
DOTTRINA**Francesco Colaianni - Davide Colombo**

Sull'efficacia del giudicato penale nel processo tributario. Riflessioni a margine della sent. n. 3800/2025 della Corte di Cassazione (nota a Cass., n. 3800/2025) .. III, 95

L'articolo si sofferma sull'impatto del nuovo art. 21-*bis* del d.lgs. 74/2000 (oggi art. 119 del T.U. Giustizia Tributaria) sul rapporto tra processo penale e processo tributario, in particolare per quanto riguarda l'efficacia del giudicato penale assolutorio nel giudizio tributario. La norma riconosce efficacia vincolante, nel procedimento tributario, alla sentenza penale di assoluzione "perché il fatto non sussiste" o "perché l'imputato non lo ha commesso" laddove i fatti materiali oggetto di valutazione siano i medesimi, segnando una rilevante deroga al principio dell'autonomia dei giudizi. L'articolo esamina le criticità interpretative emerse nella giurisprudenza più recente, focalizzandosi in particolare sulla sentenza della Cassazione n. 3800/2025, la quale ha limitato l'ambito applicativo della norma al solo profilo sanzionatorio. Oggetto di esame sono inoltre i dubbi di legittimità costituzionale sollevati dalla Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Piemonte e i contrasti giurisprudenziali che hanno condotto a un'ordinanza di rimessione alle Sezioni Unite. All'esito della disamina critica delle pronunce recenti, gli Autori propongono una lettura sistematica della norma coerente con il principio di non contraddizione.

This article examines the implications of the newly introduced Article 21-bis of Legislative Decree 74/2000 (now Article 119 of the Unified Code on Tax Justice), focusing on the relationship between criminal and tax proceedings. The provision grants res judicata effect to acquittals rendered in criminal trials—where the facts are found not to exist or the defendant is not the perpetrator—even within tax litigation. This marks a significant departure from the traditional principle of procedural autonomy. The article critically explores recent jurisprudence, particularly Supreme Court judgment no. 3800/2025, which restricts the scope of the rule to punitive aspects only. Further, it addresses the constitutional concerns raised and highlights the conflicting judicial interpretations that led to the matter being referred to the Supreme Court's United Sections and the Constitutional Court. The Authors propose a systematic reading of the provision aimed at safeguarding the coherence of the legal system and preventing contradictory outcomes.

Carlo Dianese

L'assoggettabilità a sanzione del professionista per concorso nell'illecito tributario del contribuente (nota a Cass., n. 20697/2024)..... II, 118

La sentenza in oggetto, ravvisando l'assoggettabilità a sanzione dell'*extraneus* per l'illecito fiscale relativo ad una persona giuridica, ha determinato il mutamento dell'orientamento giurisprudenziale di legittimità in materia, sinora costante in senso contrario. Siffatta interpretazione, che non appare condivisibile anche alla luce di quanto emergente dalle recenti riforme legislative, pone all'interprete rilevanti questioni giuridiche derivanti dalla fattispecie concreta oggetto di esame, relativa all'esercizio da parte del terzo concorrente dell'attività professionale in favore della società contribuente.

The judgment in question, by finding that the extraneus is liable to a penalty for the tax offence relating to a legal person, has led to a change in the jurisprudential orientation of legitimacy on the matter that had hitherto been constant in the opposite direction. Such interpretation, which does not appear to be agreeable also in light of what has emerged from the recent legislative reforms, poses to the interpreter relevant legal questions arising from the concrete case under examination, relating to the exercise by the concurring third party of a professional activity in favour of the taxpayer company.

