

Il processo tributario telematico e il diritto di difesa del contribuente: prevalenza della forma sulla sostanza?

Sommario: 1. *Il processo tributario telematico: nozione e funzionamento.* – 2. *L'esercizio del diritto di difesa: cenni di teoria generale.* – 3. *La digitalizzazione nel processo tributario: un percorso a due velocità.* -3a. *Limite all'esercizio del diritto di difesa nei casi di difesa personale.* - 3b. *Il gratuito patrocinio.* - 3c. *Le note scritte: un'opportunità mancata.* – 3d. *L'udienza da remoto.* - 4. *Riflessioni conclusive.*

Abstract: Il presente contributo intende accertare se ed entro che limiti il processo tributario, anche alla luce della recente riforma di cui al D. Lgs. n. 220/2023, sia ispirato a realizzare una piena tutela del diritto di difesa del contribuente/ricorrente, verificando se ci sia ancora qualche vulnus che rischia di far prevalere, in taluni casi, la forma sulla sostanza.

Dopo una preliminare disamina dell'attuale struttura del PTT nei suoi passaggi essenziali, all'interno del quadro normativo di riferimento in tema di diritto di difesa in sede di teoria generale, emerge come il processo di digitalizzazione, in realtà, sia concentrato prevalentemente sulla gestione dei fascicoli, lasciando una ancora non piena autonomia operativa al giudice tributario. Ciò sebbene il rinvio - normativamente previsto dal D.lgs. n. 546/1992 al c.p.c. - consentirebbe di potersi ispirare ad un applicativo (simile alla "Consolle", utilizzata appunto nel processo civile) in cui il giudice opera con maggiore autonomia anche con riferimento al deposito dei provvedimenti e della motivazione contestuale al dispositivo.

Verranno, in seguito, messi in evidenza i casi in cui il processo di digitalizzazione - che probabilmente è ancora più formale che sostanziale - rischia di compromettere il diritto di difesa del ricorrente, segnatamente nel caso di difesa personale in assenza di difensore abilitato, ove si registra una possibile lesione del diritto di cui all'articolo 24 Cost.. E ancora: l'assenza delle note scritte in sostituzione dell'udienza; la mancanza di adeguate dotazioni informatiche che consentano in tutte le Corti l'espletamento delle udienze da remoto; il gratuito patrocinio ancora oggi rigorosamente cartaceo, rappresentano tutte ipotesi in cui vi è un'evidente contraddizione con una modalità moderna e pienamente telematica di espletamento del processo tributario telematico.

1. Il processo tributario telematico: nozione e funzionamento

Sento di dover cominciare queste mie riflessioni ricordando un'affermazione che apre l'importante opera di Enrico Allorio "Diritto Processuale Tributario" - pietra miliare nella nostra disciplina e per tutti noi che operiamo quotidianamente nell'interesse sovrano dell'esercizio equo ed imparziale della Giustizia tributaria - secondo la quale *"L'idea della giustizia tributaria è idea-chiave per intendere finalisticamente il processo tributario: poiché nella realizzazione appunto di quella s'identifica la destinazione di questo. L'idea della giustizia tributaria è più ampia che quella del processo tributario, e quindi, la trascende"*¹. L'idea della giustizia tributaria è, dunque, più ampia rispetto a quella del processo tributario ed è ad una piena realizzazione di questa che dobbiamo tendere. E, difatti, non a caso la Presidente del CPGT On.le Carolina Lussana, in occasione della cerimonia di inaugurazione dell'anno giudiziario tributario lo scorso 12 marzo, ha ribadito con forza come il giudice tributario sia chiamato all'altissima funzione sociale di dare una "giusta" risposta alle istanze del cittadino contribuente, applicando la "giusta" imposta e sottolineando come l'idea della giustizia (giusta risposta, giusta imposta) sia alla base del processo che, pertanto, ha un ruolo, per così dire, ancillare rispetto all'esercizio della giustizia medesima.

Nel mio contributo, pertanto, intendo concentrarmi sull'esercizio della giustizia tributaria che deve finalizzare (per proseguire secondo l'insegnamento alloriano e nel solco tracciato dalla Presidente Lussana) il processo tributario e, quindi, tentare di mettere in luce non solo tutto ciò che di buono è stato fatto, ma soprattutto ciò che rimane ancora da fare e che di fatto a tutt'oggi impedisce che si possa parlare di un moderno e pienamente telematico processo tributario.

Il mio approccio sarà giuridicamente ispirato alla disamina dei Principi e all'esigenza di preservare ciò che la Costituzione ci consegna. Una società "ordinata" alla civile convivenza deve declinare la sua essenza su alcuni principi cardine: la dignità dell'Uomo, il diritto al lavoro, l'esercizio del diritto di difesa, il perseguimento dell'uguaglianza, la solidarietà, la salvaguardia dei diritti proprietari e delle libertà economiche, la lotta all'evasione ed elusione fiscali e, last but not least, la sensibilizzazione al dovere contributivo.

È essenzialmente a questi pochi, ma non negoziabili, principi che deve ispirarsi l'azione politica, principi che – a differenza delle regole – esigono "una presa di posizione conforme al proprio ethos"². È in forza dei principi che il valore prende corpo ed entra nel mondo del diritto, per questo pretende rispetto.

I principi sono la traduzione giuridica dei valori sopra individuati che, consacrati nella Costituzione, conformano a sé lo Stato, la collettività e l'ordinamento giuridico, regolano i rapporti sociali, politici ed individuali fra i diversi protagonisti. Se saltano i principi, saltano i patti e, quindi, i rapporti.

¹ Così E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, Utet, Torino, 1962, 10 ss.

² Cfr. G. Zagrebelsky, *Il diritto mite*, 1992, Einaudi, Torino, 2024.

La Costituzione, lo dico senza retorica e con convinzione profonda, non deve essere terreno di lotta politica (o peggio partitica), ma “il lenzuolo sindonico dei valori fondanti dello Stato e, ancor prima, di ogni Comunità che si può considerare tale solo in quanto si riconosca in una tavola valoriale condivisa”³ e, in seno alla Costituzione - con riferimento alla materia oggetto del nostro confronto - preservare in particolare gli articoli 24 e 111 che rispettivamente garantiscono il diritto di difesa e il principio del giusto processo.

