

La clausola penale nei contratti di locazione non sconta il registro con autonoma tassazione

21/10/2022 - Valerio Villorosi

La clausola penale del contratto di locazione ha lo scopo di sostenere l'esatto, reciproco, tempestivo adempimento delle obbligazioni principali assunte con il contratto cui accede. In questo senso non ha una causa propria e distinta, ma "servente" rispetto a quella del contratto nel quale è contenuta. La tassazione, ai fini del registro, deve essere unica (CGT 1° Milano 19 settembre 2022 n. 1257).

Caso

In data 12 settembre 2018 un contribuente persona fisica registra un **contratto di locazione** di un immobile ad uso abitativo della durata di sette mesi, con decorrenza dal 13 agosto 2018 e termine 28 febbraio 2019 usufruendo del **regime** della "**cedolare secca**". Nonostante l'esenzione dal tributo prevista dalla legge l'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale I di Milano ha notificato un **avviso di liquidazione** per l'**imposta di registro** con relative **sanzioni** e **interessi** sulla clausola che disciplinava il versamento di un **deposito cauzionale** a garanzia del locatore. La motivazione dell'atto impositivo era la seguente: "Presenza **clausola penale**: nel contratto di locazione sono state inserite una o più clausole penali volontarie aventi autonomia funzionale e negoziale rispetto all'accordo di locazione stesso. Tali clausole ex art. 21 c. 1 DPR 131/1986 sono soggette ad autonoma tassazione nella misura fissa di euro 200,00. In caso di pagamento della penale resta a carico delle parti contraenti l'obbligo di comunicare, entro 20 giorni, all'ufficio presso cui è stato registrato l'atto, l'eventuale esplicitazione degli effetti della clausola stessa (artt. 19 e 27 DPR 131/1986)".

Per le clausole di cui sopra si recuperano le imposte e gli accessori dovuti secondo il seguente prospetto:

Descrizione	Cod. trib.		
Imposta Registro	A135	Euro	200,00
Sanzioni	A137	Euro	60,00
interessi	A138	Euro	2,20
Spese	A100	Euro	8,75
	Totale	Euro	270,95

Questione

La **pretesa tributaria** dell'Agenzia delle Entrate è specificata nelle motivazioni dell'atto impositivo e richiama l'art. 21 c. 1 DPR 131/86 che sancisce quanto segue: "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". L'Ufficio finanziario ha ritenuto che la clausola penale (leggasi il deposito cauzionale) fosse una disposizione a contenuto patrimoniale autonomo e non in rapporto di derivazione necessaria dalla causale del contratto di locazione. L'articolato ricorso del contribuente ha censurato l'errata interpretazione dell'art. 21 c. 1 DPR 131/86 cit. sopra richiamata, infatti la clausola che prevede il versamento di un <<deposito cauzionale>> a garanzia dell'esatto adempimento non è neppure concepibile prescindendo dal contratto di locazione cui necessariamente accede. Nel costituirsi in giudizio l'Ufficio ha insistito nel sostenere che l'art. 21 c. 1 letto nel contesto della normativa, cioè in rapporto al precedente art. 20 e ai comma seguenti dello stesso art. 21 DPR 131/86, si applica anche in presenza di più disposizioni, cioè clausole, contenute nel medesimo **negozio giuridico**, il discrimine dovendosi individuare per un verso nel contenuto patrimoniale della clausola, in quanto espressione di **capacità contributiva**; per altro verso, nella **natura autonoma** della disposizione: essendo ben possibile un contratto di locazione senza clausole penali, queste ultime risultano frutto della volontà delle parti. Si tratterebbe quindi di **clausole accessorie e complementari** al contratto a cui ineriscono, ma autonome e non necessarie>>. A parere dell'Ufficio nell'atto sottoposto a registrazione si ravvisavano più disposizioni reciprocamente connesse e dipendenti non per necessità di legge, ma solo per la volontà contrattuale delle parti,

analogamente a quanto avviene a titolo esemplificativo nel caso di **cessione di un ramo d'azienda** e di **collegata**, dipendente cessione dei contratti di locazione degli immobili aziendali oppure nei casi di più cessioni condizionalmente collegate di **quote societarie** da diversi cedenti a diversi cessionari. In tali casi si applica, secondo l'insegnamento della Suprema Corte (Cass. 4 maggio 2009 n. 10180; Cass. 11 settembre 2014 n. 19245) la regola dell'art. 21 c. 1. La difesa del ricorrente ha contestato l'infondatezza della **pretesa erariale** perché gli stessi precedenti della giurisprudenza di legittimità chiariscono anche - a contrario - l'univoca ratio della normativa, per cui la tassazione deve essere unica allorché le disposizioni da registrare derivino per loro natura l'una dall'altra, come nel caso del versamento di un deposito cauzionale che è per sua natura necessariamente connesso al contratto cui accede e non può sussistere da solo prescindendo da quel contratto. Il deposito cauzionale ha infatti lo scopo di sostenere l'esatto, tempestivo adempimento delle obbligazioni principali assunte con il contratto cui accede. In questo senso non ha una causa <<propria>> e distinta, ma servente rispetto a quella del contratto nel quale è contenuta.

Soluzioni giuridiche

Conformi alla sentenza in epigrafe

CTR Lombardia Milano 28 settembre 2021 n. 3477

Alla previsione di una penale condizionata ad un eventuale futuro inadempimento contrattuale non si manifesta una maggiore capacità contributiva che giustifica l'ulteriore tassazione.

