

Le ragioni extra fiscali nell'abuso del diritto tra non interferenza e creatività della giurisprudenza

Andrea Mucciariello

La domanda di ricerca del presente *paper* concerne quale sia la natura degli elementi extra fiscali previsi dall'art. 10 bis dello Statuto dei diritti del Contribuente. Nel predetto articolo statutario è contenuta come noto la disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale ed in particolare il primo comma dell'art. 10 bis è dedicato ad una definizione della stessa figura dell'abuso. L'abuso del diritto si realizza allorquando il contribuente consegua dei vantaggi fiscali non dovuti servendosi in modo improprio delle norme tributarie. Da una prima e rapida lettura dell'art. 10 bis dello Statuto dei diritti del Contribuente emerge una caratteristica fondamentale della figura ovvero come il comportamento abusivo si presenti come rispettoso del diritto nella sua dimensione formale. Lo stesso primo comma introduce infatti il riferimento alla sostanza economica quale criterio di individuazione della ricorrenza dell'abuso del diritto, nel senso che l'operazione abusiva è un'operazione che risulta essere mancante di una sostanza economica ovvero porta alla riflessione dell'interprete lo iato che separa un'operazione non abusiva nella quale vi è sostanza economica che orienta e giustifica le scelte del contribuente, rispetto a quella abusiva nella quale il contribuente non agisce in virtù della volontà o necessità di realizzare vantaggi diversi dal semplice ottenimento di vantaggi fiscali. I risultati dell'abuso del diritto sanzionato dall'ordinamento consistono in una neutralizzazione degli effetti perseguiti dal contribuente, lo stesso soggetto sarà infatti chiamato a rispondere sulla base del comma primo dell'art. 10 bis "sulla base delle norme e dei principi elusi", pur nel riconoscimento di quanto egli abbia già in minor parte versato sulla base dell'abuso del diritto che ha posto in essere. Il terzo comma dell'art. 10 bis assume rilievo ai sensi del discorso che qui si prova a portare avanti. Tale comma introduce infatti una clausola di giustificazione in presenza della quale condotte che sarebbero altrimenti considerate quali abusive, vengono ritenute non esserlo. Si fa riferimento alle "valide ragioni extrafiscali" che vengono definite per mezzo di una valutazione circa la loro intensità, "non marginali" prevede infatti l'inciso tra virgolette all'interno del terzo comma dell'art. 10 bis dello Statuto dei diritti del Contribuente, ed attraverso una serie di esemplificazioni quali le "finalità" di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività del contribuente". In particolare in questo *paper* ci si domanda in che rapporti siano tali elementi, le "valide ragioni extrafiscali" già menzionate, con la categoria dell'extrafiscalità e se non sia possibile attraverso una valorizzazione di queste ultime provare a superare la tradizionale dicotomia tra diritto privato e diritto tributario in materia di abuso del diritto. Il profilo di originalità è costituito dalla scarsità di ricostruzioni teoriche tese ad una lettura congiunta dell'abuso del diritto nel diritto tributario e nel diritto privato e dal prospettare una strada interpretativa diversa rispetto a quelle già avanzate in ragione del pur presente tema della valorizzazione dell'unitarietà dell'ordinamento giuridico (Addis F.). L'abuso del diritto rappresenta un oggetto di indagine complesso, anche per la difficoltà di perimetrazione della tematica e della vaghezza che la contraddistingue. Si tratta di un terreno scivoloso, ma arato dalla dottrina tributaria (*ex multis* e senza pretesa di esaustività Beghin M., Carpentieri L., Cipollina S., Contrino A., Falsitta G., Ficari V., Gallo F., Giovannini A., Marcheselli A., Stevanato D., Versiglioni M., Zizzo G.). Si presenta connotato da un carattere fortemente trasversale alle varie branche del diritto ed al contempo suscettibile di rispondere sensibilmente all'interpretazione della norma (Carpentieri L.). La dottrina privatistica ha a lungo analizzato la tematica (come nella precedente parentesi D'Amico G., Galgano F., Gentili A., Giorgianni V., Patti S., Pino G., Rescigno P., Rotondi M., Sacco R.), meno frequenti sono state invece le ricostruzioni che provino ad indagare il tema avendo riguardo agli aspetti del diritto tributario e

