

STUDIO LEGALE

Avv. MARIO MOSSALI
PATROCINANTE IN CASSAZIONE
Avv. ANDREA R. VETTURI
PATROCINANTE IN CASSAZIONE
Avv. MARIATERESA SORTE
PATROCINANTE IN CASSAZIONE
Avv. ALBERTO SBRIGLIONE
Avv. GIORGIO VENTURATI

E-MAIL: INFO@STUDIOMVS.IT
E-MAIL: MOSSALI@STUDIOMVS.IT
P.E.C.: MARIO.MOSSALI@BERGAMO.PECAVOCATI.IT

24126 BERGAMO – VIA G. FALCONE N. 15
TEL. 035/330670 – FAX 035/322674

24047 TREVIGLIO (BG) – PIAZZA INSURREZIONE N. 6
TEL. 0363/344997 – FAX 0363/598872

24011 ALME' (BG) – VIA LOCATELLI N. 49
TEL. 035/545100 – FAX 035/636459



PARTNER
VIA TAREMELLI N. 11 20025 LEGNANO (MI)
TEL. 0331/452183 – FAX 0331/593008

BERGAMO, 27 novembre 2019

A mezzo e mail a: info@appice.it

Spett.le
A.P.P.I.C.E.
Associazione Piccoli Proprietari
Infrastrutture Comunicazione
Elettronica
Piazza della Repubblica n. 32
20124 MILANO

OGGETTO: *Parere pro veritate* in materia di assoggettabilità a imposta di registro in misura fissa delle clausole penali eventualmente previste nei contratti di locazione.

Spett.le A.P.P.I.C.E.,
facendo seguito alla problematica da Voi sottoposta alla mia attenzione, dopo aver verificato la normativa di riferimento e la giurisprudenza in materia, sono a fornire le seguenti delucidazioni.

Premetto che la questione è di indiscutibile novità. Scaturisce infatti dalla prassi adottata da alcuni Uffici dell'Agenzia delle Entrate, soprattutto nella Regione Lombardia, di richiedere, tramite Avvisi di liquidazione, il versamento dell'imposta di registro, in misura fissa (€ 200,00= attuali), delle clausole penali eventualmente pattuite dalle parti e inserite nei contratti di locazione.

Nella successiva disamina si approfondirà *i)* il concetto di clausola penale e le norme in materia di imposta di registro applicabili al caso di specie, si esamineranno *ii)* alcune delle sentenze di recente pronunciate dalle Commissioni Tributarie Provinciali adite dai contribuenti, atteso che la questione, *in facto* nuova, non ha ancora visto pronunciarsi la Suprema Corte di Cassazione, e, da ultimo, *iii)* si analizzeranno alcuni suggerimenti al fine di ovviare o, comunque, contenere il rischio di avvisi di liquidazione di simile natura.

i) La clausola penale. Nozione.

Ai sensi e per gli effetti dell'art. 1382 c.c. la clausola penale è una pattuizione con cui si conviene che, in caso di inadempimento o ritardo nell'adempimento, uno dei contraenti è tenuto ad una determinata prestazione, che può essere di *facere* o di *dare*. Detta pattuizione di natura convenzionale ha la finalità di limitare il risarcimento nella misura pattuita, fatta salva la previsione della risarcibilità del danno ulteriore.

Secondo la giurisprudenza di legittimità, la clausola penale ha una causa distinta (Cass. civ., Sez. II, Ord. 24/04/2018 n. 10046) e natura accessoria rispetto al contratto che la prevede, con la conseguenza che essa non può sussistere autonomamente rispetto all'obbligazione principale (Cass. civ., Sez. III, Sent. 26/09/2005 n. 18779).

