

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI MILANO

CORSO DI DOTTORATO INDUSTRIALE
IN INTERSECTORAL INNOVATION – DOTTORATO INTERSETTORIALE PER
L'INNOVAZIONE

XXXVIII ciclo

Area Scienze giuridiche, economiche e politiche sociali

DIPARTIMENTO DI SCIENZE GIURIDICHE CESARE BECCARIA

TESI DI DOTTORATO DI RICERCA

**LA GIUSTIZIA TRIBUTARIA TRA EFFICIENZA E CERTEZZA DEL DIRITTO
NELLA PROSPETTIVA DEL GIUSTO PROCESSO**

GIUR-08/A - Diritto tributario

Tesi redatta con il contributo finanziario dell'Unione europea - Next Generation EU
CUP n. G43C22002510006

Stefano Didoni
Matr. R14025
ORCID n. 0009-0007-6605-0157

TUTOR
Chiar.mo Prof. Gaetano Ragucci

CO-TUTOR
Prof. Francesco V. Albertini

COORDINATORE DEL CORSO DI DOTTORATO
Chiar.mo Prof. Ernesto Damiani

A.A.
2024 / 2025

INDICE

INTRODUZIONE	5
CAPITOLO I	13
LO STATUS DEL GIUDICE TRIBUTARIO COME PRESUPPOSTO DI UNA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA EFFICIENTE. L'APPRODO ALLA MAGISTRATURA PROFESSIONALE DA PARTE DELLA L. 130 DEL 2022 E LO STATO DELL'ARTE...	13
1. PREMessa E INQUADRAMENTO GENERALE.....	13
2. LA POSIZIONE DELLA CORTE EDU SULLO STATUS GIURIDICO DEL GIUDICE TRIBUTARIO NELLA PROSPETTIVA DEL GIUSTO PROCESSO.	18
3. L'EVOLUZIONE STORICA DELLA MAGISTRATURA TRIBUTARIA.	22
3.1. Dalle origini pre-unitarie al d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 636 (cenni).....	22
3.2. La riforma apportata dal D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545. Le critiche al sistema previgente in tema di indipendenza e idoneità del giudice tributario.	25
3.3. Il PNRR e l'approdo a una riforma organica della magistratura tributaria.....	27
4. LA MAGISTRATURA TRIBUTARIA A SEGUITO DELLA L. 31 AGOSTO 2022, N. 130 E DELLA L. 9 AGOSTO 2023, N. 111 DI RIFORMA FISCALE.	29
4.1. Le garanzie poste a fondamento dell'autonomia. La riforma del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria.....	29
4.2. Le garanzie poste a presidio dell'indipendenza. La nomina mediante concorso, l'inamovibilità e l'indipendenza economica.	35
4.3. L'imparzialità e terzietà del giudice rispetto alle parti (brevi cenni).	48
5. LA PROFESSIONALITÀ DEL GIUDICE TRIBUTARIO QUALE COROLLARIO DELLA SUA INDIPENDENZA.	48
5.1. L'esigenza di un'adeguata formazione del giudice tributario.....	51
5.2. La valutazione di professionalità e la progressione di carriera.....	53
6. CONSIDERAZIONI SULL'ATTUALE STATUS DEL MAGISTRATO TRIBUTARIO E I PROFILI DI ILLEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE DELLA L. 130 DEL 2022 SOLLEVATI DALLE CORTI TRIBUTARIE DI MERITO.....	55
CAPITOLO II.....	63
EFFICIENZA E QUALITÀ DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA E CERTEZZA DEL DIRITTO. CONSIDERAZIONI NELLA PROSPETTIVA DEL GIUSTO PROCESSO.....	63
1. CONSIDERAZIONI SUGLI OBIETTIVI DELLE RECENTI RIFORME. LA PROMOZIONE DELL'EFFICIENZA E QUALITÀ DELLA GIUSTIZIA, NONCHÉ DELLA CERTEZZA DEL DIRITTO.	64
1.1. Considerazioni sulla ricerca di uno standard di efficienza e qualità della giurisdizione attraverso la coerenza delle decisioni giudiziarie.	64
1.2. L'errore nella formulazione del giudizio come riflesso di una giurisdizione inefficiente e l'esigenza di migliorare la qualità dei giudizi.	72
1.3. La disponibilità della conoscenza giuridica come fattore incidente sulla certezza del diritto.	75

1.4. Considerazioni sul valore del precedente giurisprudenziale alla luce delle specificità del processo tributario.	76
2. IL RUOLO DELLA “GOVERNANCE GIUDIZIARIA” E DEGLI ASSETTI ORGANIZZATIVI.	82
2.1. L’efficienza dei servizi di amministrazione della giurisdizione tributaria e il riparto delle competenze organizzative.	82
2.2. La gestione dei carichi di lavoro e degli obiettivi di rendimento, la vigilanza e la valutazione dei magistrati tributari. Il nodo della tenuta della decisione nei gradi successivi.	89
2.3. I servizi amministrativi per il contenzioso tributario e il riparto di competenze nella gestione dell’ufficio giudiziario. Dubbi sulla costituzione dell’ufficio del processo presso le Corti di giustizia tributaria.	100
2.4. Organizzazione giudiziaria e raccordo tra le corti. L’istituzione della sezione tributaria presso la Corte di cassazione e l’Ufficio del massimario nazionale. Il rischio del conformismo giudiziario.	107
2.5. Considerazioni sull’attuale assetto organizzativo della giustizia tributaria alla luce di alcune esperienze straniere. La cooperazione orizzontale fra tribunali tributari (Finanzgerichte) e le sezioni comuni nel modello tedesco. Le riunioni di coordinamento interpretativo nel modello spagnolo.	115
2.6. Attività di amministrazione della giustizia e digitalizzazione. L’approccio della Corte di Giustizia dell’Unione Europea all’utilizzo dell’intelligenza artificiale nell’organizzazione giudiziaria. L’impiego dell’IA nei servizi relativi alla giustizia nella L. n. 132 del 2025.	121
3. IL RUOLO DELLA PROFESSIONALITÀ DEL GIUDICE.	127
3.1. La formazione continua del magistrato tributario.	127
3.2. La formazione sull’intelligenza artificiale nella L. 132 del 2025.	131
4. IL RUOLO DELLA TRASPARENZA DEL SISTEMA GIUDIZIARIO.	132
4.1. Considerazioni sull’accessibilità del dato giuridico.	132
4.2. Le banche dati giuridiche e le esigenze sistematiche di coordinamento. La banca dati Eur-Lex come modello di accessibilità e integrazione.	135
4.3. La trasparenza del sistema giudiziario attraverso le banche dati giuridiche.	142
4.4. L’impulso della L. 111 del 2023 alla Banca dati della Giurisprudenza Tributaria di merito.	144
4.5. I rischi connessi agli open data giudiziari e il “profilage” dei magistrati. Le esperienze belga e francese.	149
5. IL RUOLO DELLE NUOVE TECNOLOGIE NELL’ATTIVITÀ GIUDIZIARIA. OPPORTUNITÀ E RISCHI DELL’INTELLIGENZA ARTIFICIALE.	155
5.1. Considerazioni sull’apporto delle nuove tecnologie nell’attività di esercizio della giurisdizione. Il quadro regolatorio sull’utilizzo dell’intelligenza artificiale da parte del giudice.	155
5.2. Giustizia “predittiva” e giustizia “robotica”, un rilevante distinguo.	164
5.3. I progetti di giustizia c.d. “predittiva” e le esperienze europee e internazionali.	168
5.4. La declinazione della giustizia “predittiva” in materia tributaria. Il progetto di sommarizzazione attraverso strumenti di intelligenza artificiale (Prodigit) e la	

proposta concernente l'istituzione di una piattaforma telematica di giustizia predittiva in materia tributaria.....	172
5.5. Le criticità dei sistemi “predittivi” e le possibili ricadute sull'efficienza della giustizia e l'indipendenza del giudice. La questione della rilevanza dei fatti.	180
CAPITOLO III	192
IL DIALOGO TRA LE CORTI DI MERITO E LE CORTI SUPERIORI COME STRUMENTO PER PROMUOVERE L'EFFICIENZA DELLA GIURISDIZIONE. IL RINVIO PREGIUDIZIALE ALLA CORTE DI CASSAZIONE IN MATERIA TRIBUTARIA.	192
1. IL DIALOGO TRA LE CORTI E IL RINVIO PREGIUDIZIALE NEL CONTESTO EUROPEO.	192
1.1. Il rinvio pregiudiziale come strumento idoneo a promuovere l'interpretazione uniforme del diritto.	192
1.2. Il rinvio consultivo alla Corte europea dei diritti dell'uomo.	194
1.3. Il rinvio pregiudiziale interpretativo alla Corte di giustizia dell'Unione Europea: oggetto e condizioni di ricevibilità ed effetti della pronuncia pregiudiziale.....	197
1.4. Il rinvio pregiudiziale nel diritto nazionale. La “saisine pour avis” della Cour de Cassation nell'ordinamento francese.	204
2. IL RINVIO PREGIUDIZIALE ALLA CORTE DI CASSAZIONE IN MATERIA TRIBUTARIA.	210
2.1. Dal principio di diritto in materia tributaria al rinvio pregiudiziale.	211
2.2. Considerazioni sul procedimento e sull'opportunità dell'istituto, anche alla luce delle similitudini e divergenze rispetto agli analoghi istituti europei.....	216
3. LA RILEVANZA DEL FATTO NEL GIUDIZIO DI RINVIO.	227
CONCLUSIONI	231
BIBLIOGRAFIA.....	237
Pubblicazioni.....	237
Documenti istituzionali	257
Atti normativi.....	259
Giurisprudenza	267

Introduzione

L'efficienza della giustizia ha assunto, in anni recenti, una dimensione di rilievo, che ne giustifica lo studio in una prospettiva scientifica e sistematica.

Essa si riferisce alla capacità del sistema giudiziario di risolvere le controversie in modo tempestivo, efficace e giusto.

In altre parole, in termini semplicistici, è la misura di quanto “bene” la giustizia viene amministrata, garantendo che le persone abbiano accesso a un processo equo e che le decisioni vengano prese in tempi ragionevoli.

L'Unione Europea ha individuato alcuni parametri comuni alle giurisdizioni degli Stati membri e, quindi, generalmente riconosciuti, pertinenti per implementare un sistema di giustizia efficace, ossia in grado di garantire un'effettiva applicazione del diritto¹.

Tentando una semplificazione, l'efficacia della giurisdizione è l'obiettivo di una giustizia più efficiente. L'efficacia della giurisdizione è, inoltre, correlata alla capacità del sistema giudiziario di contribuire alla “certezza del diritto”, ossia di mettere i cittadini nelle condizioni di prevedere le conseguenze dei propri comportamenti.

I suddetti parametri sono, perciò, tra loro correlati e, dunque, suscettibili di influenzare il sistema giudiziario nel suo complesso. Inoltre, non hanno una definizione chiara e univoca; pertanto, non possono essere esaminati in termini assoluti, poiché possono entrare in relazione con molti altri fattori di natura sociale o politica, nonché giuridica. Tra questi ultimi si annoverano i canoni del giusto processo, tutelati (e imposti) dalle norme primarie. Con riguardo alla giurisdizione tributaria sono state evidenziate, per quanto riguarda i profili suindicati, alcune criticità. Le principali – com'è noto – riguardano i seguenti profili:

- l'indipendenza del giudice tributario (con particolare riguardo al ruolo ricoperto dal Ministero dell'Economia e delle Finanze) e la professionalità dell'organo giudiziario,

¹ Detti parametri rientrano in quattro categorie (accesso alla giustizia per il pubblico e le imprese; adeguate risorse finanziarie e umane; messa in atto di strumenti di valutazione; digitalizzazione). Si rinvia a Commissione UE, *Quadro di valutazione UE della giustizia 2024*, COM/2024/950 final (collegamento permanente: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52024DC0950>).

- l’assetto organizzativo e il personale delle Commissioni tributarie provinciali e regionali (ora Corti di giustizia tributaria di primo e di secondo grado)², nonché la disponibilità di adeguate risorse, anche digitali (inclusa la dotazione di strutture adeguate, di organico, finanziaria, tecnologica, etc.),
- la qualità delle decisioni delle commissioni tributarie e la *disuniformità* degli orientamenti giurisprudenziali, sia in sede di merito che di legittimità (con un riflesso in termini di aumento del contenzioso).

La situazione di criticità della giurisdizione tributaria – per certi profili, più marcata rispetto ad altri settori della giurisdizione – ha origine, come osservato dalla dottrina, dall’assenza di un livello qualitativo elevato di *cultura giuridica* da parte dei giudici tributari. Tale cultura giuridica dovrebbe formarsi attraverso la professionalizzazione del giudice tributario e adeguata formazione. A ciò si dovrebbe aggiungere l’adeguamento dell’organizzazione della giustizia per promuovere l’osservanza della legge e l’interpretazione uniforme del diritto tributario all’interno di un ordinamento giuridico unitario, che è quello dello Stato, favorendo l’integrazione dei giudici tributari all’interno dell’organo espressione della funzione nomofilattica, ossia la Corte di cassazione³.

L’efficienza della giurisdizione è stata anche oggetto di analisi, in tempi relativamente recenti, da parte delle istituzioni europee, nell’ottica di individuarne le criticità e promuoverne uno sviluppo adeguato negli Stati membri.

La giurisdizione tributaria riveste infatti una posizione tutt’altro che secondaria, in considerazione dell’impatto della materia trattata sui diritti dei singoli e sulle finanze dell’Unione Europea, atteso che la gestione efficiente delle controversie si riverbera sul gettito fiscale europeo, anche in termini di contrasto all’evasione e alle frodi. Basti considerare, infatti, il gettito derivante dai tributi doganali o dall’IVA e il valore del contenzioso fiscale in tale frangente.

L’occasione di riflettere su tali argomenti e promuovere l’efficienza del sistema giudiziario è stata offerta dal “*Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza*” (PNRR)⁴ – sviluppato a seguito

² Art. 1, comma 1, lett. a), della L. 31 agosto 2022, n. 130.

³ Intervento del Chiar.mo Prof. Gaetano Ragucci, Dip. Scienze Giuridiche “Cesare Beccaria” dell’Università di Milano, alla Commissione Giustizia del Senato alla Conferenza “*PNRR obiettivo Giustizia. Il punto sulla riforma della giustizia tributaria*”, Roma, Palazzo Madama, 28 aprile 2022.

⁴ Il PNRR si inserisce nel programma “*Next Generation EU*” (NGEU) sviluppato dall’Unione Europea per il rilancio degli Stati membri dopo la crisi pandemica intorno a tre assi strategici (digitalizzazione e

della crisi pandemica da Covid-19 – nel quale, tra le altre, è stata elaborata una riforma del sistema giudiziario.