Andrea Fedele

L'imposta personale sul reddito: alla ricerca di un modello per un'imposta più semplice ed equa I, 263

L'idea dell'imposta personale sul reddito è sempre stata presente nella progettazione politica e nelle proposte di riforma del nostro sistema tributario, ma non ha mai trovato effettiva attuazione. Anche la disciplina dell'IRES includeva, sin dall'origine, fattori che hanno determinato il fallimento del disegno riformatore. Negli ultimi decenni si è accentuata la frammentazione del sistema, evidenziando sempre nuove disparità di trattamento, non giustificabili razionalmente, che dimostrano la connessione fra imposizione personale e principio di eguaglianza. Anche le più recenti proposte di riforma risultano inadeguate a risolvere il problema. I sistemi ad imposizione reale sono d'altronde incompatibili con la detassazione del minimo vitale e la progressività dei singoli tributi. Infine, quali che siano i criteri per valutarne la rispondenza a "criteri di progressività", l'attuale struttura del nostro sistema tributario non sembra idonea a favorire un adeguamento al principio costituzionale.

The concept of personal income tax has always been present in policy design and proposals for reforming our tax system, but has never really been implemented. Also the rules on IRES included, from the outset, factors that caused the failure of the reform plan. In recent decades, the system has become increasingly fragmented, with new inequalities of treatment constantly emerging which cannot be rationally justified and which demonstrate the link between personal taxation and the principle of equality. Even the most recent reform proposals are inadequate to solve this problem. The systems of real taxation are, after all, incompatible with the exemption of a minimum income from taxation and the progressivity of individual taxes. Finally, whatever the criteria for assessing its compliance with "progressivity criteria", the current structure of our tax system does not seem to be suitable to facilitate an adaptation to the constitutional principle.

Giuseppe Ingraio

L'autotutela tributaria: nuova regolamentazione normativa e vecchie interpretazioni giurisprudenziali I, 303

Il contributo rappresenta un primo bilancio dell'istituto dell'autotutela – a circa un anno dalle modiche normative – alla luce delle più recenti interpretazioni giurisprudenziali che disconoscono i passi in avanti fatti dalla legislazione. Dalla questione dell'autotutela in *malam partem*, a quella dell'incidenza sul procedimento di autotutela di una assoluzione penale sembra che nulla sia cambiato. Le conclusioni dei giudici di legittimità disconoscono più o meno palesemente le nuove disposizioni. Gli sforzi effettuati dal legislatore nel contesto della legge delega di riforma tributaria del 2023 vengono così in larga parte vanificati, creando un senso di sfiducia verso la certezza del diritto.

The contribution represents a first assessment of the institute of self-protection – about a year after the regulatory changes – by the most recent jurisprudential interpretations that ignore the advances made by the new legislation. From the question of self-protection in malam partem, to the question of the impact on the procedure for self-protection of a criminal acquittal, nothing seems to have changed. The conclusions of the Supreme Court judges more or less blatantly disavow the new provisions. The efforts made by the legislator in the context of the 2023 tax reform are thus largely frustrated, creating distrust towards legal certainty.

Francesco Emiliano Manfrin

La tormentata esistenza del nuovo art. 21-bis d.lgs. 74/2000 tra contrasti giurisprudenziali e dubbi di legittimità costituzionale III, 53

L'art. 21-bis d. lgs. 74/2000, disposizione di recente introduzione volta a disciplinare l'efficacia delle sentenze penali nel processo tributario, è divenuto – a distanza di poco tempo dalla sua entrata in vigore – oggetto di un quadro interpretativo piuttosto frastagliato. Il contributo, dopo aver ripercorso la parabola evolutiva dell'efficacia della sentenza penale nel processo tributario, analizza l'ambito di operatività della nuova disposizione adottando una duplice prospettiva: da un lato, esamina, in chiave critica, il contrasto giurisprudenziale rimesso alle Sezioni Unite e, dall'altro, vaglia una questione di legittimità costituzionale, invero dotata di profili controversi, promossa con riferimento all'art. 21-bis cit. La disamina offre, infine, l'occasione per interrogarsi sul significato dell'espressione «fatti materiali» contenuta nell'art. 21-bis d.lgs. 74/2000, a partire da un confronto con la portata del medesimo costrutto presente nella formulazione dell'art. 654 c.p.p.

