

## Quinta magistratura tributaria

### La quinta magistratura tributaria deve essere inserita nella Costituzione

di Maurizio Villani

avvocato del foro di Lecce

**Sommario:** Premessa - Parte prima: il sistema del “doppio binario” e le relative problematiche – 1. Il sistema del “doppio binario” - 1.1. *L’evoluzione normativa dei rapporti tra i due sistemi: dalla legge n. 4/1929 al nuovo art. 21-bis d.lgs. n. 74/2000* - 1.2. *Ulteriori e recenti interventi legislativi* – 2. Il “doppio binario” penale-tributario: questioni applicative e profili problematici- 2.1. *Il perimetro applicativo dell’art. 21-bis d.lgs. n. 74/2000* - 2.2. *La questione di legittimità costituzionale dell’art. 21-bis d.lgs. n. 74/2000 in relazione agli artt. 3 e 24 della Costituzione* - 2.3. *Operazioni oggettivamente e soggettivamente inesistenti: differenze e criticità tra il procedimento penale e quello tributario* - 2.3.1. *La diversa qualificazione delle operazioni oggettivamente e soggettivamente inesistenti in ambito penale e tributario* - 2.3.2. *Le differenze probatorie in materia di operazioni inesistenti tra procedimento penale e tributario* - 2.3.3. *L’applicabilità dell’art. 21-bis d.lgs. n. 74/2000 in materia di operazioni soggettivamente inesistenti: la recente ordinanza della corte di cassazione n. 13370 del 20 maggio 2025* - 2.4 *La causa di esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto: differenze tra il procedimento penale e quello tributario* - 2.5. *I diversi effetti dell’adesione alla rottamazione-quater nel procedimento penale e in quello tributario* – 3. Verso il superamento del “doppio binario”: la necessità di attribuire al giudice tributario la competenza anche ai soli reati fiscali di cui al d.lgs. n. 74/2000 - Parte seconda: ulteriori elementi a sostegno delle proposte di riforma costituzionale – 1. Altre argomentazioni a supporto delle modifiche costituzionali proposte - 1.1. *Dalla giurisprudenza della corte edu in tema di verifiche fiscali al riconoscimento costituzionale della magistratura tributaria* - 1.1.1. *La sentenza della Corte EDU del 6 febbraio 2025 resa all’esito del giudizio Italgomme pneumatici s.r.l. e altri c. Italia* - 1.1.2. *L’ordinanza interlocutoria della corte di cassazione n. 11910/2025* - 1.1.3. *La funzione autorizzativa del giudice tributario e il necessario riconoscimento della magistratura tributaria in costituzione* - 1.2. *Il potenziamento della fase istruttoria tributaria conferma il necessario riconoscimento costituzionale della magistratura tributaria* - 1.2.1. *La testimonianza scritta nel processo tributario ex art. 7, comma 4, d.lgs. n. 546/92* - 1.2.2. *Istruttoria rafforzata e riconoscimento costituzionale della magistratura tributaria* - 1.3. *Il disegno di legge presentato alla camera a.c. n. 2384 del 6 maggio 2025 relativo alla disciplina dell’assetto ordinamentale e dello status giuridico dei magistrati tributari* - Parte terza: le proposte di riforma costituzionale: la magistratura tributaria deve trovare espresso riconoscimento in Costituzione – 1. *La quinta magistratura tributaria: le modifiche costituzionali necessarie* - 1.1. *La necessaria separazione della magistratura tributaria dal MEF a garanzia della terzietà e imparzialità del giudice* - 1.2. *L’accesso dei magistrati tributari alla corte di cassazione – sezione tributaria – è necessario per garantire la piena valorizzazione della specializzazione e della funzione nomofilattica* - 1.3. *La necessaria estensione della competenza della magistratura tributaria anche ai reati fiscali i cui al d.lgs. n. 74/2000* – Conclusioni - Proposte di modifiche costituzionali dei seguenti articoli.

#### PREMESSA

Con l’entrata in vigore della **Legge n. 130 del 31 agosto 2022**, recante “*Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributari*” (in G.U. n. 204 del 1° settembre 2022, in vigore dal 16 settembre 2022), è stata finalmente istituita – **dopo 160 anni** - la **Quinta Magistratura Tributaria** (che si affianca a quelle già esistenti: ordinaria, amministrativa, contabile e militare).

**La riforma della giustizia tributaria**, introdotta dalla Legge n. 130/2022 e collocata nell’ambito degli interventi strutturali previsti dal Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR), **rappresenta un punto di svolta atteso da decenni**, sollecitato con forza sia dai contribuenti sia dagli operatori del settore, **e costituisce uno strumento strategico per il miglioramento dell’intero sistema della giurisdizione tributaria.**

Più nel dettaglio, la Legge di riforma della giustizia e del processo tributario si è posta come finalità quella di dare attuazione agli obiettivi del PNRR, incentrati sul **miglioramento della qualità delle sentenze tributarie** e sulla **riduzione del contenzioso tributario in Cassazione**.

Tali obiettivi sono stati raggiunti puntando sulla **revisione dell'ordinamento degli organi speciali di giustizia tributaria (Quinta Magistratura Tributaria)** e sull'**introduzione di istituti processuali volti non solo a ridurre il contenzioso esistente**, ma anche ad **incentivare l'uniformità dei giudizi in materie analoghe**.

Precisamente, sul piano dell'**ordinamento giudiziario tributario**, la **Legge n. 130/2022 ha:**

- ridenominato gli organi di giustizia tributaria in Corti di Giustizia Tributaria di primo e secondo grado;
- introdotto un ruolo autonomo e professionale della magistratura tributaria con la previsione di magistrati tributari reclutati tramite pubblico concorso per esami (in corso di svolgimento);
- previsto la facoltà per gli attuali giudici togati di transitare definitivamente e a tempo pieno nella giurisdizione tributaria (attualmente n. 22).

Con riferimento agli **aspetti processuali**, la Legge di riforma ha introdotto significative disposizioni in tema di istruttoria e, in particolare, in tema di onere della prova e testimonianza scritta.

La significativa incidenza ed il valore sistemico della Legge di riforma sono stati recentemente riconosciuti dalla **Corte Costituzionale con la sentenza n. 204 del 17 dicembre 2024**, ove, nel confermare la legittimità e la coerenza di tale Legge con i principi costituzionali, è stato così affermato:

**«La modifica della disciplina della giustizia tributaria realizzata con la legge n. 130 del 2022 - che si colloca nell'ambito degli interventi previsti nel PNRR per superare le criticità del "sistema Paese" - vuole rappresentare una risposta organica e di sistema per risolvere molte delle problematichità insite nel precedente assetto ordinamentale.**

**Intervenendo su taluni aspetti cruciali e delicati della giustizia e del processo tributari, la novella normativa ha avvicinato molto la giurisdizione tributaria a quella ordinaria.**

**Si tratta di una riforma che, a completamento di un percorso di 160 anni, ha contribuito in modo decisivo a realizzare nel nostro ordinamento una giurisdizione (che si affianca a quella ordinaria, amministrativa, contabile e militare), composta, a regime, da magistrati tributari: a) professionali a tempo pieno; b) selezionati con pubblico concorso; c) specializzati nella materia tributaria.»**

**Molti e significativi sono, dunque, i cambiamenti introdotti dalla riforma**, tutti orientati a rifondare la giustizia tributaria ed affidarla ad una magistratura specializzata ed a tempo pieno.

Tuttavia, **il processo riformatore deve considerarsi ancora aperto**, in quanto il conseguimento dei suddetti obiettivi **impone nuove ed ulteriori valutazioni, oltre che modifiche atte ad assicurare la piena autonomia e la terzietà della magistratura tributaria, la sua piena integrazione nel sistema costituzionale e la coerenza tra giurisdizione penale e tributaria, specie alla luce dei più recenti interventi normativi.**

Ed invero, nonostante gli importanti risultati già conseguiti, **permangono profili e ambiti di intervento che necessitano di ulteriori miglioramenti e completamenti normativi.**

In particolare, **gli interventi che appaiono oggi necessari sono i seguenti:**

- **l'inserimento della magistratura tributaria nel testo costituzionale**, quale espressione di una giurisdizione autonoma e paritaria rispetto alle altre magistrature (art. 103 della Costituzione);
- **la previsione della dipendenza della magistratura tributaria dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e l'assegnazione delle competenze gestionali e organizzative al Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria**, anziché al Ministero dell'Economia e delle Finanze, per garantire il pieno rispetto del principio di indipendenza ed autonomia della funzione giurisdizionale, come previsto dall'art. 111, secondo comma, della Costituzione;

- **la possibilità per i magistrati tributari reclutati tramite concorso pubblico di accedere alla Corte di Cassazione – Sezione Tributaria;**
- **l’obbligo per i magistrati tributari di indossare la toga durante le pubbliche udienze, sia in primo che in secondo grado**, al fine di conferire solennità e dignità al processo tributario e di sottolineare l’importanza della funzione da essi svolta.

**Tale riforma costituisce, altresì, l’occasione per affrontare e risolvere, in modo sistemico e definitivo, la problematica del *ne bis in idem* in ambito penale e tributario.**

Com’è noto, il rapporto tra procedimento penale e tributario ha assunto, nel tempo, significativa rilevanza sia teorica sia pratica.

In particolare, una delle maggiori problematiche affrontate dal Legislatore ha riguardato la **natura e la tipologia del rapporto da attribuire ai due processi**: se creare una sorta di collegamento tra i due, in modo da agevolarne l’influenza reciproca, oppure mantenerli autonomi e distinti.

Negli anni, la questione relativa al complesso rapporto tra procedimento penale e tributario è stata oggetto di molteplici interventi da parte del Legislatore e largamente affrontata sia dalla dottrina che dalla giurisprudenza (soprattutto di legittimità).

Il Legislatore è, da ultimo, intervenuto sul punto con il **D.Lgs. 87/2024** (recante “*Revisione del sistema sanzionatorio tributario, ai sensi dell’articolo 20 della legge 9 agosto 2023, n. 111*”, in G.U. n. 150 del 28 giugno 2024, in vigore dal 29 giugno 2024) **apportando rilevanti modifiche al D.Lgs. n. 74/2000**, tra le quali merita particolare attenzione **il nuovo art. 21-bis**, relativo all’efficacia delle sentenze penali irrevocabili di assoluzione nel processo tributario e nel processo di Cassazione.

Tuttavia, **nonostante il recente intervento riformatore del Legislatore, permangono questioni critiche circa il coordinamento tra i due sistemi (penale e tributario), l’efficacia del giudicato e la valutazione delle prove.**

Ebbene, proprio al fine di risolvere definitivamente il problema del *ne bis in idem* in ambito penale e tributario, **è necessario** - oltre agli altri necessari interventi sopra citati - **estendere la competenza del giudice tributario anche ai soli reati fiscali di cui al D.Lgs. n. 74/2000**, che ad oggi rientrano nella competenza del giudice ordinario.

La presente relazione si propone, pertanto, di delineare le **modifiche costituzionali necessarie per il pieno riconoscimento della magistratura tributaria**, così da completare il processo di riforma avviato nel 2022 e assicurare - finalmente - alla magistratura tributaria un assetto conforme ai principi di **autonomia, terzietà, efficienza e imparzialità**, sanciti dalla Costituzione e richiamati dalle normative europee.

Infine, si fa presente che, oggi, il MEF potenzia la fase conciliativa determinando, in tal modo, una **“fuga dal processo”**.

**Bisogna, invece, potenziare la giustizia tributaria in modo tale che il contribuente sia messo nelle condizioni di scegliere serenamente se conciliare o affrontare con ampie garanzie il processo tributario davanti a giudici terzi, professionali e competenti.**

**Scriva correttamente il Prof. Massimo Basilavecchia in IPSOA Quotidiano del 13.06.2025:**

*“Sebbene, per il momento, la funzione esclusivamente interpretativa delle circolari non venga messa in discussione e sebbene non si possa ipotizzare, quanto alla seconda disposizione ora ricordata, un vero e proprio effetto genetico di un obbligo del contribuente di adempiere in osservanza alla circolare, è innegabile che la riforma fiscale abbia lanciato segnali chiari che il dialogo contribuente fisco debba avere ricadute concrete, premiando il contribuente più sollecito ad accettare il verbo dell’amministrazione finanziaria, fino a lambire il confine oltre il quale si scorge il conferimento (per ora solo paventato) dell’efficacia paranormativa delle circolari.”*

**PARTE PRIMA**  
**IL SISTEMA DEL “DOPPIO BINARIO”**  
**E LE RELATIVE PROBLEMATICHE**

**1. IL SISTEMA DEL “DOPPIO BINARIO”**

**Il sistema del c.d. “doppio binario”** tra procedimento penale e tributario rappresenta, da tempo, un nodo critico nel quadro della giustizia sostanziale e processuale in materia tributaria.

**Tale assetto**, fondato sull'**autonomia strutturale e funzionale dei due procedimenti**, ha **determinato la coesistenza di due percorsi paralleli** – l'uno finalizzato all'accertamento del reato fiscale, l'altro alla definizione della pretesa impositiva – disciplinati da regole, finalità e standard probatori differenti.

In virtù di questo modello, **si è esclusa ogni forma di pregiudizialità tra i due procedimenti**, con la conseguenza che **essi possono giungere a esiti tra loro difformi** pur in presenza di un medesimo fatto storico (stabilendo, da un lato, la responsabilità penale per il reato tributario e, dall'altro, l'annullamento della pretesa erariale, o viceversa), con **inevitabili ripercussioni in termini di certezza del diritto, efficienza dell'azione amministrativa e uniformità della giurisprudenza**.

**Ciò ha spesso generato tensioni interpretative e applicative**, sia in sede giurisprudenziale sia dottrinale, sollevando dubbi in ordine alla coerenza e all'effettività del sistema sanzionatorio.

Le criticità generate dal sistema del “doppio binario” – aggravate dall'evoluzione normativa nazionale e sovranazionale in materia di diritti fondamentali, *ne bis in idem* e principio di proporzionalità – hanno spinto **il Legislatore ad intervenire con molteplici riforme legislative** finalizzate a superare l'impianto tradizionale e a ridefinire i rapporti tra i due sistemi (penale e tributario).

In questa prospettiva si inserisce **la recente e ultima riforma avviata con la Legge delega n. 111 del 9 agosto 2023 e attuata con il D.Lgs. n. 87 del 14 giugno 2024**, recante una revisione organica del sistema sanzionatorio tributario.

Tra gli interventi di maggiore rilievo si segnala **il nuovo art. 21-bis D.Lgs. n. 74/2000**, ai sensi del quale la sentenza penale irrevocabile di assoluzione, pronunciata in seguito a dibattimento, nei confronti del medesimo soggetto o di soggetti ad esso connessi, e sugli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario, ha, in questo, efficacia di giudicato, in ogni stato e grado, quanto ai fatti medesimi.

**La nuova disciplina dei rapporti tra il processo penale e il giudizio tributario**, pur introducendo un significativo elemento di coordinamento mediante l'art. 21-bis D.Lgs. n. 74/2000, **solleva rilevanti questioni interpretative e sistematiche**.

Ed invero, l'effetto vincolante attribuito alla sentenza penale irrevocabile di assoluzione, pronunciata all'esito del dibattimento, incide direttamente sulla validità dell'accertamento tributario, pur **permanendo la distinzione strutturale e funzionale tra i due procedimenti**, soprattutto con riguardo ai criteri di valutazione probatoria.

**Il mantenimento del sistema del “doppio binario”**, sebbene attenuato dall'efficacia riflessa riconosciuta alla sentenza penale, **non è accompagnato da un quadro normativo organico idoneo a prevenire la formazione di giudicati contrastanti in relazione ai medesimi fatti**.

Dunque, **anche dopo l'introduzione del nuovo art. 21-bis D.Lgs. n. 74/2000, il doppio binario penale e tributario resta**, ma l'esito del giudizio tributario è condizionato dalla pronuncia assolutoria del giudice penale a prescindere dal diverso regime probatorio.

Nello specifico, **l'art. 21-bis D.Lgs. n. 74/2000 determina un sostanziale mutamento dei canoni di valutazione del fatto**, stabilendo che, in presenza di una sentenza penale di assoluzione, non valgono più i criteri di accertamento validi in sede tributaria.

Il nucleo centrale della questione risiede nel **diverso standard probatorio richiesto nel procedimento penale e in quello tributario**: mentre nel giudizio tributario è centrale il sistema delle presunzioni, tale meccanismo risulta privo di efficacia nel processo penale, il quale richiede un accertamento fondato su prove dirette e rigorose.

A ciò si aggiunge una **differente disciplina in tema di riparto dell'onere della prova**: nel procedimento penale, tale onere grava esclusivamente sul pubblico ministero, mentre nel contenzioso tributario esso è ripartito in modo articolato tra l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente, in base alla natura e alla specificità delle singole fattispecie oggetto di contestazione.

Tali criticità emergono con particolare evidenza in relazione a fattispecie complesse, quali le **operazioni soggettivamente od oggettivamente inesistenti e le c.d. "frodi carosello"**, rispetto alle quali la giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea impone stringenti requisiti probatori a carico dei soggetti passivi IVA.

Ulteriori dubbi interpretativi riguardano, inoltre, **l'efficacia del giudicato penale nei confronti dell'Amministrazione finanziaria**, la quale, pur rimanendo estranea al processo penale, è destinataria degli effetti vincolanti della pronuncia penale.

Alla luce delle persistenti criticità connesse al sistema del "doppio binario" e delle interferenze che esso continua a generare tra procedimento penale e processo tributario (le quali verranno meglio esaminate nel prosieguo), **appare opportuno**, al fine di garantire coerenza sistemica ed effettività della tutela giurisdizionale, **attribuire ai giudici tributari la competenza anche ai reati fiscali di cui al D.Lgs. n. 74/2000**.

### **1.1) L'EVOLUZIONE NORMATIVA DEI RAPPORTI TRA I DUE SISTEMI: DALLA LEGGE N. 4/1929 AL NUOVO ART. 21-BIS D.LGS. N. 74/2000**

Inevitabile punto di partenza deve essere una rapida analisi delle norme che, nel tempo, hanno governato i rapporti tra il processo penale e il processo tributario:

➤ **la Legge 7 gennaio 1929, n. 4 (la pregiudiziale tributaria)**: in linea generale, in passato, i rapporti tra i due sistemi (penale e tributario) erano disciplinati dall'**art. 21, comma 4, della Legge n. 4 del 7 gennaio 1929** (recante "*Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie*", in G.U. n. 11 del 14 gennaio 1929), il quale sanciva la c.d. "**pregiudiziale tributaria**", **in forza della quale il procedimento penale poteva avere corso solo dopo la conclusione del procedimento tributario finalizzato all'accertamento dell'imposta**.

In altri termini, detta "**pregiudiziale tributaria**" subordinava l'azione penale alla definizione del processo tributario, prevedendo, dunque, la prevalenza di quest'ultimo sul processo penale.

La Corte Costituzionale, con la nota sentenza n. 881982, dichiarò l'illegittimità dell'**art. 21 Legge n. 4/1929 per violazione degli artt. 3, 24, e 101, comma 2, Cost.**, in quanto **tale regime risultava incompatibile con i principi costituzionali del libero convincimento (ex art. 101 Cost., secondo cui «i giudici sono soggetti soltanto alla legge») e dell'obbligatorietà dell'azione penale (ex art. 112 Cost., per cui «il Pubblico Ministero ha l'obbligo di esercitare l'azione penale»)**.