Quest'ultima, insieme alla riforma della pubblica amministrazione – orientata, in particolare, alla digitalizzazione – costituisce una delle c.d. riforme orizzontali, o di contesto, del PNRR: si tratta di riforme strutturali che interessano, in modo trasversale, tutti i settori di intervento del Piano.

L'obiettivo del PNRR è quello di rendere il sistema giustizia più rapido ed efficiente, in particolare riducendo la durata dei procedimenti. Al fine di conseguire tale scopo, il PNRR prevede, da un lato, riforme ordinamentali, che investono tutti i campi del diritto (processo civile, processo penale, procedure di insolvenza, giustizia tributaria). Dall'altro lato, prevede alcuni specifici investimenti, volti al potenziamento delle risorse umane e delle dotazioni strumentali e tecnologiche dell'intero sistema giudiziario⁵.

Il PNRR dedica parole molto incisive al tema dell'amministrazione della giustizia tributaria. Nel testo depositato presso la Commissione europea dal Governo "Draghi" nell'aprile del 2021 viene innanzitutto ricordato che *"il contenzioso tributario è un settore cruciale per l'impatto che può avere sulla fiducia degli operatori economici, anche nella prospettiva degli investimenti esteri e che questo risente fortemente delle criticità legate ai tempi della amministrazione della giustizia"* (da cui transitano contenziosi il cui valore è stato di quasi 23 miliardi nel 2022)⁶.

innovazione, transizione ecologica e inclusione sociale). Attraverso l'attuazione di due diverse tipologie di intervento, riforme e investimenti, il PNRR punta al raggiungimento di *Target* e *Milestone* prestabiliti (obiettivi qualitativi e quantitativi) per risolvere debolezze strutturali dell'economia degli Stati, ridurre i divari territoriali, generazionali e di genere, privilegiando la transizione ecologica e ambientale. Il PNRR, infatti, contribuirà alla realizzazione dei 17 obiettivi di sviluppo sostenibile dell'Agenda ONU 2030. La Commissione europea autorizza, su base semestrale, l'erogazione dei fondi agli Stati membri solo se risultano conseguiti, in maniera soddisfacente, i traguardi quantitativi (*milestones*) e qualitativi (*target*) previsti nel Piano nazionale, che riflettono i progressi compiuti nella realizzazione degli investimenti e delle riforme programmati. Al fine di perseguire un efficace raggiungimento dei traguardi e degli obiettivi del Piano, il Governo nel corso degli anni ha adottato alcuni decreti-legge. Si segnalano, in particolare il D.l. 6 novembre 2021, n. 152, convertito con mod. dalla L. 29 dicembre 2021, n. 233 (c.d. PNRR-1), il D.l. 30 aprile 2022, n. 36, convertito con mod. dalla L. 29 giugno 2022, n. 79 (c.d. PNRR-2), il D.l. 24 febbraio 2023, n. 13, convertito con mod. dalla L. 21 aprile 2023, n. 41 (c.d. PNRR-3) e il D.l. 2 marzo 2024, n. 19, convertito con mod. dalla L. 29 aprile 2024, n. 56 (c.d. PNRR-4).

⁵ Gli interventi del PNRR relativi al settore della giustizia si concentrano prevalentemente nella *Missione 1* (digitalizzazione, innovazione, competitività, cultura e turismo), Componente 1 (digitalizzazione, innovazione e sicurezza nella PA) nell'ambito della quale si colloca l'*Asse 2* che è dedicato interamente alla Giustizia.

⁶ Cfr. Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (<https://www.governo.it/sites/governo.it/files/PNRR.pdf>), pp. 63-64.

La Corte di cassazione, con sintesi efficace, descriveva lo stato della giustizia tributaria nei seguenti termini: *“Il PNRR muove dalla considerazione di quanto il contenzioso tributario sia una componente importante dell’arretrato (e delle sopravvenienze) della Corte di Cassazione (oltre 50.000 ricorsi pendenti nel 2020 e circa 10.000 nuovi ricorsi ogni anno) e di quanto spesso le decisioni della Cassazione portino all’annullamento delle decisioni delle Commissioni tributarie regionali (nel 47 per cento dei casi nel 2020)”*⁷.

In sostanza, quello che viene evidenziato è che l’esito del contenzioso tributario, al termine dei tre gradi di giudizio, è caratterizzato da un elevatissimo grado di incertezza.

Alla luce del quadro sopra descritto, sono state elaborate delle specifiche strategie di intervento:

- a) quale *obiettivo principale* – da raggiungere entro il quarto trimestre del 2022 – vi era la riduzione del numero di ricorsi alla Cassazione, assicurandone la decisione in tempi accelerati, oltre che in maniera adeguata (a tale obiettivo sono state dedicate le disposizioni condonistiche introdotte con l’art. 5 della L. 31 agosto 2022, n. 130 e l’art. 1, commi 186 ss. della L. 29 dicembre 2022, n. 197, nonché la conciliazione nel giudizio di cassazione, introdotta dall’art. 1, commi 206 ss. della L. 29 dicembre 2022, n. 197 e “stabilizzata”, nei giudizi introdotti dal 5 gennaio 2024, dagli artt. 1 e 4 del D.lgs. 30 dicembre 2023, n. 220);
- b) quali obiettivi collaterali, la velocizzazione generale del processo (non quantificata), la riduzione dei ricorsi in Cassazione (anch’essa non quantificata)⁸, nonché assicurare un migliore accesso alle fonti giurisprudenziali mediante il perfezionamento delle piattaforme tecnologiche e la loro piena accessibilità da parte del pubblico.

In relazione a tali obiettivi era prevista l’approvazione della legge di riforma entro il quarto trimestre del 2022 e la pubblicazione di eventuali norme attuative entro la fine del 2023.

⁷ Corte Suprema di Cassazione, *Relazione sull’amministrazione della giustizia nell’anno 2022*, Roma, p. 39. Osserva F. Gallo, *La “Sezione Tributaria” della Corte di cassazione e la crisi della giustizia tributaria*, in *Rass. trib.*, 2020, n. 1, pp. 9 ss., muovendo dalle premesse che *“vengono impugnate in Cassazione - sia dalla parte pubblica che da quella privata - più di una sentenza su cinque”* e che *“la Sezione tributaria della Cassazione e la sottosezione della sesta Sezione accolgono più ricorsi di quelli che vengono respinti o dichiarati inammissibili”*, in conclusione che *“i ritardi nell’amministrazione della giustizia tributaria nella fase presso la Suprema Corte non sono a questa direttamente imputabili, ma hanno - non possono che avere - la loro causa a monte, e cioè nella fase del giudizio dinanzi alle Commissioni tributarie”*.

⁸ Milestone del PNRR identificato dal codice M1C1-35.

I lavori per l'elaborazione di una proposta legislativa di riforma furono affidati a una commissione nominata dal Ministro della giustizia, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze – presieduta dal Prof. Giacinto Della Cananea – con scadenza a giugno del 2021.

L'obiettivo principale della Commissione “Della Cananea” era, dunque, quello di superare la condizione nella quale veniva a trovarsi la magistratura tributaria, che risultava essere un organo giudiziario speciale, non professionalizzato, ma onorario, mediamente specializzato – in quanto senza esclusività dell'attività – e, per i magistrati, attraverso la forma dell'incarico extragiudiziario, con funzione prestata in aggiunta – e, dunque, nel “tempo libero” – al servizio ordinario.

Le linee di intervento delineate all'esito dei lavori della commissione possono essere riassunte nelle seguenti direttrici principali:

- riforma ordinamentale della magistratura tributaria, mediante l'introduzione di un giudice professionale assunto per concorso,
- accesso alle fonti giurisprudenziali mediante il perfezionamento delle piattaforme tecnologiche e la loro piena accessibilità da parte del pubblico,
- introduzione del rinvio pregiudiziale alla Corte di cassazione, per risolvere dubbi interpretativi e per prevenire la formazione di decisioni difformi dagli orientamenti consolidati della Corte⁹;
- rafforzamento delle dotazioni di personale e intervento sul personale ausiliario.

Il 1° giugno 2022 i Ministri della giustizia e delle finanze hanno presentato in Senato il disegno di legge di riforma della giustizia tributaria (A.S. 2636). Dopo le modifiche apportate dal Senato, il provvedimento è stato approvato definitivamente dalla Camera (A.C. 3703).

Il 16 settembre 2022 è così entrata in vigore la L. 31 agosto 2022, n. 130, recante disposizioni in materia di giustizia e di processo tributari. La riforma è volta, in particolare,

⁹ Il disegno di legge (A.S. 2636) prevedeva all'art. 2, comma 2, lett. g), l'inserimento, dopo l'art. 62-*bis* del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, di un art. 62-*ter* etichettato in rubrica “*Rinvio pregiudiziale*”. La previsione è stata eliminata dal testo definitivo approvato dalla Camera (A.C. 3703). L'art. 3, comma 27, lett. c), del D.lgs. 10 ottobre 2022, n. 149 (c.d. “Riforma Cartabia”), ha introdotto l'art. 363-*bis* cod. proc. civ. rubricato “*Rinvio pregiudiziale*”, applicabile ai procedimenti di merito pendenti alla data del 1° gennaio 2023 (art. 35, comma 7, D.lgs. cit., come modificato dalla L. 29 dicembre 2022, n. 197).

a deflazionare il contenzioso in Cassazione e ad istituire, in luogo delle commissioni tributarie, le corti di giustizia tributarie di primo e secondo grado¹⁰.

Con successiva L. 9 agosto 2023, n. 111, recante la “*Delega al Governo per la riforma fiscale*”, all’art. 19 sono stati alcuni principi e criteri direttivi per la revisione della disciplina e l’organizzazione del contenzioso tributario, fra i quali – ai fini del presente lavoro – vanno individuati, in particolare, i seguenti:

- ampliare e potenziare l’informatizzazione della giustizia tributaria mediante la semplificazione della normativa processuale funzionale alla completa digitalizzazione del processo, l’obbligo dell’utilizzo di modelli predefiniti per la redazione degli atti processuali, dei verbali e dei provvedimenti giurisdizionali, la disciplina delle conseguenze processuali derivanti dalla violazione degli obblighi di utilizzo delle modalità telematiche e l’implementazione delle udienze a distanza;
- garantire che le sentenze tributarie presenti, in forma digitale, nelle banche di dati della giurisprudenza delle corti di giustizia tributaria, gestite dal Ministero dell’economia e delle finanze, siano accessibili non solo al giudice, ma a tutti i cittadini, al fine di assicurare la parità delle parti in giudizio e il diritto alla difesa.

Esaminati per sommi capi gli obiettivi delle recenti riforme della giustizia tributaria, il presente lavoro intende esaminarle alla luce dei parametri sopra delineati, specie di fonte europea, individuando se effettivamente la giurisdizione tributaria avanza, nel complesso, verso un sistema qualitativamente più elevato e, nel complesso, più efficiente.

In particolare, nel primo capitolo verrà esaminato il presupposto evidenziato in premessa, ossia l’indipendenza del giudice tributario.

Viene infatti da osservare che, alla luce delle riforme di recente introduzione, la professionalizzazione dei giudici tributari e la collocazione della magistratura tributaria nell’alveo di una realtà di “giustizia effettiva”, è un processo che richiederà un metabolismo molto più dilatato rispetto alle tempistiche fissate dal PNRR.

Nel secondo capitolo verranno trattati quelli che si ritengono – senza pretesa di esaustività – alcuni dei fattori che incidono sull’efficienza e la qualità della giustizia, alla luce delle criticità evidenziate dalla Commissione “Della Cananea”:

¹⁰ Ambito MIC1-1.7 del PNRR. La scadenza per l’attuazione della riforma era fissata al 31 dicembre 2022. Il conseguimento dell’obiettivo è stato pertanto accertato in sede di *assessment* della terza richiesta di pagamento.

- l’organizzazione delle corti di giustizia in ottica di miglioramento dell’efficienza e della qualità delle decisioni giudiziarie,
- la formazione del giudice tributario e del personale ausiliario,
- l’accesso alla conoscenza giuridica e ai precedenti giurisprudenziali,
- la promozione di orientamenti interpretativi uniformi,
- lo sviluppo offerto dalla digitalizzazione e dall’IA nel supporto all’attività giudiziaria, sia di natura organizzativa che orientativa delle decisioni (c.d. giustizia predittiva).

Gli interventi descritti, seppur introdotti con l’obiettivo positivo di promuovere l’efficienza e la qualità della giustizia tributaria, potrebbero avere un impatto, anche indiretto, sull’indipendenza del giudice, nonché su altri principi in materia di giusto processo (quali, ad esempio, la motivazione dei provvedimenti, il contraddittorio, ecc.).

In particolare, nell’attuale contesto istituzionale, economico e sociale, svolge un ruolo preminente la digitalizzazione. Se da un lato essa rappresenta un passaggio quasi irrinunciabile per accelerare la definizione dei procedimenti e migliorare la qualità delle decisioni, anche attraverso la conoscenza della giurisprudenza e la promozione di orientamenti interpretativi uniformi, dall’altro lato può sollevare, però, profili di rischio, specie in considerazione dei soggetti coinvolti e delle modalità di sviluppo di strumenti di supporto alle decisioni basati sull’intelligenza artificiale – fisiologicamente “non trasparenti” – in relazione ai principi diritto di difesa e del giusto processo (artt. 24 e 111 Cost.).

Nel terzo capitolo verrà, invece, esaminato l’istituto, di recente introduzione, del rinvio pregiudiziale interpretativo alla Corte di cassazione.

Tale istituto, introdotto da tempo nell’ordinamento europeo, rappresenta un meccanismo efficace di coordinamento fra giurisdizioni diverse. Nell’ordinamento nazionale, nella misura in cui il principio enunciato viene assunto come vincolante per il giudice di merito esso può tuttavia apparire come uno strumento da valutare con attenzione, poiché suscettibile di incidere sull’autonomia interpretativa del giudice di merito, che è giudice del fatto, nonché, in tale modo, sulla sua indipendenza.

*

Nota metodologica

Il D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175 (Testo unico della giustizia tributaria), emanato in attuazione della delega contenuta nell'art. 21 della L. 9 agosto 2023, n. 111¹¹, ha sostituito, abrogandole espressamente, le disposizioni dei DD.lgs. 31 dicembre 1992, nn. 545 e 546 (art. 130).

Le nuove disposizioni avranno decorrenza dal 1° gennaio 2027 (il termine di decorrenza del 1° gennaio 2026, previsto dall'art. 131, D.lgs. n. 175 cit. è stato differito dall'art. 4, comma 3, del D.l. 31 dicembre 2025, n. 200, da convertire entro il 1° marzo 2026).

Nel testo del presente elaborato, accanto alle disposizioni abrogande, sono richiamate le disposizioni di futura applicazione.

