

FISCO E IMMOBILI

REGISTRO

Tassazione clausola penale nel contratto di locazione

L'Agenzia delle entrate, con la risposta n. 185 del 18.9.2024, ha aderito, in tema di tassazione della clausola penale in un contratto di locazione, all'orientamento della Cassazione più favorevole al contribuente (cfr., da ultimo, *Focus Confedilizia* dell'1.3.2024, n. 8); orientamento fin da subito sostenuto anche dalla Confedilizia.

La Cassazione, infatti, con la sentenza del 7.2.2024 n. 3466, ha enunciato il seguente principio di diritto (a cui adesso si è uniformata l'Agenzia): «Ai fini di cui all'art. 21 d.P.R. 131/86, 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 secondo comma della norma citata».

Nella risposta in commento, le Entrate hanno innanzitutto brevemente ricordato la disciplina della clausola penale e le previsioni dettate dall'art. 21 del Testo unico sul registro secondo cui: «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» (comma 1); «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» (comma 2).

Nel merito, l'Agenzia ha ora condiviso il ragionamento della Cassazione sulla clausola penale in un contratto di locazione e sull'applicazione del secondo comma dell'art. 21 citato (finora invece propendevano per la tesi opposta con applicazione del primo comma).

In sostanza, hanno evidenziato le Entrate, secondo i Supremi giudici la funzione della clausola in esame, desumibile dal dettato normativo degli artt. 1382 e seguenti del codice civile, "non può ritenersi eterogenea rispetto all'obbligazione derivante dal contratto di locazione cui accede, «perché sul piano giuridico, l'obbligazione insorgente dalla clausola penale, sebbene si 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. È 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 26.9.2005, n. 1877 rispetto al contratto che la prevede, l'obbligo che da essa deriva non può sussistere autonomamente rispetto all'obbligazione principale [...]». Alla luce di quanto precede, ha concluso l'Agenzia, si ritiene, in linea generale, che in sede di registrazione del contratto di locazione, contenente una clausola penale (come nel caso di specie), ai sensi del citato art. 21, comma 2, del TUR, sia da applicarsi la tassazione della disposizione che dà luogo all'imposizione più onerosa, tra la disposizione afferente al contratto e quella relativa alla clausola penale stessa.

FISCO E IMMOBILI

REGISTRO

Nuovo studio del Notariato sulla plusvalenza tassabile da superbonus

Il Consiglio nazionale del notariato, a seguito dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate con la circolare del 13.6.2024 n. 13, è tornato di nuovo, con lo studio dell'1.7.2024 n. 90-2024/T, sulla questione della plusvalenza tassabile in caso di vendita di un immobile su cui sono stati realizzati interventi usufruendo del superbonus. Alcune indicazioni precedenti, contenute nello studio dell'1.2.2024 n. 15-2024/T, non sono state condivise dall'Amministrazione finanziaria nella suddetta circolare.

Il nuovo studio 90-2024/T, nonostante non concordi con alcune conclusioni della circolare delle Entrate, offre indicazioni pratiche per i notai nei casi concreti.

L'analisi si concentra sulla normativa di cui alla lettera *b-bis*) all'art. 67 comma 1 del Tuir, che, a partire dall'1.1.2024, include tra i redditi diversi le plusvalenze derivanti dalla cessione di immobili su cui sono stati effettuati interventi con il superbonus conclusi da non più di 10 anni al momento della cessione.

L'attività istruttoria richiesta ai professionisti consiste nel verificare se: il negozio abbia natura onerosa (includendo vendita, permuta, conferimento, transazione immobiliare traslativa, contratto di assistenza con trasferimento immobiliare e *datio in solutum*, con esclusione, secondo lo studio 90-2024/T, di "tutte le cessioni immobiliari la cui causa non presenta profili di onerosità, come quelle in adempimento agli obblighi di separazione o divorzio tra coniugi"); il venditore possa maturare redditi diversi (potendo essere differenti, sul piano soggettivo, i soggetti passivi d'imposta *ex lett. b-bis*) e i soggetti esecutori dell'intervento); si sia verificata una plusvalenza (ossia un differenziale positivo su cui calcolare l'imposta); il fabbricato (o parte di esso) ceduto sia stato oggetto di interventi agevolati da superbonus; non ricorra almeno una delle cause di esclusione da plusvalenza previste dalla *lett. b-bis*).

Lo studio in commento evidenzia che, una volta accertata la generazione di una plusvalenza immobiliare dal negozio giuridico, è necessario stabilire quale normativa applicare quando la stessa fattispecie risulta rilevante sia per le plusvalenze *ex lett. b)* che per quelle disciplinate dalla *lett. b-bis*) dell'art. 67 del Tuir. Sul punto, la circolare n. 13/2024 dell'Agenzia delle entrate ha chiarito che esiste un rapporto di sussidiarietà tra le 2 ipotesi.

Il documento esamina anche il rapporto tra i redditi diversi *ex lett. b-bis*) e quelli *ex lett. h)* dell'art. 67 del Tuir.

Un esempio trattato riguarda una persona fisica proprietaria da 20 anni di un appartamento non abitazione principale con proprietà esclusiva del lastrico solare su cui ha effettuato lavori con il superbonus. Se una società produttrice e installatrice di pannelli solari offre al proprietario 10.000 euro l'anno per 20 anni per costituire onerosamente il diritto di superficie sul lastrico per permetterne l'installazione, ci si chiede se tale atto rientri nella *lett. b-bis*) o nella *lett. h)*. Secondo il Notariato, si applicherebbe la norma prevista dalla *lett. h)* dell'art. 67 del Tuir. In questo caso, infatti, "la costituzione del diritto di superficie, anche se effettuata su un bene soggetto a interventi ammessi al superbonus, farà maturare al cedente/costituente che è rimasto titolare della proprietà gravata dal diritto di superficie un reddito diverso ai sensi dell'art. 67 *lett. h)* e non una plusvalenza ai sensi della *lett. b-bis*) dello stesso articolo".

