

PER LA CASSAZIONE LA CLAUSOLA PENALE NON SCONTÀ UNA DISTINTA IMPOSTA DI REGISTRO

[SENTENZE ANNOTATE](#)

NOTIZIARIO N 15 DEL 25 GENNAIO 2024

[ANNARITA LOMONACO](#)

La Cassazione (sentenze nn. 30983 e 30989 del 7 novembre 2023, nn. 31027 e 31145 dell'8 novembre 2023) si pronuncia sul tema dell'autonoma tassabilità della clausola penale apposta ad un contratto di locazione affermando il seguente principio di diritto:

«ai fini di cui al dpr 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».

1. La questione controversa

La vicenda controversa, che spesso è oggetto di contestazione ai notai sotto il profilo dell'applicabilità dell'art. 21 comma 1 cit., con pretese di recupero di un'imposta (ulteriore) in misura fissa, è quella relativa alla clausola penale apposta ad un contratto principale (ad esempio di locazione, di affitto di azienda, di compravendita con consegna differita del bene).

Talvolta le contestazioni degli uffici hanno ad oggetto anche la tassazione autonoma delle clausole che predeterminano gli interessi moratori in misura diversa dal saggio legale, oppure la clausola con cui, ai sensi dell'art. 1526 comma 2 cod. civ., nella vendita con riserva della proprietà si prevede che le rate riscosse restino acquisite al venditore a titolo di indennità.

L'Amministrazione finanziaria, con orientamento costantemente reiterato nel tempo, considera la clausola penale [\[1\]](#), e le altre menzionate alla stessa ricondotte, quale «patto accessorio del contratto - posto dalle parti al fine di rafforzare il vincolo contrattuale - con funzione sia di coercizione all'adempimento che di predeterminazione della misura del risarcimento per l'inadempimento» [\[2\]](#), escluso dal regime iva ai sensi dell'art. 15, comma 1, d.p.r. n. 633/1972 [\[3\]](#), e soggetto all'imposta di registro proporzionale ai sensi dell'art. 9 tariffa, parte I, d.p.r. n. 131/1986, nella misura del 3 per cento. Tuttavia, posto che gli effetti della stessa si producono se si verifica l'inadempimento dell'obbligazione principale (o il ritardo nell'adempimento), che rappresenta un evento futuro e incerto, successivo alla registrazione dell'atto, sarebbe applicabile l'art. 27 d.p.r. n. 131/1986, il quale prevede, per gli atti sospensivamente condizionati, la debenza in sede di registrazione dell'atto, dell'imposta in misura fissa.

Imposta fissa che, sempre secondo l'Agenzia delle entrate, sarebbe dovuta in sede di registrazione del contratto principale, unitamente all'imposta relativa a quest'ultimo, quando la clausola penale è inserita nel contratto per volontà delle parti, dovendosi tassare autonomamente i due negozi (contratto principale e clausola penale) ai sensi dell'art. 21 comma 1 cit.; mentre quando la clausola penale deriva da un obbligo di legge (come previsto ad esempio per i contratti di appalto di lavori pubblici) essa è necessariamente connessa al contratto principale, per cui, trovando applicazione l'art. 21 comma 2, l'atto è soggetto ad unica imposta, ossia all'imposta di registro applicabile per la sola disposizione che dà luogo all'imposizione più onerosa [\[4\]](#).

cosicché in tal caso non è dovuta un'ulteriore imposta fissa.

Resta fermo che se si verifica l'evento condizionante (l'inadempimento o il ritardo), l'Agenzia delle entrate ritiene si debba applicare l'art. 19 d.p.r. n. 131/1986, ossia l'obbligo di denuncia nei 30 giorni a carico delle parti contraenti per l'ulteriore liquidazione dell'imposta proporzionale[\[5\]](#).

Da questa posizione dell'Agenzia delle entrate e dai conseguenti recuperi da parte degli uffici è derivato un contenzioso tributario, con pronunce di merito contrastanti.

Più precisamente, alcune di esse[\[6\]](#) sono in linea con la posizione dell'Amministrazione finanziaria, pronunciandosi nel senso dell'autonoma tassabilità in misura fissa, in sede di registrazione del contratto principale, della clausola penale intesa quale negozio (condizionato sospensivamente) collegato volontariamente per rafforzare il vincolo contrattuale principale, dovendosi invece applicare la regola del comma 2 laddove la clausola penale sia apposta per obbligo di legge.

Non poche pronunce di merito[\[7\]](#) hanno concluso, invece, per la non autonoma rilevanza fiscale della clausola penale in ragione della sua natura accessoria, non potendo essa sussistere indipendentemente dall'obbligazione principale, ritenendo applicabile l'art. 21 secondo comma, cit.

Conforme in sostanza a quest'ultimo orientamento è il sopra riportato principio di diritto affermato dalla Cassazione in esame.

2. La non autonoma tassabilità della clausola penale secondo la Cassazione

Le sentenze della cassazione citate arrivano all'affermazione del principio di diritto attraverso un percorso argomentativo articolato e approfondito sotto i profili sia dell'interpretazione dell'art. 21 cit. sia della natura della clausola penale (e della clausola sulla predeterminazione degli interessi di mora), profili ritenuti essenziali ai fini della pronuncia.