Eventuali difformità tra i testi delle disposizioni, ove segnalati, derivano dai principi e criteri direttivi contenuti nell'art. 21, comma 1, della L. 9 agosto 2023, n. 111, in base al quale il Governo, nell'elaborazione dei testi unici è tenuto a prevedere:

- il coordinamento, sotto il profilo formale e sostanziale, delle norme vigenti, anche di recepimento e attuazione della normativa dell'Unione europea, apportando le necessarie modifiche, garantendone e migliorandone la coerenza giuridica, logica e sistematica, tenendo anche conto delle disposizioni recate dai decreti legislativi eventualmente adottati ai sensi dell'art. 1 della L. n. 111 cit.;
- l'abrogazione espressa delle disposizioni incompatibili ovvero non più attuali.

¹¹ Art. 21, comma 1, L. 9 agosto 2023, n. 111: *“Il Governo è delegato ad adottare, entro il 31 dicembre 2025, uno o più decreti legislativi, secondo la procedura di cui all'articolo 1, per il riordino organico delle disposizioni che regolano il sistema tributario, mediante la redazione di testi unici, attenendosi ai seguenti principi e criteri direttivi:*

a) puntuale individuazione delle norme vigenti, organizzandole per settori omogenei, anche mediante l'aggiornamento dei testi unici di settore in vigore;

b) coordinamento, sotto il profilo formale e sostanziale, delle norme vigenti, anche di recepimento e attuazione della normativa dell'Unione europea, apportando le necessarie modifiche, garantendone e migliorandone la coerenza giuridica, logica e sistematica, tenendo anche conto delle disposizioni recate dai decreti legislativi eventualmente adottati ai sensi dell'articolo 1;

c) abrogazione espressa delle disposizioni incompatibili ovvero non più attuali.”.

CAPITOLO I

Lo *status* del giudice tributario come presupposto di una giurisdizione tributaria efficiente. L'approdo alla magistratura professionale da parte della L. 130 del 2022 e lo stato dell'arte.

Sommario: **1. Premessa e inquadramento generale; 2. La posizione della Corte EDU sullo status giuridico del giudice tributario nella prospettiva del giusto processo; 3. L'evoluzione storica della magistratura tributaria; 3.1. Dalle origini pre-unitarie al d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 636 (cenni); 3.2. La riforma apportata dal D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545. Le critiche al sistema previgente in tema di indipendenza e idoneità del giudice tributario; 3.3. Il PNRR e l'approdo a una riforma organica della magistratura tributaria; 4. La magistratura tributaria a seguito della L. 31 agosto 2022, n. 130 e della L. 9 agosto 2023, n. 111 di riforma fiscale; 4.1. Le garanzie poste a fondamento dell'autonomia. La riforma del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria; 4.2. Le garanzie poste a presidio dell'indipendenza. La nomina mediante concorso, l'inamovibilità e l'indipendenza economica; 4.3. L'imparzialità e terzietà del giudice rispetto alle parti (brevi cenni); 5. La professionalità del giudice tributario quale corollario della sua indipendenza; 5.1. L'esigenza di un'adeguata formazione del giudice tributario; 5.2. La valutazione di professionalità e la progressione di carriera; 6. Considerazioni sull'attuale status del magistrato tributario e i profili di illegittimità costituzionale della L. 130 del 2022 sollevati dalle corti tributarie di merito.**

1. Premessa e inquadramento generale.

L'indipendenza della magistratura, come potere autonomo, è uno dei principi su cui si fondano le moderne democrazie. Nel solco di questa tradizione, anche l'Unione Europea ritiene fondamentale, per garantire l'attuazione del diritto dell'Unione e preservare lo Stato di diritto e i valori su cui si fonda la stessa Unione Europea, disporre di sistemi giudiziari efficaci che garantiscano ai soggetti dell'ordinamento la possibilità di godere pienamente dei loro diritti, rafforzino la fiducia reciproca e nelle istituzioni e, su tali premesse, si sviluppino un contesto sociale ed economico positivo.

Lo *status* giuridico del giudice tributario, al pari di qualsiasi altro organo giurisdizionale, implica il riconoscimento, normativo ed effettivo – quale vera e propria condizione presupposta e funzionale all'esercizio, nella cornice costituzionale, della funzione giurisdizionale¹ – dell'autonomia e indipendenza.

¹ Per i profili relativi alla giurisdizione tributaria si rinvia a Basilavecchia M., *La giurisdizione*, in *Il Processo*, 2022, n. 3, pp. 653 ss.

Esse devono essere declinate, cogliendone i profili costitutivi in relazione alla funzione-struttura, ossia il complesso di organismi (organi, uffici, ecc.) che compongono la magistratura, sia in relazione al singolo ufficio giudiziario, che al singolo componente.

L'autonomia è spesso intesa, nel vocabolario comune, con un significato simile a quello del termine indipendenza². Essa indica la possibilità di un soggetto di determinare con proprie decisioni il proprio comportamento; più semplicemente, di comportarsi secondo proprie scelte. Le due espressioni non sono però da considerare sinonimi. L'autonomia si riferisce alla magistratura intesa come ordine distinto rispetto agli altri poteri dello Stato³.

L'indipendenza è una qualità che connota lo *status* giuridico del giudice, tale per cui detto soggetto ha la facoltà di assumere liberamente delle decisioni senza suscitare reazioni da parte di altri soggetti dell'ordinamento – incluso lo stesso ordine giudiziario – o sanzioni a proprio carico⁴. Essa presuppone, dunque, che l'ordinamento introduca delle regole che attribuiscono tale qualità⁵.

L'avvento della Carta costituzionale ha garantito l'affermazione (artt. 104, 1° comma, e 101, 2° comma, Cost.) dei principi di autonomia e indipendenza della magistratura, nonché dei singoli giudici, in precedenza non assicurate⁶.

² A. Romano, *Autonomia nel diritto pubblico*, in *Digesto*, 1987.

³ L. De Montesquieu, *Lo spirito delle leggi*, a cura di S. Cotta, Torino, 1975, pp. 276 ss. Sul concetto di autonomia quale "indipendenza esterna" della magistratura, si veda R. Bin, S. Bartole, *Commentario breve alla costituzione*, Padova, 2008, p. 916.

⁴ S. Merlini, *Magistratura e politica. Una introduzione*, in *Magistratura e politica*, S. Merlini (a cura di), Firenze, 2016, p. 35, osserva che "il principio della soggezione dei giudici soltanto alla legge avrebbe potuto realizzarsi soltanto attraverso il riconoscimento alla intera magistratura di una reale autonomia ed indipendenza fondata sull'esistenza di un ordine, in grado di garantire non soltanto l'assenza di ingerenze da parte degli altri poteri dello Stato rispetto all'esercizio diretto della funzione giudiziaria, ma di garantire anche che i magistrati non fossero più direttamente condizionati da quegli atti di amministrazione della giurisdizione – riguardanti il loro status, la loro carriera, il loro comportamento disciplinare – che erano usati, nel passato, per condizionare le loro decisioni".

⁵ N. Zanon, F. Biondi, *Il sistema costituzionale della magistratura*, V ed., Bologna, 2019, p. 94.

⁶ Si richiama Corte cost., sent. 5 maggio 1959, n. 22 ("Invero l'art. 101 ("il giudice è soggetto soltanto alla legge"), enunciando il principio della indipendenza del singolo giudice, ha inteso indicare che il magistrato nell'esercizio della sua funzione non ha altro vincolo che quello della legge. L'art. 104, infine, ("la magistratura costituisce un ordine autonomo e indipendente da ogni altro potere") pone il principio della indipendenza della organizzazione giudiziaria nel suo complesso, nel senso che, come risulta dai lavori preparatori della Costituzione, l'ordine della magistratura non deve dipendere da altro potere e deve esso disporre per ciò che riguarda il suo stato, come personale ecc."). Anteriormente alla Costituzione, si ricordano le L. 14 luglio 1907, n. 511 e 24 luglio 1908, n. 438 di garanzia poi seguite da un moto contrario di commistione con il potere politico (R.d. 30 dicembre 1923, n. 2786 e 30 gennaio 1941, n. 12) e, successivamente, ripristinate (R.d.lgs. 31 maggio 1946, n. 511). In tema, N. Zanon, L. Panziera, *Commento all'art. 101*, in *Commentario alla Costituzione*, R. Bifulco, A. Celotto, M. Olivetti (a cura di), Torino, 2006, p. 1958.

Mentre per la magistratura ordinaria è stato declinato un “modello forte” di garanzia, per le altre giurisdizioni è stato invece prevista una “indipendenza sufficiente” basata sulla riserva di legge (artt. 100, 3° comma, e 108, 1° e 2° comma, Cost.)⁷.

Il principio dell’indipendenza del giudice è però riconosciuto anche in favore dei giudici delle giurisdizioni speciali (art. 108, 2° comma, Cost.). Inoltre, il termine “giudice” è stato equiparato a quello di “autorità giudiziaria” (art. 23, L. 11 marzo 1953, n. 87) ovvero l’organo abilitato a sollevare questioni di legittimità costituzionale in via incidentale⁸.

Tale prerogativa è, certamente, riconosciuta anche ai componenti delle Commissioni tributarie – oggi Corti di giustizia tributaria – in quanto organi giurisdizionali (*cf. infra*), sia in composizione collegiale che con riguardo ai singoli componenti⁹ – i quali, dunque, sono qualificabili, ai fini dell’applicazione della garanzia dell’indipendenza, quali “giudici” a tutti gli effetti.

⁷ M. Ramajoli, *Giusto processo e giudizio amministrativo*, in *Dir. proc. amm.*, 2013, 1, p. 119. Per il giudice speciale, pertanto, devono essere adottate leggi specifiche per regolarne l’organizzazione interna, il reclutamento e la carriera, istituire e regolare l’organo di autogoverno al fine di garantirne l’autonomia e l’indipendenza. In merito alla validità estesa delle garanzie richiamate per ogni tipologia di giurisdizione, comprese quelle speciali, tenendo conto che sussiste un principio di unità funzionale, non anche strutturale, della giurisdizione, si rinvia a Corte cost., sent. 24 gennaio 2018, n. 6. Nota F. Gallo, *Quale modello processuale per il giudizio tributario?*, in *Rass. trib.*, 2011, n. 1, pp. 11 ss., che “*il giudice costituzionale avrebbe prodotto “per lo più sentenze nell’ambito del modello “flessibile”, che si sono limitate a definire i confini della giurisdizione tributaria e ad assicurare la coerenza e la sopravvivenza di essa presso un giudice speciale come le commissioni tributarie”, mentre poche “sentenze che hanno inciso nitidamente sull’articolazione normativa del processo tributario per renderlo il più possibile aderente a un modello uniforme di giusto processo” e, osserva, questo avrebbe determinato “una situazione che potremmo definire di assestamento o equilibrio instabile in cui, sull’abbrivio della generale disciplina prevista dal citato D.Lgs. n. 546 del 1992, il processo tributario si sta via via affinando, ma è ancora alla ricerca di sicuri e solidi parametri di legalità costituzionale cui ancorarsi”*”.

⁸ F. Dal Canto, *Lezioni di ordinamento giudiziario*, II ed., Torino, 2020, p. 76.

⁹ Corte cost., 27 dicembre 1974, n. 287, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1975, II, 132 (sulla natura giurisdizionale delle Commissioni tributarie si rinvia *infra*). Peraltro, la Corte costituzionale (sent. 16 aprile 1988, n. 111) ha riconosciuto legittimazione a sollevare la questione anche al presidente di Commissione tributaria in relazione alle proprie prerogative (“*dal momento che legittimato a sollevare questione di legittimità costituzionale è il singolo giudice monocratico, anche se appartenente ad organo collegiale, con riferimento a questioni concernenti disposizioni che il giudice stesso deve applicare per l’adozione di provvedimenti rientranti nell’ambito della propria competenza; e che nel sistema del processo tributario sono attribuiti al presidente delle commissioni tributarie specifici poteri, tra cui anche quello di dichiarare l’estinzione del processo con previsione di reclamo alla commissione, che viene deciso dal collegio, il presidente della commissione tributaria centrale è legittimato a sollevare questione di legittimità costituzionale della norma, che è chiamato ad applicare, concernente la dichiarazione di estinzione del processo per mancata presentazione dell’istanza di trattazione*”). Tale prerogativa dovrebbe applicarsi anche il giudice monocratico (art. 4, comma 1, lett. b, L. 31 agosto 2022, n. 130).

Il suddetto principio “*esprime l’esigenza che il giudice non riceve se non dalla legge l’indicazione delle regole da applicare nel giudizio, e che nessun’altra autorità possa quindi dare al giudice ordini o suggerimenti circa il modo di giudicare in concreto*”¹⁰.

Così il giudice nemmeno è vincolato alle precedenti interpretazioni giurisprudenziali, sebbene detti precedenti possano acquisire, in via di fatto, efficacia persuasiva (si veda, *infra*)¹¹.

Altri corollari riguardano l’imparzialità del giudice e il principio del giudice naturale (art. 25 Cost.). Infine, assume altresì rilevanza anche l’idoneità (tecnica) del giudice.

Essa risulterebbe, secondo la dottrina, presidiata dall’art. 102 Cost., atteso che la giustificazione costituzionale del giudice speciale risiede nella specificità della materia che si trova a decidere e, dunque, nella natura specialistica del suo sapere¹².

In ambito sovranazionale, l’Unione Europea non detta una disciplina armonizzata della magistratura, salvo enunciare alcuni principi fondamentali che devono informarne la struttura e l’attività, lasciando che ogni Stato membro, che ha una propria tradizione giuridica, disciplini autonomamente il riparto di giurisdizione e l’organizzazione della magistratura.

Ad esempio, la giurisdizione tributaria in alcuni Stati membri è affidata ai tribunali amministrativi. Questo non è il caso dell’Italia, che nel corso del tempo ha costruito una magistratura tributaria autonoma e collocata nel proprio quadro costituzionale (*cfr. infra*). Tuttavia, l’Unione Europea promuove l’effettiva applicazione del diritto ed essa è condizionata, in maniera più o meno radicale, dall’efficacia dei sistemi giudiziari degli Stati membri.

L’efficacia di un sistema giudiziario ruota, nella prospettiva europea, intorno a tre elementi: (a) efficienza, (b) qualità e (c) indipendenza della magistratura.

¹⁰ Corte Cost., sent. 23 maggio 1964, n. 40 (punto 4).

¹¹ Si osserva che, altrimenti, la Corte di Cassazione non potrebbe adempiere alla funzione caratteristica di assicurare l’uniforme interpretazione della legge (art. 65, R.d. 30 gennaio 1941, n. 12); R. Guastini, *Art. 101*, in *Commentario alla Costituzione*, G. Branca, A. Pizzorusso (a cura di), *Gli organi ausiliari. La magistratura*, Tomo I, 1994, p. 191.