La pronuncia della Corte Costituzionale pose le premesse per **l'abrogazione della "pregiudiziale tributaria"** e impose nuovi interventi legislativi che approdarono in una direzione totalmente opposta rispetto alla precedente, in cui prevalevano l'autonomia e la celerità del sistema punitivo rispetto all'antecedente esigenza di unicità, certezza e coerenza.

➤ **La Legge n. 516/1982, di conversione del D.L. n. 429/1982 (l'abbandono della pregiudiziale tributaria e il parziale sistema del sistema del "doppio binario")**: pochi mesi dopo la pronuncia della Consulta, il Legislatore decise di **abbandonare definitivamente il sistema basato sulla "pregiudiziale tributaria"** (rimasto in vita per oltre cinquant'anni), **introducendo il sistema del "doppio binario"**, secondo cui il processo penale poteva avere inizio senza attendere il definitivo esito dell'accertamento dell'imposta evasa.

In particolare, **l'art. 12 D.L. n. 429/1982, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 516/1982** (c.d. “manette agli evasori”, in G.U. n. 216 del 7 agosto 1982) **stabiliva che:**

*«in deroga a quanto disposto dall'articolo 3 del codice di procedura penale il processo tributario non può essere sospeso; tuttavia la sentenza irrevocabile di condanna o di proscioglimento pronunciata in seguito a giudizio relativo a reati previsti in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto ha autorità di cosa giudicata nel processo tributario per quanto concerne i fatti materiali che sono stati oggetto del giudizio penale».*

La scelta del Legislatore del 1982 di svincolare l'azione penale dai preliminari e definitivi accertamenti tributari condusse ad una **tendenziale autonomia dei due procedimenti**, senza interferenze reciproche tra gli stessi, sul presupposto che tale indipendenza avrebbe impresso celerità ed efficienza sia all'accertamento penale sia all'attività di riscossione delle entrate tributarie.

Inoltre, **l'art. 12 cit. garantiva alla sentenza penale irrevocabile**, pronunciata a seguito di regolare giudizio penale, **efficacia vincolante nel processo tributario ma limitatamente ai “fatti materiali” oggetto del giudizio.**

Dunque, la Legge n. 516/1982:

- **da un lato**, nel prevedere che il processo tributario non poteva essere sospeso, abolì la precedente “pregiudiziale tributaria” così gettando le basi per l'affermazione parziale del “doppio binario” fra processo penale e processo tributario;
- **dall'altro**, nel prevedere la primazia dell'autorità del giudicato penale nel processo tributario limitatamente all'accertamento dei fatti materiali oggetto del processo penale, capovolse il precedente ordine di pregiudizialità che caratterizzava il sistema del '29.

➤ **Il codice di procedura penale del 1988:** successivamente, **il codice di rito penale del 1988 ha riscritto – ad opera degli artt. 651, 652 e 654 – la disciplina degli effetti del giudicato penale.**

Per quanto di interesse, **l'art. 654 c.p.p.**, rubricato “*Efficacia della sentenza penale di condanna o di assoluzione in altri giudizi civili o amministrativi*” – modificando l'art. 12 D.L. n. 429/1982, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 516/1982- ha previsto che:

*«Nei confronti dell'imputato, della parte civile e del responsabile civile che si sia costituito o che sia intervenuto nel processo penale, la sentenza penale irrevocabile di condanna o di assoluzione pronunciata in seguito a dibattimento ha efficacia di giudicato nel giudizio civile o amministrativo, quando in questo si controverte intorno a un diritto o a un interesse legittimo il cui riconoscimento dipende dall'accertamento degli stessi fatti materiali che furono oggetto del giudizio penale, purchè i fatti accertati siano stati ritenuti rilevanti ai fini della decisione penale e purchè la legge civile non ponga limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa».*

In altri termini, **l'art. 654 c.p.p. ha escluso espressamente l'efficacia vincolante del giudicato penale nel processo tributario a causa del limitato regime probatorio di quest'ultimo.**

➤ **Il D.Lgs. n. 74/2000 (il sistema del doppio binario):** in seguito, è entrato in vigore il **D.Lgs. n. 74/2000**, recante una “*Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205*” (in G.U, Serie Generale, n. 76 del 31 marzo 2000), il quale ha rappresentato una riforma radicale del previgente sistema penale-tributario.

In particolare, il Legislatore del 2000 ha nuovamente disciplinato i rapporti tra procedimento penale e processo tributario alla luce del **principio di specialità, riconfermando – al contempo - il principio della piena e reciproca autonomia tra i due sistemi (penale e tributario)**, con l'esclusione di qualsiasi rapporto di pregiudizialità.

Nello specifico, la riforma del 2000:

- **con l'art. 20 D.Lgs. n. 74/2000 ha introdotto la regola del c.d. "doppio binario"**, secondo cui il procedimento di accertamento ed il processo tributario non si sospendono per la pendenza del processo penale, ancorché il secondo giudizio verta sui medesimi fatti;

- **con l'art. 25 D.Lgs. n. 74/2000 ha abrogato l'art. 12 D.L. n. 429/1982**, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 516/1982 senza introdurre una nuova norma che regolasse l'efficacia probatoria del giudicato penale nel processo tributario.

L'abrogazione del citato art. **12 D.L. n. 429/1982**, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 516/1982, ha riproposto il **tema dell'efficacia da riconoscere alla pronuncia penale irrevocabile nell'ambito dei giudizi aventi ad oggetto contestazioni da parte del Fisco**.

Tuttavia, dalla lettura della Relazione di accompagnamento al D.Lgs. n. 74/2000 è possibile evincere che **alla fattispecie si dovevano applicare le ordinarie prescrizioni normative, con particolare riferimento all'art. 654 c.p.p.**

Ebbene, proprio in applicazione del dato letterale normativo dell'art. 654 c.p.p., **il tradizionale orientamento della Corte di Cassazione è stato volto ad escludere qualsivoglia efficacia della sentenza penale nell'ambito del giudizio tributario**.

Come evidenziato dai giudici di legittimità, **tale rigore interpretativo si fondava essenzialmente sul dato normativo dell'art. 654 c.p.p. ed era motivato in ragione della dichiarata peculiarità del processo tributario, in particolare da un punto di vista probatorio** (*ex multis*: Cass. n. 8719/2024; Cass. n. 14307/2021; Cass. n. 2938/2015; Cass. n. 10578/2015; Cass. n. 4924/2013; Cass. n. 8129/2012; Cass. n. 19786/2011; Cass. n. 6624/2011; Cass. n. 12022/2009).

In particolare, secondo la linea interpretativa della Suprema Corte, **l'efficacia vincolante del giudicato penale ex art. 654 c.p.p. non poteva trovare automatica applicazione al processo tributario**, sebbene i fatti esaminati in sede penale fossero gli stessi che fondavano l'accertamento degli Uffici finanziari, **in quanto nel processo tributario vigevano i limiti in materia di prova posti dall'art. 7, comma quarto, del D.Lgs. n. 546/92, e trovano ingresso, invece, anche presunzioni semplici, di per sé inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna**.

Conseguentemente, **il giudice tributario non poteva limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza definitiva in materia di reati tributari, estendendone automaticamente gli effetti con riguardo all'azione accertatrice del singolo ufficio tributario, ma, nell'esercizio dei propri autonomi poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti, doveva verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui esso è destinato ad operare**.

Da tanto ne discendeva che **l'imputato assolto in sede penale**, anche con formula piena, per non aver commesso il fatto o perché il fatto non sussiste, **poteva essere comunque ritenuto responsabile fiscalmente qualora l'atto impositivo risultava fondato su validi indizi, insufficienti per un giudizio di responsabilità penale, ma adeguati, fino a prova contraria, nel giudizio tributario**.

Ebbene, **l'affermata indipendenza fra i due giudizi, di fatto, ha determinato la reciproca irrilevanza dei relativi esiti che, spesso, comportavano decisioni contrastanti in relazione al medesimo soggetto e ai medesimi fatti**.

➤ **L'art. 21-bis D.Lgs. n. 74/2000 (il giudicato penale è rilevabile nel processo tributario)**: al fine di superare le criticità del sistema del "doppio binario" e ridurre le incongruenze tra i due giudizi, il **D.Lgs. 87/2024 ha introdotto il nuovo art. 21-bis nel D.Lgs. n. 74/2000**, rubricato "*Efficacia delle sentenze penali nel processo tributario e nel processo di Cassazione*", prevedendo che **il giudicato penale di assoluzione sia vincolante per il giudice tributario**.

In particolare, il nuovo art. 21-bis cit. così dispone:

«**1. La sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, pronunciata in seguito a dibattimento nei confronti del medesimo soggetto e sugli stessi**

*fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario, ha, in questo, efficacia di giudicato, in ogni stato e grado, quanto ai fatti medesimi.*

**2.** *La sentenza penale irrevocabile di cui al comma 1 può essere depositata anche nel giudizio di Cassazione fino a quindici giorni prima dell'udienza o dell'adunanza in camera di consiglio.*

**3.** *Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano, limitatamente alle ipotesi di sentenza di assoluzione perché il fatto non sussiste, anche nei confronti della persona fisica nell'interesse della quale ha agito il dipendente, il rappresentante legale o negoziale, ovvero nei confronti dell'ente e società, con o senza personalità giuridica, nell'interesse dei quali ha agito il rappresentante o l'amministratore anche di fatto, nonché nei confronti dei loro soci o associati.».*

**Dunque, l'efficacia vincolante del giudicato penale ha effetto nel processo tributario, in ogni stato e grado, quanto ai fatti medesimi, allorquando la sentenza penale irrevocabile:**

- **sia di assoluzione piena (pronunciata con le formule “perché il fatto non sussiste” o “l'imputato non lo ha commesso”);**
- **sia emessa a seguito di dibattimento**, senza distinzione tra giudizio ordinario, direttissimo o immediato;
- **sia stata pronunciata nei confronti del medesimo soggetto e sugli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario:** la nuova norma statuisce che i fatti esaminati dalla sentenza penale irrevocabile devono riguardare lo stesso soggetto ed essere gli stessi che fondano l'accertamento. Conseguentemente, se i fatti non sussistono ai fini del reato, gli stessi non avranno efficacia e validità neppure per la ripresa fiscale effettuata dall'Amministrazione.

**Inoltre, come previsto al comma 3 dell'art. 21-bis cit., la sentenza irrevocabile di assoluzione, limitatamente alla formula assolutoria “perché il fatto non sussiste”, ha efficacia di giudicato anche nel processo tributario relativo:**

- **alla persona fisica nell'interesse della quale ha agito il dipendente, il rappresentante legale o negoziale;**
- **all'ente e società, nonché nei confronti dei soci o associati dell'ente e società**, con o senza personalità giuridica, nell'interesse dei quali ha agito il rappresentante o l'amministratore anche di fatto.

Con riferimento all'efficacia temporale del nuovo art. 21-bis D.Lgs. n. 74/2000, si evidenzia che, ai sensi dell'art. 5 D.Lgs. n. 87/2024, **le modifiche in tema di efficacia delle sentenze penali nel processo tributario si applicano a decorrere dal 29 giugno 2024.**

Proprio in relazione all'efficacia temporale dell'art. 21-bis cit., la Corte di Cassazione ha sancito l'importante principio secondo cui, in virtù dello **ius superveniens**, anche la sentenza penale di assoluzione divenuta definitiva prima dell'entrata in vigore della riforma delle sanzioni ha efficacia di giudicato nel giudizio tributario ancora pendente.

In particolare, come chiarito in più occasioni dalla Corte di Cassazione, **il nuovo art. 21-bis del D. Lgs. n. 74/2000**, introdotto dal D.Lgs. n. 87/2024, **si applica anche nei casi in cui la sentenza penale dibattimentale di assoluzione sia divenuta irrevocabile prima dell'entrata in vigore del citato D.Lgs. n. 87/2024 (ossia prima del 29 giugno 2024), purché, in tale data, sia ancora pendente il relativo giudizio tributario.**

Per completezza espositiva si segnala che l'art. 21-bis D.Lgs. n. 74/2000 risulta integralmente trasposto nell'art. 119 D.Lgs. n. 175/2024 (c.d. Testo unico della giustizia tributaria), vigente dal 1° gennaio 2026.

## **1.2) ULTERIORI E RECENTI INTERVENTI LEGISLATIVI**

Al fine di offrire una soluzione sistemica e definitiva alle problematiche connesse all'applicazione del principio del *ne bis in idem*, **il Legislatore**, oltre ad aver previsto l'introduzione dell'art. 21-bis nel D.Lgs. n. 74/2000, **è altresì intervenuto mediante l'introduzione e/o la modifica delle seguenti disposizioni normative:**

- **art. 13, comma 3, D.Lgs. n. 74/2000:** modificato dal D.Lgs. n. 87/2024, con decorrenza dal 29 giugno 2024.

Nello specifico, **il nuovo comma 3 dell'art. 13 D.Lgs. n. 74/2000**, rubricato "Cause di non punibilità. Pagamento del debito tributario", **così dispone:**

*«Qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, è dato un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo. In tal caso la prescrizione è sospesa. Il Giudice ha facoltà di prorogare tale termine una sola volta per non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario, ferma restando la sospensione della prescrizione. »;*

- **art. 20, comma 1-bis, D.Lgs. n. 74/2000:** introdotto dal D.Lgs. n. 87/2024, con decorrenza dal 29 giugno 2024.

Nello specifico, **il nuovo comma 1-bis dell'art. 20 D.Lgs. n. 74/2000**, rubricato "Rapporti tra procedimento penale e processo tributario", **così dispone:**

*«Le sentenze rese nel processo tributario, divenute irrevocabili, e gli atti di definitivo accertamento delle imposte in sede amministrativa, anche a seguito di adesione, aventi a oggetto violazioni derivanti dai medesimi fatti per cui è stata esercitata l'azione penale, **possono essere acquisiti nel processo penale ai fini della prova del fatto in essi accertato.**».*

Dalla lettura del neo-introdotto comma 1-bis cit. emerge che **il Legislatore ha inteso riconoscere valenza probatoria:**

- **alle sentenze tributarie irrevocabili rispetto alla ricostruzione del fatto posto a fondamento dell'illecito penale;**
- **agli atti di definitivo accertamento delle imposte in sede amministrativa, anche a seguito di adesione.**

Per completezza espositiva si segnala che l'art. 20 D.Lgs. n. 74/2000 risulta integralmente trasposto nell'art. 97 D.Lgs. n. 173/2024 (c.d. Testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali), vigente dal 1° gennaio 2026;

- **art. 21-ter D.Lgs. n. 74/2000:** introdotto dal D.Lgs. n. 87/2024, con decorrenza dal 29 giugno 2024.

Nello specifico, **il nuovo art. 21-ter D.Lgs. n. 74/2000**, rubricato "Applicazione ed esecuzione delle sanzioni penali e amministrative", **così dispone:**

*«Quando, per lo stesso fatto è stata applicata, a carico del soggetto, una sanzione penale ovvero una sanzione amministrativa o una sanzione amministrativa dipendente da reato, il giudice o l'autorità amministrativa, al momento della determinazione delle sanzioni di propria competenza e al fine di ridurre la relativa misura, tiene conto di quelle già irrogate con provvedimento o con sentenza assunti in via definitiva.».*

Tale disposizione riguarda l'applicazione ed esecuzione delle sanzioni penali ed amministrative relative ai reati tributari e prevede che, nel determinare la sanzione da applicare, **il giudice o l'autorità amministrativa debbano tenere conto di eventuali sanzioni (penali o amministrative) già irrogate per lo stesso fatto, al fine di evitare un cumulo eccessivo.**

Per completezza espositiva si evidenzia che l'art. 21-ter D.Lgs. n. 74/2000 risulta integralmente trasposto nell'art. 124 D.Lgs. n. 175/2024 (c.d. Testo unico della giustizia tributaria), vigente dal 1° gennaio 2026;

- **art. 9-bis Legge n. 212/2000 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente):** introdotto dal D.Lgs. n. 219/2023, con decorrenza dal 18 gennaio 2024.

Nello specifico, **il nuovo art. 9-bis Legge n. 212/2000**, rubricato “*Divieto di bis in idem nel procedimento tributario*”, **così dispone:**

*«Salvo che specifiche disposizioni prevedano diversamente e ferma l'emendabilità di vizi formali e procedurali, il contribuente ha diritto a che l'amministrazione finanziaria eserciti l'azione accertativa relativamente a ciascun tributo una sola volta per ogni periodo d'imposta.»*

Come si legge nella relazione illustrativa al D.Lgs. n. 219/2023, l'introduzione del nuovo art. 9-bis cit. è volta ad **assicurare il pieno e coerente rispetto del divieto di bis in idem all'interno del procedimento tributario.**

A tal fine, il citato art. 9-bis Legge n. 212/2000 richiede espressamente che, salvo determinate eccezioni, **l'azione accertativa sia svolta:**

- **una sola volta;**
- **per ogni tributo;**
- **per ogni periodo d'imposta;**

- **art. 10-ter Legge n. 212/2000 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente):** introdotto dal D.Lgs. n. 219/2023, con decorrenza dal 18 gennaio 2024.

Nello specifico, **il nuovo art. 10-ter Legge n. 212/2000**, rubricato “*Principio di proporzionalità nel procedimento tributario*”, **così dispone:**

*«1. Il procedimento tributario bilancia la protezione dell'interesse erariale alla percezione del tributo con la tutela dei diritti fondamentali del contribuente, nel rispetto del principio di proporzionalità.*

*2. In conformità al principio di proporzionalità, l'azione amministrativa deve essere necessaria per l'attuazione del tributo, non eccedente rispetto ai fini perseguiti e non limitare i diritti dei contribuenti oltre quanto strettamente necessario al raggiungimento del proprio obiettivo.*

*3. Il principio di proporzionalità di cui ai commi 1 e 2 si applica anche alle misure di contrasto dell'elusione e dell'evasione fiscale e alle sanzioni tributarie.»*

L'introduzione di una norma che riconosce la rilevanza del principio di proporzionalità all'interno del procedimento tributario risponde all'esigenza di realizzare vari obiettivi, rafforzando la protezione dei diritti del contribuente nel quadro di un loro **complessivo bilanciamento rispetto all'esigenza di attuazione dell'interesse erariale al prelievo tributario.**

Come si è anticipato e si approfondirà meglio nel prosieguo, **nonostante i recenti interventi legislativi** finalizzati a fornire una risposta definitiva alle problematiche connesse all'applicazione del principio del *ne bis in idem*, **continuano a sussistere rilevanti criticità in merito al coordinamento tra il sistema penale e quello tributario.**

## **2) IL “DOPPIO BINARIO” PENALE-TRIBUTARIO: QUESTIONI APPLICATIVE E PROFILI PROBLEMATICI**

**Il sistema del doppio binario penale-tributario**, storicamente fondato sull'autonomia dei rispettivi procedimenti, **ha dato origine a significative criticità**, sia sotto il profilo dell'efficacia del sistema repressivo, sia con riguardo alla coerenza con i principi costituzionali e sovranazionali.

