



STUDIO PIZZANO

COMMERCIALISTA E REVISORE LEGALE

www.studiopizzano.it

SCRITTURA PRIVATA E RISOLUZIONE LOCAZIONE: OPPONIBILITÀ AL FISCO SENZA REGISTRAZIONE

Publicato il 12 Maggio 2025 di Sabatino Pizzano



L'ordinanza della Corte di Cassazione n. 12081 del 7 maggio 2025 si inserisce nel consolidato filone giurisprudenziale concernente l'opponibilità all'Amministrazione finanziaria delle modifiche contrattuali documentate mediante scritture private non registrate, delineando profili di particolare interesse sistematico nell'ambito dei rapporti locativi immobiliari.

Il quadro fattuale e processuale

La controversia origina dall'accertamento operato dall'Agenzia delle Entrate nei confronti di due comproprietari di un immobile strumentale i quali, per l'anno d'imposta 2014, avevano dichiarato redditi inferiori al canone contrattualmente stabilito. A fondamento di tale determinazione, i contribuenti invocavano una scrittura privata dell'11 maggio 2014 - non sottoposta a registrazione - mediante la quale era stata concordata con il conduttore la "sospensione" del pagamento del canone per il trimestre maggio-luglio.

L'iter processuale evidenzia significative divergenze interpretative: mentre il giudice di primo grado confermava l'operato dell'Ufficio, richiamando l'inopponibilità della scrittura ex art. 2704 c.c., la Commissione Tributaria Regionale riformava integralmente la decisione, valorizzando elementi presuntivi quali dichiarazioni extraprocessuali del conduttore e ricevute per importi ridotti.

Analisi dei principi di diritto affermati

Il presupposto normativo: l'art. 26 TUIR

La Suprema Corte muove dall'esegesi dell'art. 26 del TUIR, disposizione cardine per la determinazione dei redditi fondiari derivanti da locazione di immobili strumentali. La norma sancisce l'imponibilità dei canoni anche se non percepiti, salvo i casi di risoluzione contrattuale o convalida di sfratto.

Aspetto di rilievo sistematico è la qualificazione della fattispecie esaminata: non propriamente una "risoluzione" contrattuale, bensì una temporanea sospensione dei pagamenti, sostanzialmente qualificabile come riduzione del canone annuo - distinzione non meramente nominalistica ma foriera di conseguenze sul piano tributario.

L'interpretazione dell'art. 2704 c.c.: evoluzione giurisprudenziale

La pronuncia conferma l'orientamento secondo cui l'elencazione dei fatti attributivi di data certa ex art. 2704 c.c. non ha carattere tassativo. La disposizione ammette, oltre alla registrazione e agli altri fatti espressamente menzionati, "ogni altro fatto che stabilisca in modo egualmente certo l'anteriorità della formazione del documento".

Tuttavia - e qui risiede l'elemento di maggiore interesse dogmatico - la Corte precisa che tali fatti alternativi non possono essere riconducibili alla sfera di controllo del soggetto che invoca l'anteriorità del documento (cfr. Cass. n. 7753/2024). Principio, questo, che trova fondamento nell'esigenza di evitare meccanismi probatori autoreferenziali.

La nozione di "terzo" in ambito tributario

Questione ormai pacifica nella giurisprudenza di legittimità è la qualificazione dell'Amministrazione finanziaria quale "terzo" ai sensi dell'art. 2704 c.c. La ratio risiede nella titolarità, in capo al Fisco, di un autonomo diritto impositivo collegato al contenuto del documento (v. Cass. n. 746/2024).

Implicazioni operative e profili critici

La registrazione volontaria: opportunità sottoutilizzata

Sebbene le scritture di riduzione del canone non siano soggette ad obbligo di registrazione - diversamente dalle ipotesi di aumento (Risoluzione AdE n. 60/E/2010) - la registrazione volontaria costituisce lo strumento più efficace per garantire l'opponibilità erga omnes delle modifiche contrattuali.

Nella prassi professionale si riscontra tuttavia una certa resistenza, spesso dettata da considerazioni di economia processuale che, come dimostra la casistica giurisprudenziale, possono rivelarsi miopi nel medio-lungo termine.

Strumenti alternativi per l'attribuzione di data certa

L'evoluzione tecnologica offre soluzioni innovative per l'attribuzione di data certa:

I. Trasmissione mediante posta elettronica certificata (PEC) II. Apposizione di marca temporale qualificata III. Riproduzione del contenuto in atti pubblici successivi IV. Deposito presso pubbliche amministrazioni

Si tratta di meccanismi che richiedono, evidentemente, una programmazione ex ante, risultando difficilmente invocabili in sede contenziosa per "sanare" situazioni pregresse.

Il ruolo delle presunzioni: limiti e potenzialità

Non può escludersi aprioristicamente il ricorso a prove presuntive, purché presentino i canonici requisiti di gravità, precisione e concordanza. La giurisprudenza di legittimità ha talvolta valorizzato:

- Comunicazioni bancarie ufficiali attestanti variazioni nei flussi di pagamento
- Atti di notorietà formati da pubblici ufficiali
- Perizie tecniche su supporti informatici con analisi forensi

Resta fermo il principio secondo cui tali elementi probatori devono provenire da fonti terze e indipendenti rispetto al soggetto interessato.

Prospettive de iure condendo e considerazioni conclusive

L'ordinanza in commento si inserisce in un orientamento giurisprudenziale consolidato, confermando l'esigenza di certezza dei rapporti giuridico-tributari quale valore preminente dell'ordinamento.

È auspicabile che l'evoluzione normativa - anche alla luce del processo di digitalizzazione del sistema tributario - possa condurre a soluzioni semplificate per l'attribuzione di data certa ai documenti digitali, contemperando esigenze di certezza e semplificazione amministrativa.

Nel contesto attuale, resta fondamentale per gli operatori del settore una corretta pianificazione documentale delle modifiche contrattuali, evitando approcci improvvisati o "creativi" destinati - come dimostra la pronuncia in esame - a soccombere nel vaglio giurisdizionale.

La forma, in ambito tributario, non costituisce mero formalismo ma garanzia sostanziale di tutela degli interessi - pubblici e privati -

coinvolti nel rapporto impositivo.

www.studiopizzano.it

© RIPRODUZIONE RISERVATA