2.1 Le "disposizioni" nell'interpretazione dell'art. 21

Più in particolare la Cassazione ritiene che «*la risoluzione della questione concernente l'applicabilità del disposto del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 21, comma 1, alle clausole penali contenute nei contratti (nella specie, contratto di locazione) esige la preliminare esegesi della definizione "disposizioni" di cui l'atto si compone, nonchè la riconoscenza della rilevanza della causa giuridica del negozio quale elemento unificante le diverse clausole contenute nell'atto sottoposto a registrazione».*

Ripercorrendo l'evoluzione storica del dibattito in ordine al significato da attribuire al termine "disposizione" le sentenze ben ricordano come l'approdo interpretativo finale sia stato nel senso di ricondurre lo stesso al negozio giuridico e non più alle singole clausole di cui questo stesso si compone, come invece inizialmente ritenuto, cosicché «*l'unità minima in cui deve scomporsi un contratto formalmente unico non è la singola obbligazione ..., ma il contratto o l'atto giuridico preveduto in tariffa (Cass., sez. I civ., 28 gennaio 1966, n. 332; Cass., sez. I civ., 11 dicembre 1967, n. 2907)».*

Si legge tra l'altro nelle sentenze che «*l'ambito di applicazione della norma, pertanto, presuppone una pluralità di negozi giuridici contenuti nel medesimo documento, in tal senso dovendosi intendere il termine "disposizioni", giacchè se si trattasse di pattuizioni o clausole, concernenti un solo negozio giuridico, sia pure misto, l'unicità della tassazione discenderebbe dai principi generali che informano la legge di registro. ...*

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».

Si tratta di una ricostruzione interpretativa in linea anche con la posizione della dottrina tradizionale, che pure identifica l' "unità minima" in cui deve scomporsi l'atto presentato alla registrazione non con la singola obbligazione ma con il contratto o l'atto previsto nella tariffa[\[8\]](#).

La Cassazione in esame prosegue nel suo *iter* argomentativo, pur riconoscendo che ad una causa unica corrisponde un'unicità di tassazione, confermando con riguardo all'articolo 21, commi 1 e 2, cit., la posizione della giurisprudenza tributaria ormai consolidata che ravvisa la distinzione tra il comma 1 (che esprime il principio della pluralità di tassazione) e il comma 2 (che esprime il principio dell'unicità di tassazione consistente in quella più onerosa), attribuendo rilievo alla differenza fra negozi collegati e negozio complesso^[9].

La causa unica, che contrassegna l'atto complesso, nel quale si combinano elementi di tipi negoziali diversi^[10], porta - come si riafferma nelle sentenze in esame - 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, derivanti necessariamente, per loro intrinseca natura, le une dalle altre.

Le disposizioni che danno vita ad un collegamento negoziale - nel quale «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 quanto rette da cause distinte, sono invece soggette ciascuna ad autonoma tassazione^[11], 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 del comma 2 dell'art. 21 cit.

Si afferma, quindi, a ben vedere, rispetto al contratto complesso, l'unicità dell'imposizione, individuata in quella più onerosa (evidentemente, deve ritenersi, tra le imposizioni che sarebbero imputabili alle "plurime disposizioni" necessariamente connesse). Peraltro, va ricordato, per inciso, che in dottrina, già nel vigore dell'art. 20 d.p.r. n. 634/1972 (corrispondente all'attuale art. 21), si rilevava la contraddittorietà tra l'affermazione di principio della corrispondenza fra "disposizione" e "negozi" e l'individuazione in concreto, ad opera della giurisprudenza, delle "disposizioni" in pattuizioni che concorrono a costituire una fattispecie negoziale unitaria, pur trattandosi di un'impostazione giurisprudenziale non portata alle estreme conseguenze con riferimento a figure negoziali tipiche, ma in relazione a contratti atipici o misti o a clausole eccedenti lo schema negoziale tipico^[12] (per i quali è possibile affermare l'unicità dell'imposizione ove si ravvisi la necessaria dipendenza), ritenendosi in dottrina, invece, che proprio con riguardo ai contratti misti, e ai contratti innominati^[13], dovesse individuarsi una sola disposizione (se per essa si intende il negozio)^[14].

2.2. La natura della clausola penale

Le sentenze in esame, premesso l'ambito applicativo dell'art. 21 cit. secondo la tesi consolidata, inquadrano la clausola penale alla stregua dell'orientamento della giurisprudenza civilistica maggioritaria, confermata dalle Sezioni Unite del 25 marzo 2022, sentenza n. 9775, quale clausola necessariamente accessoria rispetto al contratto che la prevede, in ragione della sua funzione civilistica di determinazione preventiva e consensuale della misura del risarcimento del danno derivante dall'inadempimento o dal ritardo nell'adempimento.

«La clausola penale ha, allora, secondo la previsione codicistica, lo scopo di sostenere l'esatto, reciproco, tempestivo adempimento delle obbligazioni "principali", intendendosi per tali quelle assunte con il contratto cui accede; essa non ha quindi una causa "propria" e distinta (cosa che invece potrebbe accadere in diverse ipotesi, pur segnate da accessorieta, 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 descendere dall'inadempimento dell'obbligazione assunta contrattualmente, la clausola penale si attiva sin dalla conclusione del contratto in funzione dipendente dall'obbligazione contrattuale»^[15].

Quindi le clausole penali «trovano la loro fonte e radice nella medesima causa del contratto rispetto alla quale hanno effetto ancillare. Esse attengono dunque, per loro inscindibile funzione ed "intrinseca natura" (ed in ciò palesano la loro essenza, appunto, di 'clausole regolamentari di una prestazione più che di disposizioni negoziali' all'unitaria disciplina del contratto al quale accedono»^[16].

Inoltre, anche sotto il profilo del principio di capacità contributiva, posto a presidio pure dell'imposta di registro,

le sentenze in esame osservano come la clausola penale - proprio per la sua natura risarcitoria e dunque meramente reintegrativa di un patrimonio diminuito dall'inadempimento, e per il suo tipico effetto di esonero probatorio - non esprima «*di per sé alcuna ricchezza significativa di forza economica e capacità contributiva (o, quantomeno, non più di quelle espresse per il caso di regolare adempimento del contratto)*».

Tutto ciò è affermato nell'ottica del riconoscimento della necessaria derivazione non biunivoca, desumibile dall'art. 1382 c.c., in presenza della quale ai sensi dell'art. 21 comma 2 il legislatore «*mostra appunto di volersi limitare al prelievo più gravoso, rinunciando agli altri*».