Ed invero, **nonostante i recenti interventi legislativi** – tra cui, in particolare, l'introduzione dell'art. 21-bis nel D.Lgs. n. 74/2000 ad opera del D.Lgs. n. 87/2024 – **persistono incertezze di ordine sistematico e applicativo** che rendono necessaria una riforma volta a garantire la

coerenza dell'attuale impianto normativo con i principi costituzionali e sovranazionali, nonché con le esigenze di certezza del diritto e di effettività della tutela giurisdizionale.

Nello specifico, **le principali problematiche ancora irrisolte sono le seguenti:**

- **ambito di applicazione dell'art. 21-bis D.Lgs. n. 74/2000**: il perimetro applicativo del nuovo art. 21-bis D.Lgs. n. 74/2000 è oggetto di un contrasto giurisprudenziale in seno alla Corte di Cassazione:

- **secondo un primo orientamento**, l'efficacia del giudicato assolutorio *ex art. 21-bis cit.* riguarda sia le sanzioni che il presupposto impositivo relativo ai medesimi fatti su cui è intervenuta l'assoluzione penale, determinando l'automatica caducazione della pretesa fiscale fondata sui medesimi fatti;

- **secondo un diverso orientamento (non condivisibile)**, ispirato alla logica del "doppio binario" (per cui i due processi penale e tributario restano separati e autonomi nelle loro determinazioni), l'efficacia del giudicato assolutorio *ex art. 21-bis cit.* si riferisce esclusivamente al trattamento sanzionatorio e non riguarda l'imposta. In tale prospettiva, la sentenza penale di assoluzione rileva come mero elemento di prova valutabile dal giudice tributario;

- **legittimità costituzionale dell'art. 21-bis D.Lgs. n. 74/2000**: la Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Piemonte ha sollevato la questione di legittimità costituzionale dell'art. 21-bis *cit.* in riferimento agli artt. 3 e 24 della Costituzione (Reg. Ord. n. 79/2025), in quanto la citata disposizione:

- comprometterebbe il diritto di difesa dell'Agenzia delle Entrate in relazione all'interesse alla corretta riscossione delle imposte ed al recupero dell'evasione fiscale;

- ed introdurrebbe irragionevoli disparità di trattamento tra gli effetti assolutori extra penali per reati non tributari e quelli per reati tributari;

- **operazioni oggettivamente e soggettivamente inesistenti**: le principali criticità tra i due sistemi (penale e tributario) riguardano:

- la diversa qualificazione giuridica di tali operazioni;

- il diverso standard probatorio richiesto;

- **causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto**: tale causa di non punibilità riguarda esclusivamente l'aspetto penale del reato, mentre le obbligazioni di natura tributaria e le relative sanzioni amministrative rimangono valide e devono essere adempiute.

In altri termini, la suddetta causa di non punibilità opera solo nell'ambito del diritto penale, mentre le conseguenze di natura tributaria (obbligazioni e sanzioni) restano valide e devono essere gestite secondo le norme specifiche del diritto tributario;

- **effetti dell'adesione alla "rottamazione-quater"**: tale definizione agevolata determina l'estinzione del giudizio tributario e la cessazione della materia del contendere in ambito fiscale; mentre, non comporta l'estinzione del reato né incide sulla responsabilità penale.

Ciò implica che, nonostante la regolarizzazione fiscale, il procedimento penale prosegue, determinando potenziali conflitti tra le decisioni dei giudici tributari e quelle dei giudici penali.

Le suddette questioni, che continuano a sollevare rilevanti profili di criticità sotto il profilo normativo e sistematico, saranno oggetto di analisi approfondita nei capitoli successivi della presente relazione.

## **2.1) IL PERIMETRO APPLICATIVO DELL'ART. 21-BIS D.LGS. N. 74/2000**

**L'ambito di applicazione del nuovo art. 21-bis D.Lgs. n. 74/2000 è oggetto di un contrasto interpretativo in seno alla giurisprudenza di legittimità.**

Nello specifico, sugli effetti nel processo tributario, anche di Cassazione, della sentenza penale irrevocabile di assoluzione dal reato tributario, emessa ad esito del dibattimento con formula perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, il tutto alla luce della innovazione apportata dall'art. 21-bis D.Lgs. n. 74/2000, **si è, da ultimo, espressa la Corte di Cassazione, con**

**l'ordinanza interlocutoria n. 5714 del 4 marzo 2025, che, preso atto che la questione risulta controversa, ha rimesso gli atti alla Prima Presidente affinché valuti l'interessamento delle Sezioni Unite.**

In particolare, con la citata ordinanza interlocutoria, la Corte di legittimità ha delineato le coordinate ermeneutiche che connotano i due contrapposti orientamenti giurisprudenziali:

➤ secondo un **primo orientamento** (*ex multis*: Cass. n. 936/2025; Cass. 1021/2025; Cass. n. 23570/2024; Cass. n. 23609/2024; Cass. 21584/2024; Cass. n. 30675/2024; Cass. n. 30814/2024), **l'efficacia del giudicato assolutorio ex art. 21-bis D.Lgs. n. 74/2000 riguarda sia le sanzioni che il presupposto impositivo relativo ai medesimi fatti su cui è intervenuta l'assoluzione penale; pertanto, se i fatti non sussistono in sede penale, viene meno anche il presupposto impositivo delle pretese fiscali ed il giudice tributario è "esonerato" dall'accertamento della sussistenza (o meno) dell'obbligazione tributaria.** Naturalmente, il giudicato penale deve avere ad oggetto i medesimi fatti oggetto di valutazione del processo tributario e l'assoluzione deve avvenire con la formula indicata ("perché il fatto non sussiste" o "l'imputato non lo ha commesso") pronunciata in seguito a dibattimento.

Occorre evidenziare che **il suddetto orientamento:**

– **trova conferma nella Relazione illustrativa al D.Lgs. n. 87/2024** (che ha introdotto l'art. 21-bis nel D.Lgs. n. 74/2000);

– **risulta ulteriormente supportato dalla trasposizione dell'attuale art. 21-bis cit. nel futuro art. 119 del Testo unico della giustizia tributaria** (D.Lgs. n. 175/2024), con efficacia del 1° gennaio 2026: si tratta, infatti, di una disposizione avente generale rilevanza nel processo tributario (non limitata alle sole sanzioni);

➤ secondo un **diverso orientamento**, fondato sulla logica del "doppio binario" (per cui i due processi penale e tributario restano separati ed autonomi nelle loro determinazioni), **l'accertamento dell'imposta rimarrebbe autonomo e la sentenza penale di assoluzione costituirebbe solo un elemento di prova valutabile dal giudice tributario.**

Secondo detto orientamento, dunque, l'art. 21-bis cit. sarebbe stato introdotto per armonizzare soltanto le sanzioni, evitando il rischio di duplicazione.

**Siffatta interpretazione restrittiva è stata per la prima volta adottata dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 3800 del 14 febbraio 2025**, con cui i giudici di legittimità hanno affermato il principio secondo cui la sentenza penale dibattimentale di assoluzione ha, nel processo tributario, efficacia di giudicato quanto ai fatti materiali e si riferisce, alla luce di una interpretazione letterale, **esclusivamente alle sanzioni tributarie e non all'accertamento dell'imposta**, rispetto alla quale la sentenza penale assolutoria ha rilievo come elemento di prova, oggetto di autonoma valutazione da parte del giudice tributario unitamente agli altri elementi di prova introdotti nel giudizio.

Ebbene, **la soluzione interpretativa proposta dal secondo orientamento nonché dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 3800/2025 non appare convincente**, sollevando profili di incoerenza con il quadro normativo, con i principi generali dell'ordinamento penal-tributario e, prima ancora, con la *ratio legis* ispiratrice della recente riforma di cui al D.Lgs. n. 87/24.

In particolare, **tale soluzione presta il fianco alle seguenti obiezioni:**

- **in primo luogo**, non si può operare una scissione tra l'imposta e le sanzioni stante il carattere di accessorietà di queste ultime.

Ed invero, siffatta interpretazione non valorizza il rapporto di **stretta accessorietà che lega le imposte e le sanzioni nel procedimento tributario**. Peraltro, l'art. 21-bis D.Lgs. n. 74/2000 fa espresso riferimento all'efficacia di giudicato relativa ai **fatti materiali accertati in sede penale**, attribuendo rilievo alla **valenza univoca** di tale "*accertamento materiale dei fatti*" quale che sia la sede processuale e privilegiando, a tal fine, la sede penale come quella più efficace per l'accertamento dei fatti materiali controversi.

**Non si tratta di operare un automatismo nell'applicare il giudicato penale al giudizio tributario, ma si tratta di affermare - per logica di non contraddizione e di coerenza**

**decisoria - la valenza univoca, a determinate condizioni, di un “accertamento materiale” quale che sia la sede processuale.** E ciò, non risulta assolutamente in contrasto con la necessità di assicurare l’attuazione delle norme fiscali per realizzare la “giusta imposizione”, nell’equilibrio tra dovere contributivo e principio di capacità contributiva.

In altri termini, **l’affermazione secondo cui l’art. 21-bis D.Lgs. n. 74/2000 avrebbe una matrice esclusivamente sanzionatoria**, inserendosi *«nei principi e direttive mirate alla nuova determinazione dell’assetto sanzionatorio e penale»*, **non può ritenersi condivisibile in quanto non considera che la ratio della norma è proprio quella di fornire una valenza univoca, a determinate condizioni, di un “accertamento materiale” quale che sia la sede processuale;**

- **peraltro**, tale interpretazione **si contrappone alla ratio della riforma**, evincibile dal criterio direttivo della Legge delega n. 111/2023 e resa esplicita dalla relazione illustrativa al D.Lgs. n. 87/2024 (che - si ribadisce- ha introdotto l’art. 21-bis D.Lgs. n. 74/2000) nonché, da ultimo, chiarita dal Legislatore delegato (nella persona del viceministro Maurizio Leo) alla cerimonia di inaugurazione dell’Anno Giudiziario Tributario.

Più nello specifico, **l’interpretazione fornita dalla sentenza n. 3800/2025 e, in generale, dall’orientamento giurisprudenziale in commento, contrasta con la ratio della riforma** che è quella di rafforzare l’integrazione dei sistemi sanzionatori nella prospettiva del rispetto del principio del *ne bis in idem*.

Dunque, a parte la formulazione letterale e la collocazione, **resta comunque ben ferma e assai significativa l’importanza della voluntas legis.**

**Tanto chiarito, preso atto del sopra delineato contrasto giurisprudenziale, la Corte di Cassazione, con l’ordinanza interlocutoria n. 5714 del 4 marzo 2025, ha statuito quanto segue:**

*«Il Collegio ritiene, in conclusione, che, considerati la non uniformità delle decisioni assunte e la rilevanza dei principi sottesi, di ambito generale, possano ricorrere i presupposti per una pronuncia delle Sezioni Unite della Corte ai sensi dell’art. 374, secondo comma, c.p.c., in merito all’ambito di efficacia dall’art. 21-bis d.lgs. n. 74/2000, introdotto dall’art. 1, comma 1, lett. m), d.lgs. 14 giugno 2024, n. 87, in vigore dal 29 giugno 2024, quindi trasposto nell’art. 119 del Testo unico della giustizia tributaria (D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175), vigente dal 1° gennaio 2026, sia in relazione al profilo della estensione anche al rapporto impositivo degli effetti della sentenza penale irrevocabile di assoluzione dal reato tributario, emessa ad esito del dibattimento con la formula “perché il fatto non sussiste”, sia in ordine alla applicabilità della nuova disciplina alla ipotesi di assoluzione con la formula prevista dal secondo comma dell’art. 530 del codice di procedura penale.*

*È opportuno, pertanto, ai sensi del richiamato art. 374, secondo comma, c.p.c., rimettere gli atti alla Prima Presidente per le sue determinazioni in ordine alla eventuale assegnazione del ricorso alle sezioni unite per questione di massima di particolare importanza. ».*

**Per completezza espositiva, si segnala che l’udienza dinanzi alle Sezioni Unite della Corte di Cassazione è fissata alla data del 7 ottobre 2025.**

**Alla luce delle suesposte considerazioni, è evidente che il tema dell’efficacia di giudicato della sentenza penale nel processo tributario ex art. 21-bis D.Lgs. n. 74/2000 rappresenta una questione tuttora controversa.**

**Ed invero, nonostante il recente intervento riformatore del Legislatore, persistono significative criticità con riferimento al coordinamento tra il procedimento penale e quello tributario.**

## **2.2) LA QUESTIONE DI LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE DELL’ART. 21-BIS D.LGS. N. 74/2000 IN RELAZIONE AGLI ARTT. 3 E 24 DELLA COSTITUZIONE**

**Con l'ordinanza n. 64 del 10 marzo 2025, la Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Piemonte ha sollevato la questione di legittimità costituzionale dell'art. 21-bis D.Lgs. n. 74/2000 in riferimento agli artt. 3 e 24 della Costituzione.**

Nello specifico, come si legge nell'ordinanza, **i dubbi di legittimità costituzionale dell'art. 21-bis D.Lgs. n. 74/2000 riguardano, in primo luogo, la coerenza della disposizione citata con l'art. 24 Cost.**, in quanto la neo introdotta disposizione lederebbe **«il diritto di difesa dell'Agenzia delle Entrate in relazione all'interesse, di cui è portatrice concreta, alla corretta riscossione delle imposte ed al recupero dell'evasione fiscale»**.

Secondo i giudici piemontesi, inoltre, l'art. 21-bis cit. introduce **«una non ragionevole disparità di trattamento tra gli effetti assolutori extra penali per reati non tributari e quelli per reati tributari»**.

Ciò in quanto, mentre la sentenza penale di assoluzione (ex art. 652 c.p.p.) può incidere nei giudizi civili e amministrativi solo se il danneggiato si sia costituito parte civile o sia stato posto in condizione di farlo; al contrario, in base all'art. 21-bis cit. ciò non avviene, con irragionevole disparità tra situazioni assolutamente comparabili.

**Ed ancora**, secondo i giudici di merito, l'art. 21-bis D.Lgs. n. 74/2000 determinerebbe un'irragionevole differenziazione, oltre che tra sentenze penali di assoluzione per reati tributari e reati extra-tributari, anche tra sentenze penali di assoluzione e sentenze penali di condanna, per le quali non si prevede analogo automatismo.

In tal senso, secondo la C.G.T. di secondo grado del Piemonte:

*«Ulteriore irragionevolezza, sempre in relazione all'articolo 3 della Costituzione, emerge per l'ingiustificata disparità di trattamento rispetto alla sentenza pensale di condanna, di cui l'Agenzia non può giovare con analogo automatismo»*.

Alla luce di tutte le suesposte considerazioni, **la C.G.T. di secondo grado del Piemonte, con la citata ordinanza n. 64/2025, ritenendo rilevante e non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 21-bis D.Lgs. n. 74/2000 per contrarietà agli artt. 3 e 24 Cost.**, ha ritenuto opportuno sospendere il giudizio e rimettere gli atti alla Corte Costituzionale.

**La rimessione alla Consulta della questione di legittimità costituzionale dell'art. 21-bis D.Lgs. n. 74/2000 evidenzia una tensione strutturale nel rapporto tra processo penale e processo tributario**, accentuata dal recente intervento normativo.

È chiaro, dunque, che, **in assenza di una disciplina organica sul coordinamento tra i due sistemi (penale e tributario), l'art. 21-bis D.Lgs. n. 74/2000 rischia di generare disallineamenti applicativi e criticità interpretative, soprattutto alla luce della profonda eterogeneità tra i criteri probatori e le regole di riparto dell'onere della prova che connotano il procedimento penale e quello tributario.**

In definitiva, la questione del cosiddetto “doppio binario” rappresenta un nodo irrisolto, continuando a generare rilevanti criticità applicative. Ed invero, **anche laddove il Legislatore è intervenuto** - al fine di offrire una soluzione definitiva alle problematiche connesse all'applicazione del principio del *ne bis in idem* - **introducendo l'art. 21-bis D.Lgs. n. 74/2000, tale disposizione:**

- **è stata interpretata dalla giurisprudenza di legittimità in modo restrittivo**, nella misura in cui si è ritenuto che l'efficacia del giudicato assolutorio ex art. 21-bis cit. si riferisce esclusivamente al trattamento sanzionatorio e non riguarda l'imposta;
- **è stata rimessa alla Corte Costituzionale**, affinché valuti la sua conformità ai principi sanciti dagli artt. 3 e 24 della Costituzione.

### **2.3) OPERAZIONI OGGETTIVAMENTE E SOGGETTIVAMENTE INESISTENTI: DIFFERENZE E CRITICITÀ TRA IL PROCEDIMENTO PENALE E QUELLO TRIBUTARIO**

Come anticipato, **le operazioni oggettivamente e soggettivamente inesistenti rappresentano una delle principali aree di tensione tra diritto penale e diritto tributario**, in quanto si collocano al crocevia tra accertamento fiscale e responsabilità penale.

L'art. 1, comma 1, lett. a), D.Lgs. n. 74/2000 fornisce una **definizione** fondamentale, chiarendo che per **“fatture o altri documenti per operazioni inesistenti”** si intendono:

*«(...) le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi».*

In altri termini, ai sensi di tale definizione, per **“fatture o altri documenti per operazioni inesistenti”** si intendono quelli:

- emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate, in tutto o in parte (**inesistenza oggettiva**);
- che riportano corrispettivi o IVA in misura superiore a quella reale (**sovrafatturazione**);
- ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi (**inesistenza soggettiva**).

A tale tripartizione (inesistenza oggettiva, sovrafatturazione; inesistenza soggettiva), la giurisprudenza di legittimità ha aggiunto una quarta categoria: la c.d. **inesistenza giuridica dell'operazione**.

Nello specifico, la **Corte di Cassazione, Sez. Terza Penale, con la sentenza n. 45114/2022**, ha così affermato:

**«Ai fini dell'esame della questione, appare utile osservare, innanzitutto, che, come più volte affermato dalla giurisprudenza, fatture per operazioni inesistenti sono anche "quelle che si connettono, ad esempio, al compimento di un negozio giuridico apparente diverso da quello realmente intercorso tra le parti (inesistenza giuridica per simulazione relativa)" (cfr., in particolare, Sez. 3, n. 1996 del 25/10/2007, dep. 2008, Figura, Rv. 238547-01, e Sez. 3, n. 1998 del 15/11/2019, dep. 2020, Moiseev, Rv. 278378-01).**

*A fondamento di questa conclusione si muove dalla disposizione di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 1, comma 1, lettera a), secondo il quale per fatture o altri documenti per operazioni inesistenti si intendono quelli "emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi".*

**Sulla base di questa previsione normativa, precisamente, si è affermato da tempo il "principio secondo il quale oggetto della sanzione di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 2 è ogni tipo di divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale, tenuto conto dello speciale coefficiente di insidiosità che si connette all'utilizzazione della falsa fattura" (così, in motivazione §3 dei Motivi della Decisione, Sez. 3, n. 1996 del 25/10/2007, dep. 2008, Figura, Rv. 238547-01).**

*E, più di recente, si è ribadito e puntualizzato: "La fattura, al pari di tutti gli elementi equipollenti, deve contenere una rappresentazione veritiera di tutti gli elementi in grado di incidere su aspetti fiscalmente rilevanti, sicché' assume rilevanza anche l'inesistenza giuridica, la quale si verifica ogniqualevolta la divergenza tra realtà e rappresentazione riguardi la natura della prestazione documentata in fattura (è il caso in cui l'oggetto del negozio giuridico indicato sia diverso da quello effettivamente realizzato) con ciò determinandosi una alterazione del contenuto del documento contabile" (così, in motivazione, § 3 del Considerato in Diritto, Sez. 3, n. 1998 del 15/11/2019, dep. 2020, Moiseev, Rv. 278378-01).* ».