Article 21-bis of Legislative Decree No. 74/2000, a recently introduced provision aimed at regulating the effects of criminal judgments in tax proceedings, has – shortly after its entry into force – become the subject of a rather fragmented interpretative framework. This contribution, after retracing the evolutionary path of the effectiveness of criminal judgments in tax litigation, analyzes the scope of application of the new provision from a dual perspective: on the one hand, it critically examines the conflicting case law referred to the Joint Sections of the Court of Cassation; on the other, it considers a constitutional legitimacy issue – marked by controversial aspects – that has been raised in relation to the aforementioned Article 21-bis. Finally, the analysis provides an opportunity to reflect on the meaning of the expression “material facts” as used in Article 21-bis of Legislative Decree No. 74/2000, beginning with a comparison to the scope of the same concept as found in the wording of Article 654 of the Code of Criminal Procedure.

Filippo Passagnoli

L'agevolazione dei passaggi generazionali di partecipazioni societarie: profili

evolutivi e criticità interpretative..... I, 345

Il D.Lgs. n. 139/2024, attuativo della legge-delega n. 111/2023 per la riforma fiscale, ha recato importanti modifiche in materia di imposta sulle successioni e donazioni, in particolare riscrivendo il comma 4-ter dell'art. 3 del D.Lgs. n. 346/1990 (TUSD). Quest'ultima disposizione, introdotta quasi venti anni fa, disciplina un'agevolazione fiscale finalizzata a incentivare il passaggio generazionale di aziende (o rami di esse) e di partecipazioni societarie, prevedendo l'esenzione dall'imposta di successione e donazione. Tale disciplina ha suscitato un ampio dibattito riguardo ai requisiti di accesso all'agevolazione: in particolare, nel corso degli anni, sia l'Agenzia delle Entrate che la giurisprudenza di legittimità ne hanno adottato un'interpretazione restrittiva, volta ad escludere dal beneficio quelle società che non esercitassero un'attività di impresa (c.d. società "senza impresa"). La recente riforma fiscale sembra superare tali posizioni, restituendo maggiore chiarezza al quadro normativo; persistono tuttavia alcune questioni interpretative irrisolte, soprattutto con riguardo alle società di mero godimento.

Legislative Decree No. 139/2024, issued in implementation of Law No. 111/2023 on tax reform, introduces significant changes in the field of inheritance and gift taxation, most notably through the rewriting of paragraph 4-ter of Article 3 of Legislative Decree No. 346/1990 (TUSD). This provision, originally enacted nearly twenty years ago, governs a tax relief aimed at facilitating the generational transfer of businesses (or business branches) and corporate shareholdings, by granting an exemption from inheritance and gift tax. Over the years, this legal framework has given rise to extensive debate concerning the eligibility requirements for accessing the relief. In particular, both the Italian Revenue Agency and the Court of Cassation have adopted a restrictive interpretive stance, excluding from the benefit those companies that do not carry out a business activity (the so-called "non-operating companies"). The recent reform appears to move away from these positions, seeking to bring greater clarity to the regulatory framework. Nevertheless, certain interpretative uncertainties persist, especially with regard to partnerships.

Gaetano Ragucci

Gli effetti delle deduzioni e delle detrazioni sulla progressività dell'Irpef..... I, 277

Per adeguare il sistema al programma indicato dal secondo comma dell'art. 53 cost., il legislatore può utilizzare diversi strumenti, ciascuno capace di imprimere all'imposta un carattere di progressività. Questi strumenti vanno dalla previsione di aliquote progressive per scaglioni di reddito, alla previsione di deduzioni o detrazioni d'imposta, o anche di crediti e di altre misure sovvenzionali. Sul piano concettuale è, inverso, abbastanza semplice comprendere come, anche in presenza di un minimo esente e di un unico scaglione di reddito, le riduzioni dell'imponibile attraverso deduzioni, e le riduzioni dell'imposta mediante detrazioni (in misura fissa o inversamente proporzionale all'imponibile), possano produrre un gettito inferiore a quello ricavabile dall'applicazione delle aliquote nominali, facendole divergere da quelle effettive. E che, perciò, possono agire sull'entità dell'imposta correggendola al ribasso, per realizzare un'opportuna distribuzione del suo carico in favore di chi ha bisogno. Una riforma di questi istituti non fa necessariamente venir meno la progressività dell'imposta, ma incide sulla quantità di progressività che la caratterizza, dunque sull'efficienza redistributiva che le può essere riconosciuta.

