

61954/2021



**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**

**SESTA SEZIONE CIVILE - T**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. MAURO MOCCI - Presidente -

Dott. ANTONIO FRANCESCO ESPOSITO - Consigliere -

Dott. MICHELE CATALDI - Rel. Consigliere -

Dott. COSMO CROLLA - Consigliere -

Dott. LUCIO LUCIOTTI - Consigliere -

Oggetto

IRPEG IRES  
ACCERTAMENTO

Ud. 03/11/2021 - CC

R.G.N. 19977/2020

61954  
Rep.

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

sul ricorso 19977-2020 proposto da:

(omissis) SRL , in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata in (omissis) presso lo studio dell'avvocato (omissis) che la rappresenta e difende;

**- ricorrente -**

**contro**

AGENZIA DELLE ENTRATE (omissis) in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende, ope legis;

**- controricorrente -**

3624  
21

avverso la sentenza n. 8575/7/2019 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELLA CAMPANIA, depositata il 18/11/2019;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 03/11/2021 dal Consigliere Relatore Dott. MICHELE CATALDI.

**Rilevato che:**

1. (omissis) s.r.l. propone ricorso per cassazione, affidato ad un motivo, avverso la sentenza di cui all'epigrafe, con la quale la Commissione tributaria regionale della Campania, quale giudice del rinvio disposto da questa Corte con l'ordinanza n. 28005 del 2017 (che aveva cassato, su ricorso della contribuente, la decisione precedente della CTR, per motivazione apparente) ha accolto l'appello dell'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Napoli, che aveva accolto il ricorso della medesima contribuente contro l'avviso d'accertamento emesso nei suoi confronti, per l'anno d'imposta 2006, in materia di Ires, Irap ed Iva, relativamente all'omessa fatturazione e contabilizzazione di alcuni canoni di locazione relativi a tre beni immobili.

L'Agenzia delle Entrate si è costituita con controricorso..

La proposta del relatore è stata comunicata, unitamente al decreto di fissazione dell'adunanza camerale, ai sensi dell'articolo 380-bis cod. proc. civ.

**Considerato che:**

1. Con l'unico motivo la contribuente deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ., la violazione e la falsa applicazione degli artt. 23, 34 ed 83 del d.P.R. n. 917 del 1986 e dell'art. 54 del d.P.R. n. 633 del 1972.

Assume infatti la ricorrente che il giudice *a quo* avrebbe errato nel ritenere che fossero sottoposte a legittima imposizione anche quelle mensilità dei canoni di locazione che, sebbene convenute nei relativi contratti, non erano state effettivamente percepite dalla contribuente, che aveva stipulato accordi transattivi con i conduttori, convenendo che questi ultimi, per le relative mensilità, godessero gratuitamente degli immobili, che si impegnavano a rilasciare a date concordate. Aggiunge la contribuente che sebbene gli atti di rilascio e di risoluzione contrattuale siano stati registrati solo il 15 dicembre 2016 ed il 25 gennaio 2017, tuttavia la risoluzione effettiva dei contratti sarebbe avvenuta alla date, precedenti, nelle quali gli accordi transattivi in questione sarebbero stati sottoscritti.

Nella sostanza, quindi, la ricorrente lamenta che la CTR - prendendo erroneamente come riferimento le date di registrazione degli accordi di risoluzione dei contratti di locazione, e non quelle, antecedenti, di sottoscrizione degli stessi - avrebbe erroneamente accertato l'imponibilità di redditi (i canoni non pagati dai conduttori per le mensilità concordate come "gratuite" nei patti risolutivi) non percepiti effettivamente dalla contribuente, in virtù di accordi negoziali tra le parti, che ne avrebbero escluso la debenza nel periodo d'imposta in questione.

Pertanto la ricorrente non contesta di non aver percepito i canoni in questione per l'ipotetica morosità dei conduttori, ma allega l'esistenza di specifici accordi con questi ultimi, per effetto dei quali essi avrebbero goduto «gratuitamente, per alcuni mesi, degli immobili» (pag. 13 del ricorso), e comunque, per quanto qui interessa, non avrebbero dovuto pagare le relative mensilità del canone.

Nella sostanza, quindi, secondo la ricorrente, le mensilità in questione non sono state inadempite dai conduttori, ma non pagate perché non dovute da questi ultimi, in ragione delle sopravvenute scritture private in questione.

Così delineata la questione dalla stessa ricorrente, è evidente che essa non attiene la problematica relativa all'imponibilità di canoni di locazione inadempiti dal conduttore moroso, ma quella dell'esistenza (e dell'opponibilità all'Amministrazione) di titoli negoziali, successivi ai contratti di locazione, che avrebbero escluso la debenza di parte degli stessi canoni in essi originariamente convenuti, con una manifestazione consensuale di volontà negoziale *in parte qua* contraria a quella di cui ai contratti di locazione.

Come eccepito dalla controricorrente, il motivo è inammissibile, per plurime ragioni, ciascuna sufficiente alla relativa declaratoria.

Infatti non risulta adempiuto l'onere di cui all'art. 366, comma 1, n. 6, c.p.c., di specifica indicazione, a pena d'inammissibilità del ricorso, degli atti processuali e dei documenti sui quali il ricorso si fonda, con riferimento ai dati necessari all'individuazione della loro collocazione quanto al momento della produzione nei gradi dei giudizi di merito (Cass. 15/01/2019, n. 777; Cass. 18/11/2015, n. 23575; Cass., S.U., 03/11/2011, n. 22726). La norma processuale appena richiamata infatti esige che sia specificato in quale sede processuale tali fatti o documenti risultino prodotti, prescrizione, questa, che va correlata all'ulteriore requisito di procedibilità di cui all'articolo 369, secondo comma, n. 4, c.p.c. (Cass. Sez. 6 - 1, Ordinanza n. 1235 del 2019, in motivazione; Cass. Sez. 1 - , Sentenza n. 5478 del 07/03/2018).

