

L'USO DELLA TOGA NELLA QUINTA MAGISTRATURA TRIBUTARIA

Dalla professionalizzazione della giurisdizione tributaria all'obbligo della toga per i nuovi magistrati tributari

Con la legge n. 130 del 2022 che ha istituito la **Quinta Magistratura Tributaria** e, più recentemente, con il decreto legislativo n. 149 del 2026, il legislatore ha profondamente trasformato l'assetto della giustizia tributaria, segnando il progressivo passaggio da un modello fondato prevalentemente su giudici non professionali ad un sistema nel quale assume un ruolo centrale una **magistratura tributaria professionale**, reclutata mediante un selettivo concorso pubblico e dotata di un proprio e più definito statuto ordinamentale.

Infatti, accanto ai giudici tributari onorari appartenenti al ruolo preesistente, è stata istituita una magistratura tributaria professionale, reclutata mediante concorso pubblico e inserita in un assetto ordinamentale caratterizzato da uno statuto giuridico, da doveri funzionali e da garanzie di indipendenza e professionalità progressivamente assimilabili, pur nella specificità della materia, a quelli propri delle altre magistrature.

In questo nuovo quadro, l'assenza di una disposizione espressa che imponga ai nuovi magistrati tributari l'uso della toga nelle pubbliche udienze costituisce una disarmonia che merita di essere colmata, perché la veste giudiziaria non è un ornamento corporativo ma un segno esteriore della funzione, dell'impersonalità del giudizio e della pari dignità istituzionale della giurisdizione tributaria.

Alla luce di tali considerazioni, con il presente contributo si intende sostenere l'opportunità, ormai divenuta esigenza di coerenza ordinamentale, **che tutti i nuovi magistrati tributari indossino la toga nelle pubbliche udienze e che tale regola trovi quanto prima una formale consacrazione normativa.**

La soluzione preferibile sarebbe l'introduzione di una specifica previsione di rango legislativo o regolamentare, idonea a disciplinare in modo uniforme l'uso della veste giudiziaria nell'ambito della giurisdizione tributaria.

Nelle more di un intervento espresso del legislatore, potrebbe altresì valutarsi, nei limiti delle competenze riconosciute dall'ordinamento, l'adozione di un apposito atto di indirizzo o di regolamentazione da parte del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, volto a promuovere una prassi uniforme e coerente con il nuovo status professionale dei magistrati tributari.

1. Assenza di una disciplina espressa della toga nella magistratura tributaria

La disciplina della giustizia tributaria non contiene oggi una norma equivalente all'articolo 10 delle norme di attuazione del codice del processo amministrativo, che impone ai magistrati amministrativi, al personale di segreteria e al personale ausiliario di indossare nelle pubbliche udienze **la toga o la divisa** stabilita dal Consiglio di presidenza della giustizia amministrativa e dispone, nello stesso articolo, che gli avvocati vestano la toga.

Neppure il decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, che continua a regolare l'ordinamento degli organi di giurisdizione tributaria fino all'applicazione del testo unico, né il decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, che disciplina il processo tributario, recano una specifica disposizione sulle vesti d'udienza dei nuovi magistrati tributari.

Il decreto legislativo 14 novembre 2024, n. 175, recante il Testo unico della giustizia tributaria, pur riordinando in modo organico la materia e pur essendo stato successivamente inciso dal decreto legislativo 7 agosto 2026, n. 149, non introduce una norma dedicata alla toga, e le sue disposizioni sono attualmente destinate ad applicarsi dal 1° gennaio 2027 per effetto del differimento disposto dall'articolo 4 del decreto-legge 31 dicembre 2025, n. 200.

Questa lacuna appariva meno evidente nel precedente assetto, caratterizzato in larga misura da giudici tributari onorari o comunque provenienti da differenti categorie professionali e pubbliche, ma diviene assai più significativa dopo l'avvio della magistratura tributaria professionale e la concreta immissione in servizio dei vincitori del primo concorso pubblico.