In altri termini, i giudici di legittimità hanno chiarito che **anche i negozi giuridici solo apparentemente corrispondenti alla realtà contrattuale tra le parti**, come nelle ipotesi di simulazione relativa, **integrano l'ipotesi di fattura per operazione inesistente**, con rilevanza

ai fini delle imposte dirette, IRAP e IVA. Tale posizione si fonda sull'idea **che qualsiasi divergenza tra realtà economico-giuridica e rappresentazione documentale costituisce fonte di responsabilità penale e fiscale.**

In questo senso si colloca la consolidata giurisprudenza di legittimità (*ex multis*: Cass., Sez. terza penale, n. 1996/2008; Cass., Sez. terza penale, n. 13975/2008; Cass., Sez. terza penale, n. 21996/2018), secondo cui **è sanzionabile penalmente qualsiasi divergenza tra realtà commerciale e rappresentazione documentale, in ragione del particolare grado di insidiosità che connota l'utilizzo della fattura falsa.**

La suddetta criticabile interpretazione è stata recepita anche dalla giurisprudenza tributaria.

In particolare, **la Corte di Cassazione, Sez. Tributaria, con l'ordinanza n. 13122/2020, ha affermato**, limitatamente ai fini IRAP e IVA (a differenza del penale), che:

*«Gli esiti della giurisprudenza di questa Corte successivi alla cd. legge Biagi, convergono tutti nell'affermare che il contratto di somministrazione di manodopera illecita, seppure sotto la veste (apparente) di contratto di appalto, continua, pur dopo l'intervento legislativo del 2003, ad essere viziato di nullità con i conseguenti effetti sul rapporto di lavoro tra somministratore e lavoratore (sui quali, cfr. Sez. U. 07/02/2018, n. 2990) e, quindi, sui debiti fiscali ai fini Irap ed Iva, per i quali è ritenuto irrilevante la richiesta del lavoratore, mediante ricorso giudiziale a norma dell'articolo 414 c.p.c., di costituire il rapporto di lavoro alle dipendenze del soggetto che ne ha utilizzato la prestazione (in termini, Cass., Ordinanza 28/07/2017, n. 18808 e Sez. 5, Sentenza n. 31720 del 07/12/2018, Rv. 651778-01; conf., ordd. 17/01/2018, n. 938; 27/07/2018, n. 19966 e 12/11/2018, n. 28953).».*

Più di recente, **la Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 21090/2024**, ha accolto un'interpretazione più estensiva, **estendendo tale principio anche ai fini delle imposte dirette, oltre che per IRAP e IVA (come per il penale).**

Con tale pronuncia, i giudici di legittimità hanno affermato che **il giudice tributario può qualificare autonomamente l'operazione economica sottostante il contratto**, anche se certificata in sede civilistica, **purché vi sia un atto o fatto rivelatore di capacità contributiva ex art. 53 Cost., confermando l'autonomia della giurisdizione tributaria nel qualificare l'obbligazione fiscale.**

A fronte di questo scenario interno, si inserisce la nota sentenza della Corte UE (sentenza C-114/2022, depositata il 25 maggio 2023), la quale ha tracciato un limite importante: **anche in presenza di un'operazione nulla o simulata, il diritto alla detrazione dell'IVA non può essere negato se l'operazione:**

- **è stata effettivamente realizzata;**
- **non ha finalità elusive o fraudolente;**
- **e non costituisce abuso del diritto.**

Tale principio affermato dalla Corte UE si pone in contrasto con gli orientamenti interni più rigidi, imponendo un riequilibrio tra esigenze di contrasto all'evasione e tutela del legittimo diritto alla detrazione.

Sullo sfondo di questa complessa stratificazione normativa e giurisprudenziale, emergono le **divergenze sistemiche tra procedimento penale e tributario.**

Come si dirà meglio nel prosieguo, **le principali criticità risiedono:**

- **nella diversa qualificazione delle operazioni oggettivamente e soggettivamente inesistenti nei due sistemi (penale e tributario);**
- **nel diverso standard probatorio richiesto nei due sistemi (penale e tributario).**

**2.3.1) La diversa qualificazione delle operazioni oggettivamente e soggettivamente inesistenti in ambito penale e tributario**

Come anticipato, nel procedimento penale e in quello tributario vi è una **diversa qualificazione delle operazioni oggettivamente e soggettivamente inesistenti**, la quale si traduce in effetti differenti.

Nello specifico:

➤ **in ambito tributario: l'inesistenza della fattura può essere:**

- **oggettiva** (se la stessa documenta operazioni in realtà mai avvenute, in tutto o in parte);
- **ovvero soggettiva** (qualora l'operazione documentata sia in realtà intercorsa fra soggetti diversi da quelli risultanti dalla fattura medesima). In tal caso, **le conseguenze fiscali sono:**
  - **la deducibilità di costi** (anche laddove l'acquirente sia consapevole che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta);
  - **la detraibilità dell'IVA** salvo che l'Amministrazione non dimostri la mala fede della cessionaria.

In particolare, il fenomeno evasivo riconducibile alle fatture soggettivamente inesistenti non rileva, per ciò che attiene all'utilizzatore poiché, trattandosi di fatture rappresentanti comunque operazioni oggettivamente vere, i costi in esse rappresentati sono reali, inerenti ed effettivamente sostenuti dal destinatario del documento, per cui, laddove siano certi e precisi, nulla osta alla loro deducibilità sul piano fiscale.

Tale differenziazione trova fondamento nella **specificità del sistema tributario, che si basa sul meccanismo delle presunzioni e su una diversa ripartizione dell'onere probatorio** tra Amministrazione finanziaria e contribuente **a seconda che venga in rilievo un'operazione oggettivamente o soggettivamente inesistente;**

➤ **in ambito penale: le operazioni oggettivamente e soggettivamente inesistenti sono considerate equivalenti**, con la conseguenza che i costi relativi a tali operazioni sono sempre esclusi dalla deducibilità ai fini delle imposte sui redditi.

Nello specifico, **l'art. 2 D.Lgs. n. 74/2000 non opera alcuna distinzione tra inesistenza oggettiva o soggettiva, poiché l'oggetto della sanzione è ogni divergenza tra realtà commerciale e sua espressione.**

Ed invero, la giurisprudenza di legittimità (*ex multis*: Cass., Sez. Terza Penale, n. 13096/2023; Cass., Sez. Terza Penale, n. 1998/2020; Cass., Sez. Terza Penale, n. 12680/2020; Cass., Sez. Terza Penale, n. 52411/2018) ha più volte ribadito tale principio, evidenziando che **la normativa penale mira a contrastare in modo rigoroso l'emissione e l'utilizzo di fatture o documenti per operazioni inesistenti, senza operare distinzioni tra le diverse tipologie di inesistenza.**

Sul punto, è opportuno citare la **sentenza della Corte di Cassazione, Sez. Terza Penale, n. 36849/2023**, ove così si legge:

**«(...) la natura di operazione inesistente a riconducibile sia all'ipotesi in cui raffare" documentato con le fatture sia oggettivamente inesistente, nel senso che lo stesso non si è mai verificato, sia nel caso in cui, come verificatosi nella fattispecie, la prestazione di beni o servizi di cui si tratta è bensì avvenuta ma fra soggetti diversi rispetto a quelli indicati nella fattura emessa; si parla, infatti, in questo secondo caso di operazione soggettivamente inesistente, ma la distinzione non ha alcun effetto sul piano penale (cfr. infatti, per tutte: Corte di cassazione, Sezione III penale, 2 gennaio 2020, n. 1998).**

*Nessun pregio ha la tesi in merito all'asserita rilevanza dell'avvenuta introduzione, per effetto della entrata in vigore del Decreto Legislativo n. 158 del 2015, fra le disposizioni aventi carattere definitorio contenute nell'articolo 1 del Decreto Legislativo n. 74 del 2000 della lettera g-bis), la quale definisce le operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente, atteso che, anche "seguito della citata novella, la condotta di emissione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti non è assorbita in quella di compimento di operazioni simulate soggettivamente, in quanto in base alla immutata definizione contenuta nella lettera a) dello stesso articolo 1 del Decreto Legislativo n. 74 del 2000, sono fatture per operazioni inesistenti anche quelle che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi; ne consegue che il discrimine tra i reati previsti, rispettivamente,*

dagli articoli 2 e 3 del Decreto Legislativo n. n. 74 del 2000 non è dato dalla natura dell'operazione ma dal modo in cui essa è documentata (cfr. Corte di cassazione, Sezione III penale, 1 agosto 2017, n. 38185).» .

Quanto detto è stato, da ultimo, confermato dalla **Corte di Cassazione, Sez. Terza Penale, con la sentenza n. 20245/2024** (nello stesso senso, *ex multis*: Cass. 7 novembre 2024, n. 40852; Cass. 12 settembre 2024, n. 34407; Cass. 10 maggio 2023, n. 19595/2023) ove così si legge:

**«In conclusione, l'art. 2 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 non distingue tra inesistenza oggettiva o soggettiva: oggetto della sanzione di cui all'art. 2 è ogni divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale, integrando il delitto di cui all'art. 2 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, l'utilizzazione, nella dichiarazione ai fini delle imposte dirette, di fatture formalmente riferite a un contratto di appalto di servizi, che costituisca di fatto lo schermo per occultare una somministrazione irregolare di manodopera, realizzata in violazione dei divieti di cui al previgente D.Lgs. 10 settembre 2003, n. 276, sostituito dal D.Lgs. 15 giugno 2015, n. 81, trattandosi di fatture relative a un negozio giuridico apparente, diverso da quello realmente intercorso tra le parti, attinente ad un'operazione implicante significative conseguenze di rilievo fiscale (Sez. 3, n. 45114 del 28/10/2022, Rv. 283771 - 01), con riguardo ad entrambe le imposte per le ragioni sopra evidenziate in quanto l'esposizione nella dichiarazione di dati fittizi anche solo soggettivamente implica la creazione delle premesse per un rimborso al quale non si ha diritto e per la detrazione di costi fittizi.» .**

In sostanza, la giurisprudenza penale di legittimità ha affermato **l'equivalenza, ai fini repressivi, tra operazioni oggettivamente e soggettivamente inesistenti**, escludendo la deducibilità dei costi ad esse relativi.

**La distinzione tra le due tipologie, pur rilevante in ambito tributario, risulta priva di incidenza nel contesto penale**, dove l'attenzione è rivolta alla difformità tra la documentazione fiscale e la reale operazione economica sottostante, quale elemento essenziale dell'illecito.

### **2.3.2) Le differenze probatorie in materia di operazioni inesistenti tra procedimento penale e tributario**

Come anticipato, nel contesto delle operazioni inesistenti, **il sistema probatorio assume un ruolo cruciale e presenta differenze sostanziali tra il procedimento penale e quello tributario.**

In linea generale, le maggiori criticità riguardano **l'uso delle presunzioni e la diversa distribuzione dell'onere della prova.**

#### **➤ Uso delle presunzioni:**

- **nel giudizio tributario:** l'accertamento si fonda principalmente sul sistema delle **presunzioni, anche semplici, purché gravi, precise e concordanti**. Tale meccanismo consente all'Amministrazione finanziaria di ricostruire i fatti contestati anche in assenza di prove dirette;

- **nel processo penale:** poiché esso è fondato sul principio del "oltre ogni ragionevole dubbio", **è necessario un accertamento rigoroso, basato su prove dirette e inconfutabili**. Le presunzioni, da sole, non possono fondare una pronuncia di condanna in sede penale.

Quanto detto trova ampia conferma nella granitica giurisprudenza di legittimità (*ex multis*: Cass., Sez. Terza Penale, n. 36849/2023; Cass., Sez. Terza Penale, n. 36915/2020; Cass., Sez. Terza Penale, n. 15899/2016), secondo la quale **le presunzioni legali previste dalle norme tributarie, pur potendo avere valore indiziario, non possono assurgere di per sé a prova della commissione di un reato, assumendo piuttosto il valore di dati di fatto liberamente apprezzabili dal giudice penale che necessitano, tuttavia, di riscontri idonei a fornire certezza dell'esistenza della fattispecie criminosa.**

➤ **Riparto dell'onere della prova:**

- **nel giudizio tributario: l'onere è ripartito tra le parti, in modo articolato e dipendente dalla natura delle contestazioni.** Il contribuente, ad esempio, è tenuto a dimostrare la correttezza e legittimità delle proprie dichiarazioni fiscali, specie laddove l'Amministrazione abbia fornito elementi indiziari idonei a fondare una presunzione di evasione.

Nello specifico, secondo orientamento consolidato in giurisprudenza (*ex multis*: Cass. n. 10874/2024; Cass. n. 14102/2024; Cass. n.4563/2023; Cass. n. 5059/2022) **in tema di detraibilità IVA nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti, l'Amministrazione finanziaria ha l'onere di provare, non solo l'oggettiva fittizietà del fornitore, ma anche la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta, dimostrando, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi e specifici, che il contribuente era a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo, usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente.**

**Ove l'Amministrazione assolva al proprio onere della prova, grava sul contribuente la prova contraria di avere adoperato, per non essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto,** secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto (*ex multis*: Cass. n. 7061/2024, Cass., n. 37889/2022/2022; Cass., n. 22190/2022; Cass., n. 40690/2021; Cass., n. 22969/2021; Cass., n. 22107/2021; Cass., n. 20648/2021; Cass. n. 19387/2021; Cass., n. 25426/2020; Cass., n. 15369/2020; Cass., n. 5873/2019; Cass., n. 27566/2018; Cass., n. 21104/2018; Cass. n. 9851/2018; Cass., n. 9721/2018; Cass., Sez. U., n. 21105/2017).

Sul punto, merita di essere richiamata l'ordinanza della Corte di Cassazione n. **14102/2024**, con la quale i giudici di legittimità hanno enunciato il seguente importante e condivisibile principio di diritto:

**«Ai fini dell'assolvimento dell'onere della prova della conoscenza o conoscibilità, secondo la massima diligenza esigibile da un accorto operatore professionale, dell'esistenza di una frode IVA consumata a monte della catena produttiva o distributiva, le cautele che si richiede che il cessionario sia tenuto ragionevolmente ad adottare, perché si escluda il suo coinvolgimento, anche solo per colpevole ignoranza, nella frode commessa a monte, non possono attingere a verifiche complesse e approfondite, analoghe a quelle che l'amministrazione finanziaria avrebbe i mezzi per effettuare. »**

Ed ancora, si cita l'**ordinanza della Corte di Cassazione n. 27745/2021**, ove i giudici di legittimità hanno così precisato:

**«in tema di IVA, l'Amministrazione finanziaria, se contesta che la fatturazione attenga ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carousel, ha l'onere di provare, non solo l'oggettiva fittizietà del fornitore, ma anche la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta, dimostrando, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi e specifici, che il contribuente era a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo, usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente; ove l'Amministrazione assolva a detto onere istruttorio, grava sul contribuente la prova contraria di avere adoperato, per non essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto, non assumendo rilievo, a tal fine, ne' la regolarità della contabilità e dei pagamenti, ne' la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi (Cass. n. 27566 del 2018);**

**in tema di detrazione dell'IVA correlata ad operazioni inesistenti, la prova che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che la cessione dei beni si iscriveva in un'evasione dell'imposta sul valore aggiunto, in linea con la giurisprudenza della Corte di giustizia (Corte giustizia 22 ottobre 2015, C-277/14), può essere fornita dall'Amministrazione anche mediante presunzioni - come espressamente prevede il Decreto del Presidente della Repubblica 26**

ottobre 1972, n. 633, articolo 54, comma 2, - valorizzando, nel quadro indiziario, quali elementi sintomatici della mancata esecuzione della prestazione dal fatturante, l'assenza della minima dotazione personale e strumentale adeguata alla predetta esecuzione, l'immediatezza dei rapporti (cedente/prestatore fatturante interposto e cessionario/committente), una conclamata inidoneità allo svolgimento dell'attività economica e la non corrispondenza tra i cedenti e la società coinvolta nell'operazione (**Cass. n. 5339 del 2020**).»;

- **nel processo penale:** l'onere probatorio grava esclusivamente sul pubblico ministero, che deve dimostrare la colpevolezza dell'imputato.

Alla luce delle suesposte considerazioni, emerge chiaramente come **lo standard probatorio rappresenti un elemento distintivo e cruciale nell'ambito delle operazioni inesistenti, con differenze sostanziali tra il procedimento penale e quello tributario.**

Nel giudizio tributario, la prevalenza delle presunzioni e la ripartizione articolata dell'onere della prova riflettono la natura tipicamente presuntiva del processo; mentre nel procedimento penale, l'onere probatorio incombe esclusivamente sul pubblico ministero, che deve fornire una prova rigorosa e inequivocabile della responsabilità dell'imputato.

**Tali differenze assumono particolare rilievo nei casi di operazioni fraudolente complesse**, come le cosiddette **“frodi carosello”**, che coinvolgono una rete di operatori e operazioni solo formalmente regolari e richiedendo requisiti probatori particolarmente stringenti.

### **2.3.3) L'applicabilità dell'art. 21-bis D.Lgs. n. 74/2000 in materia di operazioni soggettivamente inesistenti: la recente ordinanza della Corte di Cassazione n. 13370 del 20 maggio 2025**

Come si è detto, l'introduzione dell'art. 21-bis D.Lgs. n. 74/2000, ad opera del D.Lgs. n. 87/2024, ha segnato un rilevante intervento normativo nel tentativo di armonizzare i rapporti tra processo penale e processo tributario.

**Nonostante l'intervento legislativo, la giurisprudenza di legittimità ha ribadito il permanere della distinzione strutturale e funzionale tra i due procedimenti, mantenendo inalterato il cosiddetto “doppio binario”.** Tale distinzione è giustificata dall'autonomia dei due giudizi, dalla diversità dei mezzi di prova utilizzabili e degli standard probatori applicabili nei due sistemi (penale e tributario), nonché dalla diversa finalità che caratterizza l'accertamento penale rispetto a quello tributario.

In tale contesto, anche a seguito dell'introduzione dell'art. 21-bis cit., **la giurisprudenza di legittimità ha continuato a ritenere che**, in ipotesi di **operazioni soggettivamente inesistenti riconducibili a schemi fraudolenti complessi, come le c.d. “frodi carosello”**, il giudice tributario, nell'accertare la consapevolezza del contribuente circa l'inserimento **dell'operazione in un'evasione di imposta**, non può limitarsi alle risultanze del processo penale. Al contrario, **il giudice tributario deve svolgere una valutazione autonoma, sulla base del complessivo materiale probatorio acquisito nel giudizio tributario, non potendo attribuire al verdetto penale alcuna automatica autorità di cosa giudicata, attesa la diversità di mezzi di prova acquisibili e dei criteri di valutazione.**

Sul punto, si è, da ultimo, espressa **la Corte di Cassazione, con la recente ordinanza n. 13370 del 20 maggio 2025**, ove così si legge:

*«In caso di operazioni soggettivamente inesistenti incluse in una frode carosello, il giudice tributario, nel verificare se il contribuente fosse consapevole dell'inserimento dell'operazione in un'evasione di imposta, non può riferirsi alle sole risultanze del processo penale, ancorché riguardanti i medesimi fatti, ma, nell'esercizio dei suoi poteri, è tenuto a valutare tali circostanze sulla base del complessivo materiale probatorio acquisito nel giudizio tributario, non potendo attribuirsi alla sentenza penale irrevocabile su reati tributari alcuna automatica autorità di cosa giudicata, attesa **l'autonomia** dei due giudizi, la diversità dei mezzi di prova acquisibili e dei criteri di valutazione (Cass., Sez. V, 4 dicembre 2020, n. 27814).».*

Ne consegue che, **anche a seguito della recente riforma, il venir meno della responsabilità penale dell'imputato** - ad esempio per insufficienza della prova in ordine al dolo

- **non determina automaticamente l'illegittimità dell'accertamento tributario basato su presunzioni gravi, precise e concordanti.**

Dunque, l'accertamento delle maggiori imposte per la frode resta valido nonostante il proscioglimento penale.