¹² AA.VV. *La giustizia tributaria*, cit., p. 11. Evidenzia P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005, p. 15, che “*il requisito dell’idoneità tecnica del giudice presenta, oltre ad una sua autonoma rilevanza costituzionale, stretti punti di contatto con il requisito dell’indipendenza*”.

L'efficienza dipende dalla capacità di garantire l'attuazione dei principi dello Stato di diritto (*cf.* art. 2 TUE) e di definire le liti in tempi ragionevoli. Un sistema giudiziario efficiente, sotto tali profili, dovrebbe promuovere la certezza del diritto, nonché gestire il proprio carico di lavoro e arretrato ed emettere decisioni senza ingiustificato ritardo (*cf.* artt. 6 CEDU e 101, 2° comma, Cost.).

La qualità di un sistema giudiziario non ha criteri definiti, ma si può riassumere nella capacità del sistema di garantire una tutela effettiva (artt. 19 TUE e 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'UE, artt. 24 e 101, 1° comma, Cost.) ed è correlato a diversi parametri, quali (a) l'accesso alla giustizia, (b) la digitalizzazione, (c) adeguate risorse e formazione, nonché (d) adeguati strumenti di valutazione.

L'indipendenza della magistratura è il presupposto per muovere delle valutazioni sugli elementi suindicati, in quanto è ritenuta essenziale per il processo decisionale giudiziario (in quanto funzionale alla tutela giurisdizionale effettiva) e la tutela dello Stato di diritto (artt. 2 e 19 TUE, 6 CEDU e 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'UE)¹³.

Essa viene declinata in due categorie: (a) l'indipendenza esterna, ossia l'autonomia dell'organo interessato nell'esercizio delle sue funzioni, senza vincoli gerarchici o di subordinazione nei confronti di altri organi e senza ordini o istruzioni da qualsivoglia fonte, assicurando così la tutela dell'organo da interventi o pressioni esterni che potrebbero compromettere l'indipendenza di giudizio dei suoi membri e influenzarne le decisioni; e (b) l'indipendenza interna e l'imparzialità, ovvero l'equidistanza dalle parti del procedimento e dai loro rispettivi interessi riguardo all'oggetto di quest'ultimo e la protezione dei singoli giudici da indebite pressioni interne alla magistratura¹⁴.

Il principio di indipendenza sopra delineato può assumere valore di rango costituzionale (artt. 11 e 117, 1° comma, Cost.) e consentire una valutazione di conformità delle norme di legge che regolano l'ordinamento della magistratura tributaria (art. 108, 1° comma, Cost.), recentemente modificato dalla L. 31 agosto 2022, n. 130 e in attuazione della delega contenuta nella L. 9 agosto 2023, n. 111 di riforma fiscale.

¹³ M. Parodi, *Il controllo della Corte di Giustizia sul rispetto del principio dello Stato di diritto da parte degli Stati membri: alcune riflessioni a margine della sentenza Associação Sindical dos Juizes Portugueses*, in *European Papers*, 2018, 3, pp. 985 ss.

¹⁴ *Cfr. Quadro di valutazione UE della giustizia 2024*, cit., p. 68 e giurisprudenza ivi richiamata.

Nell'ambito della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo (CEDU), la Corte europea dei diritti dell'uomo (di seguito anche "Corte EDU") ha, invece, delineato in modo più dettagliato i presupposti funzionali all'indipendenza del giudice.

In sintesi, essa si realizza in assenza da ogni vincolo di subordinazione in senso lato, quindi nei confronti del governo, delle autorità pubbliche e delle parti in causa¹⁵.

Dunque, tanto il giudice quanto la giurisdizione che egli esercita devono non solo essere effettivamente indipendenti, ma anche "apparire" tali.

2. La posizione della Corte EDU sullo *status* giuridico del giudice tributario nella prospettiva del giusto processo.

La formula "giusto processo" ha, come noto, origine anglosassone ed è un punto ampiamente fermo dello Stato di diritto moderno.

Nel processo trovano applicazione i precetti sul "giusto processo" previsti dalla CEDU (art. 6)¹⁶. Inoltre, l'art. 6, par. 3 del TUE prevede che i diritti fondamentali garantiti dalla CEDU e risultanti dalle tradizioni comuni degli Stati membri costituiscono principi generali del diritto dell'Unione Europea.

L'indipendenza del giudice, che ne costituisce uno dei corollari, richiede una verifica sia soggettiva che oggettiva. Sotto il profilo soggettivo non è garantita in presenza di un concreto e personale pregiudizio del giudice. Sotto il profilo oggettivo non è garantita se il giudice "appare" pregiudizievole a causa di pressioni, interne o esterne, in ragione del contesto istituzionale in cui è inserito¹⁷.

¹⁵ Cfr. Corte eur. dir. uomo, 23 giugno 1981, caso *Le Compte, Van Leuven e De Meyere c. Belgio*, in *Riv. int. dir. uomo*, 1982, p. 588; H. Danelius, *L'indipendenza e l'imparzialità della giustizia alla luce della giurisprudenza della Corte Europea dei diritti dell'uomo*, in *Riv. int. dir. uomo*, 1992, p. 444.

¹⁶ Art. 6, par. 1 "Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge, il quale sia chiamato a pronunciarsi sulle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile o sulla fondatezza di ogni accusa penale formulata nei suoi confronti. La sentenza deve essere resa pubblicamente, ma l'accesso alla sala d'udienza può essere vietato alla stampa e al pubblico durante tutto o parte del processo nell'interesse della morale, dell'ordine pubblico o della sicurezza nazionale in una società democratica, quando lo esigono gli interessi dei minori o la protezione della vita privata delle parti in causa, o, nella misura giudicata strettamente necessaria dal tribunale, quando in circostanze speciali la pubblicità possa portare pregiudizio agli interessi della giustizia."

¹⁷ Cfr. Corte eur. dir. uomo, 10 gennaio 2012, caso "*Pohoskal v. Poland*", punto 35 ss.

Nell'ordinamento interno, l'art. 111 Cost. recepisce, in buona parte, la disciplina convenzionale in tema di "equo processo"¹⁸. Ancorché il processo tributario non abbia ad oggetto "diritti e doveri di carattere civile" o "accuse penali", né vi sia stata un'apertura da parte della Corte di Strasburgo per l'estensione delle garanzie previste dalla Convenzione alla generalità delle liti tributarie¹⁹, vero è che la corte ne ha riconosciuto l'applicazione ai giudizi aventi ad oggetto, ad esempio, sanzioni, agevolazioni e rimborsi, nonché di atti istruttori²⁰. Il "giusto processo" declinato dalla Convenzione si applica poi alle liti fiscali in materia di IVA²¹.

¹⁸ A seguito della riforma dell'art. 111 Cost. operata dalla L. cost. 25 novembre 1999, n. 2; in tema, evidenzia F. Pistolesi, *L'impatto della giurisprudenza europea sul processo tributario italiano*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 3, pp. 621 ss., che "dall'art. 6 della CEDU e dall'art. 111 Cost. si ritraggono i precetti della terzietà ed imparzialità del Giudice, della parità delle parti, della pienezza del diritto di difesa e del contraddittorio fra le parti medesime e della ragionevole durata del processo. Ove essi siano rispettati, il processo può senz'altro considerarsi "equo".". Si veda, inoltre, P. Russo, *Il giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2004, p. 11; E. Manzoni, *Processo tributario e costituzione. Riflessioni circa la novella dell'art. 111 Cost. sul processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, p. 1113. La giurisprudenza costituzionale è pacifica nel ritenere che i principi di terzietà e imparzialità abbiano pieno valore costituzionale con riferimento a ogni tipo di processo (cfr. Corte cost., sent. 7 novembre 1997, n. 326; Id., sent. 24 luglio 1998, n. 341; Id., sent. 12 marzo 1998, n. 51; Id., sent. 15 ottobre 1999, n. 387). Osserva F. Gallo, *Verso un "giusto processo" tributario*, in *Rass. trib.*, 2003, n. 1, pp. 11 ss., che "La ricomprensione del processo tributario tra quelli cui si riferisce l'art. 111 rende il nostro ordinamento costituzionale, almeno potenzialmente e in via astratta, più all'avanguardia dell'ordinamento comunitario. È noto infatti che, secondo la giurisprudenza costante della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo (CEDU), l'art. 6 della Convenzione Europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali - che, come è noto, fissa anch'esso il principio dell'equo processo e i relativi corollari - non è applicabile al procedimento tributario, che attraverso tale interpretazione rimarrebbe così sguarnito delle garanzie europee del processo.".

¹⁹ F. Tesauero, *Giusto processo e processo tributario*, in F. Tesauero, *Scritti scelti di diritto tributario. Il processo*, cit., p. 38. Cfr. Corte eur. dir. uomo, 12 luglio 2001, caso "Ferrazzini v. Italia" (punto 29: "In the tax field, developments which might have occurred in democratic societies do not, however, affect the fundamental nature of the obligation on individuals or companies to pay tax. In comparison with the position when the Convention was adopted, those developments have not entailed a further intervention by the State into the "civil" sphere of the individual's life. The Court considers that tax matters still form part of the hard core of public-authority prerogatives, with the public nature of the relationship between the taxpayer and the community remaining predominant. Bearing in mind that the Convention and its Protocols must be interpreted as a whole, the Court also observes that Article 1 of Protocol No. 1, which concerns the protection of property, reserves the right of States to enact such laws as they deem necessary for the purpose of securing the payment of taxes (see, mutatis mutandis, *Gasus Dosier- und Fördertechnik GmbH v. the Netherlands*, judgment of 23 February 1995, Series A no. 306-B, pp. 48-49, § 60). Although the Court does not attach decisive importance to that factor, it does take it into account. It considers that tax disputes fall outside the scope of civil rights and obligations, despite the pecuniary effects which they necessarily produce for the taxpayer.").

²⁰ Rispettivamente, Corte eur. dir. uomo, sent. 23 novembre 2006, caso "Jussila", Id. 26 marzo 1992 caso "Editions Périscope", Id. 22 ottobre 2003, caso "Cabinet Dior", Id. 21 febbraio 2008, caso "Ravon". In tema, L. Del Federico, *La rilevanza dei principi della CEDU in materia tributaria: ricadute applicative e percorsi interpretativi*, in *Corte Europea dei Diritti dell'Uomo e indagini fiscali*, S. Muleo, L. Del Federico, M. Basilavecchia, in *Dialoghi tributari*, 2009, n. 4, pp. 381 ss. (spec. pp. 385 ss.).

²¹ Cass., sez. VI, 28 settembre 2020, n. 20358 ("deve ritenersi che la garanzia del giusto processo di cui all'art. 6 CEDU trovi mediata applicazione in parte qua in relazione alla natura armonizzata di una parte

Ad ogni modo, alla giurisdizione tributaria non può escludersi l'applicazione delle garanzie proprie della CEDU alle disposizioni nazionali che regolano lo *status* del giudice²².

In mancanza di tale premessa, quale antecedente necessario, non è possibile ammettere l'equità del processo e, dunque, esprimere un – ulteriore e successivo – giudizio di compatibilità rispetto alle disposizioni procedurali di rito. Le disposizioni sul giusto processo, quali principi generali del diritto europeo, trovano diretta attuazione e impongono, da parte del giudice nazionale, la disapplicazione delle disposizioni nazionali contrastanti, almeno in tutti i giudizi aventi ad oggetto tributi armonizzati. Fuori da tale ipotesi, il conflitto con le disposizioni nazionali richiede di sollevare il vizio di legittimità in relazione all'art. 117, 1° comma, Cost.

Pertanto, qualora non sia possibile offrire una lettura costituzionalmente orientata di una disposizione nazionale che disattenda le regole sul “processo equo”, potrebbe prospettarsi la violazione delle disposizioni costituzionali richiamate²³.

Va però precisato che la lesione del diritto al processo equo, su cui “*la Corte europea porta il suo giudizio, non deriva necessariamente dalle regole del processo interno, ma anche o soltanto dal suo svolgimento nel caso concreto*”, con la conseguenza che “*mentre le violazioni delle garanzie processuali, delle quali la Corte costituzionale può essere investita, deriva necessariamente solo da atti aventi forza di legge, quelle sottoposte al giudizio di Strasburgo possono così derivare dalla medesima fonte, ma possono trovare origine*”, anche, “*in disfunzioni amministrative o nella condotta del processo da parte del giudice: in quella che si vorrebbe poter sempre chiamare (...) la irripetibilità del caso concreto*”²⁴.

Guardando alla giurisprudenza della Corte EDU concernente lo *status* del giudice, per quanto attiene ai temi sollevati con il presente lavoro, vengono in rilievo alcune pronunce.

della pretesa fiscale – IVA – in relazione al combinato di sposto di cui all'art. 47 della Carta UE dei diritti fondamentali pacificamente applicabile anche ai giudizi tributari non contenendo l'inciso limitativo riferito ai giudizi civili che comparte nell'art. 6 CEDU”).

²² Ad esempio, con riferimento alla previgente disciplina di reclutamento dei giudici tributari, F. Tesaro, *Manuale del processo tributario*, op. cit., p. 10, si interrogava sulla compatibilità delle norme sul reclutamento con le regole del giusto processo, considerando che “*se una giurisdizione può essere esercitata anche da giudici onorari è difficile ammettere che possa essere esercitata solo da giudici onorari*”.

²³ F. Pistolesi, *L'impatto delle norme, della giurisprudenza e delle giurisdizioni sovranazionali sul processo tributario*, in *La riforma della giustizia e del processo tributario*, op. cit., p. 90.

²⁴ G. Tarzia, *L'art. 111 e le garanzie europee del processo civile*, in *Riv. dir. proc.*, 2001, p. 7.

Con riguardo alla governance giudiziaria, è stata ritenuta incompatibile con il principio di indipendenza la superiorità gerarchica. Ciò laddove il giudicante sia esposto a direttive e ordini dai capi degli uffici che possano incidere sul contenuto del provvedimento giurisdizionale o sulla valutazione ai fini della progressione di carriera. Tali decisioni, fra cui il potere disciplinare, devono essere attribuite – con le opportune garanzie procedurali – ad organi di autogoverno previsti dalla legge²⁵.

Inoltre, può essere un indice del difetto di indipendenza la reiterata sostituzione, senza una giusta causa, dei componenti dell'organo giurisdizionale e l'assegnazione delle cause su base discrezionale.

Sotto il profilo economico può assumere rilevanza la compressione dell'autonomia finanziaria dell'organizzazione giudiziaria, laddove l'organizzazione ministeriale – determinato a monte lo stanziamento annuale – provvedeva alla gestione ordinaria dei mezzi finanziari. È stata inoltre ritenuta incompatibile con il principio di indipendenza la circostanza che gli elementi funzionali al mantenimento di uno stile di vita decoroso del giudice dipendano da scelte gestionali dell'autorità governativa²⁶.