Nel caso di specie, non risulta invero indicato se, ed in quale fase e grado dei giudizi di merito, sia avvenuta la produzione dei contratti di locazione, degli accordi di risoluzione stragiudiziale e della loro registrazione. Né, per quanto riguarda gli accordi di risoluzione stragiudiziale, in mancanza di tale specifica indicazione, è sufficiente la loro mera allegazione al ricorso, in difetto della specifica indicazione del "luogo" processuale in cui ne sia avvenuta rituale la produzione.

Tanto premesso, il motivo è inammissibile anche perché non attinge l'effettiva *ratio decidendi* espressa dalla sentenza impugnata.

Infatti, in tema di ricorso per cassazione, è necessario che venga contestata specificamente la *ratio decidendi* posta a fondamento della pronuncia impugnata (Cass. Sez. 6 - 3, Ordinanza n. 19989 del 10/08/2017), contestazione che peraltro deve estendersi necessariamente ad ognuna delle distinte ed autonome *rationes* che sia, di per sé, sufficiente a sorreggere la soluzione adottata (Cass. Sez. 1 - , Ordinanza n. 17182 del 14/08/2020).

Tale contenuto del ricorso difetta nel caso di specie, con riferimento alla questione della mancanza di una data certa degli accordi risolutivi in questione, dedotti dalla ricorrente come prova della mancata percezione di parte dei corrispettivi contrattuali già convenuti.

Invero la CTR ha specificamente argomentato che «l'unica data certa per considerare cessata la locazione è quella della registrazione della risoluzione», che pertanto era stata valorizzata dall'Ufficio al fine di escludere che, prima di essa, potessero considerarsi consensualmente risolti i relativi contratti di locazione, titolo del relativo imponibile.

Tale esplicita argomentazione - che evidentemente riposa sull'applicazione dell'art. 2704 cod. civ. riguardo alla data della scrittura privata nei confronti dei terzi (ovvero della terza Amministrazione) e sulla mancanza di una prova, a questi ultimi opponibile, della data degli accordi risolutivi che sia diversa dalla loro registrazione - non è puntualmente attinta criticamente dalla ricorrente, né in diritto, né in fatto (neppure nei ristretti limiti in cui lo consenta il vizio di cui all'art. 360, primo comma, num. 5, cod. proc. civ., non denunciato nel ricorso).

Tanto premesso, il motivo, oltre che inammissibile, è anche infondato, posto che la predetta *ratio* trova corrispondenza nella giurisprudenza di questa Corte in ordine all'inopponibilità ex art. 2704 cod. civ., all'ente impositore terzo, di una scrittura privata tra il contribuente ed altra parte, che non abbia data certa (cfr. Cass. Sez. 5 - , Ordinanza n. 6159 del 05/03/2021; Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 20035 del 27/07/2018; Cass. Sez. 5 - , Sentenza n. 7621 del 24/03/2017; Cass. Sez. 5, Sentenza n. 3404 del 20/02/2015); con la conseguenza che, in caso di registrazione della scrittura e in difetto di certezza, opponibile al terzo, della pretesa data anteriore in cui essa sarebbe stata sottoscritta, deve farsi riferimento al momento in cui la scrittura privata ha acquistato data certa e, quindi, alla data della sua registrazione e non a quella della sottoscrizione (cfr. Cass. Sez. 5, Sentenza n. 29451 del 17/12/2008; Cass. Sez. 5, Sentenza n. 26360 del 11/12/2006).

Per completezza, infine, giova precisare che, collocando la data certa degli accordi sopravvenuti in coincidenza con la registrazione, neppure potrebbe ipotizzarsi un ipotetico effetto retroattivo della volontà consensuale che sia efficace nei confronti dell'Ufficio.

Infatti, questa Corte ha avuto modo già di chiarire che « In tema di imposte sui redditi, in caso di scioglimento o risoluzione del contratto di locazione per mutuo consenso, gli effetti retroattivi del patto risolutorio non sono opponibili all'Amministrazione finanziaria, ai sensi dell'art. 1372, comma 2, c.c., non potendo essere pregiudicata la legittima pretesa impositiva "medio tempore" maturata.» (Cass. Sez. 5 - , Sentenza n. 348 del 09/01/2019).

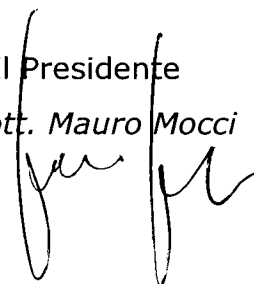
2. Le spese seguono la soccombenza.

**P. Q. M.**

Dichiara inammissibile il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in euro 2.300,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

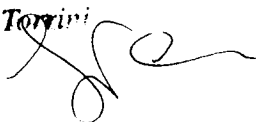
Ai sensi dell'art. 13 comma 1-quater del d.P.R. n. 115 del 2002, inserito dall'art. 1, comma 17 della l. n. 228 del 2012, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del comma 1-bis, dello stesso articolo 13, se dovuto. Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 3 novembre 2021

Il Presidente  
Dott. Mauro Mocci



IL CANCELLIERE ESPERTO

Simona Torrini



DEPOSITATO IN CANCELLERIA



30/12/2021

IL CANCELLIERE ESPERTO  
Simona Torrini