Occorre tuttavia evitare di attribuire alla normativa vigente un contenuto che essa non possiede. La professionalizzazione della magistratura tributaria rende oggi evidente la lacuna, ma non consente, da sola, di trasformare un argomento sistematico in un obbligo giuridico già vigente. Il quadro normativo di riferimento è il seguente.

1.1. La toga nell'ordinamento giudiziario ordinario: il Regio decreto n. 2641 del 1865

La disciplina storica e tuttora richiamata in materia di divise della magistratura ordinaria è contenuta nel **Regio decreto 14 dicembre 1865, n. 2641**, recante il regolamento generale giudiziario per l'esecuzione del codice di procedura civile, del codice di procedura penale e della legge sull'ordinamento giudiziario, il cui Capo V è espressamente dedicato alle “**divise della magistratura e degli avvocati e procuratori**”.

L'articolo 156 stabilisce il principio generale secondo cui la magistratura fa uso di due distinte divise, una con toga per le pubbliche sedute e udienze e l'altra, storicamente definita “abito a spada”, per le presentazioni individuali in forma ufficiale e solenne, mostrando con particolare

chiarezza che la toga è collegata non alla persona del magistrato ma al momento pubblico dell'esercizio della giurisdizione.

L'articolo 157 descrive la divisa dei funzionari della magistratura giudicante e del pubblico ministero, mentre **l'articolo 158** differenzia i distintivi in ragione dell'ufficio e del grado, con specifico riferimento anche alla Corte di Cassazione ed alle Corti di appello, ai Tribunali e agli altri uffici giudiziari contemplati dalla disciplina storica.

Il collegamento tra toga e pubblica udienza emerge già dalla disciplina del 1865.

La veste non identifica il singolo magistrato ma la funzione esercitata in udienza.

Sotto questo profilo, il dato storico conserva ancora oggi un interesse sistematico.

La precisazione è utile anche rispetto al processo civile, nel quale la celebrazione delle udienze pubbliche assume particolare rilievo davanti alle corti, mentre nella prassi degli uffici di primo grado l'uso della toga da parte del giudicante non si presenta con la medesima uniformità, sicché è preferibile non ridurre la complessa disciplina ordinaria a formule eccessivamente schematiche.

La medesima fonte disciplina la veste degli avvocati e offre un termine di confronto particolarmente significativo per la giustizia tributaria, perché l'articolo 170 del Regio decreto n. 2641 del 1865 prescrive che nelle pubbliche udienze delle corti e dei tribunali gli avvocati patrocinanti indossino la divisa forense, indicando la toga di lana nera ed i relativi elementi distintivi.

La permanenza della toga forense conferma che l'abbigliamento d'udienza non è un residuo cerimoniale privo di funzione, poiché esso continua a marcare visivamente la distinzione tra la persona privata del difensore ed il ruolo processuale esercitato davanti ad un organo giurisdizionale.

Ne deriva una evidente asimmetria: nelle pubbliche udienze tributarie il difensore avvocato può essere tenuto ad indossare la toga, mentre manca una disciplina corrispondente per il magistrato professionale davanti al quale esercita la difesa.

1.2. Il modello della giustizia amministrativa: una norma moderna, semplice e immediatamente replicabile

Il precedente più lineare è offerto dalla giustizia amministrativa, perché **l'articolo 10 dell'Allegato 2 al decreto legislativo 2 luglio 2010, n. 104**, recante le norme di attuazione del codice del processo amministrativo, contiene una disciplina contemporanea e di formulazione essenziale sulle toghe e sulle divise.

Il comma 1 dispone che i magistrati amministrativi, il personale di segreteria ed il personale ausiliario indossano nelle pubbliche udienze la toga o la divisa stabilita dal Consiglio di presidenza della giustizia amministrativa, mentre il comma 2 prescrive che gli avvocati vestano nelle pubbliche udienze la toga.

