REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA **PROVINCIALE**

DI **MILANO** SEZIONE **1**

riunita con l'intervento dei Signori:

☐	**ROGGERO**	**PAOLO**	**Presidente**
☐	**CHIAMETTI**	**GUIDO**	**Relatore**
☐	**FARANDA**	**PIETRO VINCENZO**	**Giudice**
☐			
☐			
☐			
☐			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 6040/2018
  depositato il 30/11/2018

- avverso AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° 2016/3T/002902/000/001/001 REGISTRO 20'
  contro:

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE I DI MILANO

proposto dal ricorrente:

difeso da:

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 6040/2018

UDIENZA DEL

05/02/2019 ore 09:30

N°

618/1/2019

PRONUNCIATA IL:

5/2/2019

DEPOSITATA IN SEGRETERIA IL

13/2/2019

Il Segretario

R.G.R. 6040/2018

Ricorso avverso, avviso di liquidazione n. n. 2016/3T/002902/000/001/001, emesso dalla di Milano notificato in data 15 giugno 2018 avente ad oggetto imposta di registro, in misura fissa, per un contratto di locazione, anno 2016.

* * *

Con ricorso depositato il 30 novembre 2018 il ricorrente tale , quale legale rappresentante della società Immobiliare impugnava l'atto in epigrafe. La contestazione prendeva le mosse da un contratto di locazione per il quale erano state inserite delle clausole penali, nei punti 8 e 11 del contratto, e per le quali l'ufficio pretendeva la tassazione seppur sottoposta a condizione sospensiva. Ricordava il disposto di cui agli artt. 21 e 27 del D.P.R. 131/86 chiarendo come il contratto in parola prevedeva solamente la pattuizione del tasso di interesse di mora mentre, al punto sub 11 era previsto il divieto di sub-locazione e altro. Chiariva come tali clausole non avevano una pattuizione autonoma, ma derivavano direttamente dall'obbligazione di pagamento del canone cui erano strettamente legate. Sulla base di ciò, ribadiva il carattere accessorio delle dette clausole e la mancanza completa di autonomia delle stesse che era elemento fondamentale del presupposto impositivo di cui all'art. 21 del decreto presidenziale citato. Clausole previste dall'art. 1382 c.c. che costituivano pattuizione mirante al rafforzamento del vincolo contrattuale così come acclarato dalla Cassazione con le pronunce n. 5305/1984 e 1183/2007. Terminava l'eccezione chiarendo come se non vi fosse stato il vincolo contrattuale, tali clausole non avevano ragione di esistere, con la conseguenza che le stesse non configuravano un negozio autonomo. Effettuava poi una rassegna giurisprudenziale di merito atta ad avvalorare la propria tesi. Chiedeva l'annullamento dell'atto. **In data 12 dicembre 2018, l'ufficio delle entrate diveniva parte nel processo**. Riportava i fatti e chiariva come le clausole penali in commento erano frutto di un accordo tra le parti le quali avevano deciso di sanzionare il conduttore in violazione degli accordi. Ancora chiariva come l'art. 1382 c.c. poneva l'esistenza di una pattuizione accessoria atta a rafforzare il vincolo contrattuale principale e che tale patto non sospendeva l'adempimento del contratto bensì subordinava l'esecuzione dell'obbligazione accessoria al verificarsi di un evento futuro ed incerto, successivo alla registrazione del negozio. La clausola penale, continuava l'ufficio, diveniva efficace solo a seguito dell'inadempimento dell'obbligazione garantita dalla penale stessa che comportava l'assoggettabilità alla disciplina prevista per i contratti di cui all'art. 1353 c.c.. All'uopo citava delle risoluzioni conformi. Ancora ribadiva come, in presenza di clausola penale era dovuta l'imposta di registro in misura fissa con

la conseguenza che l'obbligazione che dovesse scattare da tale pattuizione era soggetta ad imposta proporzionale solo all'avverarsi della condizione, dato anche l'esclusione dal campo dell'IVA dei pagamenti per mora o inadempimenti. Citava poi della dottrina la quale andava nella direzione di ritenere tale clausola penale come oggetto di autonoma imposizione qualora il vincolo discendesse dalla volontà delle parti. Insisteva nel ritenere come tale pattuizione aveva fonte negoziale e non legale e che tali previsioni discendevano dalla libera volontà delle parti. Sulla rassegna giurisprudenziale fatta propria da parte avversa, l'ufficio evidenziava come una non era definitiva poiché gravata, un'altra era stata riformata dalla CTR della Lombardia poiché considerata non connessa necessariamente al contratto di locazione ma inserita dalla volontà delle parti. Chiedeva il rigetto del gravame.

All'udienza presente il difensore del contribuente che ha insistito nelle proprie richieste ed eccezioni. Assente il funzionario dell'ufficio.

* * *

Il Collegio giudicante così decide. Il ricorso viene rigettato alla stregua delle seguenti motivazioni ed argomentazioni. L'ufficio, con il proprio atto impositivo, aveva considerato la clausola penale evidenziata nel contratto di affitto, quale condizione sospensiva da registrarsi con il pagamento di un'imposta fissa, pari a € 200,00, a' sensi degli artt. 21 e 27 del D.P.R. 131/1986. In particolare all'art. 8 del contratto di locazione erano previsti interessi di mora pari al tasso legale aumentato di 5 punti percentuale in caso di ritardo pagamento del canone e all'art. 11 era prevista una penale pari a 10 volte l'ammontare dell'ultimo canone trimestrale di locazione dovuto in caso di violazione del divieto di sublocazione. La società sosteneva che tali pattuizioni non avessero carattere autonomo, ma che le stesse fossero clausole accessorie non tassabili, ex-art. 21 del TUR.