Alla luce delle suesposte considerazioni, è evidente che **il tema dell'efficacia del giudicato penale nel processo tributario, ex art. 21-bis D.Lgs. n. 74/2000, resta oggetto di un acceso dibattito dottrinale e giurisprudenziale, come rilevato in precedenza.**

Sebbene il Legislatore abbia inteso rafforzare le garanzie del contribuente in ipotesi di assoluzione penale piena, **permangono profili critici, emergendo la necessità di un più puntuale coordinamento tra i due sistemi (penale e tributario)**, al fine di evitare pronunce contrastanti e garantire la certezza del diritto.

#### **2.4) LA CAUSA DI ESCLUSIONE DELLA PUNIBILITÀ PER PARTICOLARE TENUITÀ DEL FATTO: DIFFERENZE TRA IL PROCEDIMENTO PENALE E QUELLO TRIBUTARIO**

Un ulteriore profilo di **distinzione tra il procedimento penale e quello tributario** è rappresentato dalla **causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto.**

Nello specifico:

➤ **in ambito tributario: la valutazione circa la particolare tenuità del fatto non assume efficacia vincolante né determina automaticamente l'illegittimità dell'atto impositivo.**

La giurisprudenza tributaria di legittimità è consolidata nel ritenere che **tale causa di non punibilità, avendo rilievo solo sul piano della sanzione penale, non esclude né l'obbligazione tributaria né l'eventuale responsabilità fiscale del contribuente.** In altri termini, il venir meno della rilevanza penale del fatto non incide sull'**accertamento della frode e sull'obbligo di corrispondere le imposte evase, maggiorate di sanzioni amministrative;**

➤ **in ambito penale: la suddetta causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto è espressamente disciplinata dall'art. 131-bis c.p., rubricato "Esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto", a norma del quale il reato non è punibile quando, pur risultando accertata la sussistenza del fatto tipico, antiggiuridico e colpevole (ossia la sussistenza di un fatto penalmente rilevante), esso risulti di particolare tenuità in ragione della lieve entità del danno o del pericolo, delle modalità della condotta, dell'assenza di abitualità del reato.**

Sul punto, si è da ultimo espressa la **Corte di Cassazione, Sez. Terza Penale, con la sentenza n. 4145 del 31 gennaio 2025**, ove è stato chiarito, anche alla luce delle modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 87/2024, che **il giudice non può escludere l'operatività della causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto, basandosi soltanto sull'importo non irrisorio della somma evasa. Occorre valutare, infatti, anche il pagamento effettuato dall'interessato così come previsto dal nuovo comma 3-ter dell'art. 13 D.Lgs. n. 74/2000** (introdotto dal D.Lgs. n. 87/2024), che conferisce specifica rilevanza all'integrale adempimento.

La Corte di Cassazione ha evidenziato che, a seguito della Riforma Cartabia, il giudice è tenuto a valutare, nel più generale quadro relativo alla sussistenza delle condizioni per la concreta applicabilità dell'esimente, il comportamento tenuto dall'imputato successivamente alla commissione del reato.

In materia penal-tributaria, **questa previsione è stata ulteriormente specificata dal D.Lgs. n. 87/2024 con l'inserimento del nuovo comma 3-ter all'interno dell'art.13 D.Lgs. n. 74/2000**, concernente i reati tributari.

Nello specifico, nella citata pronuncia n. 4145/2025 così si legge:

*«La sentenza, pertanto, non ha considerato il comportamento successivo al reato che, a seguito del D.Lgs. n. 150 del 2022, deve esser valutato nell'ambito del giudizio sulla sussistenza delle condizioni per la concreta applicabilità dell'esimente, rilevando ai fini dell'apprezzamento*

dell'entità del danno, ovvero come possibile spia dell'intensità dell'elemento soggettivo (anche con riguardo ai fatti commessi prima del 30 dicembre 2022, data di entrata in vigore della novella, come affermato - tra l'altro - da Sez. 1, n. 30515 del 2/5/2023, Muftah, Rv. 284975). Il principio, peraltro, è stato già affermato proprio con riguardo ai reati tributari, sul presupposto che "tra le condotte susseguenti al reato, che per effetto della novella dell'art. 131-bis cod. pen. ad opera del D.Lgs. 10 ottobre 2022, n. 150, non possono, di per sé sole, rendere di particolare tenuità un'offesa che tale non era al momento del fatto, ma che tuttavia possono essere valorizzate nell'ambito del giudizio complessivo sull'entità dell'offesa recata, da effettuarsi alla stregua dei parametri di cui all'art. 133, comma 1. cod. pen., vi è anche l'integrale o anche parziale adempimento del debito tributario con l'Erario, anche attraverso un piano rateale concordato con il Fisco o l'adesione a provvedimenti relativi alla c.d. rottamazione delle cartelle esattoriali" (Sez. 4, n. 14073 del 5/3/2024, Campania).

**5.3. A rafforzare ulteriormente il rilievo che anche il legislatore oggi assegna al pagamento di quanto dovuto, sempre nell'ottica dell'art. 131-bis cod. pen., occorre infine richiamare l'art. 13, D.Lgs. n. 74 del 2000, per come novellato dal D.Lgs. 14 giugno 2024, n. 87. Nella norma, infatti, è stato inserito il comma 3-ter, in forza del quale "ai fini della non punibilità per particolare tenuità del fatto, di cui all'articolo 131-bis del codice penale, il giudice valuta, in modo prevalente, uno o più dei seguenti indici: a) l'entità dello scostamento dell'imposta evasa rispetto al valore soglia stabilito ai fini della punibilità; b) salvo quanto previsto al comma 1, l'avvenuto adempimento integrale dell'obbligo di pagamento secondo il piano di rateizzazione concordato con l'amministrazione finanziaria; c) l'entità del debito tributario residuo, quando sia in fase di estinzione mediante rateizzazione; d) la situazione di crisi ai sensi dell'articolo 2, comma 1, lettera a), del codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, di cui al decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14".».**

Alla luce delle considerazioni svolte, emerge con chiarezza che **il rapporto tra il procedimento penale e quello tributario continua a generare significative criticità interpretative e applicative.**

**Tra le suddette criticità si colloca anche la causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto, la quale, incidendo esclusivamente sulla responsabilità penale, non produce effetti nel giudizio tributario, così contribuendo a generare decisioni contrastanti.**

## **2.5) I DIVERSI EFFETTI DELL'ADESIONE ALLA ROTTAMAZIONE-QUATER NEL PROCEDIMENTO PENALE E IN QUELLO TRIBUTARIO**

Un'ulteriore espressione della differenza sistemica tra il procedimento penale e quello tributario può essere individuata nei **diversi effetti che derivano dall'adesione alla c.d. "rottamazione-quater"**.

Preliminarmente, giova ribadire che la "rottamazione-quater", introdotta dalla Legge di Bilancio 2023 (Legge n. 197/2022), consente al contribuente di estinguere i debiti risultanti dai carichi affidati agli Agenti della riscossione mediante il pagamento delle sole somme dovute a titolo di imposta, con esclusione di sanzioni, interessi e aggio.

Nello specifico, ai sensi dell'art. 1, comma 231, della Legge n. 197/2022, la "rottamazione-quater" riguarda **tutti i carichi affidati all'Agente della riscossione nel periodo ricompreso tra il 1° gennaio 2000 e il 30 giugno 2022** inclusi quelli:

- contenuti in cartelle non ancora notificate, purché relative a carichi affidati durante il predetto arco temporale;
- interessati da provvedimenti di rateizzazione o di sospensione;
- già oggetto di una precedente "Rottamazione" anche se decaduta per il mancato, tardivo, insufficiente versamento di una delle rate del relativo precedente piano di pagamento (cfr. comma 249 dell'art. 1 cit.).

**Tale istituto**, in quanto definizione agevolata dei carichi fiscali, **produce effetti diretti sul piano tributario, ma non incide automaticamente nel procedimento penale** eventualmente pendente per i medesimi fatti.

Nello specifico:

➤ **in ambito tributario:** tale definizione agevolata comporta la **cessazione della materia del contendere, determinando l'estinzione del giudizio.**

In tema di definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione, la giurisprudenza di legittimità è granitica nel ritenere che **l'adesione alla "rottamazione" configuri una causa di estinzione del giudizio tributario, la quale non richiede, ai fini della sua efficacia, l'integrale pagamento del debito rateizzato.**

**È sufficiente, infatti, che il contribuente abbia perfezionato la procedura amministrativa di adesione mediante la presentazione della dichiarazione di voler beneficiare della definizione** e di rinunciare ai giudizi pendenti, nonché che l'Agenzia delle Entrate-Riscossione abbia trasmesso la comunicazione contenente il piano di pagamento, con l'indicazione dell'importo dovuto, del numero delle rate e delle relative scadenze. Pertanto, ai fini della definizione del contenzioso, è necessario produrre in giudizio esclusivamente la documentazione attestante i versamenti eseguiti in attuazione della procedura prescelta, senza che rilevi l'integrale adempimento dell'obbligo rateale.

Quanto detto è stato, da ultimo, affermato dalla **Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 24428 dell'11 settembre 2024**, ove i giudici di legittimità hanno affermato il seguente principio di diritto:

*«In tema di definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione ex art. 1, commi 231 - 252 della L. n. 197 del 2022 (cd. **rottamazione-quater**), il comma 236 della norma **delinea una fattispecie di estinzione del processo che non postula il pagamento dell'intero ammontare dovuto in ragione del piano rateale concordato**, presupponendo ex lege esclusivamente che si sia perfezionata la procedura amministrativa di rottamazione - in virtù della dichiarazione del contribuente di volersi avvalere della procedura rinunciando ai giudizi in corso, seguita dalla comunicazione dell'Agenzia su numero, ammontare delle rate e relative scadenze - e che siano documentati in giudizio i soli pagamenti già effettuati con riferimento alla procedura di definizione prescelta»;*

➤ **in ambito penale:** tale definizione agevolata **non produce conseguenze**, neppure in presenza della medesima condotta materiale.

Secondo l'orientamento costante della giurisprudenza di legittimità, **la definizione agevolata delle pretese tributarie**, pur potendo determinare l'estinzione del giudizio tributario e la cessazione della materia del contendere in ambito fiscale, **non comporta di per sé l'estinzione del reato né incide sulla responsabilità penale**, salvo i casi tassativamente previsti dalla legge (ad esempio, con riferimento all'integrale pagamento del debito ai sensi dell'art. 13, comma 3-ter, D.Lgs. n. 74/2000).

**Questo disallineamento applicativo evidenzia, ancora una volta, le difficoltà di coordinamento tra i due sistemi (penale e tributario)**, nonostante la riconducibilità del fatto a un'unica vicenda economica, **determinando potenziali conflitti tra le decisioni dei giudici tributari e quelle dei giudici penali.**

### **3) VERSO IL SUPERAMENTO DEL "DOPPIO BINARIO": LA NECESSITÀ DI ATTRIBUIRE AL GIUDICE TRIBUTARIO LA COMPETENZA ANCHE AI SOLI REATI FISCALI DI CUI AL D.LGS. N. 74/2000**

Le numerose criticità evidenziate nei paragrafi precedenti (cfr. paragrafi da 2.1 a 2.5) mettono in luce un dato di fatto ormai difficilmente contestabile: **il persistente dualismo tra il procedimento penale e quello tributario genera una serie di criticità sistemiche**, che si riflettono su profili interpretativi, applicativi e di coerenza dell'ordinamento.

**Tale frattura è il frutto di un impianto normativo che**, pur insistendo sul medesimo fatto (ossia la condotta evasiva o fraudolenta), **affida la relativa cognizione a due giurisdizioni**

**distinte** - ordinaria e tributaria - **fondate su regole probatorie differenti, su criteri autonomi di valutazione della responsabilità e su finalità non sempre armonizzabili.**

**Il risultato della suddetta frattura è la sussistenza del “doppio binario” penale-tributario** che, oltre a **generare incertezza**, comporta frequentemente **esiti divergenti e contraddittori**, talvolta in aperta antinomia, e che **rischia di compromettere la coerenza e l’effettività del sistema sanzionatorio.**

**Tale impostazione**, infatti, sebbene storicamente giustificata dalla distinzione tra illecito penale e illecito tributario, appare ormai **inadeguata** rispetto all’attuale complessità del diritto tributario sostanziale e alla crescente interrelazione tra i profili di rilevanza penale e quelli di natura tributaria.

Proprio alla luce di tali considerazioni, appare sempre più evidente la necessità di avviare un **percorso di revisione organica del sistema incentrato sull’attribuzione al giudice tributario della cognizione anche dei soli reati fiscali previsti dal D.Lgs. n. 74/2000 (materia prevista nel concorso di Magistrato Tributario).**

Ed invero, una tale riforma, nel rispetto delle garanzie del giusto processo e in conformità ai principi costituzionali di specializzazione e ragionevole durata del processo, consentirebbe una trattazione unitaria delle questioni penali e tributarie, oggi separate.

**L’estensione della competenza dei giudici tributari anche ai reati fiscali previsti dal D.Lgs. n. 74/2000:**

- **in primo luogo**, permetterebbe di superare le attuali incertezze circa l’efficacia del giudicato penale nel processo tributario (e viceversa), restituendo centralità al principio di coerenza dell’ordinamento;
- **in secondo luogo**, garantirebbe una maggiore efficienza nella gestione delle controversie, riducendo i tempi di definizione dei procedimenti e assicurando una valutazione complessiva della condotta del contribuente, non più parcellizzata in procedimenti distinti.

A tal fine, come si dirà meglio nel prosieguo, **è necessario ripensare anche l’assetto della giurisdizione tributaria, conferendole piena autonomia funzionale e strutturale mediante un esplicito riconoscimento costituzionale (come i Tribunali Militari, competenti soltanto per i reati militari (art. 103, terzo comma, secondo periodo, della Costituzione).**

In conclusione, è ormai matura l’esigenza di ripensare in chiave sistemica il rapporto tra procedimento penale e procedimento tributario, superando definitivamente il modello del “doppio binario” e realizzando un assetto unificato che garantisca certezza del diritto, coerenza sanzionatoria e uniformità degli esiti giudiziari, se non si vuole tornare alla pregiudiziale tributaria.

**PARTE SECONDA**  
**ULTERIORI ELEMENTI A SOSTEGNO**  
**DELLE PROPOSTE DI RIFORMA COSTITUZIONALE**

**1) ALTRE ARGOMENTAZIONI A SUPPORTO DELLE MODIFICHE COSTITUZIONALI PROPOSTE**

**La necessità di adottare le modifiche costituzionali proposte** (sul punto si veda la Parte Terza della presente relazione) **si impone con sempre maggiore evidenza soprattutto alla luce di un quadro giurisprudenziale e normativo che**, in modo inequivocabile, **attesta il progressivo allineamento del procedimento tributario a quello penale**, sia sotto il profilo delle garanzie riconosciute alle parti, sia in termini di struttura e funzionalità del processo.

Nello specifico:

➤ **sul piano giurisprudenziale**, la **Corte Europea dei Diritti dell’Uomo** (di seguito Corte EDU), con la **sentenza resa il 06 febbraio 2025**, all’esito del giudizio *Italgomme Pneumatici s.r.l. e altri c. Italia*, ha accertato l’incompatibilità della disciplina italiana in materia di verifiche fiscali con l’art. 8 CEDU, rilevando l’assenza di un controllo giurisdizionale preventivo, l’eccessiva discrezionalità riconosciuta all’Amministrazione e l’inadeguata tutela del domicilio delle persone giuridiche e dei locali adibiti all’attività professionale.

Tali carenze impongono non solo una revisione normativa, ma anche **una riforma sistemica che attribuisca al giudice tributario – in quanto terzo e competente in materia fiscale – il potere autorizzativo**. A tal fine, è indispensabile il riconoscimento costituzionale della magistratura tributaria, quale condizione per garantirne indipendenza, terzietà e piena legittimazione istituzionale;

➤ **sul piano normativo**, la recente riforma della giustizia tributaria (attuata prima con la Legge n. 130/2022 e poi con il D.Lgs. n. 220/2023) **ha significativamente potenziato la fase istruttoria del processo tributario, avvicinandola per importanza e complessità a quella prevista in ambito penale**.

Pur permanendo alcune differenze, come la forma della testimonianza – orale nel processo penale e scritta nel processo tributario – **si è comunque realizzato un sostanziale livellamento delle garanzie procedurali previste nei due sistemi (penale e tributario)**, a tutela della parità di trattamento sostanziale tra le parti.

Infine, a sostegno della necessità di un ripensamento complessivo dell’assetto della magistratura tributaria, è opportuno richiamare il **disegno di legge (Atto AC n. 2384/2025) presentato alla Camera dei Deputati in data 6 maggio 2025**.

Tale proposta normativa prevede la **modifica dell’art. 19 della Legge delega n. 111/2023**, con l’obiettivo di **uniformare l’ordinamento, lo status giuridico e il ruolo dei magistrati tributari** – nella misura in cui ciò risulti compatibile – **a quelli della magistratura ordinaria**.

Questo intervento mira a conferire alla magistratura tributaria piena autonomia funzionale e strutturale, rafforzando il profilo specialistico e garantendo una maggiore efficienza e coerenza del sistema giudiziario tributario.

Alla luce di tali elementi (che verranno meglio esaminati nel prosieguo), emerge con chiarezza la **necessità e l’urgenza di adottare le modifiche proposte** (sul punto si veda la Parte Terza della presente relazione), **volte a consolidare il principio di parità tra procedimento penale e tributario e a rafforzare l’autonomia della magistratura tributaria**, al fine di garantire un sistema sanzionatorio equilibrato, efficace e rispettoso dei diritti fondamentali.

## **1.1) DALLA GIURISPRUDENZA DELLA CORTE EDU IN TEMA DI VERIFICHE FISCALI AL RICONOSCIMENTO COSTITUZIONALE DELLA MAGISTRATURA TRIBUTARIA**

La Prima Sezione della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, con la sentenza resa il **06 febbraio 2025**, all'esito del giudizio *Italgomme Pneumatici s.r.l. e altri c. Italia*, **ha rilevato che la normativa italiana in tema di accessi, ispezioni e verifiche fiscali presso il domicilio delle persone giuridiche o presso i locali adibiti all'attività professionale viola l'art. 8 CEDU**, che tutela la vita privata e il domicilio, nel quale sono inclusi i locali aziendali e professionali quando questi costituiscono la sede dell'attività d'impresa.

