

n. 7 – 28 maggio 2021

CIRCOLARE LEGALE

Contratto di locazione

Locazione e clausola penale: tassazione separata

Più volte l’Agenzia delle Entrate ha richiesto il pagamento dell’imposta fissa di registro di 200,00 euro, oltre interessi e sanzione pari a 60,00 euro (ossia, il 30% dell’imposta fissa, ai sensi dell’art. 13, co. 3, del d.lgs. 471/97) per la mancata registrazione di una clausola inserita nel contratto di locazione con la quale le parti stabiliscono che *“in caso di ritardata restituzione dagli immobili e/o inadempimento (...), il conduttore è tenuto a corrispondere la somma di euro ... a titolo di penale.”*.

Secondo l’Agenzia, ai sensi del combinato disposto degli artt. 21, co. 1, e 22 del d.P.R. 131/86, questa clausola è soggetta ad autonoma imposizione ai fini dell’imposta di registro, in quanto troverebbe applicazione, per analogia, la disciplina degli atti sottoposti a condizione sospensiva di cui all’art. 27 del medesimo decreto, che vanno registrati con il pagamento dell’imposta in misura fissa pari a 200,00 euro, ex art. 11, Tariffa Parte Prima, d.P.R. 131/86.

In senso contrario e, quindi, in favore del contribuente, si sono di recente espresse alcune commissioni tributarie, annullando la predetta richiesta dell’Agenzia di pagare l’imposta fissa di 200 euro, con motivazioni sostanzialmente univoche, in quanto non si può negare che, qualora venga meno l’obbligazione principale, la clausola accessoria non può che seguirne le sorti. In tal senso, la clausola in esame deve essere esclusa dalla sottoposizione all’imposta perché non ha causa autonoma e propria, ma è legata a quella del negozio principale, di cui costituisce un elemento accessorio; in ogni caso non è espressione di capacità contributiva desumibile dal contenuto patrimoniale dell’atto (nella specie in discorso, del contratto di locazione).

Per la giurisprudenza tributaria, punto nodale della questione risiede nell’interpretazione dell’art. 21 del d.P.R. 131/86, a mente del quale:

1. 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.

2. 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.

E' stato, pertanto, affermato che la clausola penale in questione "non si configura come una pattuizione autonoma, bensì deriva direttamente dall'obbligazione del pagamento del canone e rimane o cade con la stessa." Quindi, le due disposizioni derivano l'una dall'altra, configurando un atto complesso, ovvero le disposizioni devono essere viste come un unico atto. Ne consegue che la clausola penale non può avere natura autonoma rispetto al contenuto e alla causa del contratto principale. E, quindi, non può che applicarsi il secondo comma dell'art. 21 del d.P.R. 131 del 1986, sopra richiamato. Ne deriva che l'imposta deve essere applicata solo una volta, come sancito dal comma 1 dell'art. 21 (*ed è quella che colpisce l'ammontare del canone annuo di locazione, salva la facoltà del locatore di avvalersi della cd. "cedolare secca"*).

Inoltre, la Suprema Corte ha sancito che "stante la natura accessoria della clausola penale rispetto al contratto che la prevede, l'obbligo che da essa deriva non può sussistere autonomamente" (Cass. civ., Sez. III, 26/09/2005, n. 18779) (Comm. Trib. Prov.le Varese, sez. II, 28/02/2019, n. 137).

In senso conforme, è stato sostenuto che la clausola che disciplina la risoluzione del contratto per il mancato pagamento dei canoni, pattuita in un contratto di locazione "non è una clausola penale in senso tecnico e non costituisce una clausola autonoma, ma è correlata alla scadenza del pagamento dovuto e rimasto insoluto quale effetto del ritardo stesso. La clausola non contiene, quindi, una liquidazione anticipata del danno, quale stretta clausola penale nella sua funzione anticipatoria della liquidazione del danno, bensì l'effetto tipico del ritardo nell'adempimento." (Comm. trib. prov.le Brescia, sez. I, 25/06/2019, n. 394).

Ovvero "la clausola contenuta nel contratto ed erroneamente definita come "clausola penale", che non determina in via cautelare il danno da inadempimento ma autorizza il locatore a trattenere il deposito cauzionale fino alla definitiva liquidazione del danno da ritardo o per danneggiamento di quanto materialmente causato, non è soggetta all'imposta di registro in misura fissa ex art. 21, comma 1, e art. 27 del d.P.R. n.131 del 1986" (Comm. trib. prov.le Milano, sez. XIX, 05/07/2019, n. 3042).

Inoltre, "in tema di imposta di registro, la clausola penale è pacificamente una pattuizione accessoria e non necessaria al contratto di locazione, dal momento che la stessa ha la finalità di rafforzare il vincolo predeterminando la misura del risarcimento per il caso di inadempimento".

Ne consegue che “la clausola in esame non debba essere tassata autonomamente, dovendosi in ogni caso ricondurre non all’ipotesi disciplinata dall’art. 21, comma 1, T.U.R. (collegamento negoziale) bensì a quella di cui all’art. 21, comma 2, T.U.R. (negozio complesso)” (Comm. trib. prov.le Milano, sez. II, 06/11/2020, n. 2231).

Si può, pertanto, sostenere che dottrina e giurisprudenza partono principalmente dalla considerazione che la clausola penale integra per sua natura una disposizione strettamente vincolata e dipendente dall’obbligazione principale, in relazione alla quale non assume carattere autonomo e del tutto accessorio, con la sola funzione di rafforzare il vincolo contrattuale e liquidare preventivamente la pretesa risarcitoria (tra le tante, si veda anche Comm. Trib. Reg. Emilia-Romagna-collegio 11- n. 716 del 05/06/20).

Dott. Michele Pizzullo

Ufficio legale Fimaa