Sotto il profilo dell'idoneità a svolgere la funzione giudicante, non è stata ritenuta, di per sé, censurabile l'assenza di preparazione giuridica dei componenti dell'organo giudicante – purché l'organo sia nel suo complesso adeguatamente tecnico – né la presenza di componenti laici.

Alla luce dei principi richiamati è dunque necessario aderire a una metodologia di valutazione che ne tenga conto in relazione alle disposizioni concernenti, ad esempio, il reclutamento, la formazione e la carriera del giudice. Anche per individuare possibili condizionamenti – interni ed esterni – che potrebbero influenzare il percorso logico o conoscitivo del giudice in favore di una delle parti.

²⁵ A. Marcheselli, *Autonomia del giudice e ruolo del MEF*, in F. Pistolesi, A. Carinci (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario. Commento alla L. 31 agosto 2022, n. 130*, Milano, 2023, pp. 40-45, e giurisprudenza ivi richiamata.

²⁶ Cfr. Corte eur. dir. uomo, 27 novembre 2008, caso “*Miroshnik v. Ukraine*”.

3. L'evoluzione storica della magistratura tributaria.

3.1. Dalle origini pre-unitarie al d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 636 (cenni).

La prima istituzione di un organismo deputato a risolvere controversie tributarie, nell'Italia unitaria, risale al 1864 con l'introduzione delle commissioni per l'imposta di ricchezza mobile (L. 14 luglio 1864, n. 1830) e la Commissione centrale (art. 13, R.d. 28 giugno 1866, n. 3023)²⁷. Tali organismi avevano una funzione contenziosa, ma non giurisdizionale, inquadrandosi piuttosto come organi amministrativi. La tutela per le controversie tributarie di diritto era infatti rimessa al giudice ordinario²⁸.

La successiva riforma degli ordinamenti tributari nella prima metà del secolo scorso, pur ampliando le attribuzioni delle commissioni e ampliandone i poteri, non ne cambiò la natura di organi del contenzioso amministrativo (R.d. 7 agosto 1936, n. 1639)²⁹. Si trattava infatti – in controtendenza rispetto alla concezione liberale ottocentesca – di organi nominati su indicazione del Governo, ripartendole tra l'Intendente di Finanza e il Ministero dell'Economia e delle Finanze (artt. 24 e 25). Il “codice” del contenzioso tributario non era mutuato da quello disciplinato dal codice di procedura civile e non vi era garanzia di indipendenza dei membri del collegio – che, peraltro, decideva alla presenza del rappresentante erariale – ancorché il giudizio dovesse tendere esclusivamente all'applicazione della legge, “*in base all'obiettiva considerazione dei fatti, delle circostanze e degli elementi tutti di apprezzamento di cui siano a conoscenza*” (art. 27)³⁰.

L'inquadramento dottrinale delle commissioni come organi giurisdizionali, in particolare quale giurisdizione speciale amministrativa, consentì tuttavia – in mancanza di una disciplina legislativa organica – di applicare al procedimento amministrativo dinanzi alle commissioni tributarie le disposizioni “comuni” processualcivilistiche, nonché a

²⁷ In base all'art. 13 R.d. 28 giugno 1866, n. 3023, la Commissione centrale era nominata dal Ministero dell'Economia e delle Finanze.

²⁸ Cfr. All. E, art. 6, L. 20 marzo 1865, n. 2248 e art. art. 12, L. 28 maggio 1867, n. 3719. In tema, G. Marongiu, *Alle radici dell'ordinamento tributario italiano*, Padova, 1988; C. Magnani, *Commissioni tributarie*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1988, VII; C. Glendi, *Contenzioso tributario*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1988, VIII; F. Tesauro, *Processo tributario*, in *Digesto*, IV, Torino, 1988, III, p. 336.

²⁹ A.D. Giannini., *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937, p. 274 ss. Si richiama inoltre, per completezza, l'art. 12 della L. 28 maggio 1867, n. 3719, che confermava la competenza dell'autorità giudiziaria ordinaria a seguito delle decisioni tributarie di tipo amministrativo.

³⁰ AA.VV., *La giustizia tributaria*, A. Contrino, E. Della Valle, A. Marcheselli, E. Marellò, G. Marini, F. Paparella (a cura di), Milano, 2024, p. 4.

individuare la situazione soggettiva tutelata nel diritto (potestativo) all'eliminazione (annullamento) dell'annullamento del provvedimento autoritativo illegittimo³¹.

L'avvento della Costituzione repubblicana, come noto, ha accolto un sistema non basato sulla "unità della giurisdizione", dunque la funzione giurisdizionale non è stata affidata esclusivamente ai giudici ordinari, ma lo Stato si avvale anche di giudici speciali per la risoluzione delle controversie³².

La scelta di individuare fra le giurisdizioni speciali quella tributaria derivava dalla caratterizzazione esterna del contenzioso tributario rispetto alla giurisdizione ordinaria, dato dalla presenza di specifici profili sociali e tecnici³³. Nonostante le indicazioni costituzionali, fino alla riforma di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 e alla successiva L. delega 30 dicembre 1991, n. 413³⁴ e, dunque, al passaggio legislativo dal "*contenzioso al processo tributario*"³⁵, la natura delle commissioni era ora amministrativa³⁶, ora giurisdizionale.

Tale ultima qualificazione si è nel tempo consolidata nella giurisprudenza costituzionale, a partire dal riconoscimento della piena legittimità costituzionale delle Commissioni quale giudice speciale "preesistente" al divieto di cui all'art. 102 Cost.³⁷.

³¹ La posizione soggettiva del singolo, nei confronti del potere impositivo, è vista come posizione di interesse legittimo, in quanto correlata alla giurisdizione di annullamento delle commissioni; ai titolari dell'interesse legittimo è attribuito "*un diritto (...) d'impugnazione dell'atto medesimo dinanzi a organi di giurisdizione speciale che può qualificarsi in pari tempo come annullamento di quell'atto*", secondo l'impostazione di A. Allorio, *Diritto processuale tributario*, V ed., Torino, 1969, p. 108. La posizione di interesse legittimo è dunque un riflesso della giurisdizione di annullamento; oggetto del processo non è l'interesse legittimo, ma il diritto potestativo all'annullamento dell'atto impugnato; così, F. Tesauro, *Manuale del processo tributario*, VII ed., Torino, 2024, p. 3).

³² Cfr. artt. 102, 103 e 108 Cost. Inoltre, per le giurisdizioni speciali, la VI disp. tr. prevedeva che "*Entro cinque anni dall'entrata in vigore della Costituzione si procede alla revisione degli organi speciali di giurisdizione attualmente esistenti, salvo le giurisdizioni del Consiglio di Stato, della Corte dei conti e dei tribunali militari*". In tema, V. Andrioli., *Le giurisdizioni speciali nella costituzione della Repubblica*, in *Studi sulla giustizia costituzionale*, Milano, 1992, p. 502; in riferimento all'esclusione della perentorietà del termine previsto dalla VI disp. tr. Cost., F. Pistolesi, *Il processo tributario*, II ed., Torino, 2023, p. 3.

³³ G. Guarino, *Contenzioso tributario e giurisdizioni speciali*, in *Foro it.*, 1954, III, p. 110.

³⁴ Dalla quale scaturirono i DD.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 (sull'ordinamento delle Commissioni Tributarie) e n. 546 (sulla disciplina del processo dinanzi alle Commissioni Tributarie).

³⁵ A. Lovisolo, *Osservazioni critiche in merito ai più recenti progetti di riforma della giustizia tributaria e ai sopravvenuti rischi di una sua involuzione*, in *La riforma della giustizia tributaria*, Glendi C. (a cura di), Padova, 2021, p. 96.

³⁶ Cfr. Corte cost., 6 e 10 febbraio 1969, nn. 6 e 10, in *Giur. It.*, 1969, I, 1, p. 1027. In senso contrario Cass., SSUU, 20 giugno 1969, n. 2175, in *Foro it.*, 1969, I, p. 1416; Id., 21 giugno 1969, n. 2201, in *Giur. It.*, 1969, I, 1, p. 1637.

³⁷ Si fa riferimento a Corte cost., 1° marzo 1957, n. 41, in *Giust. civ.*, 1957, III, p. 189; Id. 27 dicembre 1974, n. 287, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1975, II, p. 132, comm. da Andrioli V., "*Revirement*" sulla natura giuridica delle commissioni tributarie ("*Osservaz.*" a Corte cost. 27 dicembre 1974, n. 287), in *Il foro it.*, 1975, 98, p. 1; Id. 23 aprile 1998, n. 144, in *Giur. cost.*, 1998, 2508; più di recente, Corte cost., 24 luglio 2025, n. 124, ha ribadito che "*la Commissione tributaria (oggi: Corte di giustizia tributaria) deve essere considerata organo*

La legittimità costituzionale delle Commissioni e, dunque, l'autonomia della giurisdizione tributaria, non hanno però assicurato, di per sé stesse, la piena conformità alle disposizioni costituzionali con riguardo allo *status* giuridico del giudice tributario, sotto il (duplice) profilo della indipendenza e della professionalità³⁸.

Infatti, lo *status* del giudice tributario, nel sistema anteriore al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, presentava sotto tale profilo il grave vizio di incostituzionalità dato dalla mancanza di indipendenza dei membri, che erano scelti dall'Amministrazione finanziaria. La riforma del 1972 aveva previsto l'incompatibilità con l'incarico di componente delle commissioni tributarie dei “*dipendenti dell'amministrazione periferica delle imposte dirette e delle tasse e delle imposte indirette sugli affari, nonché del catasto e dei servizi tecnici erariali*” (art. 5). Tuttavia, ancorché la designazione del giudice fosse effettuata da organi indipendenti (il Presidente del Tribunale o della Corte d'Appello, rispettivamente, per le commissioni di primo e di secondo grado), la nomina era effettuata con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze ed una parte era scelta tra le persone in possesso dei requisiti richiesti dalla normativa “*in base ad elenchi formati dall'amministrazione finanziaria*” (artt. 2 e 3).

Inoltre, risaltava la possibilità di designazione del presidente della commissione, che ricopriva anche la funzione di presidente della prima o unica sezione, oltre che fra i

*speciale di giurisdizione preesistente alla Costituzione (ex plurimis, sentenze n. 204 del 2024, n. 39 del 2010, n. 238 e n. 141 del 2009, n. 130 e n. 64 del 2008). L'art. 102, secondo comma, Cost. vieta l'istituzione di giudici speciali diversi da quelli espressamente nominati nella Carta costituzionale e la VI disposizione transitoria e finale della Costituzione - a integrazione della disciplina posta dal citato art. 102 Cost. - impone l'obbligo di effettuare la revisione degli organi speciali di giurisdizione preesistenti (“salvo le giurisdizioni del Consiglio di Stato, della Corte dei conti e dei tribunali militari”) entro il termine ordinatorio di cinque anni dall'entrata in vigore della Costituzione medesima (ex multis, sentenza n. 39 del 2010; ordinanza n. 144 del 1998). Questa Corte ha precisato, in proposito, che il legislatore ordinario - nel modificare la disciplina di tali organi giurisdizionali, sia in sede di prima revisione sia successivamente - incontra il duplice limite costituzionale “di non snaturare (come elemento essenziale e caratterizzante la giurisdizione speciale) le materie attribuite” a dette giurisdizioni “e di assicurare la [loro] conformità a Costituzione” (sempre, sentenza n. 39 del 2010; ordinanza n. 144 del 1998).” (nel caso di specie la Corte ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del comma 10 dell'art. 1 del D.l. 28 ottobre 2020, n. 137, conv. Con mod. dalla L. 18 dicembre 2020, n. 175 e del comma 12 dell'art. 25 del D.l. 19 maggio 2020, n. 34 conv. Con mod. dalla L. 17 luglio 2020, n. 77, nella parte in cui devolvono alla giurisdizione tributaria le controversie relative al recupero del contributo a fondo perduto erogato per fronteggiare l'emergenza epidemiologica da COVID-19, ritenendo tale attribuzione non conforme al divieto di istituzione di giudici speciali sancito dall'art. 102, secondo comma, Cost.). In dottrina, F. Tesauro, *Giustizia tributaria e giusto processo*, in F. Tesauro, *Scritti scelti di diritto tributario. Il processo*, F. Fichera, M.C. Fregni, N. Sartori (a cura di), Torino, 2022, p. 407; Id. *Il processo tributario tra giurisdizione speciale e giurisdizione ordinaria*, in *Scritti scelti di diritto tributario. Il processo*, op. cit., p. 161.*

³⁸ C. Magnani, *Il processo tributario. Contributo alla dottrina generale*, Padova, 1965, pp. 22 ss.

magistrati, ordinari o amministrativi, in servizio o a riposo, “*fra gli intendenti di finanza e gli intendenti aggiunti di finanza a riposo*”.

Quanto all’idoneità del giudice a ricoprire la funzione ad esso demandata non erano previsti, invece, richiesti specifici requisiti di preparazione tecnica o professionale, essendo solo richiesto di “*possedere almeno il diploma di istruzione secondaria di 2° grado di qualsiasi tipo*” (art. 4).

Alla luce delle precedenti considerazioni, dunque, non risultavano adeguatamente tutelati il profilo relativo all’indipendenza né quello, altrettanto rilevante, dell’idoneità allo svolgimento dell’incarico, ossia dell’adeguatezza del giudice rispetto alle conoscenze specialistiche richieste³⁹.

3.2. *La riforma apportata dal D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545. Le critiche al sistema previgente in tema di indipendenza e idoneità del giudice tributario.*

La riforma attuata dal D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 (e n. 546 in relazione al procedimento in rito) – in attuazione della L. delega 30 dicembre 1991, n. 413 – ha revisionato la disciplina precedente e confermato il carattere giurisdizionale delle commissioni tributarie, nonché introdotto disposizioni in linea con l’intento di rinnovare lo *status* del giudice tributario, assicurandone una maggiore autonomia e indipendenza, garantire l’esercizio del diritto di difesa – mediante, ad esempio, l’obbligo di assistenza tecnica e la tutela cautelare – e la parità processuale delle parti, mediante l’applicazione al processo tributario delle norme del codice del rito comune, ove compatibili⁴⁰.

Quanto allo *status*, sotto il profilo delle garanzie di autonomia e indipendenza del giudice speciale rilevò – positivamente – l’istituzione di un organo di presidenza della giustizia

³⁹ AA.VV. *La giustizia tributaria*, cit., p. 10.