E le stesse conclusioni tributarie sono estese alla clausola con cui le parti stabiliscono, a titolo di penale per il ritardo, un tasso di interesse moratorio eccedente quello legale, al di là della sua qualificazione civilistica.

3. **Alcune considerazioni conclusive**

Il risultato che consegue al principio di diritto affermato dalla Cassazione è la non debenza di un'imposta fissa ulteriore per la previsione della clausola penale in sede di registrazione del contratto principale.

Risultato certamente condivisibile.

Tuttavia potrebbe rilevarsi una certa contraddizione di fondo nell'impostazione interpretativa delle sentenze in esame, nel senso che da un lato si riconosce che la clausola penale non ha causa propria, ma trova "fonte" nella medesima causa dell'obbligazione principale da cui dipende, da un altro lato, sotto il profilo tributario, non si ragiona nei termini di un unico contratto (quello cui accede la penale) composto da più clausole, necessarie o accessorie, le quali non dovrebbero avere di per sé rilevanza fiscale, ma si fa applicazione dell'art. 21 comma 2 cit.

La conclusione avrebbe potuto, però, essere argomentata già in base all'art. 20 d.p.r. n. 131/1986[17], ritenendo l'irrilevanza fiscale della clausola penale in quanto "frammento" di un negozio unico, ossia il contratto principale (cui la penale accede) al quale l'imposta va applicata in base agli effetti giuridici dello stesso, secondo la tipizzazione nelle voci della tariffa allegata al testo unico[18]. In altri termini, non dovrebbero assumere rilievo agli effetti dell'imposta di registro le clausole correlate ad un unico negozio, pur se accessorie (cioè non strettamente attinenti alla causa tipica dello stesso), in quanto esse si giustificano solo in quanto facenti parte del contratto e non sono idonee a produrre autonomamente effetti giuridici riconducibili alla tariffa[19].

La Cassazione inquadra, invece, la fattispecie in base all'orientamento consolidato sul contratto complesso tassabile secondo il principio di cui all'art. 21 comma 2 (che la Corte ritiene norma eccezionale e di stretta interpretazione), relativo all'applicazione dell'imposizione più onerosa, il quale dovrebbe presupporre l'individuazione di una pluralità di "disposizioni", *rectius* negozi, seppure oggettivamente e necessariamente connessi.

Ci si potrebbe interrogare, peraltro, su quali siano le misure dell'imposta di registro da confrontare per applicare solo quella più onerosa.

Come accennato, alla clausola penale l'Agenzia delle entrate imputa la debenza di un'imposta fissa al momento della registrazione del contratto principale perché ritiene che i suoi effetti siano condizionati da un evento futuro e incerto, rinviando la tassazione proporzionale dell'obbligazione se e al momento in cui tale evento si verifichi.

La Cassazione non si pronuncia su questi aspetti limitandosi ad affermare che la clausola penale non è soggetta a una distinta imposta di registro ex comma 2 dell'art. 21.

Afferma però anche che le clausole in esame non sono espressione di capacità contributiva. Infatti si tratta di «*clausole regolamentari di una prestazione più che ... disposizioni negoziali*», dirette a «*prestabilire e specificare una prestazione ovvero un obbligo, quello risarcitorio, altrimenti regolato direttamente dalla legge*»,

il quale si pone, in caso di inadempimento, in relazione di alternatività-esclusione rispetto alle obbligazioni originate dal contratto, atteso il divieto di cumulo di cui all'art. 1383 c.c.[\[20\]](#).

Potrebbe, dunque, essere coerente escludere non solo la debenza dell'imposta in misura fissa, ma anche la successiva (eventuale) tassazione proporzionale ai sensi dell'art. 19 d.p.r. n. 131/1986, in caso di inadempimento (o di ritardo nell'adempimento), perché altrimenti – come efficacemente rilevava Assonime – si avrebbe la conseguenza paradossale di assoggettare sempre un'obbligazione a «due imposte, una sull'obbligazione originaria, l'altra sulla sua eventuale trasformazione a seguito del possibile inadempimento»[\[21\]](#).

Annarita Lomonaco

[\[1\]](#) Ai sensi dell'art. 1382 c.c. «1. La clausola, con cui si conviene che, in caso di inadempimento o di ritardo nell'adempimento, uno dei contraenti è tenuto a una determinata prestazione, ha l'effetto di limitare il risarcimento alla prestazione promessa, se non è stata convenuta la risarcibilità del danno ulteriore. 2. La penale è dovuta indipendentemente dalla prova del danno».

[\[2\]](#) Cfr. ris. n. 91/E del 16 luglio 2004.

[\[3\]](#) Ai sensi del quale «Non concorrono a formare la base imponibile: 1) le somme dovute a titolo di interessi moratori o di penalità per ritardi ...».

[\[4\]](#) Secondo l'Agenzia delle entrate (ris. n. 91/E cit.) nella fattispecie esaminata relativa ad un contratto di appalto di lavori pubblici, la disposizione che, ai fini dell'imposta di registro, dà luogo all'imposizione più onerosa è la clausola penale. Infatti, il contratto d'appalto in argomento è soggetto all'imposta di registro in misura fissa, mentre la clausola penale, come già accennato, è soggetta all'aliquota del 3 per cento stabilita dall'art. 9 della Tariffa, dovuta però solo all'avverarsi della condizione.

[\[5\]](#) Cfr. da ultimo Agenzia delle entrate, risposta a interpello 22 maggio 2022, n. 246.

[\[6\]](#) Cfr. Comm. Trib. Reg. Bologna nn. 2089/2019 e 2090/2019; Comm. Trib. Reg. Lombardia 21 giugno 2017, n. 2730.

