



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della LOMBARDIA Sezione 8, riunita in udienza il 21/07/2023 alle ore 15:00 con la seguente composizione collegiale:

CRAVEIA ROBERTO, Presidente

GLENDI GRAZIELLA, Relatore

SCARCELLA ALESSIO, Giudice

in data 21/07/2023 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 840/2023 depositato il 09/03/2023

proposto da

Ag. Entrate Direzione Provinciale I Di Milano - Via Dei Missaglia, 97 20142 Milano MI

elettivamente domiciliato presso dp.1milano@pce.agenziaentrate.it

contro

Spa -

Difeso da

ed elettivamente domiciliato presso

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 2443/2022 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale MILANO sez. 6 e pubblicata il 14/09/2022

Atti impositivi:

- AVVISO DI LIQUIDAZIONE n.

REGISTRO

a seguito di discussione in pubblica udienza

Richieste delle parti:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

L'Agenzia delle entrate, Direzione provinciale I di Milano, ha proposto appello avverso la sentenza dell'allora Commissione tributaria provinciale di Milano n. 2443/2022, che aveva accolto il ricorso della _____ s.p.a., chiedendone l'integrale riforma, con la vittoria delle spese e, per l'effetto, la conferma dell'imposizione pretesa con l'avviso di liquidazione _____ per imposta di registro su clausola penale contenuta all'art 14, comma 2, del contratto di locazione portato a registrazione e sull'opzione d'acquisto di cui al punto 5 dello stesso contratto. L'Agenzia si doleva del fatto che il giudice di primo grado aveva erroneamente disconosciuto l'autonomia delle pattuizioni in esame rispetto al contenuto e alla causa del contratto principale, ai quali non sono correlate, attenendo, piuttosto, la clausola penale al mancato o non corretto adempimento del contratto, e prevedendosi nella clausola di opzione di acquisto specificazioni personalizzate, anche in deroga a quanto previsto dal codice civile, che le rendono autonomamente tassabili ex art. 21, comma 1, T.U.R.

La _____ Società _____, rappresentata e difesa come in epigrafe, costituendosi, ribadiva, invece, la correttezza della decisione di primo grado, invocando anche l'orientamento espresso nello stesso senso da questa Corte di Giustizia tributaria, e ne chiedeva la conferma, con la vittoria delle spese.

Fissata l'udienza di trattazione, l'appellata depositava memoria in cui ribadiva le proprie ragioni anche alla luce della recente sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia 22 giugno 2023, n. 2010.

All'udienza le parti, comparse in modalità da remoto, illustravano ancora le rispettive difese e insistevano per l'accoglimento delle domande proposte.

MOTIVI DELLA DECISIONE

La Corte adita, visti gli atti, sentite le parti, osserva come, se è vero che in un unico documento contrattuale sottoposto a registrazione possano in concreto rinvenirsi plurime disposizioni reciprocamente connesse e dipendenti non per "necessità" di legge, ma per volontà contrattuale, per le quali si applica il disposto dell'art. 21, comma 1, T.U.R., la tassazione deve, invece, essere unica allorché le disposizioni contenute nell'atto da registrare derivino "per loro natura" l'una dall'altra, come avviene per il caso della clausola penale del contratto di locazione, posto che la pattuizione della penale è, per sua natura, necessariamente connessa al contratto cui accede, in quanto intrinsecamente collegata all'obbligazione principale assunta, non potendo sussistere da sola, a prescindere da quel contratto.

La clausola penale ha, infatti, lo scopo di sostenere l'esatto, eventualmente reciproco, tempestivo adempimento delle obbligazioni "principali" assunte con il contratto cui accede, essa costituisce un mero patto volto a specificare quanto già insito nel contratto, al solo fine di stabilire ex ante quanto la parte dovrà pagare, a titolo risarcitorio, qualora dovesse rendersi inadempiente delle obbligazioni già contenute nel contratto di locazione a cui la clausola afferisce. All'evidenza, dunque, non rientra nella previsione dell'art. 21, comma 1, T.U.R., perché, trattandosi di una mera specificazione e quantificazione di una prestazione

già derivante dal contratto di locazione, in assenza di questo, non ha alcuna "forza" contrattuale propria.

Il discrimine, infatti, per la tassazione di registro è dato dalla verifica della circostanza che si tratti di atto contenente più disposizioni negoziali collegate, piuttosto che di un'unica disposizione negoziale, contrassegnata da un'unica causa, dalla quale derivano tutte le diverse "pattuizioni" contenute nel documento da registrare, come è, per l'appunto nella specie, dove la clausola penale, alla semplice lettura, si sostanzia in un mero dettaglio relativo all'obbligazione principale già sussistente, limitata alla determinazione in via forfettaria e preventiva dell'ammontare del risarcimento del danno, che, eventualmente, derivi dall'inadempimento dell'obbligazione principale o dal ritardo nell'adempimento, ai quali è, per intrinseca natura, strettamente collegata, solo allo scopo di evitare le contestazioni del debitore e le lungaggini del processo di cognizione.

D'altro canto, è significativo che il d.p.r. n. 131/86, mentre prevede un apposito trattamento impositivo per la diversa ipotesi della caparra confirmatoria, nulla preveda per la clausola penale, a conferma della sua irrilevanza ai fini dell'autonoma tassazione di registro, in ragione della natura meramente accessoria alla disposizione principale e dell'assenza di qualsivoglia espressione ulteriore di capacità contributiva.

Lo stesso dicasi per l'opzione di acquisto, che, a leggere la relativa clausola, costituisce la semplice esplicitazione del diritto di prelazione tipico dei contratti di locazione ad uso abitativo, disposto ex lege dall'art. 3, lett. g), l. 431/1998, ai sensi del quale, in caso di futura eventuale cessione dell'immobile locato, è previsto in capo al locatore l'obbligo di preferire a parità di condizioni il conduttore rispetto ad altri acquirenti, le cui specifiche declinazioni, nel caso concreto, non incidono sulla natura e finalità, individuate dalla legge, della disposizione.

L'appello si appalesa, dunque, meritevole di rigetto, per cui, a conferma dell'impugnata sentenza, va tenuto fermo l'annullamento dell'avviso di liquidazione in oggetto.

Quanto alle spese, mentre va confermata la statuizione di compensazione del primo giudice, invece, per questo grado di giudizio, stante l'ormai consolidata giurisprudenza di questa Corte di Giustizia Tributaria, esse vanno poste a carico dell'Agenzia delle entrate soccombente, nella misura che si liquida, secondo tariffa e nel minimo per la modesta complessità, in € 286,00 (di cui € 90,00 per la fase di studio, € 53,00 per la fase introduttiva, € 53,00 per la fase di trattazione; € 90,00 per la fase decisoria), oltre accessori come di legge.

P.Q.M.

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia, sez. VIII, rigetta l'appello, con la conferma della sentenza impugnata e dell'annullamento dell'avviso di liquidazione in oggetto. Condanna l'Agenzia delle entrate a rifondere le spese di lite all'appellata liquidate complessivamente in € 286,00, oltre accessori come di legge.

Milano, 21 luglio 2023.

L'Estensore Graziella Glendi

Il Presidente Roberto Craveia