La critica riguarda:

- l'eccessiva discrezionalità concessa all'Amministrazione finanziaria;
- l'assenza di controlli giurisdizionali preventivi;
- la carenza di motivazione nelle autorizzazioni di accesso;
- e la possibilità di raccolta indiscriminata di informazioni.

Tali lacune non solo impongono una revisione della normativa interna, ma conducono, sul piano sistematico, a una conclusione inevitabile: affinché sia rispettato il livello minimo di protezione richiesto dall'art. 8 CEDU, **anche le verifiche fiscali effettuate presso sedi aziendali o professionali devono essere previamente autorizzate da un organo giurisdizionale dotato di indipendenza e terzietà**.

In tale contesto, **il giudice tributario rappresenta l'autorità naturale deputata a garantire il necessario controllo giurisdizionale**, trattandosi del soggetto istituzionalmente preposto alla tutela dei diritti dei contribuenti nei rapporti con l'Amministrazione finanziaria.

Perché ciò sia possibile, tuttavia, **occorre riconoscere la magistratura tributaria in Costituzione, al pari delle altre magistrature speciali, garantendole piena autonomia ed indipendenza**.

Tale riforma strutturale è il presupposto necessario affinché il giudice tributario possa esercitare un ruolo di garanzia anche nella fase precontenziosa, contribuendo ad un sistema di giustizia fiscale più equilibrato e conforme ai principi dello Stato di diritto.

### **1.1.1) La sentenza della Corte EDU del 6 febbraio 2025 resa all'esito del giudizio *Italgomme Pneumatici s.r.l. e altri c. Italia***

Inevitabile punto di partenza deve essere una rapida analisi della **sentenza della Corte EDU resa il 06 febbraio 2025 all'esito del giudizio *Italgomme Pneumatici s.r.l. e altri c. Italia*** e dei principi da essa affermati.

Con la citata pronuncia, la Corte EDU ha affrontato un argomento alquanto delicato in ambito nazionale, inerente **il tema delle verifiche fiscali condotte presso il domicilio delle persone giuridiche o presso i locali adibiti all'attività professionale**.

La Corte ha rilevato che **la normativa italiana in tema di accessi, ispezioni e verifiche fiscali presso il domicilio delle persone giuridiche o presso i locali adibiti all'attività professionale viola l'art. 8 CEDU**, che tutela la vita privata e il domicilio, nel quale sono inclusi i locali aziendali e professionali quando questi costituiscono la sede dell'attività d'impresa.

Secondo la Corte, infatti, **le disposizioni italiane** (art. 35 L. n. 4/1929, che disciplina i poteri della Guardia di Finanza, e gli artt. 51 e 52 D.P.R. 633/1972, nonché gli artt. 32 e 33 D.P.R. 600/1973, che regolano gli accessi, le ispezioni e le verifiche dell'Agenzia delle Entrate) **riconoscono all'Amministrazione finanziaria un margine di discrezionalità troppo ampio, senza prevedere adeguate tutele procedurali e giurisdizionali a favore dei contribuenti, né ex ante** (prima dell'accesso) **né ex post** (dopo che l'ispezione è stata eseguita e, in generale, al termine dell'attività di verifica).

In particolare, la Corte di Strasburgo ha criticato la **natura tendenzialmente automatica del procedimento di rilascio delle autorizzazioni di accesso**, le quali sono concesse senza un'effettiva valutazione della loro opportunità e adeguatezza e di un adeguato corredo motivazionale (a differenza di quanto avviene per l'accesso al domicilio delle persone fisiche).

Ed invero, secondo la Corte, la normativa italiana in materia di verifiche fiscali consente alla Guardia di Finanza e all'Agenzia delle Entrate di effettuare **gli accessi presso il domicilio delle persone giuridiche o presso i locali adibiti all'attività professionale a condizioni meno rigorose rispetto a quelle previste per gli accessi presso le "abitazioni" in senso stretto**.

Alla luce delle suesposte considerazioni, la Corte ha ritenuto che:

*«(...) la base giuridica delle misure in contestazione non fosse idonea a delimitare in misura sufficiente il margine discrezionale conferito alle autorità nazionali e, di conseguenza, non soddisfi l'esigenza di «qualità di legge» di cui all'articolo 8 della Convenzione.»*

La Corte ha, altresì, evidenziato **l'assenza di strumenti immediati ed efficaci attraverso cui i contribuenti possano opporsi all'attività istruttoria dell'Amministrazione finanziaria**, sottolineando che, sebbene gli accertamenti fiscali conseguenti alle verifiche possano essere impugnati, tale tutela si rivela insufficiente poiché interviene solo *ex post* e non consente di prevenire eventuali abusi, **mancando un controllo preventivo da parte di un'autorità giurisdizionale**.

Di conseguenza, la Corte di Strasburgo ha evidenziato che, al pari delle verifiche fiscali effettuate presso il domicilio delle persone fisiche, **anche quelle effettuate presso sedi aziendali o professionali devono essere previamente autorizzate da un organo giurisdizionale dotato di indipendenza e terzietà**.

Inoltre, la Corte EDU ha evidenziato che – contrariamente a quanto accade in ambito nazionale – **gli accessi non possono tradursi in una raccolta indiscriminata di informazioni**, ma devono essere limitati a quanto strettamente necessario per l'accertamento in corso. In caso contrario, si determinerebbe una compressione ingiustificata delle garanzie riconosciute ai contribuenti, in violazione del principio di proporzionalità, che impone un adeguato bilanciamento tra l'accertamento fiscale e la tutela dei diritti fondamentali.

Alla luce delle suesposte considerazioni, la Corte di Strasburgo ha concluso che **il quadro giuridico interno ha:**

*«attribuito alle autorità nazionali un potere discrezionale illimitato per quanto riguarda sia le condizioni di attuazione delle misure in contestazione, che l'ambito di applicazione delle stesse.»*

Più nello specifico, come si legge nella sentenza:

*«(...) il quadro giuridico interno non ha fornito garanzie procedurali sufficienti, in quanto le misure in contestazione, nonostante l'esistenza di alcuni ricorsi giurisdizionali avverso le stesse, non erano soggette a un controllo sufficiente. Pertanto, il quadro giuridico interno non ha fornito ai ricorrenti il livello minimo di protezione cui avevano diritto ai sensi della Convenzione. La Corte ritiene che, in tali circostanze, non si possa affermare che l'ingerenza in questione era «conforme alla legge», come richiesto dall'articolo 8 § 2 della Convenzione.»*

Di conseguenza, la Corte EDU ha rilevato il **contrasto tra la normativa italiana e l'art. 8 CEDU e ha indicato le misure che potrebbero essere adottate dallo Stato italiano al fine di porre rimedio alla suddetta violazione**.

Sul punto, è stato evidenziato che **gran parte delle misure necessarie sono già previste dalla normativa interna** (in particolare dagli artt. 12 e 13 della Statuto dei diritti del contribuente), ma che **i principi generali individuati da tale normativa devono essere attuati mediante norme specifiche**.

La Corte ha, poi, indicato le misure necessarie che lo Stato italiano deve prevedere nell'ordinamento interno:

- in primo luogo, la normativa interna deve definire in modo chiaro e preciso le circostanze e i requisiti che legittimano le autorità nazionali a svolgere le verifiche fiscali presso il domicilio delle persone giuridiche o presso i locali adibiti all'attività professionale;
- in secondo luogo, la normativa interna deve prevedere un controllo giurisdizionale effettivo. A tal fine, secondo la Corte EDU, non è necessario subordinare l'ammissibilità dei ricorsi all'emissione di un avviso di accertamento né attendere il termine della procedura di accertamento fiscale per la proposizione di tale ricorso.

### **1.1.2) L'ordinanza interlocutoria della Corte di Cassazione n. 11910/2025**

**A conferma della rilevanza della sentenza della Corte EDU** resa il 06 febbraio 2025, all'esito del giudizio *Italgomme Pneumatici s.r.l. e altri c. Italia* **si segnala l'ordinanza interlocutoria della Corte di Cassazione, Sez. Tributaria, n. 11910 del 06/05/2025.**

Nello specifico, con la citata ordinanza interlocutoria, la **Corte di Cassazione** - chiamata a pronunciarsi su un ricorso avente ad oggetto le medesime contestazioni in materia di accesso, ispezioni e verifiche fiscali - **ha preso atto che**, successivamente all'udienza di discussione, **è intervenuta la sentenza della Corte EDU** in merito alla violazione dell'art. 8 CEDU da parte della normativa italiana in tema di verifiche fiscali condotte presso il domicilio delle persone giuridiche o presso i locali adibiti all'attività professionale.

Pertanto, **i giudici di legittimità hanno ritenuto opportuno disporre un rinvio per instaurare il contraddittorio fra le parti**, assegnando al Pubblico Ministero ed alle parti il **termine di 60 giorni per il deposito di osservazioni scritte sulla rilevanza della citata decisione nel caso al vaglio della Corte.**

### **1.1.3) La funzione autorizzativa del giudice tributario e il necessario riconoscimento della magistratura tributaria in Costituzione**

Come sopra delineato, **la sentenza della Corte EDU**, pronunciata il 6 febbraio 2025 all'esito del giudizio *Italgomme Pneumatici s.r.l. e altri c. Italia*, **ha segnato un punto di svolta nell'approccio alla disciplina degli accessi, ispezioni e verifiche fiscali**, mettendo in luce gravi carenze dell'ordinamento italiano in termini di garanzie procedurali.

Ed invero, secondo la Corte di Strasburgo, **la normativa italiana riconosce all'Amministrazione finanziaria un margine di discrezionalità eccessivamente ampio, senza prevedere un vaglio preventivo da parte di un'autorità indipendente**, né rimedi giurisdizionali effettivi successivi.

In particolare, in ambito tributario, **il rilascio delle autorizzazioni da parte di dirigenti amministrativi – e non di giudici – avviene in modo tendenzialmente automatico**, senza una motivazione adeguata e senza che il contribuente sia posto nelle condizioni di contestare immediatamente l'accesso, anche quando quest'ultimo si traduce in operazioni invasive e potenzialmente sproporzionate.

È evidente che **il principio affermato dalla Corte EDU** - secondo cui l'accesso ai locali d'impresa costituisce un'ingerenza che deve essere legittimata da una decisione motivata e adottata da un'autorità giurisdizionale indipendente - **conduce inevitabilmente alla necessità di attribuire tale funzione autorizzativa ad un organo giudicante terzo e imparziale in grado di esercitare un controllo effettivo sull'operato dell'Amministrazione finanziaria.**

In tale contesto, dunque, **la figura del giudice tributario si presenta come l'unico soggetto legittimato ad autorizzare le verifiche fiscali** (al pari di quanto avviene in ambito penale), **in quanto terzo rispetto all'Amministrazione e competente in materia fiscale.**

In altri termini, **la figura del giudice tributario deve assumere un ruolo centrale quale garante della legalità e della legittimità dell'azione amministrativa, non solo nella fase contenziosa, ma anche nella fase pre-procedimentale.**

Attribuire al giudice tributario il potere di autorizzare gli accessi, le ispezioni e le verifiche anche nei locali aziendali e professionali significa assicurare un filtro giurisdizionale imparziale sulle attività più invasive poste in essere dall'Amministrazione, evitando che esse siano esercitate in modo automatico o privo di un'adeguata motivazione.

**Tale attribuzione rafforzerebbe, altresì, il principio di separazione dei poteri, restituendo al giudice tributario una funzione di garanzia simmetrica a quella esercitata dal giudice penale e contribuirebbe alla piena equiparazione dei due sistemi (penale e tributario) sul piano delle garanzie sostanziali.**

L'adozione di questa misura avrebbe, inoltre, un effetto sistemico: **trasformerebbe il giudice tributario da mero valutatore *ex post* dell'operato dell'Amministrazione a garante *ex ante* del rispetto dei limiti e delle finalità dell'azione ispettiva.**

A sostegno di quanto detto, **si pone la necessità di riconoscere espressamente la magistratura tributaria in Costituzione, al pari delle altre giurisdizioni speciali.**

**L'inserimento della magistratura tributaria nel testo costituzionale (attraverso la modifica degli artt. 103, 105 e 106 Cost.) risponderrebbe all'esigenza di consolidare il suo *status* di magistratura autonoma, dotata di piena indipendenza funzionale e organizzativa, ponendo fine alla condizione di marginalità istituzionale in cui essa è stata tradizionalmente relegata.**

Come si dirà meglio nella Parte Terza della presente relazione, **solo attraverso questa riforma strutturale sarà possibile attribuire al giudice tributario nuove funzioni, come quella autorizzativa, senza snaturarne il ruolo o comprometterne l'efficacia.**

**La giurisdizione tributaria, infatti, può assolvere pienamente alle nuove funzioni solo se riconosciuta come presidio costituzionale di tutela dei diritti, in linea con gli standard europei e con i principi fondamentali dello Stato di diritto.**

In conclusione, **l'attribuzione al giudice tributario del potere di autorizzare le verifiche fiscali rappresenta il naturale esito di un processo di evoluzione normativa e giurisprudenziale volto a riequilibrare i rapporti tra contribuente e Amministrazione.**

**Tuttavia, una simile evoluzione funzionale richiede imprescindibilmente il riconoscimento costituzionale della magistratura tributaria, che rappresenta la condizione necessaria per assicurarne l'indipendenza, la terzietà e piena legittimazione istituzionale.**

**Si tratta di un passaggio necessario per garantire un sistema giurisdizionale coerente, moderno ed effettivamente orientato alla tutela dei diritti fondamentali.**

## **1.2) IL POTENZIAMENTO DELLA FASE ISTRUTTORIA TRIBUTARIA CONFERMA IL NECESSARIO RICONOSCIMENTO COSTITUZIONALE DELLA MAGISTRATURA TRIBUTARIA**

Il recente intervento riformatore in materia di giustizia tributaria ha inciso in maniera rilevante sulla **fase istruttoria del processo tributario**, ampliando i poteri del giudice e introducendo, tra gli strumenti probatori, anche la **testimonianza**.

Pur persistendo talune differenze rispetto al procedimento penale – prima fra tutte la forma della testimonianza – **le modifiche apportate riflettono un chiaro intento di rafforzare le garanzie processuali nel giudizio tributario, rendendole sempre più omogenee a quelle previste in ambito penale.**

Tale evoluzione conferma il **progressivo avvicinamento tra processo penale e processo tributario e attribuisce al giudice tributario un ruolo sempre più attivo e imparziale nella ricostruzione dei fatti, analogo a quello del giudice penale.**

In questo contesto, risulta necessario un **riconoscimento costituzionale della magistratura tributaria, quale giurisdizione speciale autonoma, dotata di piena indipendenza e inserita a pieno titolo nel sistema delle garanzie previsto dalla Costituzione.**

**1.2.1) La testimonianza scritta nel processo tributario ex art. 7, comma 4, D.Lgs. n. 546/92**

Al fine di comprendere appieno la questione giova brevemente rammentare che **la prova testimoniale ha trovato ingresso nel processo tributario solo di recente ad opera della Legge n. 130/2022, che ha modificato il comma 4 dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992** (con decorrenza dal 16 settembre 2022), prevedendo la **possibilità per il giudice tributario di ammettere la prova testimoniale**, ove lo ritenga necessario e anche senza l'accordo delle parti.

Tuttavia, in relazione al modulo di deposizione testimoniale nonché all'*iter* procedurale di assunzione della prova testimoniale scritta nel processo tributario, **la Legge n. 130/2022 si era limitata a rinviare alla disciplina prevista in ambito civilistico dall'art. 257-bis c.p.c..**

Successivamente, **in attuazione della Legge delega n. 111/2023, è intervenuto il D.Lgs. n. 220/2023, modificando il comma 4 dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/92** (con decorrenza dal 1° settembre 2024) e prevedendo, di fatto, una disciplina *ad hoc* per la testimonianza tributaria.

**Dunque, il comma 4 dell'art. 7 cit. , come modificato prima dalla Legge n. 130/2022 e poi dal D.Lgs. n. 220/2023, così dispone:**

*«Non è ammesso il giuramento. La corte di giustizia tributaria, ove lo ritenga necessario ai fini della decisione e anche senza l'accordo delle parti, può ammettere la prova testimoniale, assunta con le forme di cui all'articolo 257-bis del codice di procedura civile. Nei casi in cui la pretesa tributaria sia fondata su verbali o altri atti facenti fede fino a querela di falso, la prova è ammessa soltanto su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale. La notificazione dell'intimazione e del modulo di deposizione testimoniale, il cui modello, con le relative istruzioni per la compilazione, è reso disponibile sul sito istituzionale dal Dipartimento della Giustizia tributaria, può essere effettuata anche in via telematica. In deroga all'articolo 103-bis delle disposizioni di attuazione del codice di procedura civile, se il testimone è in possesso di firma digitale, il difensore della parte che lo ha citato deposita telematicamente il modulo di deposizione trasmessogli dal testimone dopo che lo stesso lo ha compilato e sottoscritto in ogni sua parte con firma digitale apposta in base a un certificato di firma qualificato la cui validità non è scaduta ovvero che non è stato revocato o sospeso al momento della sottoscrizione.».*

È, dunque, evidente che **l'introduzione della prova testimoniale nel processo tributario si inserisce nel più ampio disegno di progressiva assimilazione tra i due sistemi (penale e tributario)**, non soltanto sul piano funzionale, ma anche sul piano delle garanzie.

**In entrambi i procedimenti**, infatti, emerge con forza la **centralità della fase istruttoria** quale momento decisivo per l'accertamento della verità materiale, con il giudice chiamato a svolgere un ruolo attivo, diretto e imparziale nella ricostruzione dei fatti.

**L'unica differenza tra la testimonianza tributaria e quella penale risiede nella forma.** Ed invero:

- **nel processo penale, la testimonianza è acquisita in forma orale** dinanzi al giudice, con pieno contraddittorio tra le parti, in ossequio al principio del giusto processo di cui all'art. 111 Cost.;
- **nel processo tributario, la testimonianza è oggi ammessa nella sola forma scritta, secondo le modalità previste dall'art. 257-bis c.p.c..**

Tuttavia, la recente evoluzione normativa – culminata con il D.Lgs. n. 220/2023 – ha dotato anche il giudice tributario di strumenti istruttori più incisivi, tra cui la possibilità di ammettere la prova testimoniale anche in assenza di accordo tra le parti, rafforzando la sua funzione giurisdizionale (come ammessa da molte Corti di merito).

In questo quadro, **la testimonianza tributaria**, seppur scritta, assume un valore simbolico e sostanziale: **conferma la trasformazione del processo tributario in una vera e propria giurisdizione di garanzia**.

Tale trasformazione funzionale, tuttavia, rimane incompiuta sul piano istituzionale, in quanto la magistratura tributaria non gode ancora di un riconoscimento espresso nella Costituzione né rientra tra le giurisdizioni speciali previste dall'art. 103 Cost..

Pertanto, come verrà meglio argomentato nel prosieguo, **è assolutamente necessario completare il percorso riformatore con un espresso riconoscimento costituzionale della magistratura tributaria**.

### ***1.2.2) Istruttoria rafforzata e riconoscimento costituzionale della magistratura tributaria***

Come si è detto, **la progressiva assimilazione tra il procedimento penale e quello tributario** trova un'ulteriore conferma concreta e recente nel **rafforzamento della fase istruttoria tributaria**, attuato prima con la Legge n. 130/2022 e poi con il D.Lgs. n. 220/2023.