[\[7\]](#) Comm. Trib. Reg. Lombardia 1° settembre 2017, n. 3488; Comm. Trib. Prov. Varese 17 gennaio 2019, n. 48; Comm. Trib. Reg. Bologna sez. XI, 5 giugno 2020, n. 716; Comm. Trib. Prov. Milano, sez. II, 6 novembre 2020, n. 2231; Comm. Trib. Reg. Milano, sez. XXIV, 22 dicembre 2020, n. 3156; Comm. Trib. Prov. Napoli, sez. XXXII, 13 maggio 2021, n. 4881; Comm. Trib. Reg. Milano, sez. XXI, 6 settembre 2021 n. 3166; Comm. Trib. Prov. Pesaro-Urbino 22 ottobre 2021, n. 351; Comm. Trib. Reg. Milano, sez. XI, 28 settembre 2021, n. 3477; Comm. Trib. Prov. Cagliari 21 marzo 2022, n. 146; Corte Giust. Trib. Lombardia 6 febbraio 2023, n. 469, 12 maggio 2023, n. 1490, 22 giugno 2023, n. 2007; 15 novembre 2023, n. 4030.

[\[8\]](#) *Ex multis*, Berliri A., *Le leggi di registro*, Milano, 1961, 205.

[\[9\]](#) Principi ripetuti in numerosissime sentenze e comunemente accolti anche dalla dottrina e dalla prassi amministrativa. Cfr., *ex multis*, Cass. 7 giugno 2004, n. 10789; Cass. 6 maggio 2009, n. 10180; Cass. 11 settembre 2014, n. 19245; Cass. 29 ottobre 2014, n. 22899; Cass. 23 giugno 2017, n. 15774; Cass. 15 marzo 2021, n. 7154. In dottrina, tra gli altri, Di Paola, *commento all'art. 21*, in D'Amati, *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, Torino, 1989, 183; Arnao, *Manuale dell'imposta di registro*, Milano, 2005, 126 ss.

[\[10\]](#) Roppo, *Il contratto*, in Tratt. Dir. Priv., a cura di G. Iudica e P. Zatti, Milano, 2001, 427, definisce il contratto misto (o complesso) quale contratto unico, con un'unica e inscindibile causa, in cui figurano e si combinano elementi di tipi contrattuali diversi, mentre i contratti collegati sono contratti distinti, ciascuno dei quali ha la causa distinta e autosufficiente, pur se integrata in concreto dal collegamento con l'altro contratto. E il collegamento può essere necessario, se legalmente previsto o comunque *in re ipsa*, prescindendo dalla volontà delle parti, e volontario (p. 388).

[11] Secondo l’Agenzia delle entrate le singole disposizioni contenute nell’atto rilevano autonomamente, ai sensi dell’art. 21, comma 1, cit., solo qualora ciascuna di esse sia espressione di una autonoma capacità contributiva, per cui l’imposta di registro deve essere applicata distintamente solo con riferimento alle disposizioni negoziali dotate di contenuto economico che concretizzano, quindi, un indice di capacità contributiva), non applicandosi invece a quelle non aventi ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale (cfr. circ. n. 18/E del 2013). [12] Fedele, *Unicità o pluralità di “disposizioni” nel contratto preliminare di vendita con “anticipazioni” del pagamento del prezzo*, in *Riv. Dir. Fin.*, II, 1984, 220 s., Cfr. anche Fransoni, *Il presupposto dell’imposta di registro fra tradizione ed evoluzione*, in *Rass. Trib.*, 2013, 955 ss.; Golisano, *La “disposizione” nell’imposta di registro quale nucleo centrale della fattispecie imponibile: considerazioni in ordine al trattamento della clausola penale e della predeterminazione degli interessi moratori*, in *Dir. e prat. trib.*, 2022, 846.

[13] Ciò appare quasi un retaggio della vecchia concezione che nell’ambito dell’imposta di registro vedeva in ogni obbligazione una disposizione di cui si doveva dimostrare la necessaria connessione con altre documentate nello stesso atto, per evitare l’autonoma imposizione.

[14] Cfr. Berliri, op. cit., 206. Secondo Golisano, op. cit., 852, la contraddizione, rilevata in dottrina con riguardo all’orientamento della giurisprudenza che ascrive al comma 2 dell’art. 21 il negozio complesso, retto da un’unica causa, «tradisce ancora oggi quella particolare diffidenza della Suprema Corte a fronte di figure negoziali atipiche per le quali, nei casi dubbi, si è storicamente preferito procedere ad una loro scomposizione nelle unità minime rappresentate dai modelli social-tipici, anziché indagarne l’effettiva unitarietà causale».

[15] Così le sentenze in commento.

[16] Idem c.s. Le sentenze non accolgono, dunque, la tesi, pur seguita da una parte della dottrina, secondo la quale la clausola penale avrebbe natura di autonomo negozio giuridico in ragione dell’attribuzione alla stessa della funzione sanzionatoria, estranea alla causa del contratto cui la clausola accede. In senso critico v. Mirabelli, *Dei contratti in generale*, in Commentario al Codice civile, Torino, 1980, 332. Per una sintesi delle tesi sul tema cfr., tra gli altri, Golisano, op. cit., 855 e ivi ampi riferimenti bibliografici. Cfr. altresì Tagliapietra, *Le maggiori somme pattuite per l’inadempienza del locatario non sono tassabili ex T.U.R. – Natura negoziale autonoma della clausola penale e imposta di registro*, in *GT*, 2023, 804 ss.

[17] Ai sensi del quale «l’imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell’atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, sulla base degli elementi desumibili dall’atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi». Cfr. Corte cost., sentenza n. 158/2020 sulla legittimità costituzionale dell’attuale formulazione dell’art. 20, riconoscendone la coerenza con l’impianto sistematico dell’imposta di registro in conformità anche con la sua origine storica di imposta d’atto.

Seppure nella sua sinteticità, Comm. Trib. I grado della Lombardia, sentenza 15 novembre 2023, n. 4030, sembra fondare sull’art. 20 cit. l’irrilevanza della tassazione autonoma della clausola penale (contestandone anche la riconducibilità all’art. 27 tur).

[18] In senso analogo, v. Busani, *Imposta di registro*, Milano, 2022, 32 s.

