



**GARANTE DEL CONTRIBUENTE
IN LOMBARDIA**

(Art. 13 della L. 27 luglio 2000 n. 212)

Milano, 23 luglio 2024

Al sig. _____
c/o dott. Stefano Noro
via e-mail

All'Agenzia delle Entrate
DPII di Milano
Staff del Direttore
via e-mail

e, p.c. Agenzia delle Entrate
Direzione Regionale Lombardia
Area di Staff
via e-mail

Prot. n. 2024/1968

OGGETTO: - *Decreto del Garante del Contribuente*

Il Garante del Contribuente,

letta la segnalazione del professionista dott. Stefano Noro, nell'interesse del contribuente _____ ;

letta la risposta dell'Agenzia Entrate – Direzione Provinciale II di Milano;

osserva.

L'istante, premesso di aver ricevuto dall'Agenzia Entrate, Ufficio Territoriale di Gorgonzola, un avviso di liquidazione di imposta di registro su clausola penale contenuta in un contratto di locazione registrato presso il predetto Ufficio; che la tassazione di tale clausola si poneva in obiettivo contrasto con il diverso orientamento assunto dalla Corte di Cassazione con la sentenza 30983/2023, confermata da numerose altre successive, nonché con la posizione espressa dalla stessa Direzione Provinciale II di Milano, nel quale era ricompreso l'Ufficio Territoriale di Gorgonzola,

Via della Moscova, 2 - 20121 Milano - tel. 0265504300 - 305 - fax 0265504899

dr.lombardia.garante@finanze.it
garante_lombardia@pec.agenziaentrate.it

che aveva, in sede di giudizio d'appello, rinunciato a sostenere la pretesa di imponibilità autonoma della clausola penale;

tanto premesso, chiedeva l'intervento del Garante del Contribuente, *“affinché l'Ufficio proceda immediatamente all'annullamento dell'atto, al fine di evitare nuovi costi per il contenzioso a carico del contribuente”*.

In sede di replica, la Direzione Provinciale II di Milano si è opposta alla richiesta del contribuente per un duplice ordine di motivi, sostanziale e processuale.

Dal punto di vista sostanziale, l'Ufficio ha fatto rilevare di aver proceduto ai sensi dell'art. 21, II comma, del DPR 131/86 (TUR), il quale, a differenza di quanto previsto nel I comma (tassazione di distinte ed autonome disposizioni nello stesso atto), stabilisce 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 all'imposizione più onerosa”*. Poiché, nel caso di specie, la mera registrazione del contratto di locazione non genera imposta, avendo il locatore richiesto, ai fini Irpef, l'applicazione del regime della *“cedolare secca”*, mentre la clausola penale è, per contro, soggetta all'imposta di registro nella misura fissa di € 200, ne consegue che *“la disposizione che genera la maggiore imposta è quella relativa alla clausola penale e, in conformità all'indirizzo della Corte di Cassazione, l'Ufficio ha quindi correttamente proceduto alla tassazione di tale negozio e all'emissione del relativo avviso di liquidazione”*.

Sotto l'aspetto processuale, l'Ufficio ha dedotto che la pretesa impositiva in un precedente giudizio nei riguardi dello stesso contribuente, è stata abbandonata perché, nelle more del giudizio d'appello, era intervenuto l'orientamento della Corte di Cassazione, secondo il quale la clausola penale è accessoria al contratto di locazione ed intrinsecamente connessa allo stesso. L'Agenzia non poteva, in corso di giudizio, modificare la motivazione della propria pretesa (art. 7 legge 212/2000) e quindi la stessa non è stata più portata avanti. Invece, nel nuovo e distinto avviso di liquidazione, oggetto di segnalazione al Garante, l'Ufficio ha agito, *ab initio*, tenendo conto del recente indirizzo giurisprudenziale della Corte di Cassazione.

A conclusione della propria risposta, l'Ufficio afferma che, *“avendo applicato proprio il principio della Cassazione invocato dallo stesso contribuente, la richiesta di annullamento non può essere accolta”*.

Così riassunte le rispettive posizioni e richieste delle parti, rileva il Garante che la motivazione espressa dalla DP II Milano, a sostegno della tesi dell'autonoma tassabilità della clausola penale inserita in un contratto di locazione registrato con il regime della *“cedolare secca”*, non può essere condivisa. Palese il tentativo di ricorrere ad una soluzione interpretativa che, in qualche modo, aggiri e superi l'ostacolo offerto dal diverso orientamento giurisprudenziale intervenuto *in subiecta materia*: tutto ciò, però, non è in linea con il criterio direttivo dell'art. 10 dello Statuto del contribuente, a tenore del quale *“i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria (e, quindi, anche l'interpretazione e l'applicazione da dare alle norme che regolano i predetti rapporti) sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede”*.

Secondo la legge (art. 1571 c.c.), *“la locazione è il contratto col quale una parte si obbliga a far godere all'altra una cosa mobile o immobile per un dato tempo, verso un determinato corrispettivo”*. La clausola penale (art. 1382 c.c.) è un elemento meramente accidentale del negozio, potendo essere, o non essere, inserita nel contratto di locazione: essa ha una funzione puramente accessoria e non autonoma rispetto al contratto e non può sussistere indipendentemente dall'obbligazione principale, seguendone, invece, per intero le sorti, anche in caso di sua invalidazione o cessione (cfr., Cassazione, sentenza n. 18779/2005). Se il negozio principale, quello di locazione, è esente da imposta di registro, anche la clausola accessoria ne segue la destinazione, ricevendone eguale qualificazione a fini di imponibilità fiscale (*accessorium sequitur principale*).