Ed invero, **questi interventi normativi**, pur parziali e ancora perfettibili, **testimoniano in modo inequivocabile la volontà di rafforzare la funzione giurisdizionale in ambito tributario, allineandola – almeno sul piano delle garanzie – a quella esercitata in ambito penale**.

Nello specifico, il rafforzamento della fase istruttoria ha **attribuito al giudice poteri istruttori più ampi e introdotto, tra gli altri strumenti, la prova testimoniale**.

**Proprio l'introduzione della prova testimoniale ha contribuito a rendere la fase istruttoria tributaria sempre più simile, per importanza e complessità, a quella prevista nel procedimento penale**.

Pur permanendo alcune differenze, come la forma della testimonianza (orale nel processo penale e scritta nel processo tributario), si è comunque **giunti a un sostanziale allineamento delle garanzie procedurali tra i due sistemi (penale e tributario)**.

Pertanto, **l'evoluzione della fase istruttoria nel processo tributario conferma la trasformazione del giudizio tributario in una vera e propria giurisdizione di garanzia**. In questa prospettiva, **il giudice tributario è sempre più chiamato a svolgere un ruolo attivo e imparziale nella ricostruzione della realtà fattuale, come già avviene nel giudizio penale**.

Questa crescente assimilazione tra i due modelli processuali rende ancor più evidente **l'incongruenza di fondo che ancora caratterizza il sistema: da un lato**, un rafforzamento delle funzioni giurisdizionali del giudice tributario; **dall'altro**, la mancata previsione costituzionale della magistratura tributaria tra le magistrature speciali ex art. 103 Cost., nonché l'assenza di un adeguato riconoscimento della sua autonomia e indipendenza.

In tale contesto, **appare imprescindibile completare il percorso riformatore con un riconoscimento costituzionale espresso della magistratura tributaria, attraverso la modifica degli artt. 103, 105 e 106 Cost..**

In conclusione, il potenziamento dell'istruttoria tributaria non rappresenta soltanto un adeguamento tecnico alla complessità delle controversie fiscali, ma costituisce la conferma sostanziale di un cambiamento di fondo: **il giudice tributario è sempre meno una figura ancillare dell'Amministrazione finanziaria e sempre più un presidio autonomo di legalità, al pari del giudice penale**. È questa trasformazione funzionale, già in atto, a rendere urgente una riforma costituzionale che ne riconosca pienamente la dignità, l'indipendenza e il ruolo istituzionale.

### ***1.3) IL DISEGNO DI LEGGE PRESENTATO ALLA CAMERA A.C. N. 2384 DEL 6 MAGGIO 2025 RELATIVO ALLA DISCIPLINA DELL'ASSETTO ORDINAMENTALE E DELLO STATUS GIURIDICO DEI MAGISTRATI TRIBUTARI***

A sostegno della necessità di un ripensamento complessivo dell'assetto della magistratura tributaria, è opportuno richiamare il **disegno di legge presentato dal Ministro dell'Economia e delle Finanze alla Camera dei Deputati in data 6 maggio 2025 (A.C. n. 2384/2025)**, recante *“Modifiche alla legge 9 agosto 2023, n. 111, recante delega al Governo per la riforma fiscale”*.

Tale proposta normativa interviene sull'**art. 19 della Legge delega n. 111/2023**, introducendo un **nuovo principio e criterio direttivo** che mira a **uniformare – per quanto compatibile – l'ordinamento, lo status giuridico e il ruolo dei magistrati tributari a quelli della magistratura ordinaria**.

Più nello specifico, l'**art. 1, comma 1, lett. c) del disegno di legge interviene sul comma 1, lett. m), dell'art. 19 Legge delega n. 111/2023** apportando le seguenti modifiche:

*«1. Alla legge 9 agosto 2023, n. 111, sono apportate le seguenti modificazioni:*

a) (...);

b) (...);

c) **all'articolo 19, comma 1, dopo la lettera m) è aggiunta la seguente:**

**«m-bis) uniformare l'ordinamento, lo stato giuridico e il ruolo dei magistrati tributari, in quanto compatibili, a quelli della magistratura ordinaria, con riferimento, in particolare, fatte salve le prerogative dell'avvio del procedimento disciplinare attribuite al Presidente del Consiglio dei ministri e al presidente della corte di giustizia tributaria di secondo grado nonché quelle decisorie del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, alle fattispecie disciplinari, con le relative sanzioni e procedure, e al regime delle incompatibilità, della dispensa dal servizio e del trasferimento di ufficio»».**

Il suddetto principio, dunque, **«demanda al legislatore delegato la disciplina dell'assetto ordinamentale e del ruolo dei magistrati tributari»**, secondo i principi fondamentali che regolano lo *status* giuridico dei magistrati ordinari, **superando così l'attuale assetto transitorio, in cui è stata disposta solo una parificazione retributiva, in assenza però di una disciplina organica dello status giuridico e dell'assetto ordinamentale**.

Infatti, sebbene sia stato disposto un **allineamento retributivo tra magistrati tributari e magistrati ordinari, ad oggi non è stato riconosciuto uno status giuridico coerente e autonomo, né è stato definito un assetto organico dell'ordinamento giudiziario tributario**.

Nello specifico, come si legge nel disegno di legge:

**«L'ampliamento della delega risponde, dunque, all'esigenza di portare a compimento la riforma avviata con la legge 31 agosto 2022, n. 130, che ha introdotto un ruolo autonomo e professionale di magistrati tributari, senza disciplinarne l'assetto ordinamentale e rinviando alle disposizioni applicabili ai magistrati ordinari, in quanto compatibili, unicamente per quanto attiene al trattamento economico.»**

Proprio questa disomogeneità genera un'**insanabile incongruenza: da un lato**, si riconosce al giudice tributario una funzione giurisdizionale piena, progressivamente assimilata – anche sul piano istruttorio – a quella del giudice penale; **dall'altro**, si nega a tale giudice un assetto ordinamentale ed uno *status* giuridico che ne garantisca l'indipendenza, la carriera e l'organizzazione su basi paritarie.

Il nuovo principio di delega, pertanto, intende **colmare tale vuoto normativo, introducendo per la magistratura tributaria un regime di diritto pubblico ex art. 3 D.Lgs. 165/2001 coerente con quello già previsto per la magistratura ordinaria**.

In particolare, tale regime di diritto pubblico da applicare alla magistratura tributaria comprende:

– l'estensione della disciplina relativa ai trasferimenti, alle ferie e all'istituto del collocamento fuori ruolo;

- l'introduzione di specifiche disposizioni relative all'aspettativa, alle fattispecie riguardanti l'eleggibilità e il ricollocamento nei casi di elezione a cariche politiche o amministrative ovvero di assunzione di incarichi di governo nazionale, regionale o locale;
- l'estensione della disciplina relativa al regime delle incompatibilità, della dispensa dal servizio e del trasferimento d'ufficio;
- l'individuazione delle fattispecie disciplinari, con le relative sanzioni e procedure, da uniformare anch'esse a quelle della magistratura ordinaria, mantenendo ferme le competenze attribuite al Presidente del Consiglio dei Ministri e al Presidente della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado ai sensi dell'art. 16, comma 1, D. Lgs. n. 545/92.

In altri termini, la proposta di modifica dell'art. 19 della Legge delega n. 111/2023 mira a **garantire alla magistratura tributaria una compiuta autonomia funzionale e strutturale**, assicurando un ordinamento coerente con la complessità del contenzioso fiscale e con le esigenze di efficienza del sistema.

In tale contesto, **la mancata previsione costituzionale della magistratura tributaria tra le magistrature speciali ex art. 103 Cost. e l'assenza di un adeguato riconoscimento della sua autonomia e indipendenza rappresentano un'evidente anomalia sistemica.**

Il completamento della riforma non può che passare, dunque, per un **riconoscimento costituzionale espresso della magistratura tributaria**, attraverso la **modifica degli artt. 103, 105 e 106 Cost.**, che assicuri coerenza tra il ruolo giurisdizionale esercitato dal giudice tributario ed il suo *status* giuridico, come sarà proposto in seguito.

**Infine, i magistrati tributari, i giudici tributari e gli avvocati devono sempre indossare la toga durante le udienze pubbliche.**

**Il Presidente della Corte di Appello di Napoli, insieme al Procuratore Generale, in data 11 ottobre 2021 ha emanato il seguente comunicato:**

**“Oggetto: Obbligo di indossare la toga e il bavaglino nelle udienze pubbliche.**

*Si rappresenta alle SS.LL. che risulta agli scriventi che non pochi magistrati ed avvocati non rispettano l'obbligo di indossare la toga e il bavaglino nelle udienze pubbliche, obbligo previsto dall'art.104 R.D. 6.1.1927, n.3, richiamato dal R.D. 27.11.1933, n.1578 oppure - e più frequentemente ...: indossano la toga (mai corredata dal bavaglino) semplicemente appoggiata sulle spalle oppure indossata limitatamente alle maniche.*

*Rivolgiamo, pertanto, il cortese invito ai Capi degli Uffici Giudiziari di voler sensibilizzare i magistrati dei rispettivi uffici al rispetto dell'obbligo della toga e del bavaglino, nella consapevolezza di trovare la piena disponibilità dei Colleghi, a tutela della dignità delle udienze.*

*Siamo altrettanto certi che i Presidenti dei Consigli dell'Ordine degli Avvocati del distretto condivideranno l'esigenza di rispettare e di far rispettare l'obbligo della toga e del bavaglino nei casi in cui ciò è obbligatorio.*

*Desumiamo proprio dall'invito rivolto dal Presidente dell'Ordine degli Avvocati di Pordenone un concetto, che ci pare condivisibile, "al di là dell'obbligo di legge( ...)" gli Avvocati devono "indossare la toga", quando è prescritto, "con la consapevolezza di non essere assoggettati ad un obbligo, ma di essere investiti di un onore e di un privilegio, anche se oneroso e fonte di responsabilità".*

**"La nostra toga - conclude il comunicato appena richiamato - "e infatti il simbolo esteriore dell'altissima funzione sociale, intellettuale e morale che siamo chiamati a svolgere, è veste che connota il ruolo essenziale della difesa nella dialettica del processo, è punto di riferimento del cittadino che chiede difesa dei propri diritti violati; è simbolo esteriore di libertà e prestigio. Indossiamola sempre, indossiamola tutti, e portiamola con onore".**

**Parole che, ovviamente, vanno • mutatis mutandis - applicate anche ai magistrati.**

*Grati per l'attenzione e per la collaborazione, porgiamo i migliori e più cordiali saluti."*

## PARTE TERZA

### LE PROPOSTE DI RIFORMA COSTITUZIONALE:

#### LA MAGISTRATURA TRIBUTARIA DEVE TROVARE ESPRESSO RICONOSCIMENTO IN COSTITUZIONE

##### 1) LA QUINTA MAGISTRATURA TRIBUTARIA: LE MODIFICHE COSTITUZIONALI NECESSARIE

Alla luce delle considerazioni sin qui svolte, risulta evidente **che i tempi sono ormai maturi per procedere a quella che si prospetta come una necessaria, indifferibile ed urgente riforma costituzionale, al fine di assicurare alla magistratura tributaria piena integrazione e legittimazione.**

Ed invero, l'evoluzione normativa e giurisprudenziale più recente, nonché le proposte legislative attualmente in discussione, dimostrano una **crescente consapevolezza della necessità di superare l'attuale assetto transitorio e frammentario.**

**A fronte di una funzione giurisdizionale che, soprattutto negli ultimi anni, si è allineata – per garanzie, complessità e impatto – a quella esercitata in ambito penale (e civile), permane una lacuna ordinamentale e costituzionale che appare oggi non più giustificabile.**

In tale prospettiva, **gli interventi di riforma costituzionale che appaiono oggi necessari sono i seguenti:**

- **l'inserimento della magistratura tributaria nel testo costituzionale**, quale espressione di una magistratura autonoma e paritaria rispetto alle altre magistrature speciali previste dall'art. 103 Cost.. Tale modifica consentirebbe di sancire in modo definitivo la piena dignità e autonomia giurisdizionale della magistratura tributaria;
- **la dipendenza della magistratura tributaria dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri, che oggi ha l'Alta sorveglianza (art. 29 D.Lgs. n. 545/1992 e art. 36 T.U. n. 175/2024), e l'attribuzione delle competenze gestionali ed organizzative al Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria**, anziché al Ministero dell'Economia e delle Finanze. Tale modifica garantirebbe l'effettiva attuazione del principio di separazione dei poteri, previsto dall'art. 111, secondo comma, Cost., ed assicurerebbe l'indipendenza della funzione giudicante rispetto all'organo titolare dell'azione amministrativa ed accertativa in ambito tributario;
- **la possibilità per i magistrati tributari reclutati tramite concorso pubblico di accedere alla Corte di Cassazione – Sezione Tributaria**, al pari dei magistrati ordinari. L'estensione di tale possibilità rappresenterebbe un necessario sviluppo della carriera dei magistrati tributari reclutati per concorso pubblico e rafforzerebbe la coerenza del sistema di giustizia tributaria nell'ambito dell'ordinamento giudiziario nazionale;
- **la competenza del giudice tributario anche ai soli reati fiscali di cui al D.Lgs. n. 74/2000**, attualmente di esclusiva competenza della magistratura ordinaria. Una simile estensione, se adeguatamente accompagnata da garanzie istruttorie e da una formazione specialistica dei magistrati tributari, potrebbe assicurare una maggiore omogeneità nella trattazione delle controversie tributarie ed un rafforzamento dell'efficacia sanzionatoria del sistema;
- **l'obbligo per i magistrati tributari di indossare la toga durante le pubbliche udienze, sia in primo che in secondo grado.** Tale previsione, oltre a conferire solennità e autorevolezza al rito, esprimerebbe simbolicamente la natura giurisdizionale della funzione esercitata dal magistrato tributario e dal giudice tributario, contribuendo a colmare il divario di percezione che ancora sussiste rispetto alle altre magistrature.

Pertanto, si rende opportuna una revisione del testo costituzionale, con particolare riferimento agli **artt. 103, 105 e 106 della Costituzione**, al fine di assicurare coerenza tra l'evoluzione funzionale della magistratura tributaria e il suo riconoscimento nell'ordinamento costituzionale.

In particolare:

➤ **all'art. 103 Cost.**, rubricato "Giurisdizione amministrativa", **si propone l'introduzione di un quarto comma nei seguenti termini:**

*«Le Corti di giustizia tributaria di primo e di secondo grado, dipendenti dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri, hanno la giurisdizione speciale stabilita dalla legge, anche per i soli reati tributari, come previsto e disciplinato dalla legge ordinaria per evitare il contrasto di giudicati.».*

**Tale disposizione, oltre a sancire in modo espreso il riconoscimento costituzionale della magistratura tributaria, ne estende le competenze anche ai soli reati fiscali di cui al D.Lgs. n. 74/2000**, contribuendo a rafforzare la coerenza dell'intero sistema giurisdizionale e ad assicurare una lettura unitaria del principio del giusto processo, come delineato dall'art. 111 Cost..

**Inoltre, la previsione della dipendenza delle Corti di giustizia tributaria dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri – in sostituzione dell'attuale legame con il Ministero dell'Economia e delle Finanze – rappresenta una scelta coerente con il principio di terzietà e separazione (anche all'apparenza) tra le funzioni giurisdizionali e quelle amministrative e costituisce una garanzia di indipendenza gestionale della funzione giurisdizionale tributaria (art. 111 della Costituzione);**

➤ **all'art. 105 Cost.**, rubricato "Attribuzioni del Consiglio superiore della magistratura", **si propone l'introduzione di un secondo comma a norma del quale:**

*«Spettano al Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria, secondo le norme dell'ordinamento giudiziario tributario, le assegnazioni ed i trasferimenti, le promozioni ed i provvedimenti disciplinari nei riguardi dei magistrati tributari e dei giudici tributari.».*

**Il suddetto comma è volto a confermare e rafforzare il ruolo del Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria, quale organo di autogoverno della magistratura tributaria. In tal modo si rafforza l'indipendenza interna ed esterna dei magistrati tributari**, attribuendo al Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria poteri analoghi a quelli spettanti al Consiglio Superiore della Magistratura per la magistratura ordinaria;

➤ **all'art. 106 Cost.**, rubricato "Nomina dei magistrati", **si propone l'introduzione di un quarto comma a norma del quale:**

*«Su designazione del Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria devono essere chiamati all'ufficio di consiglieri di cassazione della sezione tributaria soltanto i magistrati tributari nominati per concorso.».*

**Tale disposizione intende garantire la coerenza del percorso professionale dei magistrati tributari reclutati tramite pubblico concorso**, riconoscendone l'elevata specializzazione tecnica e assicurando, nel contempo, la qualità delle decisioni anche nei giudizi di legittimità. L'accesso alla Cassazione rappresenta, in tal senso, non solo un naturale sbocco professionale per i magistrati tributari, ma anche un elemento di equità ordinamentale e di valorizzazione del merito.

**In definitiva, l'introduzione nel testo costituzionale di una disciplina esplicita ed autonoma per la magistratura tributaria si configura non solo come un'opportunità di razionalizzazione normativa, ma come un dovere istituzionale per colmare una lacuna ormai ingiustificabile.**

**Le modifiche degli artt. 103, 105 e 106 Cost. costituiscono il passaggio necessario per attribuire alla magistratura tributaria quella piena dignità, terzietà, indipendenza e funzionalità** che le spetta in ragione del ruolo che essa effettivamente esercita all'interno del sistema giurisdizionale.

**Una tale riforma non può più essere rimandata:** è l'unica via per assicurare ai contribuenti e agli operatori economici una magistratura tributaria realmente imparziale, competente, autorevole

e pienamente coerente con i principi costituzionali e con gli standard europei, dando la serenità ai cittadini di scegliere se conciliare o affrontare il processo, **senza la fuga dallo stesso**.

### **1.1) LA NECESSARIA SEPARAZIONE DELLA MAGISTRATURA TRIBUTARIA DAL MEF A GARANZIA DELLA TERZIETÀ E IMPARZIALITÀ DEL GIUDICE**

Com'è noto, la **garanzia di un processo equo** passa necessariamente attraverso l'**effettiva terzietà del giudice**, ex art. 111 Cost..

Si tratta di un principio che, nella magistratura tributaria, risulta ancora oggi compromesso da una configurazione istituzionale non pienamente conforme ai canoni costituzionali.

È, dunque, necessaria una breve riflessione sulla disciplina attuale al fine di evidenziare la necessità di un intervento strutturale che assicuri indipendenza, autonomia e neutralità dei magistrati e giudici tributari.

L'**art. 111, comma 2, Cost.** testualmente dispone:

*«Ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti a **giudice terzo e imparziale**. La legge ne assicura la ragionevole durata.»*

Questo precetto, che costituisce un principio cardine del nostro ordinamento giuridico e garanzia irrinunciabile del giusto processo, impone che **il giudice chiamato a decidere una controversia sia terzo ed imparziale, ossia indipendente rispetto alle parti in causa**.

Tuttavia, l'**assetto attuale della magistratura tributaria evidenzia una frattura profonda rispetto a tale principio**.