[19] Sul punto chiare le considerazioni di Comm. Trib. Centr. n. 2549/1983 (in *Riv. Dir. Fin.*, II, 1984, 221 ss.) ove si evidenzia come oggetto di imposizione è il negozio, che può contenere più patti e più clausole, ma resta sempre un negozio giuridico che non può essere scisso, ai fini dell’applicazione dell’imposta di registro, in tante distinte convenzioni quanti sono i patti e le obbligazioni assunte ai contraenti, posto che «tanto la legge istituzionale quanto la tariffa non assoggettano a imposta le obbligazioni nascenti da un determinato contratto, ma il contratto o l’atto stesso nella sua interezza sicché, qualora le disposizioni connesse non sono che gli elementi essenziali di un contratto bilaterale, o modalità di esecuzione di un determinato rapporto e se l’una di esse ha carattere meramente accessorio, è dovuta la tassa in ragione della disposizione principale caratterizzante il contratto».

[20] Il creditore può domandare e ottenere in caso di inadempimento o la prestazione principale o la penale, ma non entrambe.

[21] «L'obbligazione di pagare il danno, infatti, (e a *fortiori* la liquidazione di tale danno rappresentata dalla penale) non è un'obbligazione autonoma e distinta da quella originaria, ma è semplicemente la trasformazione di questa. Chi non adempie un'obbligazione non contrae, per effetto di tale inadempimento, una nuova obbligazione diversa dalla precedente, ma resta vincolato dalla precedente obbligazione trasformatasi, per effetto dell'inadempimento, nel suo oggetto» (così Assonime, *Imposta di registro - Clausola penale*, Approfondimenti 2004).

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli III.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. STALLA Giacomo Maria - Presidente -

Dott. PAOLITTO Liberato - Consigliere -

Dott. DI PISA Fabio - Consigliere -

Dott. BALSAMO Milena - rel. Consigliere -

Dott. LO SARDO Giuseppe - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

(*Omissis*)

Svolgimento del processo

1. L'Amministrazione Finanziaria contestava l'omessa registrazione di una clausola penale contenuta in tutti i contratti di locazione con la seguente motivazione (contenuta in un documento allegato a ciascun avviso, fatta eccezione per l'atto n. (Omissis)): "nel contratto di locazione è enunciata una clausola penale.... Ai sensi del combinato disposto del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 21, comma 1 e art. 22 essa è soggetta ad autonoma imposizione ai fini dell'imposta di registro. Trova applicazione la disciplina degli atti sottoposti a condizione sospensiva di cui all'art. 27 del richiamato D.P.R., secondo cui gli atti sottoposti a tale condizione sono registrati con il pagamento dell'imposta in misura fissa, pari ad Euro 200 ex art. 11 Tar. Parte I D.P.R. n. 131 del 1986. Si liquida anche la sanzione del 30% ai sensi del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13, comma 3".

La società ALFA impugnava tutti gli avvisi di liquidazione notificatole, chiedendone l'annullamento.

La CTP di Varese respingeva il ricorso con sentenza gravata dalle contribuenti.

La CTR della Lombardia respingeva in parte l'appello, dichiarando, per il resto, la cessazione della materia del contendere.

In particolare ha affermato che "le parti contraenti hanno convenzionalmente stabilito la forma di risarcimento prevista in caso di inadempimento degli obblighi assunti per fatto e colpa della parte conduttrice. Orbene, così pattuendo, le parti hanno volontariamente introdotto nel contratto di locazione una clausola accessoria a contenuto patrimoniale, dotata di una propria causa e di propri effetti ulteriori rispetto al contratto, quindi avente natura autonoma (siccome evidenziato dal giudice di legittimità. "con la clausola penale i contraenti

disciplinano gli effetti dell'inadempimento in modo diverso da quello stabilito dalla legge": così Cass. 26.06.2002 n. 9295). Trattasi, in altre parole, di clausola non connessa necessariamente (ovvero per legge) al contratto di locazione, ma in questa inserita per volontà delle parti, la cui efficacia è, sempre per volontà delle parti, subordinata all'inadempimento della obbligazione garantita dalla stessa clausola (circostanza per la quale, con due documenti di prassi, ovvero la Risoluzione n. 310388 del 10.06.1990 e la Risoluzione n. 911E del 16.06.2004, la Agenzia delle Entrate ha ricondotto la medesima clausola alla disciplina prevista per i contratti sottoposti a condizione sospensiva di cui all'art. 27 TU) e che, per l'effetto, va assoggettata ad imposta di registro in misura fissa. Ne consegue che, siccome correttamente ritenuto dai primi giudici la imposta di registro dovuta per il contratto di locazione è autonoma e distinta dalla imposta di registro dovuta per la clausola penale volontariamente apposta".

La società ALFA ricorre, sulla base di un unico motivo, avverso la sentenza indicata in epigrafe.

L'amministrazione finanziaria replica con controricorso.

Il P.G. ha concluso nel senso del rigetto del ricorso.

Motivi della decisione

2.La risoluzione della questione concernente l'applicabilità del disposto del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 21, comma 1, alle clausole penali contenute nei contratti (nella specie, contratto di locazione) esige la preliminare esegesi della definizione "disposizioni" di cui l'atto si compone, nonchè la cognizione della rilevanza della causa giuridica del negozio quale elemento unificante le diverse clausole contenute nell'atto sottoposto a registrazione.

2.1 Si rammenta che, ai sensi dell'art. 21, comma 1, cit., "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". Il comma 2 prosegue prevedendo che: "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".

2.2. La declinazione degli effetti giuridici volontari assoggettabili ad imposizione indiretta è, come anticipato, rappresentata dal concetto di "disposizioni" di cui al cit. art. 21 T.U.R..

La prescrizione in esame era originariamente contemplata dal R.D. n. 3269 del 1923, art. 9, poi dal D.P.R. n. 634 del 1972, art. 20 ed è infine confluita nell'art. 21 cit..

