

Meno spazio alle Entrate per la riqualificazione giuridica di un contratto

Cassazione

L'Agenzia non può limitarsi a proporre una diversa interpretazione

Angelo Busani

Se l'agenzia delle Entrate intende contestare in Cassazione la qualificazione giuridica di un contratto quale risultante da una sentenza di Commissione tributaria, deve dimostrare la violazione, da parte del giudice di merito, delle norme recanti i criteri in base ai quali un contratto deve essere interpretato (vale a dire, gli articoli 1362 e seguenti del Codice civile) e non può limitarsi a proporre una diversa interpretazione.

È quanto ribadisce la Cassazione nell'ordinanza 22988 del 17 agosto 2021, ove viene riaffermato che il sindacato del giudice di legittimità non può concernere il risultato interpretativo cui il giudice di merito giunge, ma deve appuntarsi unicamente sul rispetto, da parte del giudice del merito, dei canoni di ermeneutica contrattuale stabiliti dal legislatore.

Nella fattispecie concreta, l'Agenzia aveva tentato di riformulare, in termini di «contratto costitutivo del diritto di superficie», un contratto presentato alla registrazione come «contratto di locazione» (per effetto del quale l'affittuario aveva ottenuto il diritto di costruire un impianto fotovoltaico), sulla base del rilievo

che, secondo le clausole del contratto in questione, all'affittuario veniva addossato ogni onere di manutenzione ordinaria e straordinaria, all'affittuario compete la proprietà dell'impianto durante la vigenza del contratto (e di portarselo via alla scadenza) e l'affittuario era gravato da un obbligo di pagamento di un canone periodico.

L'occasione di questa ordinanza è stata propizia, per la Cassazione, per ribadire alcuni concetti (che finalmente si possono leggere anche in una pronuncia di legittimità): vale a dire che, da un lato, l'interpretazione degli atti presentati alla registrazione non può basarsi su contenuti diversi da quelli risultanti dalle clausole negoziali e, d'altro lato, che nell'interpretare un contratto non «si può confondere gli effetti giuridici» (rilevanti ai fini dell'imposta di registro) con gli effetti «economici dell'operazione negoziale, essendo la finalità antielusiva ... profilo affatto estraneo alla disposizione» della legge di registro in tema di interpretazione degli atti presentati alla registrazione.

Con la precisazione, infine, che il «profilo antielusivo ... non può ... identificarsi sic et simpliciter con il risparmio fiscale». Le parti contraenti, infatti, hanno piena libertà di esplicitare la loro autonomia negoziale e di raggiungere un risultato analogo stipulando a piacimento, caso per caso, contratti a efficacia reale (come la costituzione del diritto di superficie) o contratti a efficacia obbligatoria (come il contratto di locazione).