

Risposta n. 246/2022

OGGETTO: Trattamento fiscale in materia d'imposta di registro applicabile ai contratti pubblici di appalto sottoscritti nell'ambito dei settori speciali e, contenenti la clausola penale (Accordi Quadro e relativi Contratti Applicativi).

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

ALFA, per effetto dell'Atto di Concessione rilasciato con Decreto del Ministero dei Trasporti e della Navigazione (oggi Ministero delle Infrastrutture e della Mobilità Sostenibili), è Gestore di un tratto d'infrastruttura ferroviaria. Alla Società, in forza di tale atto, sono attribuiti i compiti di realizzazione, di manutenzione dell'infrastruttura ferroviaria e di gestione in sicurezza della circolazione.

Per l'assolvimento delle proprie funzioni di Gestore dell'infrastruttura ferroviaria, ALFA affida in appalto la progettazione esecutiva, la costruzione e la manutenzione dell'infrastruttura ferroviaria stipulando, a tal fine, contratti pubblici di appalto disciplinati ai sensi del D.lgs. n. 50/2016 (c.d. Codice dei Contratti Pubblici).

I contratti pubblici di appalto (compresi gli Accordi Quadro e i relativi Contratti Applicativi) sono sempre stipulati da ALFA in forma di scrittura privata non autenticata.

In particolare, tali contratti rientrano nell'ambito dei c.d. "settori speciali" degli

appalti pubblici di cui al Codice dei Contratti Pubblici.

Nei contratti di appalto stipulati dalla Società sono inserite, per volontà delle parti, clausole penali. Agli stessi non è infatti applicabile la disposizione di cui all'articolo 113- *bis*, comma 4, del D.lgs. n. 50/2016 il quale prevede per i contratti di appalto relativi ai c.d. "settori ordinari" l'obbligatorietà della clausola penale.

Gli schemi-tipo di Contratto Applicativo e di Accordo Quadro adottati dalla Società prevedono (indipendentemente dalla responsabilità solidale tra le parti di cui all'art. 57 del D.P.R. n. 131/1986), a carico dell'appaltatore, il relativo obbligo di registrazione a propria cura e spese, fermo restando il diritto di ALFA di ottenere il risarcimento di tutti i danni che alla stessa dovessero derivare in caso di inosservanza di tale obbligo.

Premesso quanto sopra, ALFA, con l'Accordo Quadro del 15 settembre 2021, ha affidato alla società BETA S.p.A. () la progettazione esecutiva, l'esecuzione dei lavori di manutenzione straordinaria e le forniture per la manutenzione di alcune opere civili della rete ferroviaria. In tale Accordo Quadro sono individuate le condizioni alle quali l'appaltatore si obbliga ad eseguire le prestazioni e le forniture in opera rinviando a successivi Contratti Applicativi la disciplina delle prestazioni che di volta in volta verranno richieste. Entrambi gli atti presentano clausole penali (art. 37 dell'Accordo Quadro in combinato disposto con gli artt. 5 e 11 del Contratto Applicativo) e clausole relative agli interessi di mora (art. 10 dell'Accordo Quadro in combinato disposto con l'art. 12 del Contratto Applicativo).

Secondo la Società BETA, appare ragionevole ritenere che l'imposta di registro vada versata al momento della stipula dell'Accordo Quadro mentre non sarebbe dovuta nel caso di sottoscrizione dei Contratti Applicativi. In questo secondo caso, il contribuente sarà tenuto a versare l'imposta più onerosa, calcolata in misura proporzionale al valore dell'atto registrato, solo in caso di attivazione delle clausole relative a penali e interessi di mora, ossia di inadempimento e/o tardivo adempimento".