Prenderei, a questo punto, le mosse dal processo tributario telematico (PTT), modalità ordinaria di presentazione dei ricorsi innanzi le Corti di Giustizia Tributarie, che è costituito dall’insieme degli strumenti, delle regole e degli adempimenti digitali relativi all’applicazione dell’informatica nell’ambito del processo innanzi le Corti di Giustizia tributaria. Tuttavia, il processo tributario telematico (PTT) digitale, obbligatorio e disciplinato da regole ben precise, può rischiare (in taluni casi) di ledere il diritto di difesa che, ai sensi dell’articolo 24 Cost., è “inviolabile e deve essere garantito in ogni stato e grado del procedimento”. Ma prima di occuparmi più approfonditamente di tale principio, mi sia consentito osservare come la presenza di alcune problematiche per così dire “a monte” di informatica giudiziaria, generino effetti a cascata “a valle” e disservizi proprio sullo svolgimento del processo telematico.

Il magistrato/giudice tributario, a differenza di quello civile, non ha una piena autonomia operativa in quanto la gestione della propria “scrivania” avviene tramite Sogei ed è a questa subordinato anche con riferimento ad aggiornamenti e questioni di funzionalità. Quanto, ad esempio, al deposito dei provvedimenti, è necessaria sempre la mediazione di soggetti terzi (quali i Segretari di udienza); lo stesso dicasi quanto all’impossibilità di redigere la motivazione contestuale al dispositivo che rappresenta un ulteriore limite frutto di un processo telematico che si identifica maggiormente con un sistema di gestione dei fascicoli, anziché con un processo telematico vero e proprio. Questa anomalia a monte (ovvero l’identificazione di quello che chiamerei sistema di gestione dei fascicoli con il PTT) genera una serie di conseguenze a cascata sulle modalità di espletamento del processo.

In tal senso va indubbiamente riconosciuto l’impegno del Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria che ha approvato e trasmesso alcune indicazioni e richieste significative (quali, ad esempio, al programma PGD, la possibilità che annotazione e dispositivo non siano più “bloccanti” rispetto al deposito della sentenza e, ancora, la possibilità di conoscere l’eventuale proposizione di impugnazioni, l’esito dei giudizi d’appello e di Cassazione).

Prima di addentrarmi nel tema assegnatomi, mi sia consentito richiamare brevemente le fonti normative di riferimento.

³ In tal senso si veda C. MORTATI, Istituzioni di diritto pubblico, VII, Padova, Cedam, 1967; ID, La costituzione in senso materiale, a cura di G. Zagrebelsky, Milano, Giuffrè, 1998; ID, L’ordinamento del governo nel nuovo diritto pubblico italiano, a cura di E. Cheli, Milano, Giuffrè, 2000.

- L'articolo 39, comma 8 del decreto legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, dopo aver previsto che le comunicazioni sono effettuate anche mediante l'utilizzo della posta elettronica certificata, demanda a un apposito regolamento il generale adeguamento del processo tributario alle tecnologie dell'informazione e della comunicazione, in attuazione dei principi previsti dal d.lgs 7 marzo 2005, n. 82, e successive modificazioni.
- Il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, in data 23 dicembre 2013, n. 163, «Regolamento recante la disciplina dell'uso di strumenti informatici e telematici nel processo tributario», ha quindi disciplinato la materia. A tale fonte hanno poi fatto seguito, tra gli interventi più rilevanti :
 - i decreti del Direttore generale delle Finanze 11 novembre 2020, recante regole tecnico-operative per la partecipazione e lo svolgimento dell'udienza da remoto, e 6 novembre 2020, recante regole tecnico-operative per la redazione dei provvedimenti giurisdizionali digitali da parte dei giudici tributari;
 - l'art. 16 dl 23 ottobre 2018, n. 119, convertito in legge 17 dicembre 2018, n. 136, che prevede l'obbligatorietà della notifica e del deposito del ricorso in modalità telematica;
 - da ultimo, il d.lgs 30 dicembre 2023, n. 220, recante disposizioni in materia di contenzioso tributario, ha dettato le ultime disposizioni in materia, completando il quadro normativo.

Com'è noto, il sistema digitale, dal deposito del ricorso fino alla pubblicazione della sentenza, avviene tramite SIGIT, e le comunicazioni avvengono tramite PEC: questo rischia di rappresentare un limite all'esercizio del diritto di difesa nel caso in cui, ad esempio, il contribuente ricorrente si difenda in proprio (se la controversia non supera i 3.000 euro), considerato che è necessaria l'assistenza di un avvocato o di un professionista abilitato (commercialista, tributarista, consulente del lavoro).

Il difensore, infatti, si deve registrare sulla piattaforma SIGIT, utilizzare la firma digitale per depositare gli atti e, dunque, ricevere tutte le notifiche tramite PEC. I passaggi principali prevedono:

1. Proposizione del ricorso entro 60 giorni dalla notifica dell'atto impugnato con
2. Notifica all'Agenzia o all'Ente impositore
3. Costituzione in giudizio con deposito del ricorso notificato, della prova di notifica e degli allegati entro i successivi 30 giorni;
4. Deposito delle controdeduzioni da parte dell'ente;
5. Udienza da remoto (in videoconferenza) o in presenza, se richiesta;
6. Decisione della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado.

Con l'entrata in vigore (dal 4 gennaio 2024) del nuovo Decreto legislativo sul processo tributario n. 220/2023, il percorso di digitalizzazione si è ulteriormente accentuato

e l'applicazione delle relative disposizioni è avvenuta in due tempi. Il regime applicativo contenuto nel Decreto prevede che le nuove disposizioni siano generalmente applicabili ai giudizi instaurati, in primo e secondo grado, con ricorso notificato successivamente al 1° settembre 2024. Alcune norme specifiche, tuttavia, hanno avuto un'applicazione anticipata, a partire dal giorno successivo all'entrata in vigore del provvedimento. Il decreto non è stato valutato positivamente da parte della dottrina⁴ che ha parlato di un vero e proprio “attacco al processo” dall'esterno, a causa del potenziamento degli istituti deflativi, e dall'interno, alla luce delle difficoltà di gestione e governo degli adempimenti processuali imposti da detta riforma che tenterò di illustrare più avanti. Prima di tentare di mettere in evidenza le contraddizioni del processo tributario telematico, e le cause che ad oggi ne impediscono una piena e moderna digitalizzazione, mi sia consentito un breve passaggio sull'esercizio del diritto di difesa in sede di teoria generale.

