



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA **DI SECONDO GRADO**  
DI **LOMBARDIA** SEZIONE **3**

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	<b>ROLLERO</b>	<b>GIOVANNI BATTISTA</b>	<b>Presidente</b>
<input type="checkbox"/>	<b>AONDIO</b>	<b>GIULIA</b>	<b>Relatore</b>
<input type="checkbox"/>	<b>DI MARIO</b>	<b>ALBERTO</b>	<b>Giudice</b>
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

**SENTENZA**

- sull'appello n. 2294/2021  
depositato il 24/06/2021

- avverso la pronuncia sentenza n. 129/2021 Sez:14 emessa dalla Commissione  
Tributaria  
Provinciale di MILANO  
contro:  
FINLIBERA S.P.A.  
VIA PIER LOMBARDO 30 20135 MILANO

**proposto dall'appellante:**  
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE II DI MILANO  
VIA UGO BASSI, 6/8 20159 MILANO MI

**Atti impugnati:**  
AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° 18-3T-14705 REGISTRO 2018

SEZIONE

N° 3

REG.GENERALE

N° 2294/2021

UDIENZA DEL

03/04/2023 ore 10:00

N°

**1650/2023**

PRONUNCIATA IL:

**03/04/2023**

DEPOSITATA IN  
SEGRETERIA IL

**10/05/2023**

Il Segretario

ASSISTENTE TRIBUNALE  
*[Signature]*

**SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

L'AGENZIA delle ENTRATE D.P. II di Milano impugna la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Milano n. 129/14/2021, chiedendo, in riforma, la dichiarazione di legittimità dell'avviso di liquidazione n. 18-3T/14705 con il quale l'Ufficio ha liquidato, in misura fissa, l'imposta di registro, con riferimento ad alcune clausole penali inserite nel contratto di sublocazione, registrato nell'anno 2018, richiedendo il pagamento anche dell'imposta di bollo ed applicando le sanzioni nella misura del 120%.

Il primo collegio ha accolto il ricorso con la seguente motivazione:

“...la tassazione in via autonoma della clausola in oggetto (con cui i contraenti hanno pattuito l'addebito al conduttore di una maggior somma in caso di pagamento con acconti mensili del canone, a fronte di una corresponsione contrattualmente prevista con cadenza trimestrale) si palesa come frutto dell'interpretazione della relativa portata in termini di assimilazione alla condizione sospensiva di cui all'art. 27 del DPR n. 131/87, Testo Unico Registro, per effetto della quale gli atti scontano l'imposta in misura fissa all'atto della registrazione e quella proporzionale all'atto del verificarsi dell'inadempienza.

Tuttavia, già la natura stessa della clausola in esame — che sostanzia una pattuizione priva di effetti immediati, ma destinata ad operare solo per il caso di eventuale futura inadempienza del conduttore agli obblighi scaturenti dal contratto — osta alla riconducibilità dal punto di vista giuridico di una condizione sospensiva che incide da subito sull'efficacia del negozio (la quale ne resta subordinata fino all'avverarsi della circostanza concordata dalle parti), è la relativa configurazione come disposizione autonoma rispetto al contenuto del contratto di locazione in cui sono inserite, a risultare censurabile e a deprivare per l'effetto di giuridico fondamento l'operato dell'Ufficio.

Posto che non è dato trarre utili elementi a sostegno di detto operato dalle Risoluzioni a proposito emesse de l'Agenzia delle Entrate (come quella n. 91/2004) le quali si limitano ad esprimere mere valutazioni di parte sul punto, fornendo indicazioni comportamentali ai funzionari dell'Amministrazione finanziaria in proposito, si osserva invero in via generale che la previsione di un onere aggiuntivo per il caso di inadempienza appare strutturalmente connessa in termini di causa al contratto di locazione, di cui rafforza l'obbligo di rispettarne la modalità di pagamento del canone prevista.



Inoltre anche a voler prescindere dai dubbi circa l'effettiva inquadrabilità nella clausola penale ex art 1382 c.c. della pattuizione di specie, deve comunque escludersi che la relativa convenzione, pur espressione della autonomia contrattuale delle parti, sostanzialmente sconfinamento della loro volontà che si pone in posizione di scindibilità rispetto al contratto, propria causa e propri (autonomi) effetti: in tal caso si giustifica l'applicazione del primo comma dell'art. 21 T.U. Registro, il quale stabilisce l'autonoma tassazione delle disposizioni dell'atto che non discendano necessariamente le une dalle altre.