L'Istante chiede pertanto di conoscere il trattamento fiscale, ai fini dell'Imposta di Registro, applicabile all'allegato Accordo Quadro stipulato tra ALFA e la società BETA S.p.A. e ai relativi Contratti Applicativi che verranno stipulati in forma di scrittura privata non autenticata e, in generale, a tutti gli Accordi Quadro e relativi Contratti Applicativi che ALFA stipula in forma di scrittura privata non autenticata nell'ambito degli appalti pubblici dei "settori speciali" di cui al D.lgs. n. 50/2016, contenenti clausole penali e clausole relative agli interessi di mora e, in particolare, la corretta interpretazione delle disposizioni tributarie contenute negli artt. 5, comma 2, 21, commi 1 e 2, e 27, commi 1 e 2, del D.P.R. n. 131/1986.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene applicabile la seguente soluzione interpretativa:

1. l'Accordo Quadro in cui è inserita la clausola penale deve essere registrato in termine fisso (art. 5, comma 2, del D.P.R. n. 131/86) con applicazione dell'Imposta di Registro in misura fissa, in relazione all'obbligazione principale soggetta a IVA (art. 40, comma 1, del D.P.R. n. 131/1986), a cui si aggiunge l'Imposta di Registro in misura fissa dovuta in relazione alla clausola penale (combinato disposto degli artt. 21, comma 1, e 27, comma 1, del D.P.R. n. 131/86);
2. il Contratto Applicativo in cui è inserita la clausola penale deve essere registrato in termine fisso (art. 5, comma 2, del D.P.R. n. 131/86) con applicazione della sola Imposta di Registro in misura fissa dovuta in relazione all'obbligazione principale soggetta a IVA (art. 40, comma 1, del D.P.R. n. 131/1986) e non anche dell'Imposta di Registro in misura fissa dovuta in relazione alla clausola penale in quanto già versata in sede di registrazione dell'Accordo Quadro (al fine di evitare la duplicazione dell'imposta in relazione allo stesso presupposto impositivo);
3. al momento di avveramento della condizione (inadempimento/ritardo nell'adempimento rispetto ai termini stabiliti nel Contratto Applicativo), deve essere

versata l'Imposta di Registro proporzionale in misura pari al 3% della somma dovuta a titolo di penale (art. 9 Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. n. 131/1986), previa sottrazione dell'imposta fissa pagata in sede di registrazione del 131/1986);

4. la soluzione interpretativa proposta si ritiene applicabile anche con riferimento alla clausola relativa agli interessi di mora inserita nell'Accordo Quadro e nel Contratto Applicativo ai sensi del D.lgs. n. 231/2002, come modificato dal D.lgs. n. 192/2012.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Ai sensi dell'articolo 1382 del codice civile, la Clausola Penale è una pattuizione *"... con cui le parti convengono preventivamente che, in caso di inadempimento, o di ritardo nell'adempimento uno dei contraenti è tenuto ad una determinata prestazione ha l'effetto di limitare il risarcimento alla prestazione promessa, se non è stata convenuta la risarcibilità del danno ulteriore. La penale è dovuta indipendentemente dalla prova del danno"*.

Secondo la dottrina civilistica, la clausola penale è una pattuizione mediante la quale le parti stabiliscono *ex ante* quanto il debitore dovrà pagare, a titolo di penale, ove dovesse rendersi inadempiente, senza che il creditore debba dare la prova di avere subito effettivamente un danno di misura corrispondente. La Clausola Penale è, pertanto, una pattuizione autonoma che si inserisce all'interno di un contratto principale, con una funzione accessoria.

Il pagamento che consegue, in caso di inadempimento, dalla stessa clausola è escluso dalla base imponibile IVA, ai sensi dell'articolo 15, comma 1, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e assoggettato ad imposta di registro ai sensi dell'articolo 40 del TUR (c.d. principio di alternatività IVA/ Registro).

Ciò premesso, con riferimento al trattamento ai fini fiscali della Clausola Penale

inserita nei Contratti Applicativi descritti dall'Istante si osserva quanto segue.