In particolare, la previsione contenuta nell'art. 9 del R.D. n. 3269 del 1923 disponeva che: "Se in un atto sono comprese più disposizioni indipendenti o non derivanti necessariamente le une dalle altre, ciascuna di esse è sottoposta a tassa come se formasse un atto distinto, salvo quanto è disposto dall'art. 68, comma 3". Il comma 2 soggiungeva che: "Un atto che comprende più disposizioni necessariamente connesse e derivanti, per l'intrinseca loro natura, le une dalle altre, è considerato, quanto alla tassa di registro, come se comprendesse la sola disposizione che dà luogo alla tassa più grave".

3.Il termine "disposizione" venne interpretato in un primo momento dalla dottrina e dalla giurisprudenza nel senso di riferirlo alle "singole clausole" di una convenzione o anche ad uno degli elementi di essa: tante sono le disposizioni contenute in un atto, quante le corrispondenti voci della tariffa.

A partire dagli anni '50, il concetto di "disposizione" ha assunto un significato diverso, ritenendo la dottrina e la giurisprudenza che non potesse essere ampliato sino a ricomprendervi uno degli elementi del contratto; il termine viene, così, ricondotto al negozio giuridico e non più alle singole clausole di cui esso si compone e le norme, quali il R.D. n. 3269 del 1923, art. 43, comma 3 (il quale, in particolare, prevedeva che nei trasferimenti a titolo oneroso della proprietà, dell'usufrutto, dell'uso o godimento di beni o di altro diritto reale, non fosse soggetta a tassa particolare l'obbligazione o la quietanza del prezzo contenuta nell'atto stesso col quale fosse stato stipulato il trasferimento), pur precedentemente valorizzate ai fini di una valutazione atomistica della

clausola, vengono poi interpretate non più quali ipotesi eccezionali a conferma della regola, quanto piuttosto quali indici del fatto che "L'unità minima in cui deve scomporsi un contratto formalmente unico non è la singola obbligazione della singola parte, ma il contratto o l'atto giuridico preveduto in tariffa" (Cass., sez. I civ., 28 gennaio 1966, n. 332; Cass., sez. I civ., 11 dicembre 1967, n. 2907).

L'ambito di applicazione della norma, pertanto, presuppone una pluralità di negozi giuridici contenuti nel medesimo documento, in tal senso dovendosi intendere il termine "disposizioni", giacchè se si trattasse di pattuizioni o clausole, concernenti un solo negozio giuridico, sia pure misto, l'unicità della tassazione discenderebbe dai principi generali che informano la legge di registro. In particolare, Cass. del 29/10/1970, n. 2221 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" (in senso conforme Cass. del 13/11/1996, n. 9938).

Più recentemente, Cass. n. 3315 del 3.2.2022 ha osservato che, con il termine "disposizione", "la norma intende riferirsi al concetto di negozio giuridico (o di provvedimento ecc.) e, quindi, non a quello di obbligazione e tanto meno a quello di mero vincolo obbligatorio".

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.

3.1 Conclusione, questa, cui è giunta la stessa Amministrazione Finanziaria con la Circolare n. 18/E del 2013 la quale, nell'illustrare le modalità di applicazione dell'imposta di registro, ha avuto modo di precisare che: "Per "disposizione" si intende una convenzione negoziale suscettibile di produrre effetti giuridici valutabili autonomamente, in quanto in sè compiuta nei suoi riferimenti soggettivi, oggettivi e causali".

4. Secondo l'indirizzo inaugurato dalle S.U. del 12.09.1973, n. 406, l'art. 9 della previgente legge di registro, statuendo che ogni negozio giuridico sconta la propria tassa, anche se più negozi risultano consacrati in un unico atto in senso materiale, tende ad evitare eventuali frodi fiscali, attraverso l'espeditivo della unicità del documento presentato alla registrazione, stabilendo che si effettui la tassazione per ciascun distinto negozio.

L'evoluzione della giurisprudenza di legittimità ha, dunque, concluso per la teorica della causa unica; affermando che, 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, ancorchè funzionalmente collegate dalla causa complessiva dell'operazione, essendo autonomamente identificabili, portano ad escludere l'operatività del comma 2 dell'art. 21 cit. (Cass. del 06/09/1996, n. 8142).

La distinzione tra il comma 1 e il comma 2, del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 21 pone dunque la 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. Nello stabilire il regime tributario di registro applicabile nel caso in cui l'atto contenga più disposizioni, la norma detta 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), individuandolo, in linea con il principio generale della tassazione secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto, a prescindere dal nomen iuris adoperato, nella sussistenza o meno del requisito che esse "derivino necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre" (Cass. del 18.07.2022, n. 22476) 4.1 La autonoma tassabilità delle disposizioni è stata, poi, dalla giurisprudenza di legittimità interpretata nel senso 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 penetrazione di carattere oggettivo, tale da assorbire tutte le disposizioni in un unico negozio giuridico, quali elementi indispensabili del negozio stesso"

(Cass. del 05/06/1971, n. 1674; Cass. del 11/09/2014, n. 19245): in particolare, si è sostenuto che è necessario che sussista tra le convenzioni, ai fini della tassazione unica, un collegamento che non dipenda dalla volontà delle parti, ma sia, con carattere di oggettiva causalità, connaturato, come necessario giuridicamente e concettualmente, alle convenzioni stesse (Cass., SS.UU. n. 406/1973; Cass. n. 18374/2007 ; Cass. n. 10180/2009);

l'avverbio utilizzato dal legislatore nel disposto del cit. art. 21 - necessariamente - lascerebbe intendere, secondo detto indirizzo, che la connessione deve consistere in una oggettiva esigenza indotta dalla natura delle disposizioni (v. Cass. civ., Sez. V, ord., 15 marzo 2021, n. 7154, non massimata; Cass., sez. un., n. 13252/2015 ; Cass. 10180/2009; Cass. 18374/2007), non rilevando, invece, l'esistenza di una mera connessione, oltre che soggettiva per volontà delle parti, anche di natura occasionale, rimanendo, in tal caso, le disposizioni soggette separatamente ad imposta, ai sensi della regola generale recata dal citato D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 21, comma 1, come se ciascuna fosse un atto distinto (Cass., Sez. 5, 7 giugno 2004, n. 1078).