del diritto privato (Perlingieri G., Santoro F.), ancor meno quelle che ne valorizzino le profonde interconnessioni tra le due branche (Del Federico C.). Si intende muovere dalla considerazione di come tali settori reagiscano differentemente all'influenza del diritto unionale, manifestando una più spiccata resistenza il primo ed una maggiore apertura il secondo in materia di abuso del diritto ed al contempo evidenziandosi in entrambi i settori il ricorso a tecniche regolative oppure valutative che valorizzano la funzionalità degli atti compiuti dai soggetti privati piuttosto che la tipizzazione della fattispecie (Addis F). Lo spunto di partenza della riflessione qui proposta è costituito dalle recenti ordinanze della Corte di Cassazione n. 28779, 28780, 287782, 28783, 28784 del 31 ottobre 2025 che affrontano il tema dell'abuso del diritto nel senso di valorizzare come sia tenuta l'Amministrazione Finanziaria ad offrire una prova di come le scelte effettuate dai contribuenti si collochino al di fuori del perimetro degli usi consentiti dall'ordinamento degli strumenti giuridici in ragione di una valutazione circa la diversità delle finalità che le sorreggono rispetto a quelle per le quali gli strumenti sono previsti e di come le stesse scelte non possano dirsi compiute sulla base di logiche di mercato largamente condivise tra gli operatori economici. In particolare, tale gruppo di ordinanze si impenna attorno ad una lettura dell'art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente che valorizza sia l'elemento della realtà della sostanza economica posta alla base di un'operazione commerciale quale la costituzione di una società per lo sfruttamento dei diritti di immagine di un calciatore professionista come nella vicenda che origina il ricorso, sia la presenza di ragioni extra fiscali che giustificano le scelte operate dai contribuenti. Le ragioni extra fiscali costituiscono un elemento particolarmente problematico nella tematica dell'abuso del diritto ed anche, in ragione di come l'atto di indirizzo interpretativo ed applicativo dell'art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente rilasciato il 27 febbraio 2025 dal Ministero dell'Economia e delle Finanze riprenda la tesi della non marginalità delle ragioni extra fiscali propria della relazione illustrativa allo schema del D.Lgs n. 128/2015, una criticità che permane nonostante siano trascorsi ormai dieci anni dalla positivizzazione della clausola generale antiabuso (Zizzo G.). Questi elementi extra fiscali attengono a ragioni molto diversificate tra loro quali a titolo di esempio quelle familiari, economiche e personali. La loro alterità rispetto alle ragioni fiscali va a giudizio di chi scrive confrontata con la categoria dell'extrafiscalità (Amatucci A., Fichera F., Uricchio A. F., Varona Alabern J.E.). Il precedente giurisprudenziale sul quale si fonda la dicotomia tra diritto privato e diritto tributario è costituito dall'ordinanza n. 3170 del 2 febbraio 2023 della Corte di Cassazione che riafferma il principio già emerso nelle decisioni 12327/1999 e 4785/2007 e che prevede come il contratto sorto per aggirare la disciplina tributaria non sia nullo ai fini degli effetti civilistici (Cicero C.). A giudizio di chi scrive un'analisi delle ragioni extra fiscali permette di superare una ricostruzione promossa da autorevole dottrina privatistica in materia di abuso del diritto che finisce per sottolineare le differenze tra diritto tributario e privato sul tema, contribuendo ad allontanare maggiormente i due settori (Lipari N.), valorizzando come tanto nel primo quanto nel secondo sia possibile riconoscere un valore fondamentale alla giurisprudenza nel processo di giurisdizionalizzazione del diritto. L'abuso del diritto è, per quanto concerne la materia tributaria, letto da tale dottrina nel senso di articolarsi in una valutazione compiuta dal giudice che appare radicata su criteri interpretativi ancorati alle norme dell'ordinamento tributario. In tale lettura si evidenzia la ristrettezza del processo interpretativo perché le ragioni che prende in considerazione sono unicamente quelle fiscali. La stessa dottrina privatistica finisce per proporre una valutazione comparativa rispetto al valore della creatività della giurisprudenza nel senso che quella tributaria sarebbe più limitata rispetto alla privatistica. Quello che è preso in considerazione è il diverso contributo che la giurisprudenza offre nella formazione di una regola che non si esaurisce al momento in cui è data

dal Legislatore e che si forma grazie alla valutazione che il giudice compie della complessità delle diverse esperienze applicative. Se il discorso sull'extrafiscalità attiene anche alla valutazione di quali valori siano difesi e promossi dall'ordinamento, anche attraverso la loro costituzionalizzazione, le ragioni extra fiscali sarebbero suscettibili comunque di un raffronto con i valori ordinamentali, anche in ragione di come lo stesso art. 10 bis dello Statuto dei diritti del contribuente contenga un riferimento ai principi dell'ordinamento tributario. In un'ottica che tega insieme alla fiscalità l'extrafiscalità, in ragione di come sempre meno nette appaiano le differenziazioni dei fini e di come i singoli tributi non rispondano a finalità pure ma combinate, allora le ragioni extra fiscali permetterebbero una riflessione sul ruolo del giudice nella creazione di diritto anche in campo tributario e non solo privatistico, anche nel superamento di una rigidità della dicotomia che perde così carattere di granicità. Il tema dell'abuso del diritto pone il problema del rapporto tra Amministrazione e contribuente alla luce del cambio paradigmatico di questo rapporto (Pignatone R.), segnalando un'esigenza di una giurisprudenza che nel suo crezionismo riesca ad evadere dalla palude concettuale del fisco antagonista e che nel suo rapporto con i principi costituzionali guardi all'art. 53 non solo come tutela dei diritti dei singoli, ma anche come valorizzazione della doverosità del contributo di tutti nessuno escluso alla casa comune.