposizione soggetta all'imposizione più onerosa (comma 1), e tassazione separata delle singole disposizioni (comma 2) viene individuato “nella sussistenza o meno del requisito che esse “derivino necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre” (Cass., sez. trib., 18 luglio 2022, n. 22476).

La Corte di Cassazione ha affermato che “la funzione coercitiva e di predeterminazione del danno della clausola penale ne implica la sua necessaria accessorietà” (Cass., sez. III civ., 26 settembre 2006, n. 18779): le clausole di tal fatta svolgono “la funzione civilistica di determinazione preventiva e consensuale della misura del risarcimento del danno derivante dall'inadempimento o dal ritardo nell'adempimento” (Cass., sez. unite civ., 25 marzo 2022, n. 9775).

Il Collegio ritiene necessario verificare “se la previsione di una clausola penale all'interno di un contratto – nel caso in esame di locazione – possa ritenersi per intrinseca natura connessa al contratto [...] secondo il criterio per cui [...] non si possa concepire l'esistenza dell'una disposizione (o statuizione) se si prescinde dall'altra, determinandosi una connessione oggettiva per volontà della legge o per l'intrinseca natura delle diverse disposizioni (o statuizioni), a nulla rilevando l'esistenza, tra le stesse, di una mera connessione soggettiva”.

La clausola penale di cui all'art. 1382 c.c., predeterminando il danno, “svolge una funzione, non tanto sanzionatorio-punitiva, quanto [...] di risarcimento forfettario del danno, indirettamente intesa a rinsaldare il vincolo contrattuale ed a stabilire

preventivamente la prestazione cui è tenuto uno dei contraenti qualora si renda inadempiente, con l'effetto di limitare a tale prestazione il risarcimento, indipendentemente dalla prova dell'esistenza e dell'entità del pregiudizio effettivamente sofferto": essa pertanto, avendo "lo scopo di sostenere l'esatto, reciproco, tempestivo adempimento delle obbligazioni "principali", intendendosi per tali quelle assunte con il contratto cui accede", "non ha [...] una causa "propria" e distinta (cosa che invece potrebbe accadere in diverse ipotesi, pur segnate da accessorietà, come quella di garanzia), ma ha una funzione servente e rafforzativa intrinseca di quella del contratto nel quale è contenuta; dovendosi desumere pertanto che più che discendere dall'inadempimento dell'obbligazione assunta contrattualmente, la clausola penale si attiva sin dalla conclusione del contratto in funzione dipendente dall'obbligazione contrattuale".

Copyright © - Riproduzione riservata



Copyright Wolters Kluwer Italia
Riproduzione riservata