Clausola penale e principio di competenza

di Antonio Gigliotti

Pubblicato il 22 Novembre 2011

Analisi del problema dell'individuazione del periodo d'imposta in cui è possibile dedurre la penale che, in virtù di un rapporto contrattuale di natura privatistica, un'impresa è tenuta a pagare ad un ente pubblico, in seguito alla violazione degli obblighi pattuiti.

L'Agenzia delle Entrate, lo scorso 27 giugno 2011, con la Circolare n. 29/E, ha avuto modo di fornire chiarimenti anche in materia di deducibilità dell'onere derivante dalla clausola penale per inadempienza. La problematica presa in esame, ha riguardato l'individuazione del periodo d'imposta in cui è possibile dedurre la penale che, in virtù di un rapporto contrattuale di natura privatistica, un'impresa è tenuta a pagare ad un ente pubblico, in seguito alla violazione degli obblighi pattuiti. A tal proposito, l'Agenzia precisa che il relativo onere può essere dedotto nell'esercizio di competenza, quando si è certi dell'inosservanza dei termini stabiliti dal contratto e il risarcimento è già determinato.

Onere della clausola penale e principio di competenza - Premessa

Con la circolare 27 giugno 2011 n. 29, l'Agenzia delle Entrate, in risposta ai quesiti posti dai commercialisti e dai consulenti fiscali nell'ambito del Modulo di Aggiornamento Professionale 2011, ha fornito, tra l'altro, chiarimenti in materia di deducibilità dell'onere derivante dalla clausola penale per inadempienza, chiarendo che, **il relativo onere può essere dedotto nell'esercizio di competenza, quando si è certi dell'inosservanza dei termini stabiliti dal contratto e il risarcimento è già determinato.** Dopo tale necessaria premessa, si osserva quanto segue.

Il quesito

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Nella specie, l'Agenzia delle Entrate ha affrontato la problematica relativa ad un **contratto stipulato tra un'impresa ed un ente pubblico**, in relazione al quale la società istante precisava di:

- aver violato gli obblighi contrattuali alla data di chiusura dell'esercizio (31.12.2010);
- avere la certezza che il pagamento della penale sarebbe stato richiesto dalla controparte pubblica;
- essere in grado di determinare precisamente, sulla base del contratto, l'importo della prestazione dovuta a titolo di penale;
- aver ricevuto nel corso del primo mese del successivo esercizio (gennaio 2011) la formale richiesta dall'ente pubblico di pagamento della penale contrattuale conseguente alla violazione commessa nel corso del 2010; non aver ancora deciso (al momento della presentazione del quesito, evidentemente) se fare o meno opposizione giudiziale alla pretesa della controparte.

Sulla scorta di tali elementi, dunque, **la società istante chiedeva all'Agenzia delle Entrate**, **di chiarire quale fosse il periodo d'imposta in cui avrebbe dovuto imputare correttamente la deduzione del relativo costo.**

Clausola penale ex artt. 1382-1384 c.c.

Innanzitutto, l'Agenzia si sofferma sugli aspetti civilistici relativi alla clausola penale, sottolineando che con essa **i contraentidisciplinano gli effetti dell'inadempimento in modo diverso da quanto stabilito dalla legge, concordando una preventiva e convenzionale liquidazione del danno.**

Principio di competenza temporale

L'Ufficio rileva, poi, come **l'art. 109 comma 1 del TUIR** sancisce il **principio di competenza temporale**, quale principio generale che presiede alla determinazione del reddito di impresa ed in base al quale **i proventi e gli oneri concorrono alla determinazione del reddito d'impresa nell'esercizio in cui vengono conseguiti o sostenuti, indipendentemente dalla loro manifestazione numeraria.** In proposito, l'Agenzia delle Entrate, con la circolare in commento, precisa che il richiamato principio di competenza presuppone il concorso di due requisiti:

- **la certezza quanto all'esistenza degli elementi reddituali, che sussiste solo quando si è verificato il relativo presupposto di fatto o di diritto;**
- **la loro obiettiva determinabilità, con riguardo all'ammontare dei medesimi, nel senso che l'elemento reddituale deve risultare da atti o documenti probatori che contengano le caratteristiche idonee e necessarie alla sua quantificazione.**

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Resta fermo che, in presenza di tali requisiti, la deducibilità è, altresì, subordinata **alla corretta contabilizzazione del costo e del relativo debito, nel rispetto del generale principio di derivazione del reddito fiscale dai dati del bilancio di cui all'art. 83 del TUIR.** Si ricorda inoltre che, ai sensi dell'articolo 109, comma 5 del TUIR "**le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi".**