Questa soluzione normativa presenta due elementi particolarmente adatti ad essere trasposti nella giustizia tributaria, perché collega l'obbligo alla pubblica udienza e rimette all'organo di autogoverno la definizione concreta della veste, evitando di irrigidire in una fonte primaria dettagli sartoriali che possono essere disciplinati con maggiore flessibilità. Una disposizione analoga potrebbe pertanto stabilire che i nuovi magistrati tributari indossino nelle pubbliche udienze la toga stabilita dal Consiglio di presidenza della giustizia tributaria e che i difensori soggetti alle regole della professione forense vestano la toga secondo il rispettivo ordinamento, ferma restando la posizione degli altri soggetti abilitati all'assistenza tecnica davanti alle Corti di giustizia tributaria.

Il modello amministrativo potrebbe essere utilizzato anche nella giustizia tributaria.

Ha infatti il pregio di limitare l'obbligo alle pubbliche udienze e di affidare all'organo di autogoverno la disciplina concreta della veste.

1.3. La giustizia contabile ed il significato comune delle vesti delle magistrature speciali

Anche la **Corte dei conti** offre un utile riferimento storico ed istituzionale, poiché l'uso di divise dei magistrati e degli ufficiali nelle sedute pubbliche è documentato sin dall'ordinamento ottocentesco della Corte, come attesta il **Regio decreto 09 ottobre 1862, n. 896**, richiamato anche nella documentazione storica dell'Archivio centrale dello Stato.

Il vigente **decreto legislativo 26 agosto 2016, n. 174**, recante il codice della giustizia contabile, concentra la disciplina sul processo, sui giudici contabili, sul pubblico ministero e sulle udienze e non costruisce l'identità della giurisdizione attraverso la sola exteriorità della toga **ma l'esperienza della Corte dei Conti mostra, anche sul piano storico, come l'uso della veste giudiziaria sia tradizionalmente collegato alla celebrazione delle udienze pubbliche.**

1.4. Magistratura militare

Per la magistratura militare l'uso della toga nelle udienze è stato ripristinato con **decreto del Ministro della difesa del 12 settembre 1974**, che ha superato la precedente disciplina amministrativa del 1936 relativa all'uso dell'uniforme.

Sul piano ordinamentale, **l'art. 52, primo comma, del decreto legislativo 15 marzo 2010 n. 66** sancisce inoltre l'equiparazione dei magistrati militari ai corrispondenti magistrati ordinari.

1.5. La svolta della legge n. 130 del 2022: dalla componente tributaria alla magistratura professionale

La vera cesura ordinamentale deriva dalla **legge 31 agosto 2022, n. 130**, recante disposizioni in materia di giustizia e di processo tributari, che ha ridisegnato il sistema introducendo il reclutamento professionale dei magistrati tributari mediante concorso ed avviando il superamento progressivo di un modello fondato prevalentemente su componenti non professionali.

È soprattutto la legge n. 130 del 2022 a segnare la discontinuità con il passato.

Da quel momento, la giustizia tributaria non può più essere letta esclusivamente attraverso il modello della componente onoraria perché entra nell'ordinamento una figura professionale destinata stabilmente all'esercizio della giurisdizione.

La riforma ha modificato il decreto legislativo n. 545 del 1992 ed ha costruito una nuova figura di magistrato tributario a tempo pieno, selezionato attraverso prove concorsuali di elevata specializzazione e destinato stabilmente all'esercizio della giurisdizione tributaria, con un organico distinto e con una carriera propria.

Il successivo Testo unico della giustizia tributaria di cui al decreto legislativo n. 175 del 2024 ha sistematizzato questa trasformazione, prevedendo che la giurisdizione tributaria sia esercitata dai magistrati tributari e dai giudici tributari inseriti nei ruoli previsti dall'ordinamento e disciplinando il concorso, la nomina, il tirocinio, gli incarichi direttivi e l'organizzazione delle corti.

Il fatto che il Testo unico sia destinato ad applicarsi dal 1° gennaio 2027 non ne riduce il valore interpretativo nel settembre 2026, perché le sue disposizioni costituiscono già il quadro normativo programmato dal legislatore e, soprattutto, il **decreto legislativo n. 149 del 2026** ha modificato parallelamente sia il decreto legislativo n. 545 del 1992, oggi operativo, sia lo stesso Testo unico, così da assicurare continuità tra il regime vigente e quello di prossima applicazione.