Trattandosi di una clausola che accede a contratti a prestazioni corrispettive, occorre preliminarmente accertare se detta pattuizione possa considerarsi, per le finalità di cui all'imposta di registro, una disposizione derivante e dipendente necessariamente dalle altre disposizioni contenute nel contratto e, come tale, non assoggettabile autonomamente ad imposizione, ai sensi dell'articolo 21, comma 2, del TUR, oppure se è da ritenersi che tra la Clausola Penale e le altre disposizioni contenute nel contratto non vi sia un rapporto di connessione necessaria ed inscindibile, con la conseguenza che ciascuna disposizione è sottoposta ad autonoma imposizione, ai sensi dell'articolo 21, comma 1, del TUR.

A tale riguardo possono distinguersi due fattispecie:

I. la Clausola Penale è inserita nel contratto per volontà delle parti: in questo caso, non sussiste una connessione necessaria tra la clausola ed il contratto costituendo la prima una pattuizione accessoria con duplice funzione di "coercizione" all'adempimento e di predeterminazione della misura del risarcimento in caso di inadempimento. Troverà, pertanto, applicazione l'articolo 21, comma 1, del TUR, con conseguente tassazione autonoma delle diverse disposizioni;

II. l'inserimento della Clausola Penale nel contratto è imposto per legge: in tal caso la Clausola Penale rappresenta una pattuizione necessaria ed integrante dello schema negoziale principale (nell'esempio citato il contratto di appalto) e pertanto trova applicazione il secondo comma dell'articolo 21 del TUR, con la conseguenza che il contratto sarà soggetto all'imposta di registro dovuta per la sola disposizione che dà luogo all'imposizione più onerosa (c.f.r. Risoluzione n. 91/E del 16/07/2004).

Nel caso sottoposto all'attenzione della scrivente, la Clausola Penale dedotta nei contratti in argomento è stata apposta per volontà delle parti e non sulla base di un obbligo normativo. Si richiama a tale riguardo il parere espresso dall'Autorità Nazionale Anticorruzione (ANAC), in data 04 dicembre 2008 (rif. AG36-08), ove - anche se con riferimento alla normativa previgente al decreto legislativo 50 del 2016 è

stato osservato che *"L'articolo 133, comma 9, del D.Lgs. 12 aprile 2006, ai sensi del quale i progettisti e gli esecutori di lavori pubblici sono soggetti a penali per il ritardato adempimento dei loro obblighi contrattuali, non trova applicazione con riferimento ai contratti pubblici relativi ai settori speciali; per questi ultimi, infatti, valgono le sole norme dei settori ordinari richiamate dall'articolo 206, comma 1, del medesimo decreto legislativo, tra le quali non figura il citato articolo 133"*.

Ne deriva che costituendo la suddetta Clausola Penale un elemento apposto per volontà delle parti, stante l'assenza di un rapporto di derivazione (connessione) necessaria ed inscindibile tra la stessa e il contratto cui accede, trova applicazione, al caso di specie, l'articolo 21, comma 1, del TUR, a mente del quale - si ricorda - *"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"*.

Quanto ai termini e alle modalità di registrazione dei Contratti Applicativi contenenti la Clausola Penale, si fa presente, in via preliminare, che a norma dell'articolo 5, comma 2, del TUR, *"le scritture private non autenticate sono soggette a registrazione in caso d'uso se tutte le disposizioni in esse contemplate sono relative ad operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto"*. Nel caso di specie, in considerazione del fatto che la Clausola Penale non rappresenta, come detto, una disposizione soggetta a IVA, si produce l'effetto dell'obbligo di registrazione in termine fisso del Contratto Applicativo.

Per quanto riguarda la misura dell'imposta di registro dovuta in sede di registrazione del Contratto Applicativo si ritiene che:

a) in relazione alle disposizioni relative alla Clausola Penale trovi applicazione la disciplina degli atti sottoposti a condizione sospensiva di cui all'articolo 27 del TUR secondo cui *"Gli atti sottoposti a condizione sospensiva sono registrati con il pagamento dell'imposta in misura fissa"*. La Clausola Penale, infatti, non opera diversamente da una condizione sospensiva: gli effetti di quest'ultima sono

ricollegati al verificarsi di un evento successivo alla registrazione del contratto (quello, futuro ed incerto, dedotto in condizione ovvero l'eventuale ritardo/inadempimento se si tratta di clausola penale).