Sulla violazione dell'art. 21 TUR

La doglianza è errata. La pretesa fiscale avanzata con l'avviso di liquidazione in esame riguarda la presenza all'interno del contratto di locazione di una clausola considerata dall'ufficio quale clausola penale, in quanto prevista al di fuori della normativa e frutto di un accordo tra le parti, le quali avevano deciso di sanzionare oltre i limiti previsti dalla legge, il conduttore in caso di inadempimento. La clausola penale, definita dall'art. 1382 del codice civile, costituisce una pattuizione accessoria posta dalle parti al fine di *rafforzare il vincolo contrattuale principale*, con funzione sia di coercizione all'adempimento che di predeterminazione della misura del

risarcimento per l'inadempimento; tale patto non sospende pertanto l'adempimento del contratto, bensì subordina l'esecuzione della prestazione accessoria al verificarsi di un evento futuro ed incerto, successivo alla registrazione del negozio. La clausola penale, divenendo efficace solo a seguito dell'inadempimento dell'obbligazione garantita dalla penale stessa, comporta di conseguenza l'assoggettabilità alla disciplina prevista per i contratti sottoposti a condizione sospensiva di cui all'art. 1353 c.c., che testualmente recita: "*le parti possono subordinare l'efficacia o la risoluzione del contratto o di un singolo patto ad un avvenimento futuro e incerto*": Ebbene, le clausole sono soggette all'imposta di registro (articolo 9 della Tariffa parte Prima del Testo unico dell'imposta di registro: "*se la clausola penale è inserita nel contratto per volontà delle parti, non sussistendo una connessione necessaria tra la clausola ed il contratto, troverà, pertanto, applicazione l'art. 21, comma 1, del TUR, con conseguente tassazione autonoma delle diverse disposizioni*". Dunque, in presenza di una clausola penale, è dovuto il pagamento dell'imposta fissa (€ 200,00), con la conseguenza che l'obbligazione che scaturisce da tale pattuizione è assoggettata all'imposta di registro nella misura proporzionale solo all'avvalersi della condizione, ovvero dell'inadempimento dell'obbligazione principale. La natura giuridica di clausola penale della prestazione accessoria in esame deve negarsi solo qualora tale prestazione derivi da una previsione normativa (è il caso degli interessi legali così determinati perché riconosciuti dalla legge, in particolare dall'art. 1282 c.c., a mente del quale: "*i crediti liquidi ed esigibili di somme di danaro producono interessi di pieno diritto, salvo che la legge o il titolo stabiliscano diversamente*"). Tale interpretazione è altresì confortata dalla giurisprudenza dominante. Secondo la Suprema Corte di cassazione, "*con la clausola penale i contraenti disciplinano gli effetti dell'inadempimento in modo diverso da quello stabilito dalla legge*" (Cassazione civ. Sez. III, sent. n. 9295/2002).

Dalla ricostruzione ora richiamata, emerge *ictu oculi* coma la previsione pattizia sia dell'obbligo di corresponsione di interessi di mora con maggiorazione, sia del pagamento di una somma in caso di violazione del divieto di sublocazione, abbia fonte negoziale e non legale. Pertanto, tali previsioni discendono esclusivamente dalla libera scelta dei contraenti, i quali hanno convenzionalmente stabilito che la corresponsione di interessi di mora maggiorati o penali costituisce la forma di risarcimento prevista in caso di ritardo nell'esecuzione dei pagamenti dovuti o di violazione del divieto di sublocazione. Tali clausole, così rafforzative, potevano essere anche tralasciate, quindi il fatto di averle inserite nel corpo del contratto, comporta il pagamento dell'imposta fissa. L'ufficio non ha contestato la legittimità di tale clausola, ma ne ha previsto semplicemente l'autonoma tassabilità, in quanto, annoverabile tra i patti disciplinanti gli effetti dell'adempimento in modo

diverso da quello stabilito dalla legge stessa. Tenuto conto di quanto sopra, ne consegue che la "*clausola penale volontariamente*" introdotta dalle parti, rientra fra le clausole accessorie a contenuto patrimoniale non connesse, essendo dotata di propria causa e propri effetti ulteriori rispetto al contratto e, quindi, ha natura autonoma. Inoltre, la clausola penale di fatto si traduce nella previsione di una sanzione convenuta anticipatamente per le ipotesi di ritardi o inadempimenti, ed è quindi esclusa dall'ambito di applicazione dell'IVA, e di conseguenza, soggiace alle regole generali in materia di imposta di registro. Diverso è il caso in cui la clausola penale è invece apposta per obbligo di legge e non per volontà delle parti, perché in tale caso rimane la tassazione unitaria dell'atto. Su questi temi è consolidato l'orientamento dei giudici di legittimità. Alla luce di quanto sopra, non sussiste alcuna violazione dell'art. 21 TUR. La clausola penale è soggetta ad imposizione fissa in quanto derivante dalla libera volontà delle parti ed equiparata ad una disposizione soggetta a condizione sospensiva. Sono queste le ragioni per le quali il ricorso viene rigettato *in toto* e confermato l'operato dell'ufficio.

Spese del giudizio

Le spese del giudizio seguono la soccombenza, come da dispositivo.

Il Collegio giudicante

P.Q.M.

rigetta il ricorso. Condanna parte soccombente alle spese, liquidate in € 100,00.

Milano, 5 febbraio 2019

Il Giudice Tributario, rel. est.
dott. Guido Chiametti

Il Presidente
dott. Paolo Roggero