2. L'esercizio del diritto di difesa: cenni di teoria generale.

L'articolo 24 Cost. garantisce ai primi due commi:

- Il diritto costituzionale di azione: *“Tutti possono agire in giudizio per la tutela dei propri diritti ed interessi legittimi”* (c.1), collocato dalla stessa Corte cost. (sentenza n. 18/1982) “fra i principi supremi del nostro ordinamento costituzionale, in cui è intimamente connesso con lo stesso principio di democrazia l'assicurare a tutti e sempre, per qualsiasi controversi, un giudice e un giudizio”. Nell'evoluzione dell'interpretazione della dottrina costituzionalistica è ormai consolidata l'idea secondo la quale la possibilità di agire in giudizio non si esaurisca con l'accesso alle Corti, ma comprenda tutte le attività processuali, anche telematiche – aggiungerei io - successive alla proposizione del ricorso, indispensabili a rendere effettiva e concreta la tutela giurisdizionale dei diritti.
- Il diritto costituzionale di difesa: *“La difesa è un diritto inviolabile in ogni stato e grado del procedimento”* (c.2) che, mi permetto di aggiungere, può essere suscettibile di adattamenti alla luce della sentenza n. 5/1965 della Corte Cost. che ne ha previsto *“restrizioni da parte del legislatore ordinario, qualora si appalesino giustificati da altre norme, o da principi fondamentali desunti dal sistema costituzionale”*. È evidente come sia l'autodifesa, che la difesa tecnica (cioè l'assistenza da parte di un difensore abilitato) rappresentino uno dei profili della difesa in senso sostanziale, così come il gratuito patrocinio per i non abbienti (comma 3, art. 24).

⁴ Si esprime criticamente A. GIOVANARDI, Diritto di difesa nel nuovo processo tributario: da tiranno a tirannizzato, in Ipsoa quotidiano 27 gennaio 2024, in www.ipsoa.it

Orbene, viene a questo punto da chiedersi se alla dimensione “statica”⁵ della Costituzione, a forte valenza ermeneutica sull’inviolabilità dei diritti, corrisponda anche il forte dinamismo del potere pubblico e se tale potere sia una figura compatibile con la tutela dei diritti fondamentali o se, invece, rappresenti un “amore difficile” di calviniana memoria. Emerge, pertanto, una *“scissione tra Costituzione statica e Costituzione dinamica che ha generato una strutturale criticità costituzionale nella definizione della giurisdizione dei diritti inviolabili, la quale deve misurarsi con la dinamica funzionale del potere e con le resistenze culturali legate ad un’ideologia dei diritti fondamentali che per loro natura, resistono, resistono, resistono come su una irrinunciabile linea del Piave”*⁶.

Proprio nella direzione di affermare una sorta di debolezza dell’assolutizzazione dei diritti fondamentali, è più volte intervenuta la stessa giurisprudenza costituzionale che, con la sentenza n. 85/2013, ha affermato che *“tutti i diritti fondamentali tutelati dalla Costituzione si trovano in rapporto di integrazione reciproca e non è possibile, pertanto, individuarne uno di essi che abbia la prevalenza assoluta sugli altri. La tutela deve essere sempre sistemica e non frazionata in una serie di norme non coordinate ed in potenziale conflitto fra loro... se così non fosse, si verificherebbe l’illimitata espansione di uno dei diritti che diventerebbe tiranno nei confronti delle altre situazioni giuridiche costituzionalmente riconosciute e protette, che costituiscono, nel loro insieme, espressione della dignità umana”*.

In definitiva, prosegue la Corte costituzionale *«la Costituzione italiana, come le altre Costituzioni democratiche e pluraliste contemporanee, richiede un continuo e vicendevole bilanciamento tra principi e diritti fondamentali, senza pretese di assolutezza per nessuno di essi. La qualificazione come “primari” dei valori dell’ambiente e della salute significa pertanto che gli stessi non possono essere sacrificati ad altri interessi, ancorché costituzionalmente tutelati, non già che gli stessi siano posti alla sommità di un ordine gerarchico assoluto. Il punto di equilibrio, proprio perché dinamico e non prefissato in anticipo, deve essere valutato – dal legislatore nella statuizione delle norme e dal giudice delle leggi in sede di controllo – secondo criteri di proporzionalità e di ragionevolezza, tali da non consentire un sacrificio del loro nucleo essenziale»*.

In conclusione, il vero punto di equilibrio tra Costituzione statica e Costituzione dinamica (concetto da tenere ben distinto da quello per così dire immediato che vede identificarsi nella Costituzione un terreno di lotta politica) sta nel garantire, come operatori del diritto, l’esigenza di sistematicità della tutela dei diritti. La Corte costituzionale stabilisce, a tal proposito, che ogni diritto fondamentale non possa assumere un ruolo prioritario, altrimenti, si farebbe “tiranno” rispetto agli altri (ad esempio l’articolo 53 rispetto al 24 Cost.). Di conseguenza, la realizzazione

⁵ Di dimensione statica ne parla N. PIGNATELLI, Diritti inviolabili e riparto di giurisdizione, in *Specialità delle giurisdizioni ed effettività delle tutele* (a cura di A. GUIDARA), Torino, 2021, p. 150

⁶ Cfr. N. PIGNATELLI, op. cit., p. 151

dell'interesse pubblico alla percezione dei tributi non può sacrificare oltre misura il diritto del contribuente a una imposizione che sia certa ed effettiva.

3. La digitalizzazione del processo tributario: un percorso a due velocità

Dopo aver, sia pur per rapidi flash, esaminato i passaggi di base che caratterizzano il PTT e il diritto di difesa nella sua principale declinazione costituzionale, non rimane, adesso, che verificare se la nozione di giusto processo – intesa come macro principio cui connettere corollari specifici quali il diritto ad un ricorso effettivo, il diritto di difesa, il diritto ad un processo pubblico, equo e di durata ragionevole, il diritto ad essere giudicati da un giudice terzo, ormai finalmente professionale, a tempo pieno, imparziale e precostituito per legge – trovi una compiuta e piena realizzazione nel processo tributario così come è disciplinato oggi e nel rispetto degli articoli 3, 24, 111 Cost., nonché negli artt. 6 e 13 della Cedu.

Veniamo, quindi, alle motivazioni che mi hanno indotto a fare riferimento alle due velocità che caratterizzano oggi il processo tributario telematico.

È innegabile che si tema un eccesso di informatizzazione, sia nella prospettiva della giustizia predittiva - che potrà fornire al giudice solo delle semplici indicazioni che, se non considerate tali, rischiano di ingenerare una certa sfiducia nei confronti del giudice - che alla luce dell'avvento dell'A.I. e di talune App (quale ad es. Perplexity) che, consentitemi di dire, rappresentano un elevato indice di rischio⁷ per una Giustizia governata secondo gli insegnamenti dei Maestri del Diritto processuale che abbiamo ricordato in premessa .

