

Sentenza del 07/11/2023 n. 30989 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle Entrate ricorre, sulla base di un unico motivo, avverso la sentenza indicata in epigrafe, emessa dalla CTR della Lombardia, la quale, sul presupposto della funzione liquidatoria del risarcimento del danno della clausola penale di cui all' art. 1382 c.c., ha escluso l'applicabilità dell' art. 27 comma 1, T.U.R. , non ravvisando alcuna identità strutturale tra clausola penale e condizione sospensiva. Per poi concludere nel senso dell'accessorietà di detta clausola al rapporto di locazione ed in quanto tale priva di causa autonoma, e pertanto già soggetta alla tassazione del contratto cui inerisce.

I contribuenti replicano con controricorso.

Il P.G. ha concluso nel senso dell'accoglimento del ricorso.

Motivi della decisione 1. Con una unica censura, l'amministrazione finanziaria deduce la violazione dell' art. 1382 c.c., e D.P.R. n. 131 del 1986 , art. 21 , in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3); per avere i giudici territoriali sostenuto la natura accessoria della clausola penale, senza considerare l'autonomia strutturale e funzionale della stessa, correlata al verificarsi di un evento futuro ed esterno al contratto: l'inadempimento o inesatto adempimento contrattuale. A sostegno della propria tesi, cita le pronunce di questa Corte n. 2036/1960 e n. 10046/2018 secondo le quali la clausola di cui all' art. 1382 c.c., avrebbe una causa sua propria, distinta da quella del contratto cui afferisce.

Aggiunge, poi, che solo un collegamento ontologico tra negozi (o disposizioni) che si istituisca fra le clausole in conseguenza di una oggettiva interconnessione, che non sia originata dalla volontà delle parti, escluderebbe l'applicabilità dell'art. 21 cit., comma 1. Si precisa, altresì, che solo un collegamento ontologico tra negozi (o disposizioni) - che si istituisce fra le clausole in conseguenza di una oggettiva interconnessione che non sia originata dalla volontà delle parti - escluderebbe l'applicabilità del citato art. 21, comma 1.

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 ricognizione 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 nel R.D. n. 3269 del 1923 , art. 9, 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 dell'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 previsto 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'espedito 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 dell'art. 21 cit., comma 2 (Cass. del 06/09/1996, n. 8142).

La distinzione del D.P.R. n. 131 del 1986 , art. 21 , comma 1 ed 2, 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 compenetrazione 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 del 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 ritenere necessariamente connesse e derivanti l'una dall'altra più disposizioni contenute nello stesso atto (ovvero più statuizioni, 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 statuizione) se si prescinde dall'altra, determinandosi una connessione oggettiva per volontà della legge o per l'intrinseca natura delle diverse disposizioni (o statuizioni), 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 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; 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, perchè sul piano giuridico, l'obbligazione insorgente dalla clausola penale, sebbene sia sì attivi 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 "riparare" 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 del 2002). 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 (salva 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 respinto 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".

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

P.Q.M. Rigetta il ricorso; compensa le spese.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza