

CORTE DI CASSAZIONE, SEZIONE TRIBUTARIA
ordinanza n. 21394 depositata il 23 giugno 2026

FATTI DI CAUSA

1. La controversia trae origine dall'avviso di accertamento n. 250TYGM000131/2019, con il quale l'Agenzia delle Entrate ha rideterminato, ai fini IRPEF e delle addizionali regionale e comunale, il reddito fondiario della contribuente per l'anno d'imposta 2014, non riconoscendo rilievo, ai fini fiscali, alla riduzione del canone di locazione pattuita dalle parti con scrittura privata del 2 dicembre 2013, ma registrata il 27 ottobre 2014.

In primo grado il ricorso della contribuente è stato accolto.

2. A seguito dell'appello proposto dall'Amministrazione finanziaria, la Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, con la sentenza qui impugnata, ha riformato la decisione, ritenendo che, in difetto di data certa opponibile all'Amministrazione finanziaria anteriormente alla registrazione, la riduzione del canone non potesse spiegare effetti retroattivi per i primi dieci mesi del 2014, con conseguente conferma dell'accertamento.

3. Avverso tale sentenza la contribuente ha proposto ricorso per cassazione, affidato a un unico motivo. L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

Il ricorso è stato avviato alla trattazione in camera di consiglio, ai sensi dell'art. 380-bis.1 c.p.c.

In prossimità dell'udienza il ricorrente ha depositato memoria ex art. 380 bis. 1, c.p.c.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con l'unico motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., la contribuente denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 17 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, in combinato disposto con l'art. 2704 c.c., sostenendo che la Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia avrebbe erroneamente ritenuto non opponibile all'Amministrazione finanziaria, per i primi dieci mesi dell'anno d'imposta 2014, l'accordo di riduzione del canone di locazione stipulato tra le parti con scrittura privata in data 2 dicembre 2013, sul presupposto della mancata registrazione dell'atto anteriormente al 27 ottobre 2014.

Secondo la ricorrente, tale conclusione si porrebbe in contrasto con i principi affermati dalla giurisprudenza di legittimità, in base ai quali l'accordo di riduzione del canone non è soggetto ad obbligo

di registrazione e la relativa efficacia potrebbe essere provata anche con mezzi diversi dalla registrazione, quali comportamenti concludenti o documentazione bancaria attestante il pagamento dei canoni ridotti.

1.1. Il motivo non è fondato.

Dalla lettura della sentenza impugnata emerge, in primo luogo, che il giudice di appello non ha affermato l'esistenza di un obbligo legale di registrazione dell'accordo di riduzione del canone quale condizione di validità o di efficacia dello stesso, né ha ricondotto la fattispecie alle ipotesi tipiche di registrazione in termine fisso previste dall'art. 17 del d.P.R. n. 131 del 1986, concernenti la cessione, la risoluzione o la proroga del contratto di locazione.

La Corte territoriale ha, piuttosto, correttamente inquadrato la questione sul diverso piano dell'opponibilità dell'atto all'Amministrazione finanziaria e, dunque, della prova della sua data certa ai sensi dell'art. 2704 c.c., avendo riguardo alla necessità di accertare se la riduzione del canone potesse spiegare effetti retroattivi ai fini fiscali per l'intero anno d'imposta oggetto di accertamento.

In tale prospettiva, la Corte di giustizia tributaria ha fatto applicazione di un principio consolidato nella giurisprudenza di legittimità, secondo cui l'Amministrazione finanziaria deve essere qualificata come terzo rispetto alla scrittura privata di riduzione del canone di locazione, in quanto titolare di un autonomo diritto di imposizione collegato al negozio documentato e suscettibile di pregiudizio per effetto dello stesso.

Conseguentemente, ai sensi dell'art. 2704 c.c., la data della scrittura privata non autenticata non è opponibile al Fisco se non dal giorno in cui essa è stata registrata, salvo che la parte interessata fornisca la prova della sua anteriorità mediante fatti idonei a stabilire in modo egualmente certo la data di formazione del documento. Tale principio è stato più volte ribadito da questa Corte, la quale ha chiarito che, ai fini tributari, l'Amministrazione finanziaria rientra a pieno titolo nel concetto di terzo di cui all'art. 2704 c.c. (Cass., Sez. V, 3 giugno 2021, n. 15352; Cass., Sez. V, 9 gennaio 2024, n. 746; Cass., Sez. V, ordinanza 24 aprile 2025, n. 10870).

È vero, come evidenziato anche dalla giurisprudenza richiamata dalla ricorrente, che la scrittura privata di riduzione del canone di locazione non è soggetta ad obbligo fiscale di registrazione e che la registrazione dell'accordo modificativo non costituisce un adempimento imposto a pena di inefficacia, operando piuttosto sul piano probatorio quale mezzo tipico per attribuire data certa all'atto.

È altresì vero che la data certa dell'accordo può essere dimostrata anche mediante fatti diversi dalla registrazione, purché idonei, per il loro carattere obiettivo e per la loro estraneità alla disponibilità delle parti, a provare con certezza l'anteriorità della formazione del documento, secondo una valutazione rimessa al prudente apprezzamento del giudice di merito (Cass., Sez. V, 9 marzo 2022, n. 7644; Cass., Sez. V, 21 luglio 2021, n. 20813; Cass., Sez. V, 22 marzo 2024, n. 7753; Cass., Sez. V, 19 luglio 2023, n. 21446).

1.2. Tuttavia, nel caso di specie, la Corte territoriale ha accertato in fatto che la contribuente non aveva fornito alcuna prova idonea a dimostrare la certezza della data dell'accordo riduttivo anteriormente alla sua registrazione, limitandosi a far valere l'esistenza della scrittura privata non autenticata.

In tale contesto, la sentenza impugnata ha coerentemente ritenuto che la riduzione del canone potesse spiegare effetti ai fini fiscali solo a decorrere dal momento in cui la data dell'accordo era divenuta certa e opponibile all'Amministrazione finanziaria, ossia dal 27 ottobre 2014, con conseguente esclusione della rilevanza retroattiva della modifica per i primi dieci mesi dell'anno d'imposta 2014.

La censura formulata con il ricorso, dunque, pur formalmente prospettata come violazione di legge, si risolve nella sollecitazione di una diversa valutazione del materiale probatorio e della sufficienza degli elementi dedotti a dimostrare la data certa dell'accordo, operazione che appartiene al merito della controversia ed è preclusa al giudice di legittimità, non risultando denunciato alcun travisamento del fatto decisivo né un errore di sussunzione della fattispecie concreta nella norma astratta.

La Corte territoriale, infatti, non ha falsamente applicato né l'art. 17 del d.P.R. n. 131 del 1986 né l'art. 2704 c.c., ma ha correttamente distinto il profilo dell'assenza di un obbligo di registrazione da quello, diverso e dirimente, dell'opponibilità dell'accordo al Fisco e dell'onere, gravante sulla contribuente, di provare con mezzi idonei la data certa dell'atto.

1.3. Ne consegue che il motivo di ricorso deve essere rigettato.

Al rigetto segue, secondo il principio della soccombenza, la condanna del ricorrente al pagamento a favore della controricorrente delle spese del giudizio di legittimità che la Corte liquida in euro 1.500,00, oltre alle spese prenotate a debito, sussistendo altresì le condizioni di legge per il versamento, da parte della ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, se dovuto.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna la ricorrente al pagamento delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in euro 1.500,00, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, del d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, se dovuto.