**Il Ministro dell'Economia e delle Finanze, oggi, con proprio decreto:**

- **bandisce il concorso pubblico di magistrato tributario;**
- **nomina la commissione di concorso;**
- **nomina i magistrati tributari ed i giudici tributari;**
- **dichiara le decadenze dall'incarico;**
- **determina i compensi mensili ed aggiuntivi dei giudici tributari;**

**Il personale delle segreterie dipende organicamente dal Dipartimento della Giustizia Tributaria del MEF.**

**Il MEF, con nota del 27 gennaio 2025, intende riformare la geografia giudiziaria tributaria**

L'ipotesi di riforma attualmente elaborata è carente dal punto di vista dell'argomentazione in merito all'applicazione dei criteri definiti dalla Legge 9 agosto 2023, n. 111.

**Ogni proposta di accorpamento dovrebbe infatti essere corredata da una spiegazione, con puntuale riferimento all'applicazione dei criteri di delega.**

**Si invita pertanto, in una eventuale nuova elaborazione della ipotesi di riforma, a dettagliare le motivazioni di ciascuna scelta "sulla base dell'estensione del territorio, dei carichi di lavoro e degli indici di sopravvenienza, del numero degli abitanti della circoscrizione, degli enti impositori e della riscossione", come richiesto dall'art. 19, comma 1, lettera l) della legge-delega.**

In particolare, l'**art. 9, comma 1, D.Lgs. n. 545/92** prevede che:

*«**Alla prima e alle successive nomine dei magistrati tributari nonché alle nomine dei giudici tributari di cui all'articolo 1-bis, comma 1, si provvede con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, previa deliberazione conforme del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria.**»*

In altri termini, **il processo tributario si svolge dinanzi a magistrati e giudici tributari che, ai sensi dell'art. 9, comma 1, cit., sono nominati con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF)**, stesso soggetto istituzionale da cui dipende l'Agenzia delle Entrate, parte nelle liti fiscali.

Ne discende una **dependenza funzionale e organizzativa dei magistrati e giudici tributari dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, la cui posizione processuale si pone chiaramente in conflitto con l'esigenza di imparzialità.**

**I magistrati e i giudici tributari, infatti, risultano non solo nominati, ma anche gestiti – per quanto riguarda trasferimenti, progressioni di carriera e assegnazioni – da un'amministrazione che rappresenta una delle parti nel giudizio.**

Tale configurazione istituzionale determina, almeno in apparenza, un **vulnus alla terzietà del giudice**, ponendosi in palese contrasto con la lettera e la *ratio* dell'art. 111 Cost..

In un contesto in cui la giustizia tributaria incide profondamente sui diritti patrimoniali del cittadino, sulla certezza dei rapporti giuridici e sulla stessa fiducia nell'ordinamento, **è essenziale che i magistrati e i giudici tributari non solo siano imparziali, ma appaiano imparziali.**

Per queste ragioni, **la permanenza della magistratura tributaria alle dipendenze e sotto la gestione del Ministero dell'Economia e delle Finanze rappresenta una criticità istituzionale non più sostenibile, che necessita di un superamento urgente.**

La soluzione a tale *impasse* strutturale risiede **nella modifica degli artt. 103, 105 e 106 Cost.**, come già illustrato nei paragrafi precedenti. In particolare:

- **all'art. 103 Cost.** si propone di riconoscere espressamente la magistratura tributaria come dipendente dalla **Presidenza del Consiglio dei Ministri**, al fine di sottrarla all'influenza del Ministero dell'Economia e delle Finanze;
- **all'art. 105 Cost.** si prevede di attribuire al **Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria** la competenza in materia di assegnazioni, trasferimenti, promozioni e disciplina, analogamente a quanto accade per le altre magistrature;
- **all'art. 106 Cost.** si prevede che l'accesso alla Corte di Cassazione – Sezione tributaria – sia riservato ai magistrati tributari reclutati tramite concorso pubblico, su designazione del Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria.

In conclusione, è ormai indifferibile l'adozione di una riforma costituzionale che assicuri **la piena autonomia, indipendenza e terzietà della magistratura tributaria**, anche nell'apparenza, così da restituire credibilità, trasparenza ed efficacia all'intero sistema della giustizia fiscale.

## **1.2) L'ACCESSO DEI MAGISTRATI TRIBUTARI ALLA CORTE DI CASSAZIONE – SEZIONE TRIBUTARIA – È NECESSARIO PER GARANTIRE LA PIENA VALORIZZAZIONE DELLA SPECIALIZZAZIONE E DELLA FUNZIONE NOMOFILATTICA**

Un ulteriore, essenziale tassello per garantire il pieno riconoscimento istituzionale della magistratura tributaria riguarda la **possibilità per i magistrati tributari, reclutati tramite pubblico concorso, di accedere alla Corte di Cassazione – Sezione Tributaria, al pari dei magistrati ordinari.**

Attualmente, l'ordinamento non prevede una disposizione espressa che consenta ai magistrati tributari, pur in possesso di titoli, requisiti e esperienza adeguati, di approdare all'ufficio di Consigliere di Cassazione nella sezione competente in materia fiscale.

**Tale esclusione rappresenta una lacuna ordinamentale** che mina la coerenza del sistema di giustizia tributaria e ne limita il pieno inserimento nell'ambito della giurisdizione nazionale.

**La mancata previsione di un canale di accesso alla Corte di Cassazione per i magistrati tributari** reclutati tramite concorso pubblico comporta, infatti, un'**ingiustificata disparità di trattamento rispetto ai magistrati ordinari**, in contrasto con i principi di uguaglianza, meritocrazia e razionalità del sistema giudiziario.

Inoltre, tale preclusione ostacola uno **sviluppo coerente della carriera**, privando il sistema della giustizia tributaria di una naturale e necessaria continuità nel momento del passaggio al giudizio di legittimità.

Ed invero, **i magistrati tributari selezionati tramite concorso pubblico svolgeranno funzioni di pari complessità e responsabilità rispetto a quelle attribuite ai colleghi dell'ordine giudiziario ordinario**, operando su controversie che impattano in modo rilevante sul patrimonio del cittadino, sull'equilibrio finanziario dello Stato e sull'efficacia delle politiche fiscali.

È, pertanto, evidente che la loro elevata specializzazione tecnica e la consolidata esperienza nel settore fiscale rappresentino un **valore aggiunto irrinunciabile** per assicurare la qualità delle decisioni anche nel giudizio di legittimità.

Invero, soltanto **consentendo una piena integrazione delle carriere** tra i magistrati delle Corti di giustizia tributaria e quelli assegnati alla Sezione Tributaria della Corte di Cassazione – oggi istituita anche per legge in attuazione dell'art. 108 Cost. – si potrà assicurare una reale **funzione nomofilattica** in materia fiscale, svolta da magistrati tributari dotati di specifica e continuativa esperienza nel settore.

**L'assenza di questa integrazione produce un effetto paradossale:** la giurisprudenza tributaria di legittimità rischia di essere guidata da magistrati privi di un *background* specialistico nella materia, con conseguenze evidenti in termini di coerenza e qualità interpretativa.

Non a caso, si registra nella prassi una **tendenza dei magistrati ordinari a evitare l'assegnazione alla Sezione Tributaria** della Corte di Cassazione, spesso per una sorta di **"contrarietà emotiva" dovuta alla percezione della materia fiscale come tecnica, poco attrattiva o estranea rispetto alla formazione tradizionale civilistica o penalistica**.

Questo fenomeno, noto e documentato negli ambienti della giurisdizione, contribuisce ad un ulteriore scollamento tra magistratura tributaria e funzione nomofilattica.

**La presenza, invece, di magistrati tributari reclutati per concorso pubblico all'interno della Cassazione garantirebbe un apporto qualificato e specializzato alla formazione del diritto vivente, contribuendo alla sistematizzazione della materia e all'uniformità interpretativa**, nel rispetto del principio di legalità tributaria di cui all'art. 23 Cost..

Alla luce di tali considerazioni, si propone di colmare questa lacuna attraverso **l'introduzione di un quarto comma all'art. 106 della Costituzione**, rubricato "*Nomina dei magistrati*", nei seguenti termini:

**«Su designazione del Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria devono essere chiamati all'ufficio di consiglieri di cassazione della sezione tributaria soltanto i magistrati tributari nominati per concorso.»**

Tale disposizione mira a garantire la **coerenza del percorso professionale** dei magistrati tributari selezionati tramite pubblico concorso, valorizzandone la specializzazione tecnica e assicurando, nel contempo, la qualità delle decisioni anche nei giudizi di legittimità.

L'accesso alla Cassazione rappresenta, in questo contesto, non solo un **naturale sbocco professionale**, ma anche un **elemento di equità ordinamentale** e di **rafforzamento della funzione nomofilattica**, tanto più cruciale in un ambito – come quello tributario – caratterizzato da una legislazione complessa, stratificata e di rilevante impatto economico e sociale.

Si tratta, dunque, di un intervento strutturale che contribuirebbe a rafforzare l'autorevolezza e l'efficienza del giudizio di legittimità in materia fiscale, rendendo il sistema giurisdizionale complessivamente più coerente, trasparente e funzionale.

In conclusione, l'inserimento di tale previsione nel testo costituzionale costituirebbe un importante segnale di **riconoscimento istituzionale della magistratura tributaria** e un passo decisivo verso il suo pieno allineamento con i criteri di autonomia, professionalità e imparzialità previsti dalla Costituzione.

### **1.3) LA NECESSARIA ESTENSIONE DELLA COMPETENZA DELLA MAGISTRATURA TRIBUTARIA ANCHE AI REATI FISCALI I CUI AL D.LGS. N. 74/2000**

Le numerose criticità illustrate nella Parte Prima della presente relazione evidenziano una realtà ormai indiscutibile: **il persistente dualismo tra il procedimento penale e quello tributario genera una serie di problemi sistemici che coinvolgono aspetti interpretativi, applicativi e di coerenza complessiva dell'ordinamento.**

Tale dualismo, come si è più volte sottolineato, deriva da **un impianto normativo che, pur riguardando la medesima condotta evasiva o fraudolenta, attribuisce la relativa cognizione a due giurisdizioni separate** — quella ordinaria e quella tributaria — caratterizzate da regole probatorie differenti, da distinti criteri di valutazione della responsabilità e da obiettivi non sempre conciliabili.

Come si è visto, il risultato della suddetta frattura è la sussistenza del **“doppio binario” penale-tributario**, il quale, oltre a generare incertezza, conduce spesso a esiti divergenti e contraddittori, talvolta in aperta antinomia, compromettendo la coerenza e l'effettività del sistema sanzionatorio.

Sebbene storicamente giustificata dalla differenza tra illecito penale e illecito tributario, **questa distinzione risulta oggi inadeguata rispetto alla complessità crescente del diritto tributario sostanziale e all'intreccio sempre più marcato tra profili penali e tributari.**

Alla luce di tali considerazioni — e come approfondito nella Parte Prima della presente relazione — emerge con forza la **necessità di riconoscere in capo alla magistratura tributaria anche la competenza in materia di soli reati fiscali previsti dal D.Lgs. n. 74/2000.**

Ed invero, **una tale riforma**, nel rispetto delle garanzie del giusto processo e in conformità ai principi costituzionali di specializzazione e ragionevole durata del processo, **consentirebbe una trattazione unitaria delle questioni penali e tributarie, oggi separate e spesso contrastanti.**

**L'estensione della competenza del giudice tributario anche ai soli reati fiscali previsti dal D.Lgs. n. 74/2000:**

- **in primo luogo, permetterebbe di superare le attuali incertezze circa l'efficacia del giudicato penale nel processo tributario** (e viceversa), restituendo centralità al principio di coerenza dell'ordinamento;
- **in secondo luogo, garantirebbe una maggiore efficienza nella gestione delle controversie, riducendo i tempi di definizione dei procedimenti ed assicurando una valutazione complessiva della condotta del contribuente, non più parcellizzata in procedimenti distinti.** Tale estensione, dunque, consentirebbe un trattamento unitario delle questioni penali e tributarie, oggi frammentate e separate.

A tal fine, si propone l'**inserimento nell'art. 103 Cost.**, rubricato *“Giurisdizione amministrativa”*, **di un quarto comma** con la seguente formulazione:

**«Le Corti di giustizia tributaria di primo e di secondo grado, dipendenti dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri, hanno la giurisdizione speciale stabilita dalla legge, anche solo per i reati tributari, come previsto e disciplinato dalla legge ordinaria per evitare il contrasto di giudicati.»**

Tale modifica costituzionale trova fondamento nell'esigenza di superare le inefficienze generate dall'attuale sistema dualistico, ispirandosi al modello già previsto dall'art. 103, comma 3, Cost. per la magistratura militare e confermato dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 207 del 28 maggio 1987.

**Un'unica giurisdizione specializzata permetterebbe, inoltre, di tutelare in modo più efficace i diritti del contribuente, riducendo il rischio di procedimenti paralleli e sanzioni doppie, con conseguente maggiore certezza del diritto.**

Sul punto è necessario ribadire che **la recente riforma della magistratura tributaria**, con la Legge n. 130/2022, **ha introdotto un concorso pubblico altamente selettivo comprensivo anche di prove sul diritto penale tributario**, così garantendo che i magistrati tributari possiedano la preparazione tecnica necessaria anche in ambito penale per affrontare con competenza le tematiche relative ai reati tributari.

Inoltre, in considerazione dell'**auspicata estensione delle attribuzioni dei magistrati tributari anche alla cognizione dei soli reati fiscali previsti dal D.Lgs. n. 74/2000**, si ritiene coerente e necessario introdurre una norma che preveda **l'obbligo, per tali magistrati, di indossare la toga durante le udienze pubbliche**, sia nel giudizio di primo grado che in quello di appello.

**Tale prescrizione, analoga a quanto già previsto per la magistratura penale, assume non solo una valenza simbolica**, ma anche un rilevante significato istituzionale, in quanto **rafforza la solennità dell'udienza e manifesta visibilmente la natura giurisdizionale della funzione esercitata.**

L'adozione obbligatoria della toga si pone, quindi, come elemento coerente con la dignità della funzione giurisdizionale esercitata, contribuendo a **colmare quel persistente divario percettivo rispetto alle altre magistrature e affermando l'indipendenza, l'imparzialità ed il prestigio della Quinta Magistratura.**

In definitiva, **l'estensione della competenza della magistratura tributaria ai soli reati fiscali previsti dal D.Lgs. n. 74/2000 rappresenta una riforma indispensabile per assicurare un sistema giudiziario tributario più coerente, efficace e rispettoso dei principi costituzionali.**

**Essa consentirebbe, infatti, di superare il modello del "doppio binario" penale-tributario, assicurando uniformità nelle decisioni, certezza del diritto e maggiore tutela dei diritti e degli interessi coinvolti.**

## CONCLUSIONI

Alla luce delle argomentazioni fin qui sviluppate, appare chiara e non più rinviabile **l'esigenza di un intervento di riforma costituzionale che riconosca espressamente la magistratura tributaria come parte integrante del sistema di giustizia, dotata di piena autonomia e pari dignità rispetto alle altre magistrature.**

Le proposte formulate si muovono nella direzione di **colmare una lacuna ordinamentale** che oggi appare **non più sostenibile**: la magistratura tributaria resta priva di una compiuta dignità costituzionale, nonostante l'importanza crescente delle sue funzioni e l'impatto sempre più rilevante che le sue decisioni esercitano sui diritti fondamentali dei cittadini, sulla certezza del diritto e sull'efficienza delle finanze pubbliche.

Le modifiche che si propongono mirano a:

- **inserire la magistratura tributaria nel testo della Costituzione**, attribuendole una collocazione espressa e paritaria tra le giurisdizioni speciali previste dall'art. 103 Cost.;
- **assicurare la piena indipendenza organizzativa e funzionale della magistratura tributaria**, sottraendola alla dipendenza dal Ministero dell'economia e delle finanze e prevedendo la sua dipendenza dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri, con l'attribuzione delle competenze gestionali al Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria;
- **consentire ai magistrati tributari reclutati tramite concorso pubblico l'accesso alla Sezione Tributaria della Corte di Cassazione**, garantendo un naturale sbocco professionale e valorizzando le competenze acquisite;

- **estendere la competenza della magistratura tributaria ai soli reati fiscali di cui al D.Lgs. n. 74/2000**, al fine di superare l'attuale sistema a "doppio binario" penale-tributario, che genera incertezze, inefficienze e conflitti tra giudicati;
- **prevedere l'obbligo di indossare la toga nelle udienze pubbliche**, quale segno tangibile della piena natura giurisdizionale della funzione esercitata.

Tutte queste proposte trovano il loro fondamento giuridico e sistematico in una coerente revisione degli articoli **103, 105 e 106 della Costituzione**, così da assicurare alla magistratura tributaria un assetto finalmente conforme ai principi di **autonomia, terzietà, efficienza e imparzialità**, sanciti dalla nostra Carta costituzionale e richiamati dalle normative europee.

Non si tratta di una semplice razionalizzazione normativa, ma di un vero e proprio **dovere istituzionale**.

La magistratura tributaria, anche alla luce delle recenti riforme (come la legge n. 130/2022), ha ormai acquisito una struttura professionale e un ruolo sistemico che impongono una piena equiparazione costituzionale. **Continuare a rinviare questo riconoscimento significherebbe perpetuare un'anomalia giuridica e alimentare una disuguaglianza di fatto tra le diverse magistrature.**

**Non possiamo permetterci di attendere altri 160 anni !!!**

È tempo di dare finalmente alla magistratura tributaria la legittimazione costituzionale che merita, nella consapevolezza che solo un giudice realmente indipendente può assicurare ai cittadini-contribuenti ed agli operatori economici una tutela effettiva, autorevole ed imparziale.

In questo spirito, è quanto mai opportuno chiudere questa relazione richiamando le parole del grande giurista **Piero Calamandrei**, che seppe esprimere, con profondità e chiarezza, il senso più autentico del rapporto tra le istituzioni e i cittadini:

*«Leggi dello Stato che il popolo senta come le sue leggi, come scaturite dalla sua coscienza, non come imposte dall'altro. Affinché la legalità discenda dai codici del costume, bisogna che le leggi vengano dal di dentro, non dal di fuori: le leggi che il popolo rispetta perché esso stesso le ha volute così.»*

**Questa è l'aspirazione che deve guidare ogni riforma vera:** fare in modo che le leggi e le istituzioni rispecchino i valori, i bisogni e le aspettative della società.

**Ed è per questo che oggi, senza ulteriori indugi, è necessario prevedere un espresso riconoscimento costituzionale della magistratura tributaria.**

#### **PROPOSTE DI MODIFICHE COSTITUZIONALI DEI SEGUENTI ARTICOLI**

- Art.103, aggiungere il quarto comma nel modo seguente:

*“Le Corti di giustizia tributaria di primo e di secondo grado, dipendenti dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri, hanno la giurisdizione speciale stabilita dalla legge, anche per i soli reati tributari, come previsto e disciplinato dalla legge per evitare il contrasto di giudicati.”*

- Art. 105, aggiungere il secondo comma nel modo seguente:

*“Spettano al Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria, secondo le norme dell'ordinamento giudiziario tributario, le assegnazioni ed i trasferimenti, le promozioni ed i provvedimenti disciplinari nei riguardi dei magistrati tributari e dei giudici tributari.”*

- Art. 106, aggiungere il quarto comma nel modo seguente:

*“Su designazione del Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria devono essere chiamati all'ufficio di consiglieri di cassazione della sezione tributaria soltanto i magistrati tributari nominati per legge.”*