Per il resto sia chiaro che la metodica dei programmi di IA, inclusi quelli predittivi, possa rappresentare un significativo ausilio con funzione servente⁸ (nella fase della raccolta ed elaborazione dei dati) e non decisoria in tutti quei casi fortemente seriali a bassa complessità⁹, ma ritengo che vada sempre salvaguardato il primato della decisione umana e la assoluta libertà di giudizio del Giudice-Uomo.

⁷ Il riferimento immediato a tal proposito è alla recente sentenza del Tribunale di Torino del 16 settembre 2025 n. 2120, v. infra nota 9.

⁸ Si veda F. Farri – A. Marcheselli (a cura di), *La digitalizzazione dell'Amministrazione finanziaria tra contrasto all'evasione e tutela dei diritti del contribuente*, Quaderni tributari, volume IV, Milano, 2025, in particolare il contributo di U. Maiello, *Le prospettive di automatizzazione di alcune tipologie di decisioni attinenti al processo tributario, anche alla luce del disegno di legge governativo sull'intelligenza artificiale*, p. 277 ss,

⁹ In particolare intendo riferirmi ai casi in cui la parte ricorrente si limiti a contestare meri errori di calcolo o, ancora, casi in cui la soluzione di una controversia possa essere de plano standardizzata su precedenti già decisi.

3a. Limite all'esercizio del diritto di difesa nei casi di difesa personale

Si ricorda che nelle controversie con valore fino a €3.000:

- fino al 1 settembre 2024: nel caso in cui il contribuente *non* avesse un difensore abilitato (agisse cioè in proprio), poteva presentare il ricorso anche analogicamente (senza avvocato, con consegna presso la segreteria). In tal caso le notifiche seguivano le regole ordinarie (es. notifica cartacea). Se invece il ricorso era assistito da avvocato o da altri consulenti tecnici, valeva l'obbligo telematico anche per lite fino a €3.000 Euro.
- dal 2 settembre 2024: come stabilito dall'art. 1, c.1, lettera g) del D. Lgs. n. 220 del 30.12.2023 che ha modificato l'art. 16-bis, comma 3, del D.Lgs. n. 546/1992, anche i contribuenti in giudizio senza difensore e per controversie in cui il valore della lite fosse inferiore a 3.000 euro, devono depositare gli atti processuali esclusivamente con modalità telematiche. Il testo legislativo stabilisce infatti che dal 2/9/2024 *“le parti... notificano e depositano gli atti processuali... esclusivamente con modalità telematiche”*. In pratica, la soglia dei €3.000 non consente più l'analogia dopo tale data.

Questo significa che il contribuente/debitore deve sempre dotarsi di un difensore e di strumenti digitali per impugnare o difendersi, qualunque sia l'importo della controversia. Ricordo che, dai dati divulgati dal Mef nel rapporto trimestrale sul contenzioso tributario gennaio-marzo 2025 (pubblicati nel giugno 2025) stiamo parlando di una percentuale di ricorsi cartacei pari all' 1.5% in primo grado ed allo 0.9% in secondo grado!

L'obbligo del PTT, anche per le liti di importo irrisorio, comporta l'utilizzo:

- Posta elettronica certificata (PEC): ogni parte comunica tramite un indirizzo PEC (eletto come “domicilio digitale” nel ricorso o nel primo atto difensivo). La notifica del ricorso alla controparte (es. all'Amministrazione finanziaria) va fatta esclusivamente via PEC¹⁰. L'indirizzo PEC va dichiarato nell'atto introduttivo ed equivale all'elezione di domicilio digitale.
- Firma digitale: il ricorso introduttivo (atto “nativo digitale”) deve essere sottoscritto con firma elettronica qualificata (CADES o PAdES). Il file risultante deve avere estensione “.pdf.p7m”. Dal 2023 il sistema PTT riconosce anche la firma PAdES, ma in ogni caso l'atto introduttivo deve riportare la firma digitale dell'avvocato (o della parte).

¹⁰ Di recente grande interesse è l'ordinanza della Corte di Cassazione n. 25084 del 12 settembre 2025, n. 25084 nella quale è stato stabilito che la notifica via pec è nulla se non viene consegnata perchè la casella del destinatario è piena. Nell'argomentare a proposito del principio di autoresponsabilità - che impone ai titolari di casella elettronica pec, di mantenerla attiva e capiente – la Suprema Corte pone al centro il diritto di difesa.

- Formato PDF/A: il ricorso (atto introduttivo) deve essere redatto in formato PDF/A-1a o PDF/A-1b, senza macro o campi attivi, generato con software compatibili (non semplice scansione).
- Limiti tecnici: ogni documento inviato via PTT non deve superare i 10 MB e si possono trasmettere al massimo 50 file per singolo invio. Durante il caricamento il portale effettua controlli sui formati, dimensioni e integrità dei file.
- Registrazione al sistema PTT: l'avvocato o il professionista delegato deve registrarsi presso il portale SIGIT-PTT del Ministero dell'Economia e delle Finanze, creando le proprie credenziali e inserendo i dati delle parti. Solo così si ottiene l'accesso per effettuare depositi telematici.

In sintesi, il PTT richiede computer e connessione, un indirizzo PEC valido (iscritto nell'elenco pubblico IPA), un dispositivo per la firma digitale e padronanza di software che generino documenti PDF/A sottoscritti. In mancanza di PEC o firma, non si può procedere all'impugnazione telematica e, sommessamente, ritengo che la tecnologia in alcun caso possa e debba sacrificare i diritti costituzionali.

A questo punto, stante l'irrisorietà percentuale dei ricorsi cartacei e le difficoltà per talune frange di contribuenti di poter esercitare il diritto di difesa alla luce dei passaggi informatici sopra specificati, viene da chiedersi quale sia l'orientamento delle Corti di Giustizia in presenza di ricorsi cartacei, sebbene sia a tutti noto che sovente decidano per l'inammissibilità del ricorso.

A tal proposito non posso non fare riferimento alle ordinanze della Corte di Cassazione del 10 gennaio 2025, n. 585 – che ritiene ammissibile il ricorso cartaceo con costituzione in giudizio della controparte (e, quindi, notificato tramite servizio postale) per il raggiungimento dello scopo e la regolare difesa nel merito – in questo caso specifico – da parte dell'Agente della Riscossione - ed alla n. 4815 del 24 febbraio 2025 che, invece, ritiene inammissibile il ricorso notificato con modalità diverse da quella telematica, nonostante la costituzione in giudizio della controparte.

