

Con ordinanza n. 34533 del 27 dicembre 2024, la sezione tributaria della Corte di Cassazione ha dato continuità al principio di diritto per cui in tema di reddito fondiario, la scrittura privata di riduzione del canone di locazione non è soggetta all'obbligo fiscale di registrazione, potendo la data certa dell'accordo di riduzione del canone desumersi anche da altri mezzi di prova (Cass. civ. n. 7644/2022). A fondamento di tale principio si è rilevato che la stessa Agenzia delle entrate, con risoluzione n. 60/E del 28 giugno 2010, in risposta ad istanza di interpello con la quale la contribuente locatrice ha chiesto come debba essere formalizzato, ai fini fiscali, l'accordo di riduzione del canone raggiunto con il conduttore, ha espresso il proprio parere nei seguenti termini: *«Al fine di corrispondere al quesito proposto, occorre stabilire, in via preliminare, quali adempimenti devono essere posti in essere nell'ipotesi in cui le parti, modificando l'originario contratto di locazione stipulato, definiscano una riduzione del canone di locazione, e, in particolare, se sussista l'obbligo, ai fini dell'imposta di registro, di comunicare tale modifica all'amministrazione finanziaria. Con specifico riferimento ai contratti di locazione, si ricorda che gli artt. 3 e 17, d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (di seguito TUR), individuano in maniera esplicita gli eventi successivi alla conclusione del contratto di locazione che devono essere autonomamente assoggettati a registrazione. Si tratta delle cessioni, risoluzioni e proroghe dell'originario contratto che devono essere, pertanto, registrate in termine fisso anche se stipulati verbalmente o se il relativo contratto venga redatto nella forma della scrittura privata non autenticata. [...] l'accordo di riduzione del canone inizialmente pattuito, oggetto della presente istanza di interpello, non sembra tuttavia riconducibile alle ipotesi, contemplate nei predetti articoli 3 e 17 del TUR, di cessione, risoluzione e proroga, anche tacita, del contratto. Non si ravvisa, in particolare, nell'accordo di riduzione del canone una ipotesi di risoluzione dell'originario rapporto contrattuale [...]. Deve, quindi, escludersi la riconducibilità dell'accordo di riduzione del canone tra gli eventi che devono obbligatoriamente essere portati a conoscenza dell'Amministrazione finanziaria secondo le modalità di cui all'articolo 17 del TUR. [...] In definitiva, l'accordo in esame non rientra nelle fattispecie contemplate dall'articolo 17 del TUR in quanto non concretizza una ipotesi di cessione, risoluzione o proroga dell'originario contratto di locazione, né nella previsione dettata dall'articolo 19 che impone di assoggettare a registrazione qualsiasi evento successivo alla registrazione che dia luogo ad una ulteriore liquidazione dell'imposta. Deve, quindi, ritenersi che, fatta salva l'ipotesi in cui il predetto accordo di riduzione del canone venga formalizzato nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata, non sussista in capo ai contraenti l'obbligo di comunicare all'Amministrazione finanziaria la modifica contrattuale intervenuta. Si fa presente, tuttavia, che il perfezionamento dell'accordo di riduzione del canone può determinare, di fatto, la diminuzione della base imponibile ai fini dell'imposta di registro (come pure ai fini delle imposte dirette), e conseguentemente, la corresponsione di una minore imposta. Pertanto, può rispondere ad esigenze probatorie la necessità di attribuire all'atto di modifica contrattuale la data certa di fronte ai terzi. Tra i mezzi che il nostro ordinamento riconosce come idonei a conferire la certezza della data ad un atto vi è la registrazione, che, ai sensi dell'articolo 18 del TUR, attesta l'esistenza degli atti ed attribuisce agli stessi data certa di fronte ai terzi a norma dell'art. 2704 c.c.. [...] La facoltà di registrare volontariamente il nuovo accordo consentirà, dunque, alle parti contraenti di rendere edotta l'Amministrazione finanziaria circa il nuovo accordo intervenuto tra le stesse, rendendolo certo di fronte ai terzi».* La Suprema Corte (Cass. civ. n. 7644/2022) ha quindi evidenziato che non sussiste un obbligo di registrazione della scrittura privata di riduzione del canone di locazione, registrazione che - conferendo al documento, a norma dell'art. 2704 c.c., data certa di fronte al Fisco - può palesarsi opportuna per esigenze di ordine probatorio ai fini della dimostrazione del minor reddito conseguito e quindi della minore imposta dovuta. La registrazione del patto modificativo non costituisce dunque un obbligo fiscale posto a carico del contribuente operando invece sul piano probatorio agevolando la prova da parte del locatore della intervenuta riduzione del canone, senza tuttavia che possa escludersi, al fine della prova della data certa, l'utilizzo di altri mezzi di prova. Più in generale, la Suprema Corte (Cass. civ. n. 20723/2021; Cass. n. 3194/2024) ha evidenziato che, se è vero che la regola di cui all'art. 2704 c.c. stabilisce che la data della scrittura privata della quale non è autenticata la sottoscrizione non è opponibile ai terzi, se non dal giorno in cui essa è stata registrata, e se è vero che, in base alla normativa tributaria vigente, il concetto di terzo, cui fa riferimento l'art. 2704, comma 1, c.c., ricomprende anche l'Amministrazione finanziaria, quale titolare di un diritto di imposizione collegato al negozio documentato e suscettibile di pregiudizio per effetto di esso, come, ad esempio, attraverso fittizie retrodatazioni (cfr. Cass. civ. n. 29451/2008; Cass. civ. n. 2402/2000 per le agevolazioni in tema di Iva;

Cass. civ. n. 8535/2014), è pur vero, che, là dove manchino le situazioni tipiche di certezza contemplate dalla norma in parola, la data della scrittura privata è opponibile ai terzi qualora sia dedotto e dimostrato un fatto idoneo a stabilire in modo ugualmente certo l'anteriorità della formazione del documento (Cass. civ. n. 13943/2012). Alternativamente alla registrazione, ai sensi dell'art. 2704 c.c., sono fatti idonei a dimostrare la data certa anche la morte o la sopravvenuta impossibilità fisica di colui che ha sottoscritto la scrittura, la riproduzione del contenuto della scrittura in atti pubblici o ogni altro fatto che stabilisca in modo ugualmente certo l'anteriorità della formazione del documento. L'assenza di un'elencazione tassativa dei fatti in base ai quali la data di una scrittura privata non autenticata possa ritenersi opponibile nei confronti dei terzi, consente, dunque, al giudice di merito di valutare, col suo prudente apprezzamento, se sussiste un fatto, diverso dalla registrazione, che sia idoneo nei termini riferiti - specifica attitudine a dimostrare l'anteriorità della formazione del documento - a dare certezza alla data della scrittura privata (Cass. civ. n. 17926/2016).

Riferimenti Normativi:

- art. 2704, c.c.
- art. 3, d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131
- art. 17, d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131