FISCO E IMMOBILI

IMPOSTE SUI REDDITI

Rivalutazione del valore di acquisto di terreni

L'art. 7, comma 3, del d.l. 9.8.2024, n. 113, come convertito, ha prorogato dal 30.6.2024 al 30.11.2024 il termine per procedere agli adempimenti relativi alla c.d. rivalutazione del costo di acquisto delle partecipazioni o dei terreni - edificabili o con destinazione agricola - posseduti alla data dell'1.1.2024, al di fuori dell'esercizio di impresa.

Il Testo unico delle imposte sui redditi prevede infatti che, in caso di cessione di una partecipazione o di un terreno, ove emerga una plusvalenza tassabile, questa sia determinata dalla differenza tra il corrispettivo percepito e il costo di acquisto.

La norma di agevolazione (art. 1, commi 52 e 53, l. n. 213/2023) consente quindi di rideterminare il costo iniziale del bene posseduto all'1.1.2024, riducendo in tal modo l'ammontare dell'eventuale plusvalenza che si viene a realizzare in caso di cessione. La medesima disposizione prevede che per beneficiare della c.d. rivalutazione sia necessario effettuare entro il 30.11.2024 una perizia giurata del bene (ad esempio un terreno agricolo o edificabile); entro la medesima data deve inoltre essere effettuato il versamento di un'imposta sostitutiva del 16% del valore periziato; in alternativa l'imposta sostitutiva può essere rateizzata in un massimo di 3 rate annuali di pari importo a decorrere dal 30.11.2024, e con applicazione degli interessi del 3% annuo.

Nel caso dei terreni, il versamento è effettuato con modello F24 e con codice tributo 8056; l'avvenuta rivalutazione deve poi essere annotata nella dichiarazione dei redditi (quadro RM nel caso dei terreni) relativa all'anno 2024. Nel caso di comproprietà di un terreno o di un'area rivalutata sulla base di una perizia giurata di stima, ciascun comproprietario deve dichiarare il valore della propria quota per la quale ha effettuato il versamento dell'imposta sostitutiva dovuta. I soggetti che si avvalgono della rideterminazione del costo dei terreni posseduti alla data dell'1.1.2024 possono scomputare dall'imposta sostitutiva dovuta, l'imposta eventualmente già versata in occasione di precedenti operazioni di rideterminazione effettuate con riferimento ai medesimi terreni, sempreché non abbiano già presentato istanza di rimborso. In caso di versamento rateale la rata deve essere determinata scomputando dall'imposta dovuta quanto già versato e dividendo il risultato per il numero delle rate.

I focus di CONFEDILIZIA

FISCO E IMMOBILI

IMU

Rendite catastali delle strutture ricettive all'aperto

L'art. 7-*quinquies* del d.l. 9.8.2024, n. 113, come convertito, ha previsto che a decorrere dall'1.1.2025 "allestimenti mobili di pernottamento dotati di meccanismi di rotazione in funzione" (quali roulotte, case mobili e caravan), ubicati nelle strutture ricettive all'aperto, non sono rilevanti ai fini della rappresentazione e del censimento catastale.

Gli intestatari catastali di tali strutture, a decorrere dall'1.1.2025, devono presentare, entro il 15.6.2025, atti di aggiornamento geometrico per l'aggiornamento della mappa catastale (ai sensi dell'art. 8, l. n. 679/1969), nonché atti di aggiornamento per l'aggiornamento del Catasto dei fabbricati (ai sensi del decreto del Ministro delle finanze n. 701/1994). In difetto, si applicano le sanzioni previste per le violazioni dell'art. 20 del regio d.l. n. 652/1939, come convertito.

La novella prevede pure che l'Agenzia delle entrate, qualora rilevi la mancata presentazione degli atti di aggiornamento anzidetti, attivi il procedimento di cui all'art. 1, comma 277, l. n. 244/2007 e cioè ne richieda la presentazione ai soggetti titolari e, nel caso in cui questi ultimi non ottemperino entro il termine di 90 giorni dalla data di ricevimento della richiesta, l'Agenzia provveda d'ufficio, attraverso la redazione dei relativi atti di aggiornamento, con applicazione, a carico dei soggetti inadempienti, dei relativi oneri.

Limitatamente all'anno di imposizione 2025, in deroga alla normativa Imu (e cioè all'art. 1, comma 745, l. n. 160/2019), per gli atti di aggiornamento, presentati entro il 15.6.2025, le rendite catastali rideterminate hanno effetto dall'1.1.2025.



CHI SIAMO

Confedilizia - Confederazione italiana proprietà edilizia - è un'Associazione di secondo grado costituita da tutte le Associazioni territoriali dei proprietari di casa, i cui primi nuclei associativi sono sorti nel 1883.

Da 140 anni Confedilizia è il punto di riferimento per tutti i proprietari di immobili. Rappresentiamo milioni di cittadini italiani: coloro che possiedono la casa in cui abitano, anche in condominio, così come i piccoli proprietari e locatori, sino ai grandi investitori immobiliari.

Maggiori informazioni presso le Associazioni territoriali di Confedilizia, i cui recapiti sono reperibili consultando il sito www.confedilizia.it oppure telefonando al numero **06.679.34.89**.