In particolare, nella seconda ordinanza (si noti bene solo di un mese successiva alla precedente), la CTR rigettava l'appello, dichiarando l'inammissibilità del ricorso stabilendo che *"il novellato art. 16 co. 3-bis del D.lgs. n. 546/92 prevede che, in relazione a contenziosi il cui valore supera gli € 3.000,00, gli atti del processo debbano essere notificati e depositati esclusivamente in via telematica, con le modalità stabilite dal DM 163/2013. L'appello va pertanto rigettato e dichiara[ta] l'inammissibilità del ricorso"*.

Invero, l'art. 16-bis del D.Lgs. n. 546 del 1992, come novellato e nel testo applicabile, dispone al comma 3 che *"Le parti, i consulenti e gli organi tecnici indicati nell'articolo 7, comma 2, notificano e depositano gli atti processuali i documenti e i provvedimenti giurisdizionali esclusivamente con modalità telematiche, secondo le disposizioni contenute nel decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 23 dicembre 2013, n. 163, e nei successivi decreti di attuazione"*, mentre è consentita la notificazione

cartacea per quei soli atti in relazione ai quali è consentito al contribuente di difendersi personalmente, perché relativi a controversie aventi valore fino a tremila Euro (comma 3-bis). La norma, quindi, prevede la possibilità di notificazione sia cartacea che telematica, solo nel caso in cui trovi applicazione l'articolo 16-bis, comma 3, cioè antecedentemente alla data di entrata in vigore del decreto n. 119/2018 e cioè antecedentemente al 24.10.2018, la Cassazione, quindi, respinge il ricorso in quanto notificato in data successiva (16.12.2019) all'entrata in vigore del decreto . Di conseguenza, la Suprema Corte estrapola il principio di diritto in forza del quale *"a seguito dell'entrata in vigore, il 24.10.2018, dell'art. 16-bis del DLgs. n. 546 del 1992, come modificato dall'art. 6-bis del DL n. 119 del 2018, conv. con modif. dalla L. n. 136 del 2018, la notificazione del ricorso in materia tributaria può essere effettuata esclusivamente con modalità telematica con riferimento a tutti i processi in cui la parte non può stare in giudizio personalmente, senza possibilità di sanatoria in conseguenza del raggiungimento dello scopo dell'atto, stante la espressa previsione di norma primaria; le concrete modalità della notificazione risultano legittimamente indicate, come previsto dalla norma primaria, dal DM n. 163 del 2013 e dai successivi decreti di attuazione".*

Mi chiedo, dunque, se tutto questo non incida o, peggio, leda, il diritto di difesa e si trovi in contrasto con l'orientamento della S.C. (si vedano ordinanze nn. 22106/2016, 24669/2015 e sent. n.27494/2014) secondo il quale le previsioni di inammissibilità del ricorso devono essere interpretate per il loro rigore in senso restrittivo in quanto incidono sul diritto di difesa.

La Consulta, a proposito dell'operatività della sanzione di inammissibilità, ha in varie occasioni (si vedano le sentenze della Corte costituzionale n. 189/2000 e n. 520/2002) stabilito che le disposizioni processuali tributarie devono essere lette in armonia con i valori della "tutela delle parti in posizione di parità, evitando irragionevoli sanzioni di inammissibilità" . In particolare, nella sentenza n. 189/2000, la Corte cost. si è chiaramente espressa stabilendo che una norma che comporti inammissibilità del ricorso per violazioni meramente formali, in un contesto che garantisca la provenienza e la corrispondenza dell'atto, sia illegittima, specie se questa ostacola ingiustificatamente il diritto di difesa essendo assorbente l'esigenza di garantire la parità tra le parti e l'effettività del processo.

In conclusione, le decisioni di inammissibilità derivanti da mezzi cartacei non telematici, specie quando la controparte si è comunque costituita determinerebbero, a parer mio, la prevalenza di formalismi non previsti dalla legge, a maggior ragione quando l'atto ha raggiunto lo scopo, e questo può costituire un eccesso non compatibile con gli articoli 3, 24 e 111 Costituzione e l'art. 6 della CEDU . Per cui inviterei ad un supplemento di riflessione, prima di decidere tout court per l'inammissibilità dei ricorsi cartacei, nel rispetto assoluto del diritto di difesa.

Il *revirement* della Cassazione, del quale ho dato traccia in queste mie rapide riflessioni, ritengo che meriti una pronuncia delle Sezioni Unite al fine di uscire dal rischio di far prevalere, appunto, la forma sulla sostanza.

b. Il gratuito patrocinio

L'istituto del gratuito patrocinio è ispirato alla tutela del diritto di difesa dei meno abbienti consentendo loro la possibilità di accesso al processo e di tutela dei propri diritti. Tale procedimento si svolge unicamente su supporto cartaceo, considerato che sia il decreto del Presidente, che l'intero procedimento a ritroso, è cartaceo e non vi è alcuna traccia, all'interno del fascicolo telematico, dell'ammissione al gratuito patrocinio e per prendere visione dell'intero procedimento, è necessario visionare esclusivamente il fascicolo cartaceo.

Ho fatto questa riflessione in quanto il processo di digitalizzazione, in tale particolare fattispecie, procede estremamente a rilento, a differenza del caso precedente.

Soluzione: Si potrebbe dare mandato, ad esempio, ai cancellieri delle Corti di digitalizzare tale procedimento per far sì che i giudici, accedendo al fascicolo telematico attraverso la propria scrivania, abbiano una visione completa di ogni questione inerente alla pratica oggetto di studio e decisione, compresa l'ammissione (o la non ammissione) al gratuito patrocinio.

3c. Le note scritte: un'opportunità mancata

Lo stesso dicasi per le note scritte in sostituzione dell'udienza previste dall'articolo 127-ter del cpc il quale, com'è noto, dispone che l'udienza possa essere sostituita dalle note scritte senza la comparizione fisica.