Ciò che occorre, in virtù del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 21, comma 2, (norma eccezionale e di stretta interpretazione), è dunque che non si possa concepire l'esistenza dell'una senza prescindere dall'altra; non rileva, invece, l'esistenza di una sola connessione soggettiva per volontà delle parti o di natura occasionale, rimanendo in tal caso le disposizioni soggette separatamente ad imposta (ai sensi della regola generale recata dal D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, citato art. 21, comma 1), come se ciascuna fosse un atto distinto (Cass., Sez. 5, 7 giugno 2004, n. 10789).

5. Occorre, tuttavia, osservare che le fattispecie esaminate dalla Corte concernevano per lo più "ipotesi di condanna al risarcimento del danno e correlata condanna di rivalsa tra condebitori, la contestuale pluralità di cessioni di quote sociali da parte di più soci, la cessione di credito correlato a precedente finanziamento" e, dunque, provvedimenti giurisdizionali o negozi giuridici idonei a produrre effetti giuridici indipendentemente dagli altri negozi (disposizioni), vale a dire negozi giuridici con cause eterogenee.

6. Sennonchè, la giurisprudenza maggioritaria ha rimarcato che la funzione coercitiva e di predeterminazione del danno della clausola penale ne implica la sua necessaria accessorietà (ex multis: Cass., sez. III civ., 26 settembre 2006, n. 18779: "Stante la natura accessoria della clausola penale rispetto al contratto che la prevede, l'obbligo che da essa deriva non può sussistere autonomamente rispetto all'obbligazione principale; ne consegue che, se il debitore è liberato dall'obbligo di adempimento della prestazione per prescrizione del diritto del creditore a riceverla, quest'ultimo perde anche il diritto alla prestazione risarcitoria prevista in caso di mancato adempimento del predetto obbligo" (si veda fra le tante: Cass., sez. III civ., 19 gennaio 2007, n. 1183; Cass., sez. III civ., 13 gennaio 2005, n. 591; Cass., sez. II civ., 21 maggio 2001, n. 6927). Recentemente le S.U. del 25/03/2022, n. 9775 hanno chiarito che clausole penali di tal tipo svolgono "la funzione civilistica di determinazione preventiva e consensuale della misura del risarcimento del danno derivante dall'inadempimento o dal ritardo nell'adempimento". In altri termini, la funzione sanzionatoria è stata correlata dalle S.U. alla natura pubblicistica della fattispecie colà dedotta (concessione-contratto), ribadendosi, per contro, la diversa funzione civilistica delle clausole penali (v. anche Cass. del 26/07/2021, n. 21398; Cass. del 03/05/2023, n. 11548).

7. Occorre, allora, 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 la lettera dell'art. 21 cit. e secondo il criterio per cui (tra le altre, Cass. n. 10789 del 07/06/2004 cit.) "al fine di ritenerne necessariamente connesse e derivanti l'una dall'altra più disposizioni contenute nello stesso atto (ovvero più statuzioni, ove l'atto sia un provvedimento giudiziario) - ciò che comporta, in virtù del citato art. 21, comma 2 (norma eccezionale, e pertanto di stretta interpretazione), l'applicazione una sola volta dell'imposta, come se l'atto contenesse la sola disposizione che dà luogo all'imposizione più onerosa -, occorre che non si possa concepire l'esistenza dell'una disposizione (o statuzione) se si prescinde dall'altra, determinandosi una connessione oggettiva per volontà della legge o per l'intrinseca natura delle diverse disposizioni (o statuzioni), a nulla rilevando l'esistenza, tra le stesse, di una mera connessione soggettiva. (...)" 7.1 Il valore giuridico dato alla clausola penale dall'art. 1382 c.c. è quello di predeterminare il danno, ferma la possibilità che le parti

convengano la risarcibilità, come recita la norma, "del danno ulteriore". Nell'art. 1382 c.c. non si allude alla funzione coercitiva che alla clausola assegnava l'art. 1209 c.c. del 1865, perciò tale funzione è solo indirettamente esercitata dalla penale in sè, mentre la coazione all'adempimento deriva direttamente dall'obbligo di risarcire il danno, di cui la clausola agevola l'esecuzione: la agevola evitando al contraente adempiente la prova del danno subito ex art. 1382 c.c., comma 2.

Secondo quanto questa Corte ha da tempo chiarito, la clausola penale - pur nella complessità delle forme del suo manifestarsi, da rapportarsi alla concreta conformazione che le parti le hanno di volta in volta assegnato - svolge una funzione, non tanto sanzionatorio-punitiva, quanto appunto 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 (da ultimo Cass. 26 luglio 2021, n. 21398; Cass. del 20.01.2023, n. 11548, in motiv.); la funzione risarcitoria, oltre che coercitiva, più che sanzionatoria-punitiva, risulta altresì confermata, oltre che dalla già ricordata possibilità di risarcimento del "danno ulteriore", dalla sua riducibilità equitativa ex art. 1384 c.c. se manifestamente eccessiva, e ciò anche d'ufficio (Cass., Sez. Un., 13 settembre 2005, n. 18128) e quand'anche le parti ne abbiano invece convenuto l'irriducibilità (Cass. 16 dicembre 2019, n. 33159; Cass. 18 gennaio 2018, n. 1189).