CTR Lombardia Milano 06 settembre 2021 n. 3166

La clausola appare come una disposizione accessoria al contratto di locazione; come tale deve considerarsi legata funzionalmente alle altre disposizioni pattuite nel contratto.

CTR Lombardia Milano 04 marzo 2021 n. 933

L'art. 20 DPR 131/86 prevede che la capacità contributiva sia correlata alla produzione di effetti giuridici da parte di quegli atti che hanno una certa natura e che sono, perciò, elencati nella Tariffa. Si dovrà perciò trattare di disposizioni che costituiscano autonomi negozi giuridici, che potrebbero avere una propria autonomia rispetto al contesto nel quale si trovano. Viceversa, si avrà una clausola fiscalmente irrilevante rispetto alle previsioni dell'art. 21 c. 1 - ogni qualvolta il segmento contrattuale concorra a formare una disposizione, senza tuttavia poter vivere di vita propria, slegato dal contesto nel quale è collocato.

CTR Lombardia Milano 12 febbraio 2021 n. 536

La logica della clausola penale concretizza la fissazione convenzionale della misura degli interessi di mora che trovano comunque fonte nella legge all'art. 1284 c.c. e in un'ottica essenzialmente risarcitoria; ed anche da questo punto di vista non sembra possibile considerarla disposizione autonoma.

Difformi alla sentenza in epigrafe

CTR Lombardia Milano 28 settembre 2021 n. 3462

Il **regime della tassazione unica** contemplato dall'art. 21 c. 2 DPR 131/86 in caso di disposizioni contenute nell'atto e fra loro in rapporto di derivazione necessaria, con la conseguente applicazione dell'imposta in via esclusiva alla disposizione che dia luogo a quella più onerosa, è condizionato dal riscontro dell'esistenza di un **vincolo reciproco di connessione** immediata ed inscindibile, quale ad esempio impostasi da una statuizione legislativa, od in alternativa derivante da esigenze obiettive del negozio giuridico, non essendo per contro bastante ed idonea a determinare quell'esito unitario la mera volontà delle parti di apporre la **condizione contrattuale** in discorso. La qualificazione di una clausola in termini, genericamente, di sua accessoriety ad una principale non è ancora affatto sufficiente a giustificare l'applicazione dell'assorbente imposizione unitaria in luogo di quella separata, dovendosi distinguere fra una accessoriety contingente, frutto cioè di una autonoma determinazione nelle circostanze espressa dalle parti, ed il collegamento - in realtà soltanto allora a carattere genetico - che per contro si istituisca fra le singole clausole di un atto per una oggettiva causalità, e così necessitato dalle varie componenti in cui trovi la sua ordinaria articolazione strutturale il negozio giuridico. Poste siffatte premesse interpretative, le clausole in discussione, essendo con evidenza il portato di un'ulteriore e particolare volontà pattizia, andatasi per libera scelta discrezionale delle parti ad

aggiungere per rafforzare i vincoli contrattuali in caso di inadempimento, e in questo specificato senso ad accedere ad una regolamentazione contrattuale per il resto già in sé compiuta ed autosufficiente, non si ravvisano rispondenti all'univoco criterio che informa il regime evocato della tassazione unica. Va da sé che riconducendo le **clausole pattizie** nell'alveo della clausola penale, la **tassazione separata** è un effetto legale di applicazione della norma in tema di tassazione **di registro**.

CTR Lombardia Milano 02 marzo 2021 n. 867

La clausola penale inserita all'interno del contratto di locazione ad uso abitativo, è finalizzata a sanzionare l'eventuale mancato adempimento dell'obbligazione, da parte del locatario, con l'applicazione di **interessi moratori** corrispondenti al **tasso legale** maggiorato di cinque punti percentuali. Una siffatta misura degli interessi, laddove non fosse stata prevista dalle parti nel contratto, non avrebbe trovato applicazione. Ciò determina la qualificazione della previsione contrattuale quale clausola penale volontaria. Ne consegue che, nel caso di specie, tra la clausola penale (volontaria) ed il contratto di locazione non ricorre quel **rapporto di necessaria derivazione ed interdipendenza** che legittima l'applicazione dell'art. 21 c. 2 DPR 131/86. È legittimo l'avviso di liquidazione che recupera l'imposta di registro sulla clausola penale atteso che la stessa ha una causa distinta da quella del contratto di locazione cui afferisce rispetto al quale riveste una rilevanza autonoma anche se collegata e complementare.

Conclusioni

Con la sentenza in epigrafe l'avviso di liquidazione è stato annullato. Il discrimine per l'applicazione o meno di una tassazione unica è tra più **negozi collegati**, ciascuno adeguatamente giustificato sotto il profilo causale, e un unico negozio **complesso**, contrassegnato da un'unica causa dalla quale derivano tutte le diverse disposizioni pattuite nell'atto da registrare (dal pagamento del canone alla sua periodicità, dalla manutenzione dell'immobile, fino al versamento del deposito cauzionale a garanzia dell'esatto adempimento di tutte le **obbligazioni contrattuali**). Nella pattuizione di una clausola condizionata ad un eventuale futuro inadempimento contrattuale non è correlata una maggiore capacità contributiva che giustifichi una ulteriore tassazione.

CGT 1° Milano 19 settembre 2022 n. 1257

Art. 19 DPR 131/86

Art. 20 DPR 131/86

Art. 21 c. 1 DPR 131/86

Art. 27 DPR 131/86

Utente: PVC STUDIO - mementopiu.it - 20.08.2023