Ma, procedendo per gradi, occorre rammentare che

- Il D.L. n.18/2020 cd. Decreto "Cura Italia" (convertito in L 24 aprile 2020, n.27) ha previsto come misura temporanea e straordinaria a tutela del distanziamento sociale e, dunque, alternativa rispetto alle udienze pubbliche, la possibilità di sostituire le udienze con note scritte;
- In seguito, è intervenuto l'art. 221, comma 4, della legge 17 luglio 2020, n. 77 - di conversione del c.d. decreto legge "Rilancio" (decreto legge 19 maggio 2020, n. 34) - definito "una norma di compromesso - al ribasso per le idee e per la tecnica - che asseconda i manifestati timori di quella parte del mondo giudiziario restia alle ipotesi di micro-cambiamento. Del resto, Manzoni, riferendosi ad un'epoca ancora più antica, già scriveva che <<Il buon senso c'era ma se ne stava nascosto per paura del senso comune>>. La norma, comunque, insistendo nella trattazione scritta, certifica gli effetti positivi di uno strumento che si è diffuso

- rapidamente nella giustizia civile - per immediatezza e facilità d'uso - consentendo una ripartenza effettiva ed efficace dei procedimenti¹¹.
- d.lgs. 10 ottobre 2022, n. 149 (c.d. Riforma Cartabia del processo civile) applicabile a decorre dal 1 gennaio 2023, anche ai procedimenti pendenti a tale data, ha introdotto il nuovo articolo 127 ter cpc

L'idea prende spunto dall'esperienza virtuosa delle c.d. udienze a trattazione scritta (o cartolari) introdotte nel periodo dell'emergenza pandemica, a partire dal marzo del 2020 (art. 83, co. VII, lett. h1 del d.l. 18/2020), passando per l'istituzionalizzazione avvenuta con l'art. 221 del decreto legge 19 maggio 2020 n. 34, co. IV2, la cui efficacia è stata di volta in volta prorogata fino al 31 dicembre 2022 (art. 16 d.l. 228/2021). Se, tuttavia, la finalità della normativa d'urgenza emergenziale era quella di evitare gli assembramenti negli uffici giudiziari, l'istituzione dell'art. 127 ter persegue gli obiettivi di "semplificazione, speditezza e razionalizzazione" del processo civile, dunque per rendere i procedimenti civili più celeri ed efficienti.

In materia tributaria, sempre con la finalità di tutelare la salute pubblica fino alla cessazione dello stato di emergenza nazionale da Covid-19, il decreto Ristori (art. 27, D.L. n. 137/2020) aveva introdotto, come misura di carattere temporaneo, la possibilità della trattazione scritta. L'ipotesi di una "stabilizzazione" dell'udienza cartolare ha visto una levata di scudi da parte di avvocati e dottori commercialisti i quali non hanno mancato di sottolineare come la peculiarità del processo tributario renda quantomeno inopportuna la possibilità di estendere l'istituto della trattazione scritta anche al processo tributario. Nel processo civile, infatti, si svolgono le udienze istruttorie nell'ambito delle quali si acquisiscono prove e informazioni utili ai fini della successiva fase decisoria. Al termine della fase istruttoria, si svolge l'udienza di precisazione delle conclusioni nella quale le parti formulano in maniera definitiva le rispettive conclusioni, ossia le diverse istanze, tenendo in considerazione tutti gli elementi emersi nel corso della fase di raccolta delle prove. Quest'ultima udienza, quindi, ben può essere sostituita dalla presentazione di note scritte contenenti le conclusioni delle parti. Nel processo tributario, invece, non esistono udienze istruttorie e, quindi, l'udienza di trattazione della causa costituisce il momento centrale del giudizio. Essa rappresenta l'unico momento in cui il contribuente ha la possibilità di interloquire con il giudice per esporre le proprie ragioni difensive.

A tal proposito veniva richiamato l'orientamento del Consiglio di Stato che nell'ordinanza del 21 aprile 2020, n. 2539, accogliendo un'istanza di rinvio della trattazione della camera di consiglio cautelare per consentire la discussione orale, stabiliva che "il contraddittorio cartolare «coatto» - cioè non frutto di una libera opzione difensiva, bensì imposto anche contro la volontà delle parti che invece preferiscano differire la causa a data successiva al termine della fase emergenziale, pur

¹¹ Così si esprimono F. CAROLEO – R. IONTA, La trattazione scritta. Un arabesco (art. 221, comma 4, L.n. 77/2020 di conversione al d.l. "Rilancio"), in www.Giustiziainsieme.it del 29 luglio 2020.

di potersi confrontare direttamente con il proprio giudice - non appare una soluzione ermeneutica compatibile con i canoni della interpretazione conforme a Costituzione, che il giudice comune ha sempre l'onere di esperire con riguardo alla disposizione di cui deve fare applicazione. [...] Il contraddittorio cartolare «coatto» costituirebbe una deviazione irragionevole rispetto allo “statuto” di rango costituzionale che si esprime nei principi del «giusto processo»”, giacché:

- “il comma 2 dell’art. 111 della Costituzione, nello stabilire che il «giusto processo»
- qualsiasi processo - debba svolgersi «nel contraddittorio delle parti, in condizioni di parità», impone, non solo un procedimento nel quale tutti i soggetti potenzialmente incisi dalla funzione giurisdizionale devono esserne necessariamente “parti”, ma anche che queste ultime abbiano la possibilità concreta di esporre puntualmente (e, ove lo ritengano, anche oralmente) le loro ragioni, rispondendo e contestando quelle degli altri”;
- “lo stesso art. 24 della Costituzione - comprendendo, oltre al diritto di accesso al giudizio, anche il diritto di ottenere dal giudice una tutela adeguata ed effettiva della situazione sostanziale azionata non può che contenere anche la garanzia procedurale dell’interlocuzione diretta con il giudice”;
- quanto all’art. 6, § 1, Cedu (parametro interposto nel giudizio di costituzionalità ex art. 117, comma 1, Cost. secondo le sentenze della Consulta nn. 348 e 349 del 2007), “il divieto assoluto di contraddittorio orale potrebbe rilevarsi un ostacolo significativo per il ricorrente che voglia provocare la revisione in qualsiasi punto, in fatto come in diritto, della decisione resa dall’autorità amministrativa”, mentre, “sotto altro profilo, sarebbe evidente il contrasto con il principio della pubblicità dell’udienza” - con particolare riguardo al contenzioso “altamente tecnico” - perché “l’imposizione dell’assenza forzata, non solo del pubblico, ma anche dei difensori, finirebbe per connotare il rito emergenziale in termini di giustizia “segreta”, refrattaria ad ogni forma di controllo pubblico”.