Avv. MARIO MOSSALI
PATROCINANTE IN CASSAZIONE
Avv. ANDREA R. VETTURI
PATROCINANTE IN CASSAZIONE
Avv. MARIATERESA SORTE
PATROCINANTE IN CASSAZIONE
Avv. ALBERTO SBRIGLIONE
Avv. GIORGIO VENTURATI

E-MAIL: INFO@STUDIOMVS.IT
E-MAIL: MOSSALI@STUDIOMVS.IT
P.E.C.: MARIO.MOSSALI@BERGAMO.PECAVOCATI.IT

24126 BERGAMO – VIA G. FALCONE N. 15
TEL. 035/330670 – FAX 035/322674

24047 TREVIGLIO (BG) – PIAZZA INSURREZIONE N. 6
TEL. 0363/344997 – FAX 0363/598872

24011 ALME' (BG) – VIA LOCATELLI N. 49
TEL. 035/545100 – FAX 035/636459



PARTNER
VIA TARAMELLI N. 11 20025 LEGNANO (MI)
TEL. 0331/452183 – FAX 0331/593008

Con la previsione di una clausola penale, le parti contraenti intendono rafforzare il vincolo contrattuale e stabilire, in via preventiva, la prestazione risarcitoria dovuta e la misura della stessa per il caso di inadempimento o ritardo (salvo, come detto, la previsione della risarcibilità del danno ulteriore) (Cass. civ., Sez. III, Sent. 6/11/1998 n. 11204; Cass. civ., Sez. III, Sent. 26/06/2002 n. 9295; Cass. civ., Sez. III, Sent. 19/01/2007 n. 1183).

ii) Gli artt. 21 e 27 del D.P.R. n. 131/1986 - c.d. T.U.R. (Testo Unico Imposta di Registro).

In materia di imposta di registro, l'art. 21 T.U.R. – Atti che contengono più disposizioni - stabilisce, al comma 1, che *"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"*.

Diversamente, la medesima norma, al comma 2, pattuisce che *"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"*.

Pertanto, la questione della tassazione in misura fissa della clausola penale contenuta in un contratto in generale, e di locazione in particolare, dipende dalla sua qualificazione. Se si considera la clausola penale come una disposizione contrattuale legata da vincolo di derivazione necessaria rispetto al contratto di locazione, essa non è assoggettabile ad imposta di registro in misura fissa. Di contro, se la si ritiene una pattuizione autonoma, l'imposta di registro risulta dovuta.

Nella presente disamina assume rilievo la previsione normativa contenuta nel T.U.R. in tema di atti sottoposti a condizione sospensiva, in considerazione del fatto che la clausola penale, predeterminando una prestazione futura ed incerta in presenza di un inadempimento o adempimento parziale, potrebbe essere equiparata a pattuizione sottoposta a condizione sospensiva. Sul punto, ex art. 27 del D.P.R. n. 131/1986, gli atti sottoposti a condizione sospensiva sono registrati con il pagamento dell'imposta in misura fissa (comma 1) e, quando la condizione si verifica ovvero l'atto produce i suoi effetti prima dell'avverarsi di essa, è dovuta la differenza tra quanto versato in sede di registrazione e quanto dovuto secondo le norme vigenti al momento della formazione dell'atto.

iii) Le più recenti decisioni delle Commissioni Tributarie Provinciali sulla questione.

Come detto, la questione dell'assoggettabilità ad imposta di registro in misura fissa della clausola penale contenuta in un contratto di locazione è recente e si registrano alcune sentenze pronunciate dalle Commissioni Tributarie Provinciali, in particolare Milano e Varese, che hanno avuto conclusioni diametralmente opposte.

Per il momento si può solo evidenziare come risultino prevalenti le pronunce a favore della non assoggettabilità a tassazione.

Nello specifico, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto di assoggettare ad imposta di registro in misura fissa quelle clausole penali contenute nei contratti di locazione debitamente registrati, che risultassero travalicare il mero dettato normativo. A titolo esemplificativo: a) versamento degli interessi moratori, maggiorati di diversi punti percentuali rispetto al tasso legale, in caso di ritardo o mancato pagamento dei canoni di locazione; b) corresponsione di un determinato importo commisurato al canone di locazione, nell'ipotesi di violazione del divieto di sublocazione; c) pagamento di una data somma di denaro, in caso di mancata o ritardata riconsegna dell'immobile.