8. La clausola penale ha, allora, secondo la previsione codicistica, lo scopo di sostenere l'esatto, reciproco, tempestivo adempimento delle obbligazioni "principali", intendendosi per tali quelle assunte con il contratto cui accede; essa non ha quindi 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. Le clausole penali non possono sopravvivere autonomamente rispetto al contratto e ad esse deve applicarsi la disciplina generale dell'oggetto del contratto (v. Cass. dell'08/10/2020, n. 21713, in motiv.), tenuto conto che trovano la loro fonte e radice nella medesima causa del contratto rispetto alla quale hanno effetto ancillare. Esse attengono dunque, per loro insindibile funzione ed "intrinseca natura" (ed in ciò palesano la loro essenza, appunto, di 'clausole regolamentari di una prestazione più che di 'disposizioni negoziali) all'unitaria disciplina del contratto al quale accedono; venendo per il resto a prestabilire e specificare una prestazione ovvero un obbligo, quello risarcitorio, altrimenti regolato direttamente dalla legge.

Tali prestazioni sono, pertanto, riconducibili ad un unico rapporto, caratterizzato da un'unica causa, atteso che il legislatore ha concesso alle parti di innestare la predeterminazione del danno risarcibile direttamente nel contenuto del disciplinare di contratto, di talchè non potrebbe affermarsi che le disposizioni - contratto e connessa clausola penale - siano rette da cause diverse e separabili; quindi con l'effetto di doverle considerare derivanti, per loro intrinseca natura, le une dalle altre (in senso conforme Cass. del 13/11/1996, n. 9938).

8.1 Nel caso di inadempimento, si instaura una relazione di 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..

Ciò conferma che la funzione della clausola in esame - desumibile dal dettato degli artt. 1382 - 1386 c.c. - non può ritenersi eterogenea rispetto all'obbligazione nascente dal contratto di locazione a cui accede, perché sul piano giuridico, l'obbligazione insorgente dalla clausola penale, sebbene sia attiva conseguentemente all'inadempimento dell'obbligazione, non si pone come causa diversa dall'obbligazione principale, alla luce della funzione ripristinatoria e deterrente-coercitiva rispetto all'adempimento sua propria, dunque finalizzata a disincentivare e 'ripararè l'inadempimento, oltre che introdotta dal legislatore come elemento contrattuale volto a ridurre la conflittualità in caso di inadempienza, tutelando anche in ciò, ab initio, la parte adempiente. E' dunque la stessa disposizione di legge che correla gli effetti della clausola penale all'inadempimento contrattuale, con la conseguenza che, assumendo appunto la clausola penale una funzione puramente

accessoria e non autonoma - come confermato da Cass. del 26.09.2005, n. 18779 - rispetto al contratto che la prevede, l'obbligo che da essa deriva non può sussistere autonomamente rispetto all'obbligazione principale. Obbligazione principale che difatti, se per qualsiasi ragione (diversa dall'inadempimento) travolta, non può che rendere per ciò solo al pari inoperante la penale; il che equivale ad osservare che se certo può sussistere, com'è ovvio, un contratto senza penale (tranne che nei casi in cui questa sia imposta direttamente dalla legge, come in materia di appalti pubblici), non può al contrario sussistere quest'ultima senza il contratto, di cui segue per intero le sorti, anche nel caso di sua invalidazione o cessione.

9. Neppure potrebbe ritenersi violato, in questa prospettiva di derivazione necessaria non biunivoca, il principio ex art. 53 Cost., posto a presidio anche dell'imposizione di registro.

Non solo perchè, salvo il limite dell'arbitrio e della irragionevolezza, il legislatore è libero, come più volte ricordato dal Giudice delle leggi, di discrezionalmente individuare le fattispecie impositive (e, nel caso di derivazione necessaria ex art. 21, comma 2", esso mostra appunto di volersi limitare al prelievo più gravoso, rinunciando agli altri), ma anche perchè 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 sè alcuna ricchezza significativa di forza economica e capacità contributiva (o, quantomeno, non più di quelle espresse per il caso di regolare adempimento del contratto).

10. Non sembra che a diversa conclusione debba pervenirsi nell'ipotesi in cui le parti stabiliscano, a titolo di penale per il ritardo, un tasso di interesse moratorio eccedente quello legale (ad esempio ragguagliato, pur in difetto dei presupposti tipici, a quello previsto per le transazioni commerciali dal D.Lgs. n. 231/02). Seppure si sia affermato (v.Cass. Sez. 3", n. 5379/23) che, in tal caso, non tanto di clausola penale si verterebbe quanto di effetto corrispettivo-retributivo dell'inadempimento, con conseguente sua riducibilità ad equità non ex art. 1384 cit., ma in applicazione dei tassi-soglia di usurarietà ex L. n. 108 del 1996, resta che - ai fini tributari - anche una simile pattuizione presenta gli illustrati caratteri della intrinseca e necessaria derivazione ex art. 21, comma 2" Tur. Tanto più considerando che sia la penale sia l'interesse moratorio (entrambi accomunati nella esclusione dal computo della base imponibile Iva, D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 15, n. 1)) sono volti a predeterminare le conseguenze dannose dell'inadempimento (quanto ai secondi, nel caso in cui il ritardo riguardi un'obbligazione pecuniaria), e che il pagamento degli interessi di mora (salvo la loro quantificazione) non discende dalla volontà delle parti, ma direttamente dall'art. 1224 c.c.; e, nell'ottica risarcitoria, anche in questo caso il creditore è ammesso a dimostrare di aver subito "un danno maggiore", così da spettargli "l'ulteriore risarcimento".

11. In definitiva, il ricorso deve essere accolto nell'affermazione del 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".

La sentenza va dunque cassata e poichè non sono necessari ulteriori accertamenti in fatto, sussistono i presupposti per la decisione nel merito ex art. 384 c.p.c., mediante accoglimento del ricorso introduttivo della parte contribuente.

Sussistono giusti motivi per la compensazione delle spese dell'intero giudizio, stante - a fronte di una giurisprudenza di merito schierata su contrastanti soluzioni - la mancanza di un orientamento di legittimità in materia.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza gravata e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso della contribuente; compensa le spese dell'intero giudizio.

Conclusione

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione, il 5 ottobre

2023.

Depositato in Cancelleria il 8 novembre 2023.