A fronte di tali argomentazioni contro l’estensione delle cc.dd. note scritte al processo tributario, non posso non richiamare la sentenza della Corte costituzionale n. 73/2022 che ha respinto le questioni di incostituzionalità sollevate dalla Corte di Catania con riferimento agli artt. 32 e 33 del codice del processo in cui, a mio avviso, è contenuto un passaggio significativo al fine di incoraggiare la possibilità di una udienza cartolare nel processo tributario, in particolare ai punti 5.4., 5.5. e 5.6. Difatti in tali punti la Consulta a chiare lettere afferma che “deve coerentemente escludersi che sussista un’unica forma in cui il confronto dialettico possa estrinsecarsi e che questa vada necessariamente identificata nella difesa orale. Non in tutti i processi la trattazione orale costituisce un connotato indefettibile del contraddittorio e, quindi, del giusto processo, potendo tale forma di trattazione essere surrogata da difese scritte tutte le volte in cui la configurazione strutturale e funzionale del singolo procedimento, o della specifica attività processuale da svolgere, lo consenta e purchè le parti permangano su di un piano di parità”. E’, quindi, abbastanza esplicito come “l’esclusione della difesa orale non menoma il diritto di difesa” e che “la garanzia del contraddittorio, necessaria

in quanto costituente il nucleo indefettibile del diritto di difesa, costituzionalmente tutelato dagli artt. 24 e 111 Cost., è comunque assicurata dalla trattazione scritta della causa”. In definitiva “neanche nel processo tributario la previsione, come regola, della trattazione scritta è di ostacolo a una piena attuazione del contraddittorio”.

Nessuna violazione della Costituzione, dunque, dalla previsione delle note scritte in casi stabiliti con norme ad hoc, penso ad esempio a quelle cd. seriali nelle quali le parti in udienza si limitano a riportarsi a quanto affermato nel ricorso e nelle memorie, senza in realtà alcuna necessità di un contraddittorio e con un dispendio inutile di risorse ed un aggravio dei tempi di svolgimento dell’udienza. La previsione normativa delle note scritte può certamente consentire di snellire il lavoro presso le Corti di Giustizia tributaria, di smaltire il contenzioso e non esiste, nella materia tributaria, una disposizione assimilabile all’articolo 127 ter che possa consentire – ribadisco dietro richiesta congiunta delle parti – di pervenire alla sentenza senza andare fisicamente in ufficio.

È evidente che la pubblica udienza costituisca un segmento essenziale dell’esercizio del diritto di difesa, ma è altrettanto evidente come l’oralità dell’udienza rimarrebbe un principio intoccabile e sostituibile solo laddove venga offerta l’opportunità alle parti di poter depositare note scritte consentendo così al giudice tributario di studiare il fascicolo e di giungere alla decisione direttamente nel proprio ambiente di studio e con dotazioni informatiche adeguate.

3d. L’udienza da remoto

L’articolo 16 del D.L. n. 119/2018 ha introdotto l’obbligo dell’utilizzo degli strumenti informatici telematici per i giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con ricorso notificato dal 1° settembre 2019. Tale norma, in seguito è stata sostituita dall’articolo 4, comma 4, della Legge 130 del 31 agosto 2022 che ne ha modificato la decorrenza con applicabilità ai giudizi tributari instaurati con ricorso notificato a decorrere dal 1° settembre 2023. Tale modifica avrebbe dovuto consentire una completa digitalizzazione del PTT e celebrare le udienze innanzi le Corti di Giustizia tributaria anche mediante collegamenti audiovisivi, in realtà così non è stato per lo meno in tutte le Corti tributarie.

In effetti, per esperienza diretta, ancora in molte Corti manca la possibilità di collegarsi da remoto se non tramite hotspot personale, senza alcuna possibilità di svolgere le udienze a distanza, nonostante le copiose richieste delle parti. Anche in tale ipotesi, riscontro questa doppia velocità in quanto, ad esempio, presso la Corte di Giustizia di secondo grado Lazio, alla quale sono stata applicata con interpello, fin dalla prima applicazione della legge 130, le udienze si sono svolte senza alcun problema, e appunto fin da subito, da remoto. Lo stesso non si può dire con riferimento, ad esempio, quanto alla Corte di Giustizia sia di primo che di secondo grado della Calabria che non sono ancora tecnicamente attrezzate per lo svolgimento delle udienze da remoto.

A ciò deve aggiungersi come, nelle ipotesi in cui si sia nelle condizioni tecniche di celebrare l'udienza a distanza, il link dell'udienza generato non consente, sovente, di assistere a tutto lo svolgimento dell'udienza, ma unicamente alla discussione del proprio fascicolo e anche questoprofilo, credo che rappresenti un aspetto facilmente migliorabile al fine di dar corpo ad una piena pubblicità di tutta la seduta di udienza.

Spesso ci si trova nelle condizioni di adoperare lo smartphone al fine di ovviare a queste carenze non di poco conto. A tal proposito la Corte di Cassazione è, di recente, intervenuta stabilendo che l'udienza non può svolgersi validamente tramite telefono, ma richiede un collegamento che garantisca il contraddittorio effettivo e la pubblicità delle udienze. Con l'ordinanza n. 20836 del 23 luglio 2025, la Suprema Corte ha, infatti, dichiarato nulla la sentenza di appello emessa da un Collegio in cui uno dei giudici risultava connesso solo telefonicamente ed ha espressamente stabilito che l'unica possibilità affinché l'udienza pubblica da remoto sia validamente tenuta, è quella audiovisiva in quanto la presenza "solo telefonica" di uno dei componenti del Collegio non garantisce che egli abbia visto e udito la discussione che si è svolta, per gli altri partecipanti, attraverso la videoconferenza. L'integrazione del vizio ex art. 158 cpc, applicabile ai sensi dell'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992 comporta la nullità insanabile della sentenza.

È noto che, con l'emergenza da Covid-19, l'utilizzo della modalità telematica si sia resa necessaria e che, adesso, è assolutamente da aggredire il gap nel quale si trovano ancora molte Corti, implementando le dotazioni tecniche ed informatiche al fine di consentire di partecipare nel modo corretto alle udienze, garantendo oralità, pubblicità e contraddittorio. Nel caso oggetto dell'ordinanza della Cassazione del luglio 2025, nel tentativo di "salvare" l'udienza, si è utilizzato uno smartphone personale; questa modalità certamente non può essere consentita, così come non può essere sostitutiva del collegamento da remoto la videochiamata tramite whatsapp, nel caso di malfunzionamento del collegamento a distanza, o tramite altri applicativi che non siano ammessi dalla direttiva ministeriale (cioè tramite Teams), nonostante l'udienza sia pubblica e, pertanto, senza particolari esigenze di riservatezza da rispettare. In definitiva il collegamento telefonico non garantisce la pubblicità delle udienze, né l'effettività del contraddittorio.