To adapt the system to the programme indicated in the second paragraph of art. 53 cost.

, the legislator can use different instruments, each capable of giving the tax a progressive character. These instruments range from the provision of progressive rates for income brackets, to the provision of tax deductions or even credits and other subsidies. On a conceptual level, it is indeed quite simple to understand how, even in the presence of an exempt minimum and a single income bracket, tax reductions through deductions, and tax reductions through deductions (fixed or inversely proportional to the taxable amount), may produce a lower yield than that obtained by the application of nominal rates, making them diverge from those effective. And that, therefore, they can act on the size of the tax by correcting it downwards, to achieve a proper distribution of its load in favor of those who are in need. A reform of these institutions does not necessarily eliminate the progressivity of the tax, but affects the amount of progressivity that characterizes it, therefore on the redistributive efficiency that can be recognized.

Adriana Salvati

Sulla limitazione del principio di accessorietà Iva in una recente interpretazione dell'Amministrazione finanziaria, avulsa dalla giurisprudenza europea (Commento alla risposta a interpello n. 96/2025 dell'Agenzia delle entrate)..... IV, 61

Il contributo esamina la risposta ad interpello n. 96/2025, in cui l'Agenzia delle Entrate ridimensiona il concetto di accessorietà ai fini IVA, riconoscendo tale qualifica solo al servizio di parcheggio connesso a un parco tematico, ma non al noleggio di ombrelloni e cabine. L'analisi si confronta criticamente con la giurisprudenza unionale e nazionale, che valorizza la funzione economica dell'operazione e l'unitarietà dell'obiettivo perseguito, alla luce della prospettiva del consumatore medio. Si evidenzia, quindi, l'eccessiva rigidità della prassi amministrativa, auspicando un'interpretazione più aderente ai principi di diritto europeo.

The paper examines Ruling No. 96/2025 issued by the Italian Revenue Agency, which narrows the scope of the VAT ancillary services concept by recognizing such status only for parking services related to a theme park, while excluding the rental of umbrellas and cabins. The analysis critically compares this position with EU and Italian case law, which emphasize the economic function of the transaction and the unity of the pursued objective, as seen from the perspective of the average consumer. The paper highlights the excessive rigidity of the administrative practice, calling for an interpretation more consistent with European legal principles.

Giuseppe Zizzo

Valori contabili e valori fiscali: un matrimonio che s'ha da fare? I, 295

I criteri direttivi indicati nella legge delega 111/2023 in materia di ravvicinamento dei valori fiscali a quelli contabili sono sinora rimasti in massima parte inattuati. Il dubbio che si affaccia è se l'inazione su questo fronte non abbia, oltre ad una causa prossima, anche una causa remota. Non sia da ascrivere, cioè, unicamente all'esigenza, indiscutibilmente avvertita, di rimandare interventi suscettibili di incidere sul gettito in una fase molto delicata per la finanza pubblica, ma rifletta istanze più profonde. In particolare, la difficoltà, in alcuni ambiti, di coniugare le soluzioni adottate sul piano contabile con gli interessi

associati alla misurazione dell'imponibile (semplificazione, certezza, neutralità, assenza di salti d'imposta o di doppie imposizioni, contrasto all'elusione e all'evasione).

The guiding criteria set forth in the delegation law 111/2023 on the approximation of tax values to accounting values have so far remained largely unimplemented. The doubt that arises is whether the inaction on this front does not have, in addition to a proximate cause, also a remote cause. That is, it should not be ascribed solely to the need, indisputably felt, to postpone interventions likely to impact on revenue in a very delicate phase for public finances, but reflects deeper needs. In particular, the difficulty, in some areas, of combining the solutions adopted on an accounting level with the interests associated with the measurement of the taxable amount (simplification, certainty, neutrality, absence of double non taxation or double taxation, fight against avoidance and evasion).