⁴⁰ Le questioni di legittimità costituzionale sollevate in relazione all’art. 106 Cost. sono state dichiarate manifestamente infondate, con la conseguenza che la Corte costituzionale ha “salvato” – come in precedenza – le commissioni tributarie riformate, quale giudice speciale preesistente (per tutte, Corte cost., ordin. 21 luglio 1995, n. 351 e 23 aprile 1998, n. 144). In dottrina, C. Glendi, *Verso l’unità della giurisdizione tributaria*, Padova, 2000, p. 632; F. Moschetti, *Profili costituzionali del nuovo processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, p. 842, L. Antonini, *La Corte costituzionale e il processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1998, I, p. 458; A. Colli Vignarelli, *L’evoluzione storica delle Commissioni tributarie*, in *Costituzione, legge, tributi: scritti in onore di Gianfranco Gaffuri*, G. Ragucci, F.V. Albertini (a cura di), Milano, 2018, p. 415; M. Basilavecchia, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, III ed., Torino, 2018, pp. 17 ss.; F. Gallo, *Sullo stato attuale della riforma del contenzioso tributario*, in *Rass. trib.*, 2000, n. 1, pp. 13 ss.

tributaria, ispirato agli organi di autogoverno delle magistrature civile e amministrativa ed eletto da tutti i componenti delle commissioni. Venne riformato il criterio di nomina dei giudici, il cui potere veniva attribuito al Consiglio di presidenza, che doveva procedere sulla base di criteri obiettivi, non tuttavia in base all'esito di un concorso pubblico, ma dei punteggi attribuiti ad ogni candidato sulla base di una tabella allegata alla legge⁴¹. Tuttavia, rispetto al sistema precedente, non venivano introdotte ulteriori novità significative per la magistratura tributaria, in tema di composizione e incompatibilità, qualifica professionale e trattamento economico⁴².

Sotto il profilo dell'indipendenza in senso stretto e, in particolare, dell'idoneità del giudice a ricoprire la funzione, la L. delega del 1991 conteneva un espresso riferimento alla qualificazione professionale dei giudici tributari per assicurare un'adeguata preparazione tecnica nelle discipline giuridiche ed economiche oggetto delle controversie fiscali, che tuttavia poteva essere acquisita "anche" con l'esercizio protratto nel tempo di attività professionali. Il decreto attuativo n. 545 ha, invece, previsto un regime differenziato per l'idoneità derivante dall'esercizio della professione (prevedendo un periodo di esercizio più breve per alcune categorie di professionisti ammesse tra i membri delle commissioni). In particolare, se da un lato – positivamente – ha previsto la possibilità di divenire membri delle commissioni per i laureati in giurisprudenza ed in economia e commercio, ha però contenuto entro un termine poco idoneo a garantire l'acquisizione di una reale professionalità (due anni) il periodo minimo dal conseguimento del titolo. L'intervento

⁴¹ Art. 9, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 (*"I componenti delle commissioni tributarie sono nominati con decreto del Presidente della Repubblica su proposta del Ministro delle finanze, previa deliberazione del consiglio di presidenza, secondo l'ordine di collocazione negli elenchi previsti nel comma 2."*).

⁴² Art. 11, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 (*"La nomina a una delle funzioni dei componenti delle commissioni tributarie provinciali e regionali non costituisce in nessun caso rapporto di pubblico impiego."*). Art. 13, D.lgs. cit. (*"Il Ministro delle finanze con proprio decreto di concerto con il Ministro del tesoro determina il compenso fisso mensile spettante ai componenti delle commissioni tributarie. Con il decreto di cui al comma 1, oltre al compenso mensile viene determinato un compenso aggiuntivo per ogni ricorso definito, anche se riunito ad altri ricorsi, secondo criteri uniformi, che debbono tener conto delle funzioni e dell'apporto di attività di ciascuno alla trattazione della controversia, compresa la deliberazione e la redazione della sentenza, nonché, per i residenti in comuni diversi della stessa regione da quello in cui ha sede la commissione, delle spese sostenute per l'intervento alle sedute della commissione. Il compenso è liquidato in relazione ad ogni provvedimento emesso."*). In tema, F. Tesaurò, *Osservazioni sulla delega per la riforma del processo tributario*, in *Boll. trib.*, 1992, p. 1479; F. Moschetti, *Il nuovo processo tributario: una riforma incompiuta*, in *Il nuovo processo tributario*, a cura di, Padova, 1999; R. Lupi, *Nuovo contenzioso: dal semplice al complesso*, in *Rass. trib.*, 1996, I, p. 273, secondo cui *"non ci saranno vere riforme finché non si toccherà lo status dei giudici, la loro selezione, preparazione professionale e tranquillità economica"*.

successivo in materia, anziché intervenire in termini – auspicabili – di costruzione di una effettiva professionalità, ha previsto l’incremento dell’organico proveniente dai magistrati, in servizio o a riposo, ovvero tra gli avvocati dello Stato a riposo⁴³.

La riforma aveva, inoltre, previsto – con riferimento alla formazione continua – l’istituzione di una scuola centrale tributaria per l’organizzazione di corsi di aggiornamento per i componenti delle commissioni “*concernenti la disciplina del processo in relazione al sistema normativo dei singoli tributi ed alle modificazioni sopravvenute*”. I corsi erano organizzati dal Consiglio di presidenza d’intesa con la direzione centrale per gli affari giuridici e per il contenzioso tributario presso il Dipartimento delle entrate del Ministero dell’Economia e delle Finanze (art. 41, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545)⁴⁴.

3.3. *Il PNRR e l’approdo a una riforma organica della magistratura tributaria.*

Il magistrato tributario – fino al 2022 – era, come detto, qualificato quale giudice speciale, onorario e non professionale. Risultavano inoltre – come visto – degli elementi forieri di dubbi e incertezze in merito alla conformità dello *status* del giudice tributario ai canoni propri di uno stato di diritto.

A tali considerazioni va aggiunta quella relativa al livello qualitativo delle sentenze delle commissioni tributarie, che non appariva nel complesso adeguato, anche in ragione delle carenze tecniche dei giudici⁴⁵.

Non va dimenticato che, prima della riforma, vi era chi osservava come la capacità richiesta al giudice tributario fosse quella di saper cogliere il duplice profilo del conflitto tributario, ossia quello patrimoniale, che più si presta ad un’analisi basata su strumenti civilistici, nonché quello procedimentale, che coinvolge la valutazione circa il corretto esercizio del potere. Anche il giudice tributario, come quello amministrativo, non può giustificare la propria specialità rispetto al giudice di diritto comune con la presenza in giudizio di una

⁴³ Art. 39 del D.l. 6 luglio 2011, n. 98 convertito con modif., dalla L. 15 luglio 2011, n. 111.

⁴⁴ La previsione è stata abrogata dall’art. 1-ter, comma 5, lett. c), del D.l. 22 giugno 2023 n. 75, convertito, con mod., dalla L. 10 agosto 2023 n. 112.

⁴⁵ G. Ragucci, *Perché riformare la giustizia tributaria è un investimento. Non bastano piccoli aggiustamenti, serve un cambiamento strutturale e una nuova magistratura*, in *Il foglio*, 25 agosto 2021; F. Pistolesi, *Il processo tributario*, op. cit., p. 8.

parte pubblica, ma deve essere concepito quale giudice che è capace di compenetrarsi nella parte pubblica e di comprenderne e giudicare l'azione in tutti i suoi risvolti⁴⁶.

Nonostante le istanze di riforma si fossero fatte sempre più pressanti e persino versate in numerose e puntuali proposte legislative⁴⁷ sino all'avvento del PNRR e, in contemporanea, alla crisi pandemica, la situazione era rimasta pressoché immutata in assenza di una risposta organica e di sistema.

Nell'ambito della più generale riflessione, contenuta nel PNRR, sulle criticità del “Sistema Paese” e sulle riforme necessarie per superarle si collocava – oltre a quella relativa alla pubblica amministrazione, alla semplificazione della legislazione e alla promozione della concorrenza – anche quella relativa alla giustizia. Tuttavia, una novità era la consapevolezza non solo dei “nodi strutturali” del processo civile e penale e dell'organizzazione degli uffici giudiziari, ma anche di adottare degli “*interventi volti a ridurre il contenzioso tributario e i tempi della sua definizione*”. La riforma non si è limitata però a introdurre misure esclusivamente con tali finalità, ma ha cambiato con forza direzione verso una più ambiziosa riforma della magistratura tributaria nel suo complesso. Così facendo, gli obiettivi di deflazione e di riduzione dei tempi venivano collegati anche ad un innalzamento della qualità complessiva della giurisdizione.

Le disposizioni che, prima della riforma entrata in vigore nel 2022, sancivano il legame tra la giurisdizione tributaria e il Ministero dell'Economia e delle Finanze – nello specifico tra il Ministero e il Consiglio di presidenza – non sono state, tuttavia, né abrogate, né riviste in maniera sostanziale.

⁴⁶ M. Basilavecchia, *La riforma del giudice e del processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2020, I, p. 55.

⁴⁷ In questa sede ci si limita a richiamare il D.d.l. Camera presentato il 23 gennaio 2019 (Cementero, Gusmeroli), definito “Codice della Giustizia Tributaria Glendi/La Bruna”, che alla previsione di un “libro primo” dedicato alle regole processuali dinanzi alle commissioni tributarie, affiancava un “libro secondo” dedicato all’ordinamento giudiziario tributario”, riprendendo la bipartizione dei DD.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 e 546, il quale andava nella direzione di individuare un giudice tributario professionale, assunto per concorso (con prove scritta e orale), adeguatamente remunerato e, soprattutto, che potesse garantire una adeguata preparazione – a garanzia della sua indipendenza – e con il possesso, ai fini dell'assunzione, di specifici requisiti di preparazione ed idoneità. Per una rassegna delle proposte di riforma in tema di assetto della giustizia tributaria, si rinvia a A. Lovisolo, *Profili “evolutivi” della disciplina del contenzioso tributario*, in *La riforma della giustizia tributaria*, *op. cit.*, p. 96 e ss.

4. La magistratura tributaria a seguito della L. 31 agosto 2022, n. 130 e della L. 9 agosto 2023, n. 111 di riforma fiscale.

4.1. Le garanzie poste a fondamento dell'autonomia. La riforma del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria.

L'organo di autogoverno della magistratura (Consiglio Superiore della Magistratura, o CSM) rappresenta un presidio a garanzia dell'autonomia dell'ordine giudiziario e dell'indipendenza dei singoli giudici dalle possibili ingerenze provenienti da altri poteri dello Stato⁴⁸.

Quanto alla natura dell'organo di autogoverno la Corte Costituzionale ha chiarito che *“l'istituzione del Consiglio superiore della magistratura ha corrisposto all'intento di rendere effettiva, fornendola di apposita garanzia costituzionale, l'autonomia della magistratura, così da collocarla nella posizione di "ordine autonomo ed indipendente da ogni altro potere", e conseguentemente sottrarla ad interventi suscettibili di turbarne comunque l'imparzialità e di compromettere l'applicazione del principio consacrato nell'art. 101, secondo cui i giudici sono soggetti solo alla legge.”*⁴⁹. La scelta di attribuire al Capo dello Stato la presidenza rispondeva alla duplice esigenza di affermare l'autonomia dell'ordine giudizio e l'indipendenza del giudice e, al contempo, garantire il raccordo della magistratura con gli altri organi dello Stato, senza minarne autonomia e indipendenza, evitando la costituzione della magistratura quale ceto (o “corpo”) separato⁵⁰.

⁴⁸ In tema di costituzione e funzionamento del Consiglio superiore della magistratura (CSM), si veda la L. 24 marzo 1958, n. 195, come modificata dalla LEGGE 17 giugno 2022, n. 71.

⁴⁹ Corte Cost., sent. 18 luglio 1973, n. 142 (*“Non tanto viene, allora, in considerazione l'indipendenza del giudice, nell'esercizio delle sue funzioni, che, del resto, dev'essere assicurata dalla legge anche ai giudici speciali, come risulta dall'art. 108, secondo comma, Cost., sebbene a questi non si estendano affatto le attribuzioni del Consiglio superiore, quanto piuttosto la "posizione" che all'ordine giudiziario, nel suo duplice aspetto di complesso di uffici e di ordo personarum, risulta costituzionalmente garantita attraverso la menzione della sua "autonomia", cui allude, distintamente dalla indipendenza ma in stretta connessione con questa, la dizione letterale dell'art. 104, primo comma. La parola è qui usata in senso generico e non tecnico, a indicare la disciplina diversificata che la Costituzione riserva, e vuole sia riservata, per quanto attiene allo stato giuridico dei magistrati dell'ordine giudiziario, sia garantendo loro direttamente l'inamovibilità, nei sensi e alle condizioni di cui all'art. 107, comma primo, sia sottraendoli, anche per quel che concerne tutte le vicende del predetto stato, ad ogni dipendenza da organi del potere esecutivo. Strumento essenziale di siffatta autonomia, e quindi della stessa indipendenza dei magistrati nell'esercizio delle loro funzioni, che essa è istituzionalmente rivolta a rafforzare, sono le competenze attribuite al Consiglio superiore dagli artt. 105, 106 e 107 Cost., nelle quali deve rientrare ogni provvedimento che direttamente o indirettamente possa menomarla.”*).

⁵⁰ A. Moretti, *Il presidente della Repubblica come presidente del CSM*, Napoli, 2011, p. 47.

Analogo scopo, ossia l'eliminazione del rischio della creazione di un potere autoreferenziale, è l'integrazione della componente togata con membri laici⁵¹.

È pur vero che l'autonomia riconosciuta al CSM non determina una netta separazione tra le competenze attribuite all'organo di autogoverno e al Ministro della giustizia⁵². La Corte costituzionale ha precisato che l'autonomia dell'organo di autogoverno esclude che il potere esecutivo possa intervenire nelle deliberazioni concernenti lo *status* dei magistrati⁵³. Non esclude, però, che *“fra i due organi, nel rispetto delle competenze a ciascuno attribuite, possa sussistere un rapporto di collaborazione”*⁵⁴.

Nelle materie attribuite alla competenza del CSM la decisione del Ministro è illegittima se si pone come un elemento determinante rispetto all'attività dell'organo di autogoverno. In proposito la giurisprudenza costituzionale ha elaborato la nozione di “concerto” tra i due organi autoritativi quale elemento essenziale e indefettibile del procedimento teso a bilanciare la garanzia di autonomia e indipendenza dei magistrati con l'attribuzione ministeriale relativa all'organizzazione degli uffici⁵⁵.

⁵¹ M. De Biase, *Il modello problematico del Consiglio di presidenza di giustizia amministrativa e la discussa autonomia del giudice amministrativo*, in L. Daniele, A. Vignoli, M.N. Campagnoli (a cura di), *Giustizia e potere(i). Riflessioni sull'indipendenza del giudice*, Milano, 2024, p. 155 ss.