Altra questione connessa al tema oggetto delle mie riflessioni, inerente allo svolgimento in pubblica udienza da remoto, concerne la limitata visibilità di un solo giudice e non di tutto il collegio. Infatti l'invio di un link di collegamento che, per essere pubblica udienza, deve comprendere tutti i fascicoli del ruolo affinché gli utenti (sia in presenza che a distanza) possano assistere e partecipare attivamente (ove non silenziati). Viene, dunque, da chiedersi se l'udienza, per essere pubblica, debba avere un link unico per tutto il ruolo (al fine di rispettare il requisito della pubblicità, come ritengo) o il link debba essere generato per ogni fascicolo per il quale si richieda l'udienza da remoto. In definitiva, l'interrogativo che si pone concerne la garanzia di pubblicità delle udienze nel caso di esclusione delle parti terze (che sostano nella sala

d'attesa virtuale attendendo l'ammissione per la discussione della propria controversia) dall'assistenza all'udienza non partecipando all'udienza pubblica altrui.

4. Riflessioni conclusive

In conclusione, dall'analisi svolta è emersa una netta contraddizione in seno al processo di informatizzazione del contenzioso tributario che si presenta tutt'altro che semplice e ancora lacunoso. In uno scenario in cui le sinistre suggestioni dell'IA – penso ad esempio alla recentissima sentenza¹² del 16 settembre 2025 n. 2120 resa dal Tribunale di Torino - e della giustizia predittiva rischiano di spersonalizzare la qualità delle sentenze, ancora in molte Corti si registra una impossibilità di svolgere le udienze da remoto e, nei casi in cui esse vengano espletate, maggiore attenzione deve essere prestata alla pubblicità delle udienze e al rispetto del contraddittorio. Possono presentarsi ipotesi di vizi di costituzione del Collegio, nel caso in cui un giudice, ad esempio, risulti collegato telefonicamente e non tramite collegamento audiovisivo, in quanto lo strumento telefonico si presenta, secondo le indicazioni della suprema Corte, inadeguato a garantire la pubblicità dell'udienza non assicurando la visibilità e l'udibilità reciproca dei partecipanti. In tal caso la nullità della sentenza deriva dalla violazione degli articoli 16, comma 4, del D.L. n. 119/2018 e 3 del Decreto direttoriale MEF n. 46 del 2020, che richiedono l'uso del collegamento audiovisivo per le udienze da remoto, e dell'articolo 2, comma 5, del D.Lgs. n. 545/1992 che impone la presenza simultanea di tre giudici.

L'obbligatorietà del sistema digitale, attraverso cui si svolge tutto il contenzioso tributario dal deposito del ricorso fino alla pubblicazione della sentenza, richiede l'adozione di strumenti informatici e di competenze tecniche di cui può essere sprovvisto il piccolo contribuente, trovandosi così in difficoltà nell'esercizio del diritto di difesa. La sanzione di inammissibilità del ricorso cartaceo per motivi formali, soprattutto quando la notifica analogica ha consentito alla controparte di costituirsi in giudizio e di controdedurre, ci sembra sproporzionata e non costituzionalmente orientata comportando nullità sanabile per il raggiungimento dello scopo (ex art. 156, c. 3, cpc) e non inesistenza a maggior ragione quando l'atto ha comunque adempiuto alla sua funzione e il diritto di difesa è stato concretamente esercitato da entrambe le parti.

¹² Di recente grande interesse è la sentenza n. 2120 del 16 settembre 2025 del Tribunale di Torino che, fra l'altro, si è occupata e pronunciata sull'uso improprio dell'IA formulando il seguente principio di diritto “La proposizione di un atto processuale redatto mediante il supporto di strumenti di intelligenza artificiale, privo di ordine logico e composto da allegazioni astratte e inconferenti, integra condotta connotata da colpa grave idonea a giustificare la condanna ex art. 96 c.p.c., commi 3 e 4, sia in favore delle controparti sia della cassa delle ammende.”

Quanto al gratuito patrocinio, esso viene ancora espletato in modalità solo cartacea del quale non vi è traccia nel fascicolo telematico.

Da ultimo, la mancata previsione delle note scritte in luogo dell'udienza rappresenta un limite allo smaltimento dell'arretrato e alla modernizzazione del processo.

In conclusione, rivolgendo lo sguardo avanti (il giurista, come diceva Calamandrei, deve avere lo sguardo del presbite, cioè deve guardare bene da lontano) non posso non prendere atto che l'evoluzione del web, della digital economy e l'implementazione dell'utilizzo dell'IA, hanno inevitabilmente comportato una crescente attenzione verso un più moderno modo di interpretare il rapporto fra fisco e contribuente, rimodulando il concetto di capacità contributiva e ridisegnando sia in fase procedimentale che processuale il rapporto fra le parti, ma è fondamentale – lo dico soprattutto con riferimento all'utilizzo dell'IA - che il senso di responsabilità consenta di governare il futuro, senza subirlo.

Il processo tributario deve essere telematico a tutto tondo e tutelare i principi costituzionali sopra richiamati, ad oggi ho l'impressione che al giudice tributario sia solo consentita la gestione dei fascicoli d'udienza e null'altro.

Richiamando la funzione, per così dire, “ancillare” del Processo rispetto alla Giustizia - come anticipato nella riflessione di Allorio citata nella mia introduzione - ricordo come, nella visione di Piero Calamandrei al giurista spetti il compito, «dopo aver studiato da un punto di vista strettamente dogmatico gli istituti vigenti in iure condito , [...] di mettere gli stessi istituti in relazione ai fini sociali che essi devono raggiungere, e, ricercando in che misura essi siano in pratica mezzi adeguati al raggiungimento di questi fini, farne la critica in iure condendo ». La conseguenza è che «la scienza del diritto, se rinuncia ad ogni valutazione critica delle istituzioni vigenti, senza la quale non è possibile il progresso verso ordinamenti migliori, si condanna ad essere vuota accademia tagliata fuori dalla vita che è perpetuo rinnovamento»¹³, e poiché non vi è dubbio che i giudici tributari siano giuristi nel senso attribuito da Piero Calamandrei, ben venga la valutazione critica, strumento necessario per il progresso verso ordinamenti migliori perchè, come diceva Enzo Ferrari, “Il futuro è nelle mani di chi lo sa anticipare” e la giustizia tributaria non può e non deve rimanere indietro!

Prof. Maria Vittoria Serranò

Ordinario di Diritto tributario

Giudice tributario

¹³ P. CALAMANDREI, Governo e Magistratura , in ID., Opere giuridiche , vol. I, a cura di M. Cappelletti, Napoli, 1966, pp. 196 ss.