

[Home \(/\)](#)[Chi siamo \(/Main/Chisiamo\)](#)[Insignum \(/Main/Insignum\)](#)[Archivio \(/news\)](#)[🔍 Ricerca \(/Main/Ricerca\)](#)[Contatti \(/Main/Contatti\)](#)[Privacy Policy \(/Main/Privacy\)](#)[Home \(/\)](#) / [Archivio \(/news\)](#)[/ Clausola penale e imposta di registro: la Corte di Cassazione mette un punto \(auspicabilmente\) definitivo](#)

Commenti - Martedì 28 Novembre 2023

Clausola penale e imposta di registro: la Corte di Cassazione mette un punto (auspicabilmente) definitivo

Commento a Cass., 7 novembre 2023, n. 30983

di **Gianmarco Dellabartola**
Avvocato

Su questa rivista (Clausola penale, contratto di locazione e imposta di registro - Fiscalità Patrimoniale, gennaio 2021) avevamo già segnalato come il dibattito sull'assoggettamento ad autonoma imposizione ai fini dell'imposta di registro delle c.d. 'clausole penali' ex art. 1382 c.c., frequentemente inserite nei contratti di locazione immobiliare, fosse oggetto di vivace dibattito giurisprudenziale nelle Corti di merito. In particolare, muovendo da una pronuncia della (allora) Commissione Tributaria Provinciale di Milano, si era evidenziato come fosse maggiormente preferibile la tesi che esclude l'autonoma imponibilità di tali clausole ai fini dell'imposta di registro.

Ciò in ragione del fatto che, in primo luogo, la clausola penale non può dirsi una 'disposizione' ai sensi dell'art. 21 TUR intesa come «*negozio giuridico, vale a dire come manifestazione di volontà capace di produrre effetti giuridici*» (così Cass., 7 giugno 1947, n. 864).

In ogni caso, anche se la si ritenesse tale, non sconterebbe autonoma imposizione in virtù del disposto di cui all'art. 21, comma 2, TUR, secondo cui «*se le disposizioni contenute nell'atto derivano necessariamente, per la 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», ovvero quella prevista per il contratto di locazione. La clausola penale, invero, è una pattuizione puramente accessoria all'obbligazione principale dedotta nel contratto di locazione, in assenza del quale non potrebbe produrre alcun effetto.

La contrapposta tesi sostenuta dall'Amministrazione finanziaria riteneva tale clausola una disposizione aggiuntiva rispetto al contratto cui accede e, perciò, idonea a produrre effetti giuridici ulteriori rispetto alla locazione. Conseguentemente, detta clausola avrebbe dovuto essere assoggettata ad imposizione in misura fissa in applicazione del combinato disposto di cui agli artt. 21, comma 1, e 27 TUR, alla stregua delle disposizioni soggette a condizione sospensiva

In questo dibattito si inserisce la recentissima pronuncia della Corte di Cassazione in commento la quale ha respinto il ricorso dell'Agenzia delle Entrate che propugnava la tesi dell'autonoma imponibilità della clausola penale.

Dapprima, la Suprema Corte – dopo una pregevole ricostruzione storica – ha chiarito che il termine 'disposizione' *«a partire dagli anni '50 ... ha assunto un significato diverso»* tanto da essere *«ricondotto al negozio giuridico e non più alle singole clausole di cui esso si compone»*, citando a supporto *«Cass. del 29/10/1970, n. 2221»* la quale *«ha affermato che "l'espressione 'disposizioni' contenuta nell'art. 9 della legge organica di registro (R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269) va intesa nel senso di negozio giuridico o atto tassabile»*. Tale tesi pone quindi al centro dell'imposizione ai fini del registro la regolamentazione unitaria del negozio giuridico, da leggersi alla luce della sua causa, la quale svolge la funzione di collante fra le diverse clausole contrattuali.

A ben vedere, già questo primo passaggio – che identifica la disposizione nel negozio giuridico – avrebbe dovuto essere sufficiente al fine di escludere l'autonoma imponibilità della clausola penale. Invero, detta clausola non costituisce un negozio giuridico a sé stante e, pertanto, dovrebbe in radice essere sottratta alla disciplina di cui all'art. 21 TUR, applicabile unicamente agli atti contenenti più disposizioni e, quindi, più negozi giuridici.

La Suprema Corte prosegue il proprio ragionamento alla luce del principio di unicità della tassazione, approfondendo i concetti di negozi collegati e negozi complessi, i primi disciplinati dal comma 1 dell'art. 21 TUR e i secondi dal successivo comma 2 del medesimo articolo.

Anche in questo caso, muovendo da una ricostruzione 'storica' della giurisprudenza di legittimità intervenuta sul punto, la Corte ha affermato che *«le disposizioni necessariamente connesse o derivanti per la loro intrinseca natura le une dalle altre sono soltanto quelle tra le quali intercorra una concatenazione o compenetrazione di carattere oggettivo, tale da assorbire tutte le disposizioni in un unico negozio giuridico, quali elementi indispensabili del negozio stesso»*, a prescindere dalla volontà soggettiva delle parti o dal collegamento *«di natura occasionale»*.

Venendo al tema del contendere, la Corte ha rimarcato l'orientamento maggioritario in seno alla giurisprudenza civilistica di legittimità secondo cui la clausola penale – funzionale alla predeterminazione del danno da inadempimento o da ritardo nell'adempimento – è puramente accessoria rispetto al contratto che la prevede, in assenza del quale non sarebbe idonea a produrre alcun effetto.

Proprio la finalità della clausola, la quale persegue *«lo scopo di sostenere l'esatto, reciproco, tempestivo adempimento delle obbligazioni 'principali', intendendosi per tali quelle assunte con il contratto cui accede»*, ha spinto la Corte ad affermare che *«essa non ha quindi una causa 'propria' e distinta ... ma ha una funzione servente e rafforzativa intrinseca di quella del contratto nel quale è contenuta»*. Proprio per la loro funzione servente al contratto, dette clausole non possono sopravvivere in assenza del contratto rispetto al quale condividono la medesima causa. La Corte, ad ulteriore riprova di ciò, evidenzia come vi

sia una *«alternatività-esclusione tra le obbligazioni originate dal contratto e quella da penale, atteso che il creditore può domandare e ottenere la prestazione principale o la penale, ma non entrambe, in virtù del divieto di cumulo previsto dall'art. 1383 c.c.»*, a dimostrazione che l'obbligazione che insorge dalla clausola penale *«non si pone come causa diversa dall'obbligazione principale»*. Ciò, peraltro, mette al riparo da possibili eccezioni – che paiono essere state sollevate da parte dell'Amministrazione finanziaria con il proprio ricorso – circa un'ipotetica violazione dell'art. 53 Cost. poiché la clausola penale *«sia e proprio per la sua natura risarcitoria e dunque meramente reintegrativa di un patrimonio diminuito dall'inadempimento, sia per il suo tipico effetto di esonero probatorio - non esprime di per sé alcuna ricchezza significativa di forza economica e capacità contributiva»*.

La Suprema Corte, alla luce di tale pregevole *excursus* nomofilattico, ha agevolmente concluso affermando il più che condivisibile principio di diritto per cui *«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»*.

Associazione Insignum

Corso di Porta Vittoria, 18 Milano

P.IVA 95116250630

@ 2020 Tutti i diritti riservati.