Si precisa, inoltre, che il verificarsi degli eventi che fanno sorgere l'obbligazione (tardività/inadempimento) e quindi l'ulteriore liquidazione d'imposta "*devono essere denunciati entro venti giorni, a cura delle parti contraenti o dei loro aventi causa e di coloro nel cui interesse è stata richiesta la registrazione, all'ufficio che ha registrato l'atto al quale si riferiscono*" ai sensi dell'articolo 19 del TUR, con dell'imposizione proporzionale con aliquota del 3 per cento (ai sensi dell'articolo 9, della Tariffa, parte prima, allegata al TUR), al netto di quanto già riscosso in sede di registrazione (ai sensi dell'articolo 27, comma 2, del TUR).

b) relativamente alle altre disposizioni del contratto, relative a prestazioni soggette ad IVA, trovi applicazione quanto disposto dall'articolo 40 del TUR a mente del quale: "*per gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta si applica in misura fissa*".

Detto trattamento è applicabile anche alla Clausola sugli Interessi di Mora inserita nel Contratto Applicativo ai sensi del d.lgs. n. 231 del 2002, come modificato dal d.lgs. n. 192 del 2012

Per quanto concerne, infine, il dubbio in ordine agli obblighi di registrazione dell'Accordo Quadro, si ricorda che lo stesso, ai sensi dell'articolo 3, co.1, lett. iii), del d.lgs. n. 50 del 2016 è "*l'accordo concluso tra una o più stazioni appaltanti e uno o più operatori economici, il cui scopo quello di stabilire le clausole relative agli appalti da aggiudicare durante un dato periodo, in particolare per quanto riguarda i prezzi e, se del caso, le quantità previste*".

Al riguardo, si può far riferimento anche alla delibera n. 77 del 16 giugno 2018 dalla Sezione di Controllo per la Campania della Corte dei Conti, la quale definisce "*l'accordo quadro quale 'pactum de modo contrahendi' ovvero come contratto normativo dal quale non scaturiscono effetti reali o obbligatori, ma la cui efficacia*

consiste nel "vincolare" la successiva manifestazione di volontà contrattuale delle stesse parti"... "L'accordo quadro non può rimanere fine a sé stesso ma deve essere seguito dalla stipula dei singoli contratti attuativi, affinché possa trovare realizzazione quanto in esso contenuto. Ciò vuol dire che l'accordo quadro non realizza, nella sua individualità, la fattispecie dell'affidamento che, al contrario, ricorre solo in presenza di un contratto vincolante tra le parti, ovvero di un contratto attuativo del precedente accordo".

Per le suesposte considerazioni, si ritiene che l'accordo quadro non rientri tra gli atti soggetti a registrazione in termine fisso ai sensi e per gli effetti dell'articolo 5 del TUR e che potrà essere registrato volontariamente ai sensi dell'articolo 8 del TUR.

Né trova applicazione in questo caso il disposto dell'articolo 21 del TUR che, in effetti, disciplina le ipotesi in cui le disposizioni eventualmente connesse siano presenti nel medesimo atto e non, come nel caso di specie, in atti distinti.

Il presente parere viene reso sulla base dei fatti rappresentati nell'Istanza che in questa sede si assumono acriticamente nel presupposto della loro veridicità e correttezza e non si estende a questioni diverse da quelle che hanno costituito espressa richiesta da parte della Società.

**Firma su delega del
CAPO DIVISIONE AGGIUNTO e
DIRETTORE CENTRALE ad interim
Vincenzo Carbone
Delega n. 43080 del 10 febbraio 2022**

**IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)**