1.6. Il D.Lgs. 07 agosto 2026, n. 149: lo stato giuridico avvicina ulteriormente i magistrati tributari ai magistrati ordinari

Il **decreto legislativo 07 agosto 2026, n. 149**, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 185 dell'11 agosto 2026, Supplemento ordinario n. 30, ed entrato in vigore il **26 agosto 2026**, segna un ulteriore passaggio decisivo nell'ordinamento della giurisdizione tributaria, perché interviene direttamente sullo stato giuridico dei magistrati tributari professionali.

Il decreto legislativo n. 149 del 2026 consolida questa evoluzione intervenendo direttamente sullo status del magistrato tributario.

La novità non consiste in una singola disposizione ma in un complesso di norme che avvicinano sensibilmente la relativa disciplina a quella della magistratura ordinaria.

Il decreto istituisce nel decreto legislativo n. 545 del 1992 un ruolo unico nazionale dei magistrati delle corti di giustizia tributaria, tenuto dal Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, nel quale i magistrati sono inseriti secondo l'anzianità di servizio nella qualifica e che deve essere reso pubblico annualmente.

La riforma prevede inoltre che ai magistrati tributari si applichino le disposizioni relative ai requisiti generali previste per i magistrati ordinari e introduce una disciplina più stringente delle incompatibilità, attribuendo al Consiglio di presidenza della giustizia tributaria il relativo accertamento.

Sul piano dello status, il nuovo articolo 12, comma 01, del decreto legislativo n. 545 del 1992 richiama per i magistrati tributari le disposizioni in materia di decadenza dall'impiego previste per i magistrati ordinari, mentre i nuovi articoli 12-bis e seguenti disciplinano dimissioni e riammissione in servizio, dispensa dal servizio o aspettativa d'ufficio per infermità, garanzie rispetto alla dispensa, sospensione e destinazione ad altra sede o funzione, trasferimento d'ufficio e diritto di partecipazione nei procedimenti incidenti sullo status.

Particolarmente significativo è il nuovo articolo 12-quater, che stabilisce che i magistrati tributari non possono essere dispensati o sospesi dal servizio né destinati ad altra sede o funzione se non a seguito di deliberazione del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, adottata con il consenso dell'interessato oppure per i motivi e con le garanzie di difesa stabiliti dalla legge.

Il decreto introduce anche un articolato sistema disciplinare per i magistrati tributari, con l'articolo 15-bis che richiama doveri di imparzialità, correttezza, diligenza, laboriosità, riserbo, equilibrio e rispetto della dignità della persona e che tipizza numerose condotte illecite nell'esercizio e al di fuori delle funzioni.

Per quanto non contemplato dalla disciplina tributaria, il procedimento disciplinare rinvia alle disposizioni vigenti per i magistrati ordinari di cui al capo II del decreto legislativo 23 febbraio 2006, n. 109, in quanto compatibili, confermando una tecnica legislativa di progressivo avvicinamento dello statuto tributario a quello delle magistrature professionali.

Le stesse linee sono replicate dal decreto legislativo n. 149 del 2026 nel Testo unico della giustizia tributaria, mediante modifiche agli articoli corrispondenti e l'inserimento di disposizioni integrative sullo stato giuridico, così da rendere il nuovo assetto stabile anche dopo il passaggio al Testo unico dal 1° gennaio 2027.

2. La toga alla luce dei principi costituzionali della giurisdizione

La Costituzione, naturalmente, non impone l'uso della toga.

Gli artt. 101, 108 e 111 Cost. consentono però di collocare la questione in una prospettiva più ampia, quella dell'indipendenza, della terzietà e della riconoscibilità pubblica della funzione giurisdizionale.

In questo senso, la toga può svolgere una funzione simbolica coerente con tali principi, senza che ad essa debba attribuirsi un autonomo valore costituzionale.