⁵² Cfr. artt. 105 Cost. (*“Spettano al Consiglio superiore della magistratura, secondo le norme dell'ordinamento giudiziario, le assunzioni, le assegnazioni ed i trasferimenti, le promozioni e i provvedimenti disciplinari nei riguardi dei magistrati.”*) e 110 Cost. (*“Ferme le competenze del Consiglio superiore della magistratura, spettano al Ministro della giustizia l'organizzazione e il funzionamento dei servizi relativi alla giustizia.”*).

⁵³ Cfr. Corte Cost., sent. 23 dicembre 1963, n. 168.

⁵⁴ Corte Cost., sent. 23 dicembre 1963, n. 168; tale ricostruzione era sorretta dalla titolarità dell'azione disciplinare in capo al Ministro della Giustizia e dalla considerazione che l'attribuzione e gli oneri finanziari che vi ricollegano impegnano la responsabilità del ministro, come esponente del Governo, verso il Parlamento, per l'esercizio dei poteri che gli competono (*“Che in questo senso non restrittivo debba intendersi l'art. 110 risulta anche dalla considerazione che al Ministro l'art. 107, secondo comma, della Costituzione attribuisce la facoltà di promuovere l'azione disciplinare, ed è confermato dal fatto che le attribuzioni anzidette e gli oneri finanziari che necessariamente vi si ricollegano, impegnano la responsabilità politica del guardasigilli, come esponente del Governo, verso il Parlamento, per l'esercizio dei poteri che istituzionalmente a questo competono.”*)

⁵⁵ Cfr. Corte Cost., sent. 27 luglio 1992, n. 379, in materia di conferimento degli uffici direttivi a norma dell'art. 11, L. 24 marzo 1958, n. 195 (*“Le garanzie costituzionali predisposte per la tutela dello status d'indipendenza dei magistrati e dell'ordine giudiziario ricomprendono nel proprio ambito di applicazione - come è stato già affermato da questa Corte (v. sentenza n. 72 del 1991) - anche la nomina dei magistrati negli uffici direttivi. E, invero, il conferimento di tali uffici, non soltanto incide sullo status dei magistrati, poiché concorre a connotare la loro posizione nell'ambito dell'ordinamento giudiziario attraverso la titolarità di poteri specifici concernenti, fra l'altro, le proposte di formazione delle tabelle, l'assegnazione degli affari e, in genere, la "amministrazione della giurisdizione", ma comporta altresì una connessione con l'assegnazione delle funzioni e il trasferimento dei giudici, che, a norma dell'art. 105 della Costituzione, spettano in via esclusiva al Consiglio superiore della magistratura. Ciò non toglie, tuttavia, che nell'attuale assetto ordinamentale, la direzione degli uffici giudiziari attenga anche all'amministrazione dei servizi giudiziari, amministrazione che, come questa Corte ha già precisato (v. sentt. nn. 168 del 1963 e 142 del*

Alle giurisdizioni speciali – fra le quali quella tributaria – non è riconosciuta una rappresentanza nel CSM, bensì un proprio organo di autogoverno⁵⁶.

In linea teorica, tuttavia, agli organi di autogoverno delle giurisdizioni speciali dovrebbero applicarsi i medesimi principi sopra delineati. In caso contrario, verrebbe compromessa l'autonomia della funzione giurisdizionale attribuita alla magistratura speciale e, quale conseguenza mediata, l'indipendenza dei singoli giudici.

La L. 31 agosto 2022, n. 130 è, tra l'altro, intervenuta nella disciplina dell'organo di autogoverno della magistratura tributaria.

Infatti, il ruolo del Consiglio di presidenza, anche in considerazione del contributo specifico che esso può dare alla buona amministrazione della giustizia, consiste nell'attuare un costante monitoraggio sull'organizzazione e sul funzionamento della giurisdizione di merito e sull'attività dei giudici, perché fondato sulla tempestiva acquisizione delle informazioni rilevanti.

Tale presupposto, tuttavia, non si realizza appieno, attesa l'assenza di un apposito ruolo di dirigenti e di impiegati⁵⁷.

Inoltre, l'autonomia del Consiglio di presidenza non appare assicurata sia sotto il profilo organizzativo sia finanziario.

1973), non concerne semplicemente i mezzi (locali, arredi, personale ausiliario, etc.) necessari per l'esercizio delle funzioni giudiziarie, ma riguarda altresì "sia l'organizzazione degli uffici nella loro efficienza numerica, con l'assegnazione dei magistrati in base alle piante organiche, sia il funzionamento dei medesimi in relazione all'attività e al comportamento dei magistrati che vi sono addetti". In considerazione di questo suo oggetto specifico e dell'indubbia incidenza oggettivamente esercitata sullo status dei magistrati, il conferimento degli uffici direttivi attraverso la deliberazione del Consiglio superiore su proposta della commissione competente, formulata a seguito della partecipazione del Ministro della giustizia, rappresenta un bilanciamento non irragionevole dei valori costituzionali contenuti negli artt. 105 e 110 della Costituzione e, in particolare, del principio affermato da questa Corte (v. sent. n. 168 del 1963), secondo il quale, se l'autonomia della magistratura esclude ogni intervento determinante del potere esecutivo nelle deliberazioni concernenti lo status dei magistrati, non impedisce, tuttavia, che tra Consiglio superiore della magistratura e Ministro della giustizia, nel rispetto delle competenze a ciascuno attribuite, sussista un rapporto di collaborazione. Tutto ciò comporta che il concerto previsto dall'art. 11, terzo comma, della legge n. 195 del 1958 non costituisce soltanto un elemento essenziale del procedimento, legislativamente determinato, circa il conferimento degli uffici direttivi, ma rappresenta anche una congrua soluzione procedimentale prescelta dal legislatore in attuazione della funzione assegnata dall'art. 110 della Costituzione al Ministro della giustizia relativa all'organizzazione e al funzionamento dei servizi giudiziari.”).

⁵⁶ Per il Consiglio di Presidenza della giustizia amministrativa si veda la L. 27 aprile 1982, n. 186.

⁵⁷ Si vedano in proposito le raccomandazioni della Commissione “Della Cananea”, contenute nel documento *Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria - Relazione finale*, 30 giugno 2021, p. 18.

Con riguardo a tali aspetti, né la riforma apportata dal D.lgs. 24 settembre 2015, n. 156, né la L. 31 agosto 2022, n. 130, hanno inciso in modo radicale⁵⁸.

Il Consiglio di presidenza è infatti “*costituito con decreto del Presidente della Repubblica, su proposta del Ministro delle finanze, ed ha sede in Roma presso il Ministero delle finanze*” (art. 17, comma 1, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 – art. 24, comma 1, D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175)⁵⁹ e provvede in autonomia alla gestione delle spese per il proprio funzionamento, ma nei limiti dei fondi stanziati dal Ministero dell’Economia e delle Finanze nel bilancio dello Stato (art. 29-*bis* D.lgs. cit. – art. 37 D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175).

Il Ministero può inoltre proporre lo scioglimento del Consiglio di presidenza qualora ne sia impossibile il funzionamento – ma la disposizione può lasciare spazio a una certa discrezionalità valutativa sulle circostanze che determinano tale situazione – che viene disposto con decreto del Presidente della Repubblica, previa deliberazione del Consiglio dei ministri (art. 28, comma 1, D.lgs. cit. – art. 35 D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175).

Il Consiglio è composto da quindici membri, dei quali undici eletti fra i magistrati o giudici tributari e quattro eletti dal Parlamento fra i professori universitari in materie giuridiche o i soggetti abilitati alla difesa dinanzi alle corti di giustizia tributaria (art. 17, comma 2, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 – art. 24, comma 2, D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175).

Il Consiglio non è presieduto dal Presidente della Repubblica, ma da un componente eletto dal Consiglio medesimo “*tra i componenti eletti dal Parlamento*” (art. 17, comma 2-*bis*, D.lgs. cit. – art. 24, comma 3, D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175). Questa scelta accentua il ruolo “politico” del Consiglio di presidenza, il cui presidente non è diretta espressione della magistratura tributaria.

⁵⁸ In tema, A. Uricchio, *L’amministrazione nella giustizia tributaria. L’organizzazione delle Commissioni tributarie*, Padova, 2000, pp. 341-376.

⁵⁹ La composizione del Consiglio è disciplinata dall’art. 17, comma 2, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 (“*Il consiglio di presidenza è composto da undici componenti eletti dai giudici tributari e da quattro componenti eletti dal Parlamento, due dalla Camera dei deputati e due dal Senato della Repubblica a maggioranza assoluta dei rispettivi componenti, tra i professori di università in materie giuridiche o i soggetti abilitati alla difesa dinanzi alle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado che risultino iscritti ai rispettivi albi professionali da almeno dodici anni.*”). La disciplina delle incompatibilità e delle elezioni sono disciplinate, rispettivamente, negli artt. 20 e da 21 a 23 del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545. Per le disposizioni in vigore dal 1° gennaio 2026, si rinvia alle disposizioni contenute negli artt. 24, comma 2, e da 26 a 28 del D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175.

Esposta per sommi capi la struttura del Consiglio di presidenza è per lo meno lecito dubitare della piena autonomia dell'organo di autogoverno dal potere politico (governativo), se si considera, tra le altre cose, che le nomine dei componenti laici sono sì fatte dal Parlamento, tuttavia, ciò avviene sulla base della scelta dettata dalla medesima maggioranza politica (anche per effetto di accordi di coalizione) la quale, verosimilmente, sostiene il Governo. Quanto all'autonomia il Consiglio di presidenza ne gode sotto il profilo regolamentare esclusivamente nelle materie ad esso attribuite (art. 24 D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 – art. 30 D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175). In particolare, nell'attuale D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, oltre a provvedere in materia di *status* del giudice tributario (lett. *c*), è responsabile della organizzazione delle sezioni giudicanti, nonché della determinazione dei carichi di lavoro (lett. *g-bis*).

È inoltre responsabile dell'aggiornamento professionale dei giudici tributari attraverso l'organizzazione di corsi di formazione permanente, in sede centrale e decentrata (lett. *h*). In tale ambito è però vincolato ai criteri stabiliti dall'art. 5-*bis* del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545⁶⁰.

In Consiglio non gode di autonomia organizzativa e di gestione del personale⁶¹. Né di spesa in materia di infrastrutture, anche telematiche, né di potestà regolamentare in materia di digitalizzazione della giustizia tributaria. In queste aree svolge infatti un ruolo preminente il Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Il Consiglio, in merito ai regolamenti e alle convenzioni che riguardano il funzionamento delle corti di giustizia tributaria può esprimere un mero parere, ovvero proposte per l'adeguamento e l'ammodernamento delle strutture e dei servizi delle corti (art. 24, lett. *d*) e *i*), D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545), mentre rimangono in capo al Ministero dell'Economia e delle Finanze le relative formulazione e attuazione.

Il Consiglio di presidenza vigila sul funzionamento dell'attività giurisdizionale delle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado e può disporre ispezioni nei confronti del personale giudicante.

⁶⁰ A decorrere dal 1° gennaio 2026 la disposizione è trasfusa nell'art. 11 del D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175).

⁶¹ In base all'art. 20, comma 2-ter, del D.l. 22 aprile 2023 n. 44, conv. con mod., dalla L. 21 giugno 2023, n. 74, dal Dipartimento della giustizia tributaria del Ministero dell'Economia e delle Finanze sono distaccate "72 unità di personale amministrativo a supporto del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria".

A tali fini la L. 31 agosto 2022, n. 130 ha previsto l'istituzione presso il Consiglio di presidenza “*con carattere di autonomia e indipendenza*” dell'Ufficio ispettivo – composto da un numero di magistrati tributari – che può svolgere le attività di verifica “*col supporto della Direzione della giustizia tributaria del Dipartimento delle finanze*” (art. 24, comma 2-*bis*, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 – art. 30, comma 3, D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175)⁶². Per tali verifiche, quindi, l'ufficio ispettivo non si avvale, accanto ai magistrati, di funzionari assunti dal Consiglio di presidenza, ma dipendenti del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Il ruolo del Consiglio di presidenza, sebbene esaltato dalla L. 31 agosto 2022, n. 130, viene comunque “controbilanciato” da quello riconosciuto al Governo.

È infatti quest'ultimo organo politico, tramite l'ufficio di Presidenza del Consiglio dei ministri, che – in ultima analisi – vigila sull'operato delle corti di giustizia tributaria e può promuovere il procedimento disciplinare nei confronti dei magistrati in caso di “*comportamenti non conformi a doveri o alla dignità del proprio ufficio*” (art. 15, comma 2, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 – art. 22, comma 2, D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175)⁶³.

La sanzione disciplinare – a seguito del procedimento esperito dal Consiglio di presidenza – è applicata con decreto del Ministro delle finanze (art. 16, comma 6, D.lgs. cit. – art. 23, comma 6, D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175).

Ancora il Governo – tramite il Presidente del Consiglio dei ministri e il Ministro delle finanze – può chiedere al Consiglio di presidenza e ai presidenti delle corti di giustizia tributaria di fornire informazioni circa il funzionamento della giustizia tributaria ed i relativi servizi; inoltre, può fornire al Consiglio di presidenza le osservazioni che ritiene opportune (art. 29, comma 1, D.lgs. cit. – art. 36 D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175).

⁶² Si veda il Regolamento per l'istituzione dell'Ufficio Ispettivo, approvato dal Consiglio di presidenza della giustizia tributaria con Delibera n. 233/2023, successivamente modificato con Delibera n. 440/2023 e con Delibera del 13 giugno 2024, n. 952.

⁶³ La vigilanza e l'iniziativa di promovimento del procedimento disciplinare spetta anche ai presidenti delle corti di giustizia tributaria (artt. 15, comma 1, e 16, comma 1, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545). Il procedimento disciplinare è condotto dal Consiglio di presidenza e delibera la sanzione disciplinare (art. 16, D.lgs. cit.). Ove non diversamente disposto, al procedimento disciplinare si applicano le disposizioni sul procedimento disciplinare vigenti per i magistrati ordinari in quanto compatibili (art. 16, comma 7, D.lgs. cit.). Per i profili attuativi, si veda il Regolamento per il procedimento disciplinare nei confronti dei componenti delle Corti di Giustizia Tributaria, approvato dal Consiglio di presidenza della giustizia tributaria con Delibera del 16 maggio 2025, n. 438.

4.2. *Le garanzie poste a presidio dell'indipendenza. La nomina mediante concorso, l'inamovibilità e l'indipendenza economica.*

La nomina dei magistrati ordinari avviene tramite concorso (art. 106, 1° comma, Cost.). L'accesso alla magistratura, di regola, è dunque subordinato al possesso di specifiche capacità tecniche⁶⁴.

I requisiti per poter accedere al concorso per magistrato ordinario sono stabiliti dalla legge⁶⁵. Il concorso viene bandito con decreto del Ministro della Giustizia, previa delibera del CSM, che determina il numero dei posti⁶⁶.