Tentare di recuperare la tassabilità della sola clausola penale per la semplice circostanza che, optando la parte per il regime della cedolare secca, la registrazione del contratto di locazione è esente da imposta, significa attribuire rilevanza autonoma ad una mera clausola accessoria di tale contratto, dandole una propria consistenza, come se fosse un ulteriore negozio, sia pure collegato con quello principale. L'Ufficio, nella propria replica, tradisce tale intento, allorché (pag. 3) afferma che *“la disposizione che*

genera la maggiore imposta è quella relativa alla clausola penale e, in conformità all'indirizzo della Corte di Cassazione, l'Ufficio ha quindi correttamente proceduto alla tassazione di **tale negozio** (enfaticizzazione aggiunta) e all'emissione del relativo avviso di liquidazione". In realtà, come sopra detto, il solo ed unico negozio giuridico è quello relativo alla locazione e la clausola penale che vi è stata aggiunta ne è soltanto un elemento accessorio o accidentale.

Come ha precisato la Corte di Cassazione, proprio nella menzionata sentenza 30983/2023, "l'ambito di applicazione della norma (art.21 DPR 131/86) presuppone una **pluralità di negozi giuridici** contenuti nel medesimo documento, in tal senso dovendosi intendere il termine "**disposizioni**", giacché se si trattasse di pattuizioni o clausole, concernenti un solo negozio giuridico, l'unicità della tassazione discenderebbe dai principi generali che informano la legge di registro". La Corte ricorda ancora che, ad eguale conclusione, è giunta la stessa Amministrazione Finanziaria, la quale, con la Circolare n. 18/E del 2013, nell'illustrare le modalità di applicazione dell'imposta di registro, ha avuto modo di precisare la che "**Per disposizione si intende una convenzione negoziale suscettibile di produrre effetti giuridici valutabili autonomamente, in quanto in sé compiuta nei suoi riferimenti soggettivi, oggettivi e causali**".

Nè deve certo indurre in diverso avviso la circostanza che, nel regime della cedolare secca, la registrazione del negozio di locazione non generi imposta: si tratta di un particolare indirizzo del legislatore che, allo scopo di favorire l'emersione del mercato delle locazioni c.d. "*in nero*", prevede l'esenzione dall'imposta di bollo e di registro e si limita a stabilire un'imposta sostitutiva sul reddito da locazione, con percentuali del 21% o del 10%, al ricorrere di determinate condizioni. Ma il negozio che deve essere preso in considerazione, al fine di stabilire se debba essere oggetto di imposizione fiscale ai fini dell'imposta di registro ovvero ne sia esente, rimane pur sempre quello di locazione, non apparendo rilevante l'occasionale presenza della clausola penale, che, staccata dal negozio principale, non fruisce di vita autonoma.

In conclusione, ad avviso del Garante, essendo la previsione di legge, secondo il recente (e, ormai, consolidato) indirizzo giurisprudenziale della Corte di Cassazione, omnicomprensiva per ogni situazione, la liquidazione di una distinta e separata imposta

di registro sulla clausola penale, sia nel caso di contratto di locazione sottoposto a tassazione ordinaria che in quello che fruisce del regime della cedolare secca, è illegittima e l'amministrazione finanziaria, nel doveroso esercizio del potere di autotutela, dovrà provvedere al suo annullamento. Sarebbe anche opportuno che gli organi centrali dell'Agenzia Entrate intervenissero con una propria Circolare per dettare regole uniformi agli Uffici finanziari nel territorio nazionale.

In tal senso, è l'invito che alla stessa Amministrazione viene rivolto dal Garante del Contribuente della Lombardia.

P.Q.M.

Il Garante del Contribuente della Lombardia, provvedendo sulla segnalazione del contribuente [redacted], invita, ai sensi dell'art. 13 dello Statuto del Contribuente, la Direzione Provinciale II di Milano dell'Agenzia delle Entrate ad annullare in autotutela, per evidente insussistenza del presupposto d'imposta, l'avviso di liquidazione n. 2021/3T/002983/000/001/001, emesso dall'Ufficio Territoriale di Gorgonzola, nei confronti del contribuente [redacted] per omesso versamento dell'imposta di registro su clausola penale contenuta nell'articolo 16 del contratto di locazione, registrato al n. 2983 serie 3T in data 09/07/2021 presso il predetto Ufficio.

Dichiara chiuso il procedimento e dispone la trasmissione degli atti all'archivio.

Manda alla segreteria per la comunicazione del presente decreto al contribuente, alla Direzione Provinciale II di Milano dell'Agenzia Entrate e, per conoscenza, alla Direzione Regionale Lombardia della stessa Agenzia.

IL GARANTE DEL CONTRIBUENTE

Dott. Antonio SIMONE



Un originale del documento è archiviato presso l'Ufficio emittente