Avv. MARIO MOSSALI
PATROCINANTE IN CASSAZIONE
Avv. ANDREA R. VETTURI
PATROCINANTE IN CASSAZIONE
Avv. MARIATERESA SORTE
PATROCINANTE IN CASSAZIONE
Avv. ALBERTO SBRIGLIONE
Avv. GIORGIO VENTURATI

E-MAIL: INFO@STUDIOMVS.IT
E-MAIL: MOSSALI@STUDIOMVS.IT
P.E.C.: MARIO.MOSSALI@BERGAMO.PECAVOCATI.IT

24126 BERGAMO – VIA G. FALCONE N. 15
TEL. 035/330670 – FAX 035/322674

24047 TREVIGLIO (BG) – PIAZZA INSURREZIONE N. 6
TEL. 0363/344997 – FAX 0363/598872

24011 ALME' (BG) – VIA LOCATELLI N. 49
TEL. 035/545100 – FAX 035/636459



PARTNER
VIA TARAMELLI N. 11 20025 LEGNANO (MI)
TEL. 0331/452183 – FAX 0331/593008

Così la Commissione Tributaria Provinciale della Lombardia – Milano, con la sentenza n. 894 del 25/02/2019, ha escluso l'assoggettabilità ad imposta di registro in misura fissa della previsione contenuta in un contratto di locazione, che stabiliva il versamento di un interesse moratorio, pari al tasso legale maggiorato di due punti percentuali, sui canoni di locazione non pagati dal conduttore.

Secondo la C.T.P. di Milano citata l'atto esaminato, ossia il contratto di locazione di immobile urbano, è unico e le disposizioni che regolamentano i singoli diritti e obblighi sono tra di loro strettamente connesse ed inscindibili, tendendo tutte allo scopo di costituire e disciplinare un rapporto giuridico patrimoniale che si deve protrarre nel tempo. Ad avviso della Corte adita, quando l'art. 21 del T.U.R. parla di "disposizioni", nell'ipotesi di atto giuridico di natura privatistica, intende riferirsi al concetto di negozio giuridico e non di singole obbligazioni, che, nell'atto trovano la loro fonte unitaria e che non possono sopravvivere autonomamente.

Ne discende che la prevista penale non è una pattuizione autonoma, ma deriva direttamente dall'obbligazione di pagamento del canone locatizio. Pertanto, trattandosi di disposizioni che derivano le une dalle altre, non possono essere autonomamente tassate. Conclusione a maggior ragione fondata alla luce della previsione normativa di cui all'art. 1224 c.c., che prevede la fissazione convenzionale della misura degli interessi moratori.

Di analogo avviso la decisione della C.T.P. di Varese n. 48 del 17/01/2019, che ha escluso l'assoggettabilità ad imposta di registro della clausola che prevedeva il versamento di una penale da parte del conduttore, nell'ipotesi di ritardata restituzione degli immobili e/o inadempimento.

Secondo la Corte, seppur alla clausola penale debba essere riconosciuta una propria causa, distinta da quella del contratto cui afferisce, e una rilevanza contrattuale autonoma, essa è collegata e complementare al contratto nel cui contesto si inserisce (v. Cass. n. 2036/1960 e Cass. n. 486/1964). Motivo per cui l'eventuale invalidità ed inefficacia del contratto travolgerebbe anche la clausola penale. Per cui, secondo la C.T.P. *"correttamente può affermarsi che la clausola penale contenuta nell'atto deriva dal contratto cui accede e non può esistere prescindendo da esso. La sua pattuizione in contratto rientra, quindi, nel secondo comma dell'articolo 21 citato e non è soggetta ad autonoma tassazione"*.

Sempre secondo la Corte il riferimento dell'Agenzia delle Entrate all'art. 27 (atti sottoposti a condizione sospensiva) del T.U.R. è improprio, perché gli atti in questione hanno una struttura bifasica, che dipende dall'avverarsi o meno della condizione. Sicché in tali casi risulta giustificata la diversa modalità di tassazione (dapprima in misura fissa e poi, eventualmente, all'avverarsi della condizione, per differenza). Situazione che non sussiste in relazione alla clausola penale.

Sempre la C.T.P. di Milano, nella sentenza n. 3042 del 5/07/2019, ha escluso *tout court* che potesse essere qualificata clausola penale, a prescindere dal *nomen* contenuto nel contratto di locazione, la previsione contrattuale che autorizzava il locatore a trattenere il deposito cauzionale sino alla definitiva liquidazione dei danni da ritardo o da danneggiamento.