L'articolo 101 cit. afferma che la giustizia è amministrata in nome del popolo e che i giudici sono soggetti soltanto alla legge, mentre l'articolo 102 attribuisce la funzione giurisdizionale ai magistrati ordinari e disciplina il sistema delle giurisdizioni nel quadro costituzionale complessivo.

L'articolo 108, secondo comma, cit. impone che la legge assicuri l'indipendenza dei giudici delle giurisdizioni speciali, principio che nella giustizia tributaria trova oggi attuazione più intensa proprio attraverso le garanzie introdotte sullo status, sulle incompatibilità, sui trasferimenti e sulla responsabilità disciplinare.

L'articolo 111 cit., infine, colloca ogni processo nella cornice del giusto processo regolato dalla legge e rafforza l'idea dell'udienza come luogo istituzionale nel quale il giudice deve apparire, oltre che essere, terzo e imparziale rispetto alle parti.

La toga assume in questa prospettiva un significato costituzionalmente compatibile di spersonalizzazione della funzione, perché copre simbolicamente le differenze individuali, rende immediatamente riconoscibile il ruolo esercitato e ricorda che la decisione non è espressione della persona fisica del magistrato ma dell'ordinamento giurisdizionale cui egli appartiene.

Non si tratta quindi di attribuire alla toga un valore costituzionale autonomo o di sostenere che la Costituzione la imponga direttamente ma di riconoscere che essa può costituire uno strumento organizzativo e simbolico perfettamente coerente con indipendenza, imparzialità, solennità e percezione pubblica della giurisdizione.

3. Anche i nuovi magistrati tributari devono indossare la toga

La prima ragione è di coerenza ordinamentale, perché un magistrato professionale reclutato per concorso, sottoposto a tirocinio, inserito in un ruolo nazionale, destinatario di guarentigie, incompatibilità e responsabilità disciplinari proprie della funzione giudiziaria non può essere rappresentato all'esterno come una figura istituzionalmente minore rispetto agli altri magistrati professionali.

La seconda ragione è di identità della giurisdizione, perché le Corti di giustizia tributaria non sono organi amministrativi di riesame degli atti fiscali ma giudici speciali che esercitano giurisdizione su diritti e interessi patrimoniali di cittadini, imprese ed enti pubblici, spesso in controversie che coinvolgono direttamente principi costituzionali ed europei.

La terza ragione è di equilibrio processuale, perché la pubblica udienza deve comunicare visivamente l'alterità del giudice rispetto alle parti ed ai rispettivi difensori, evitando che l'assenza di una veste giudiziaria produca una percezione impropriamente informale del ruolo del collegio o del giudice monocratico.

La quarta ragione riguarda la fase storica della riforma, perché proprio l'ingresso dei primi magistrati tributari professionali offre l'occasione per costruire sin dall'inizio una cultura istituzionale unitaria, nella quale la toga possa accompagnare la formazione, il tirocinio e l'assunzione delle funzioni come segno visibile della responsabilità connessa al giudicare.

La quinta ragione è comparatistica interna all'ordinamento, perché la giustizia amministrativa dispone di una norma espressa e moderna sulla toga e la magistratura ordinaria conserva una disciplina storica delle divise d'udienza, mentre la tradizione contabile conosce a sua volta vesti istituzionali, sicché la giustizia tributaria professionale rimane oggi l'anello non coerentemente disciplinato del sistema.

La sesta ragione è pratica, perché una toga sobria e uniforme non richiede complessi interventi normativi o organizzativi e può essere regolata con criteri semplici, evitando differenziazioni eccessive di grado e adottando un modello contemporaneo che privilegi il significato istituzionale rispetto alla riproduzione integrale delle antiche divise ottocentesche.

Proprio perché l'argomento a favore della toga è forte, occorre preservarne la credibilità giuridica chiarendo che, allo stato della normativa vigente, non risulta una disposizione specifica della giustizia tributaria che riproduca testualmente l'obbligo previsto per le pubbliche udienze amministrative o che estenda in modo espresso ai magistrati tributari gli articoli 156 e seguenti del Regio decreto n. 2641 del 1865.