Al contrario, la pattuizione di addebito al conduttore di una maggior somma a fronte del pagamento con acconti mensili del canone ha natura di mero accessorio ad un contratto di cui non interrompe il nesso sinallagmatico, ma anzi lo rafforza, prevedendo il risarcimento del danno conseguente all'inadempimento dell'obbligo contrattuale — di versare il canone nella misura pattuita alla scadenza prevista - proprio della parte conduttrice, di cui predetermina la misura (cfr. ex plurimis in tal senso, Cass n. 16561/17). Ne consegue che difettano i presupposti per poter individuare la clausola predetta come espressione di capacità contributiva — nel senso di cui all'art. 20 T.U.R. - atto a giustificare la tassazione in via autonoma (ed ulteriore) rispetto a quella già scontata dal contratto di locazione nel quale è contenuta.

L'avviso di liquidazione impugnato risulta pertanto privo di giuridico fondamento, mentre il carattere assorbente delle considerazioni che precedono esime dalla valutazione delle ulteriori doglianze della società ricorrente, quindi l'atto impugnato deve essere annullato con susseguente accoglimento del ricorso”.

In sede di gravame l'Ufficio contesta l'erroneità della motivazione e la violazione dell'art 21 e 27 DPR 131/1986 in quanto con gli l'avviso di liquidazione qui impugnato l'Ufficio ha recuperato a tassazione l'imposta di registro in misura fissa in relazione alle diverse clausole penali contenute nei contratti di locazione di riferimento, trattandosi di disposizioni che per loro natura non derivano necessariamente dal medesimo contratto e che, quindi, sono soggette ad autonoma imposizione, costituendo (sul piano tributario che qui esclusivamente rileva) un atto distinto, ai sensi dell'art. 21, c. 1, del T.U.R..

Il presupposto della tassazione delle clausole penali deriva dall'art. 21, c. 1, T.U.R., 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 imposizione come se fosse un atto distinto”.

La clausola penale è dunque, secondo l'appellante, un patto accessorio contenuto nel contratto, posto dai contraenti al fine di rafforzare il vincolo contrattuale con funzione sia di coercizione all'adempimento sia di predeterminazione del risarcimento in caso di inadempimento (Cassazione n. 6561/1991 e n. 11204/1998). L'ufficio richiama giurisprudenza di merito favorevole alla propria tesi.

La società contribuente non si costituiva in giudizio.

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia

### **OSSERVA**

L'appello non è fondato.

In assenza di un puntuale pronunciamento della Corte di Cassazione, questo collegio ritiene di uniformarsi all'orientamento recentissimo di questa Commissione Tributaria Regionale, che si è espressa con numerose sentenze, ed in particolare richiamando quanto statuito dalla Sez. I nella sentenza n.1498/2020, che in accoglimento della tesi della società contribuente, ed in riforma della sentenza impugnata, ha disposto l'annullamento dell'avviso di rettifica e liquidazione .oggetto di contestazione.

Tale orientamento, la cui motivazione viene condivisa integralmente prevede, con riferimento alla clausola penale, che la stessa non abbia "vita autonoma" e non possa "considerarsi una disposizione distinta, nel senso preteso dall'ufficio, per giustificare un'imposizione indiretta separata rispetto a quella che grava sul contratto ospitante.

I giudici di merito hanno rilevato, infatti, che questo tipo di clausola non sia frutto di una volontà negoziale ulteriore e autosufficiente rispetto a quella manifestata con la stipula del contratto principale, laddove lo scopo del contratto nel suo complesso - compresa la pattuizione in esame – così come la volontà dei contraenti, restano quelli di assicurare l'esatto, reciproco, tempestivo adempimento delle obbligazioni principali reciprocamente assunte.

Ed invero in ragione della sua natura accessoria rispetto al contratto principale, l'obbligazione derivante dalla clausola penale non può sussistere autonomamente, tant'è che la invalidità dell'obbligazione principale travolge anche la clausola penale.

La clausola penale deve essere esclusa dalla imposizione in misura fissa anche perché, in ogni caso, non è espressione di capacità contributiva desumibile dal contenuto patrimoniale dell'atto in quanto non è legittimo anticipare gli effetti giuridici della clausola e sottoporla a tassazione a prescindere dalla sua futura ed eventuale applicazione,

non svelando, nel momento in cui l'atto è portato alla tassazione, alcuna capacità contributiva.

La sentenza impugnata va pertanto confermata sul punto.

Nulla sulle spese in assenza di costituzione.

### **PQM**

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia

Respinge l'appello dell'Ufficio e per l'effetto conferma la sentenza impugnata.

Nulla sulle spese.

Milano, 03 aprile 2023

IL RELATORE



IL PRESIDENTE