A conclusioni diametralmente opposte addviene la C.T.P. di Milano, con la sentenza n. 618 del 13/02/2019, la quale ha considerato soggette a tassazione ulteriore in misura fissa le clausole penali che prevedevano interessi moratori, pari al tasso legale maggiorato di cinque punti percentuali, nel caso di ritardato pagamento del canone locatizio, ovvero che

STUDIO LEGALE

Avv. MARIO MOSSALI
PATROCINANTE IN CASSAZIONE
Avv. ANDREA R. VETTURI
PATROCINANTE IN CASSAZIONE
Avv. MARIATERESA SORTE
PATROCINANTE IN CASSAZIONE
Avv. ALBERTO SBRIGLIONE
Avv. GIORGIO VENTURATI

E-MAIL: INFO@STUDIOMVS.IT
E-MAIL: MOSSALI@STUDIOMVS.IT
P.E.C.: MARIO.MOSSALI@BERGAMO.PECAVOCATI.IT

24126 BERGAMO – VIA G. FALCONE N. 15
TEL. 035/330670 – FAX 035/322674

24047 TREVIGLIO (BG) – PIAZZA INSURREZIONE N. 6
TEL. 0363/344997 – FAX 0363/598872

24011 ALME' (BG) – VIA LOCATELLI N. 49
TEL. 035/545100 – FAX 035/636459



PARTNER
VIA TARAMELLI N. 11 20025 LEGNANO (MI)
TEL. 0331/452183 – FAX 0331/593008

contemplavano una penale pari a 10 volte l'ammontare dell'ultimo canone trimestrale di locazione dovuto, nell'ipotesi di violazione del divieto di sublocazione.

La Corte aderisce alla tesi dell'Ufficio sulla scorta di due ordini di argomentazioni: 1) le clausole penali costituiscono una pattuizione accessoria, frutto di libero accordo tra le parti, come tali volontariamente introdotte dalle parti, con una propria causa e con effetti ulteriori rispetto al contratto e, quindi, aventi natura autonoma, e con un contenuto che non viene mutuato da una disposizione normativa (la legge riconosce gli interessi legali sui crediti liquidi ed esigibili di somme di denaro ex art. 1282 c.c., mentre i contraenti hanno pattuito un interesse maggiorato rispetto alla fonte normativa) e 2) le clausole penali, divenendo efficaci solo a seguito dell'inadempimento dell'obbligazione garantita dalla penale stessa, sono assoggettabili alla disciplina prevista per i contratti sottoposti a condizione sospensiva di cui all'art. 1353 c.c., che testualmente recita: "*le parti possono subordinare l'efficacia o la risoluzione del contratto o di un singolo patto ad un avvenimento futuro e incerto*". Ne discende che la libera volontà delle parti nella previsione delle clausole penali, da un lato, e la loro equiparabilità alle disposizioni soggette a condizione sospensiva, dall'altro, ne determinano l'assoggettabilità ad imposizione fissa.

iv) Suggestioni pratiche.

In considerazione del fatto che non è dato sapere come si evolverà l'orientamento giurisprudenziale, ma che è probabile che l'Agenzia delle Entrate continuerà a richiedere, tramite avvisi di liquidazione, il versamento dell'imposta di registro in misura fissa in presenza di clausole penali, è opportuno evitare, nei contratti di locazione da sottoscrivere, pattuizioni espressamente denominate "*clausole penali*".

Analogamente, se non si vuole incorrere in rischi, si suggerisce di valutare l'opportunità di prevedere clausole penali connesse alla maggiorazione degli interessi sui ritardati o mancati pagamenti dei canoni di locazione (rispetto alle previsioni normative), ovvero sulla ritardata consegna dell'immobile, temperando il rischio del versamento della tassa di registro in misura fissa, pari ad attuali € 200,00=, rispetto al vantaggio economico che deriverebbe da una simile previsione.

Quanto agli interessi da indicare in caso di ritardato o omesso pagamento dei canoni di locazione, laddove si rivesta la qualità di locatore, si consiglia di richiamare espressamente quelli previsti dal D. Lgs. n. 231/2002, pari al tasso di riferimento maggiorato di otto punti percentuali.

A disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti, porgo cordiali saluti.

Avv. Mario Mossali
Mario Mossali