Il decreto legislativo n. 149 del 2026 avvicina lo stato giuridico dei magistrati tributari a quello dei magistrati ordinari in numerosi ambiti, ma non contiene una clausola generale di rinvio a tutte le norme organizzative, protocollari o sulle divise della magistratura ordinaria e, pertanto, non ritengo, quindi, possibile desumere dalla sola assimilazione dello status un obbligo giuridicamente sanzionabile di indossare la toga.

La formula secondo cui “i nuovi magistrati tributari devono indossare la toga” va quindi sostenuta, sul piano tecnico, come conclusione ordinamentale e come proposta immediata di regolazione, non come descrizione di un precetto tributario già compiutamente positivizzato e assistito da una specifica conseguenza giuridica per il caso di inosservanza. Questa distinzione tra diritto vigente e proposta normativa non indebolisce la tesi, ma al contrario individua con esattezza l'intervento necessario e rende possibile chiedere al legislatore e al Consiglio di presidenza della giustizia tributaria di colmare una lacuna divenuta ormai evidente dopo la riforma professionale.

4. La soluzione normativa: una disposizione breve sul modello del processo amministrativo

La soluzione preferibile consiste nell'introdurre una disposizione espressa nelle norme ordinamentali o nelle disposizioni di attuazione del processo tributario, coordinata con il Testo unico della giustizia tributaria destinato ad applicarsi dal 1° gennaio 2027, evitando rinvii impliciti a fonti ottocentesche non costruite per la nuova magistratura tributaria.

Una possibile formulazione, da adattare alla sede normativa prescelta, potrebbe essere la seguente:

“I magistrati tributari indossano nelle pubbliche udienze la toga stabilita dal Consiglio di presidenza della giustizia tributaria. Il Consiglio disciplina con propria deliberazione le caratteristiche della toga, anche per il colore, e le modalità di utilizzo, nel rispetto dei principi di sobrietà, uniformità e pari dignità delle funzioni giurisdizionali”.

Una seconda disposizione potrebbe coordinare la posizione dei difensori, precisando che solo gli avvocati indossano nelle pubbliche udienze la toga secondo la disciplina professionale vigente, mentre per gli altri soggetti abilitati all'assistenza tecnica ai sensi dell'articolo 12 del decreto legislativo n. 546 del 1992, e in futuro dell'articolo 57 del Testo unico, restano ferme le rispettive regole professionali e le determinazioni eventualmente adottate per il decoro dell'udienza.

La scelta di rimettere al Consiglio di presidenza le caratteristiche concrete della toga sarebbe coerente con il modello amministrativo e con la funzione dell'organo di autogoverno, permettendo di adottare una veste moderna e uniforme senza importare meccanicamente tutti i distintivi di grado previsti dal regolamento del 1865.

5. Conclusioni

La riforma avviata nel 2022 e completata, sotto numerosi profili ordinamentali, dal decreto legislativo n. 149 del 2026 ha ormai attribuito alla magistratura tributaria professionale caratteristiche che rendono difficilmente giustificabile l'attuale silenzio normativo sulle vesti d'udienza.

Non ritengo che dall'ordinamento vigente possa già desumersi, in via interpretativa, un obbligo sanzionabile per il magistrato tributario di indossare la toga.

Una simile conclusione andrebbe oltre il dato positivo.

Proprio per questo appare opportuno un intervento espresso, semplice e privo di inutili formalismi.

La soluzione potrebbe essere modellata su quella già prevista per la giustizia amministrativa: obbligo della toga nelle pubbliche udienze e attribuzione al Consiglio di presidenza della giustizia tributaria del compito di determinarne caratteristiche e modalità di utilizzo.

Non si tratta di recuperare simboli ottocenteschi né di introdurre elementi meramente cerimoniali.

Si tratta, piuttosto, di adeguare anche la forma dell'udienza alla trasformazione sostanziale che il legislatore ha impresso alla giustizia tributaria.

L'ingresso dei primi magistrati tributari professionali costituisce, a mio avviso, il momento più adatto per colmare questa lacuna.

Lecce, 18 settembre 2026

Avv. Maurizio Villani