Soluzione fornita dall'Agenzia Entrate

Orbene l'Agenzia delle Entrate, alla luce di quanto sopra, ha ritenuto che, nella fattispecie concreta sottoposta alla sua attenzione, le condizioni poste dall'art. 109, c. 1, D.P.R. 917/1986 (certezza e oggettiva determinabilità del costo) **sussistessero già con riferimento al periodo d'imposta 2010.** In particolare, **la certezza del costo,** sarebbe da ricollegare alla circostanza che **essendo la controparte un soggetto pubblico, la stessa sia, di fatto, "obbligata" (presumibilmente per responsabilità erariale) a richiedere la prestazione a titolo di penale**, cosa poi effettivamente avvenuta, nel caso di specie, con la formale richiesta pervenuta all'impresa nel mese di gennaio Mentre **l'oggettiva determinabilità** deriverebbe direttamente **dalle modalità di fissazione della penale previste dal contratto, avendo l'impresa tutti gli elementi per poterla determinare**. Pertanto, **la conclusione cui è giunta l'Agenzia delle Entrate** è stata quella per cui **"il costo relativo alla penale contrattuale potrà essere dedotto dal reddito relativo al periodo d'imposta 2010 (oggetto della dichiarazione presentata con il Modello Unico 2011)";** Con l'ulteriore precisazione, secondo cui **"se l'impresa presentasse, negli anni successivi, opposizione dinanzi all'autorità giudiziaria e ottenesse una pronuncia favorevole (con conseguente restituzione delle somme pagate), la stessa dovrà rilevare una sopravvenienza attiva". Imponibilità delle somme percepite a titolo di penale A ben vedere, infine, la problematica in commento è stata affrontata dall'Agenzia delle Entrate esclusivamente nei confronti del soggetto inadempiente e non anche, in via speculare, per il soggetto creditore. Con riguardo a quest'ultimo**, giova precisare che le disposizioni del Testo Unico prevedono che **le indennità conseguite a titolo di risarcimento**, anche in forma assicurativa, diano luogo:

- a **ricavi**, se tali indennità sono a fronte della perdita o del danneggiamento di beni che avrebbero dato origine a ricavi se alienati;
- a **plusvalenze**, se le indennità vanno a risarcire beni persi o danneggiati, la cui cessione a titolo oneroso avrebbe originato plusvalenze;
- a **sopravvenienze**, se le indennità si riferiscono a danni diversi da quelli sopra considerati.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Nel caso in esame, **la clausola penale prevista contrattualmente comporta il sorgere del diritto ad una indennità che tende a risarcire il danno derivante dal mancato conseguimento di ricavi, e come tale può essere assimilata ad un ricavo.** Tale ricavo, pertanto, sarà assoggettato a tassazione nel medesimo esercizio in cui è deducibile come costo in capo al debitore in quanto soddisfa i presupposti richiesti dall'art. 109, co. 1, D.P.R. 917/1986 in ordine alla competenza fiscale dei ricavi. Per completezza espositiva, si rammenta che di per se stessa la clausola penale consiste in un **patto accessorio al contratto e non autonomo**, con la conseguenza che l'invalidità del contratto si estende alla penale mentre, al contrario, l'invalidità della penale non produce effetti sul contratto. Quanto alla forma, poi, essa dovrà essere **redatta nella stessa forma utilizzata per il contratto cui si riferisce.** Si rammenta, inoltre, che la parte inadempiente dovrà pagare la penale solo se l'inadempimento o il ritardo nell'adempimento è dovuto ad un fatto a lei imputabile mentre **nulla sarà dovuto se tale inadempimento dipende, invece, da forza maggiore o caso fortuito.** Quanto all'oggetto, esso, di solito, è dato da una somma di denaro ed in tali casi costituisce un debito di valuta e, quindi, non suscettibile di rivalutazione. La prestazione oggetto della penale può consistere anche nell'estinzione di un credito o avere altra natura ma è vietato il trasferimento di un determinato bene come penale dell'inadempimento. A ben vedere, inoltre, la clausola penale può assumere caratteristiche differenti e produrre effetti diversi a seconda che sia pattuita per l'inadempimento dell'obbligazione o per il semplice ritardo nell'esecuzione della prestazione. In particolare, nel caso di inadempimento della prestazione, il creditore avrà la possibilità di scegliere tra, la **risoluzione del contratto** con la conseguente attivazione della clausola penale o, in alternativa, la **richiesta alla controparte dell'adempimento della prestazione principale**.
22 novembre 2011 Antonio Gigliotti

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D