Al candidato idoneo è attribuita la nomina con decreto ministeriale e si perfeziona la costituzione del rapporto di impiego, salvo un periodo di tirocinio formativo precedente all'attribuzione delle funzioni. La valutazione all'esito del tirocinio – svolto presso la Scuola Superiore della Magistratura – sull'idoneità del magistrato a ricoprire la funzione è effettuata dal CSM⁶⁷.

Per i giudici diversi dai magistrati ordinari, tuttavia, la nomina per concorso non ha copertura costituzionale e, pertanto, non è obbligatoria⁶⁸. Occorre però che lo status del

⁶⁴ N. Zanon, F. Biondi, *Il sistema costituzionale della magistratura*, op. cit., p. 194.

⁶⁵ D.lgs. 5 aprile 2006 n. 160 e ss. mm. ii.

⁶⁶ F. Dal Canto, *Lezioni di ordinamento giudiziario*, op. cit., p. 196.

⁶⁷ Art. 22, comma 2, D.lgs. 30 gennaio 2006, n. 26.

⁶⁸ Cfr. Corte Cost., sent. 21 gennaio 1967, n. 1 (*"La regola che le nomine dei magistrati abbiano luogo per concorso non è di per sé una norma di garanzia d'indipendenza del titolare di un ufficio, sibbene d'idoneità a ricoprire l'ufficio. Può ritenersi, tuttavia, che nell'ambito di un sistema, quale quello delineato dalle norme contenute nel titolo IV sezione I della Carta costituzionale, la nomina per concorso, che pur in quest'ambito patisce eccezioni, concorra a rafforzare e a integrare l'indipendenza dei magistrati. Senonché, codesto sistema riguarda soltanto la Magistratura ordinaria, come risulta evidente dalle norme contenute nell'invocato art. 106 e negli articoli, che lo precedono e lo seguono, 104, 105, 107, 109, 111, che definiscono la magistratura ordinaria un ordine autonomo e indipendente da ogni altro potere, e istituiscono e regolano, a garanzia di codesta autonomia e indipendenza, il Consiglio superiore della Magistratura. Né vale richiamare il fatto che in questo medesimo titolo si trovi l'art. 103, il secondo comma del quale dichiara che la Corte dei conti ha giurisdizione nelle materie di contabilità pubblica e nelle altre specificate dalla legge, perché questa disposizione, che trova giustamente il suo posto dove si definisce e regola tutto "l'ordinamento giurisdizionale", non è sufficiente a ricondurre la Corte dei conti nell'ambito della magistratura ordinaria e delle norme di garanzia che questa riguardano. (...) Una volta escluso, infatti, che la nomina per concorso debba necessariamente intervenire per assicurare l'indipendenza dei magistrati delle giurisdizioni speciali, per le quali, anzi, la provvista dell'ufficio in modi diversi e con procedimenti diversi da quelli del concorso può essere necessaria, o quanto meno opportuna, per il raggiungimento delle finalità loro assegnate (com'è evidente nel caso della Corte dei conti, non potendosi negare l'opportunità di acquisire all'Istituto esperienze maturate nell'ambito dell'amministrazione attiva), resta da vedere se le disposizioni impugnate siano tali da minare l'indipendenza dei consiglieri della Corte dei conti. Ma ciò non può dirsi, e per quel che si è osservato di sopra e sarà osservato più avanti, e soprattutto perché la norma dell'art. 8 del T.U. citato stabilisce una valida garanzia di indipendenza, disponendo che i consiglieri della Corte dei conti non possano essere*

giudice non sia condizionato e che non si determini una soggezione formale o sostanziale rispetto ad altri soggetti dell'ordinamento⁶⁹.

Con riguardo alla giurisdizione tributaria, la Commissione “Della Cananea” aveva evidenziato che *“il metodo di reclutamento non mediante concorso dei giudici attuali, la natura onoraria dell’incarico, la struttura e il ridotto ammontare dei compensi erogati, che ne mortifica la funzione e la professionalità, recano un inevitabile pregiudizio alla qualità delle pronunce e alla produttività dei giudici”*, proseguendo che *“la non sempre elevata qualità – tecnica e di merito – delle pronunce è una delle cause del grande numero di ricorsi pendenti dinanzi la Sezione tributaria della Cassazione: si deve prendere atto, in questa prospettiva, che la salvaguardia della funzione della Suprema Corte non può che passare attraverso una riduzione dell’afflusso delle cause in sede di legittimità e che tale obiettivo è realizzabile solo attraverso la previsione di un giudice di merito specializzato e a tempo pieno”*⁷⁰.

Raccogliendo tale suggerimento, la L. 31 agosto 2022, n. 130 ha abbandonato determinati canoni precedenti⁷¹.

Il (nuovo) ufficio di magistrato tributario diviene un effettivo “giudice speciale”, il cui reclutamento avviene sulla base di un ruolo unico nazionale al quale l’idoneità all’inserimento nel ruolo avviene *“si consegue mediante un concorso per esami bandito in relazione ai posti vacanti e a quelli che si renderanno vacanti nel quadriennio successivo, per i quali può essere attivata la procedura di reclutamento”* (art. 4, comma 1, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, come modificato dalla L. 31 agosto 2022, n. 130 – art. 5, comma 1, D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175). Il concorso si svolge in modo analogo a quelli previsti

revocati, né collocati a riposo di ufficio, né allontanati in qualsiasi altro modo senza il parere conforme di una commissione composta dai Presidenti e dai vice Presidenti dei due rami del Parlamento.”).

⁶⁹ Cfr. Corte Cost., sent. 13 giugno 1985, n. 182.

⁷⁰ Cfr. Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria - Relazione finale, 30 giugno 2021, p. 100.

⁷¹ Id., in cui si è affermata l’interpretazione *“condivisa dagli esperti consultati dalla Commissione (in particolare, dal presidente emerito della Corte costituzionale, Franco Gallo, la cui relazione è riportata nell’allegato V) e dai rappresentanti degli enti pubblici e delle associazioni di professionisti e di studiosi intervenuti nelle audizioni (...) non ritiene che le disposizioni costituzionali, alla luce delle pronunce della Corte costituzionale, comportino l’impossibilità d’ogni modificazione nella configurazione e nel funzionamento delle commissioni tributarie. Discende da ciò la possibilità d’istituire una magistratura tributaria assunta per concorso.”*. In tema di conformità della riforma con l’art. 102 Cost., G. Scarselli, *La nuova magistratura tributaria*, in *La riforma della giustizia e del processo tributario*, op. cit., p. 17.

per le altre magistrature⁷². Il numero dei posti da bandire per ogni concorso, “*che si svolge con cadenza di norma annuale*”⁷³, è determinato in base ai posti vacanti rispetto all’organico predeterminato⁷⁴. Ai magistrati tributari reclutati per concorso “*si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni contenute nel titolo I, capo II, dell’ordinamento giudiziario, di cui al regio decreto 30 gennaio 1941, n. 12*”, ossia le regole sulle incompatibilità di funzioni e di sede dei magistrati ordinari (art. 8, comma 01, del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 – art. 14, comma 1, D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175)⁷⁵. La magistratura tributaria avrà però – per un dato periodo – una composizione “mista”, nel senso che accanto ai magistrati tributari, nominati per concorso, vi sono i giudici tributari, ossia i componenti “attuali” delle corti di giustizia che rimarranno in servizio, fino al progressivo esaurimento di tale categoria⁷⁶.

⁷² In base all’art. 4-*quater*, comma 8, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, come modificato dall’art. 1, comma 142, della L. 30 dicembre 2024 n. 207, “*Per i requisiti di ammissione, le procedure di concorso e i lavori della commissione e delle sottocommissioni, se istituite, si applicano, in quanto compatibili e per quanto non espressamente previsto nel presente decreto, le disposizioni degli articoli 7, 12, 13, 14, 15 e 16 del regio decreto 15 ottobre 1925, n. 1860, e del decreto legislativo 5 aprile 2006, n. 160.*” (vd. art. 8, comma 8, D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175).

⁷³ Art. 4-*ter*, comma 1, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, inserito dall’art. 1, comma 1, lett. *f*), della L. 31 agosto 2022, n. 130. In base all’art. 4-*quater*, comma 8, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, come modificato dall’art. 1, comma 142, della L. 30 dicembre 2024 n. 207, “*Per i requisiti di ammissione, le procedure di concorso e i lavori della commissione e delle sottocommissioni, se istituite, si applicano, in quanto compatibili e per quanto non espressamente previsto nel presente decreto, le disposizioni degli articoli 7, 12, 13, 14, 15 e 16 del regio decreto 15 ottobre 1925, n. 1860, e del decreto legislativo 5 aprile 2006, n. 160.*”.

⁷⁴ Pari a 448 unità per le corti di primo grado e 128 unità per le corti di secondo grado (art. 1-*bis*, comma 3, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, inserito dall’art. 1, comma 1, lett. *b*), della L. 31 agosto 2022, n. 130). In deroga al criterio esposto, “*al fine di dare attuazione alle disposizioni previste dal Piano nazionale di ripresa e resilienza (...) nonché di incrementare il livello di efficienza degli uffici e delle strutture centrali e territoriali della magistratura tributaria*”, il Ministero dell’Economia e delle Finanze è autorizzato ad assumere “*100 unità di magistrati tributari per l’anno 2023*” nonché, mediante una procedura speciale, “*le seguenti ulteriori unità di magistrati tributari: nell’anno 2026, le 78 unità di magistrati non assunte ai sensi del precedente periodo, aumentate di 272 unità; nell’anno 2029, 204 unità*” (art. 1, comma 10, L. 31 agosto 2022, n. 130, come modificato dall’art. 18, comma 1, del D.l. 22 giugno 2023 n. 75, convertito, con modificazioni, dalla L. 10 agosto 2023 n. 112 e dall’art. 1, comma 140, lett. *a*), n. *1*), della L. 30 dicembre 2024 n. 207; per la procedura di reclutamento si veda l’art. 1, commi da 10-*bis* a 10-*quater*, della L. 31 agosto 2022, n. 130). Per la magistratura ordinaria, ai sensi dell’art. 5 del R.d. 30 gennaio 1941, n. 12, “*il ruolo organico della magistratura sono determinati dalle tabelle allegate al presente ordinamento*”, pari attualmente a 10.853 unità (Tab. B in G.U., Serie gen. 22 febbraio 2024, n. 44). Per la magistratura amministrativa si rinvia alla L. 27 aprile 1982, n. 186 e ss. mm.

⁷⁵ Inserito dall’art. 1, comma 1, lett. *l*), della L. 31 agosto 2022 n. 130.

⁷⁶ Infatti, l’art. 1-*bis*, comma 1, del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, la giurisdizione tributaria sia esercitata, oltre che dai magistrati tributari nominati per concorso, anche “*dai giudici tributari nominati presso le corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, presenti nel ruolo unico nazionale di cui all’articolo 4, comma 39-*bis*, della legge 12 novembre 2011, n. 183, alla data del 1° gennaio 2022.*”. La disposizione da ultimo richiamata prevede che “*Tutti i candidati risultati idonei all’esito del concorso bandito in data 3 agosto 2011 e pubblicato nella Gazzetta Ufficiale, 4° serie speciale, n. 65 del 16 agosto 2011, sono nominati componenti delle commissioni tributarie ed immessi in servizio, anche in sovrannumero, nella sede di*

È stato inoltre previsto il reclutamento dei magistrati tributari mediante il “transito” di magistrati *“ordinari, amministrativi, contabili o militari, non collocati in quiescenza, presenti alla data di entrata in vigore della presente legge nel ruolo unico di cui all'articolo 4, comma 39-bis, della legge 12 novembre 2011, n. 183, e collocati nello stesso ruolo da almeno cinque anni precedenti tale data”*, dunque abilitati a svolgere le funzioni di giudici tributari” – fino a un massimo di cento unità, di cui non più di cinquanta provenienti dalla magistratura ordinaria – a seguito di una specifica procedura di interpello e la formazione di una graduatoria a cura del *“Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, previa individuazione e pubblicazione dell'elenco delle sedi giudiziarie con posti vacanti, prioritariamente presso le corti di giustizia tributaria di secondo grado, relativi alle funzioni direttive e non direttive”*, riservata ai magistrati infraseventenni e che non abbiano *“ricevuto nel quinquennio antecedente alla data di pubblicazione dell'interpello il giudizio di demerito di cui all'articolo 11, comma 5, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545”*, all’esito della quale i vincitori *“sono trasferiti nella giurisdizione tributaria e contestualmente assegnati alle sedi scelte sulla base della loro posizione in graduatoria”* (art. 1, commi da 4 a 8, L. 31 agosto 2022, n. 130).

Quanto al concorso per esami, esso si sostanzia – come per la magistratura ordinaria – in una prova scritta e una orale (artt. da 4 a 4-*quinquies*, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 445)⁷⁷. Non è dunque un concorso di secondo grado, anche “per titoli”, ossia riservato a soggetti che, oltre al possesso del diploma di laurea, siano anche specificamente qualificati, come previsto, ad esempio, per la magistratura amministrativa⁷⁸. Per l’accesso al concorso, oltre al soddisfacimento di determinati requisiti soggettivi, è richiesto il *“possesso del diploma*

commissione tributaria scelta per prima da ciascuno di essi. Gli stessi entrano a comporre l'organico della commissione tributaria prescelta a misura che i relativi posti si rendono progressivamente vacanti, previo espletamento della procedura di interpello di cui al comma 40 e da tale momento sono immessi nelle relative funzioni. Ai componenti in sovrannumero il compenso, in misura fissa e variabile, è riconosciuto solo in relazione agli affari trattati successivamente alla data in cui i medesimi, anche per effetto di trasferimento, entrano a comporre l'organico di una sede di commissione tributaria e sono immessi nelle funzioni. Dall'attuazione delle disposizioni contenute nel presente comma non devono derivare nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica.”

⁷⁷ Per il periodo successivo al 1° gennaio 2026, vd. artt. da 5 a 9 del D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175.

⁷⁸ Art. 14, comma 1, L. 6 dicembre 1971, n. 1034, richiamato dall’art. 16, comma 1, L. 27 aprile 1982, n. 186 (*“I posti di referendario del ruolo dei magistrati amministrativi sono conferiti in base a pubblico concorso per titoli ed esami, al quale possono partecipare gli appartenenti alle categorie indicate nel primo comma dell'articolo 14 della legge 6 dicembre 1971, n. 1034, che non abbiano superato il quarantacinquesimo anno di età.”*).

di laurea in giurisprudenza conseguito al termine di un corso universitario di durata non inferiore a quattro anni, ovvero del diploma di laurea magistrale in Scienze dell'economia (classe LM-56) o in Scienze economico-aziendali (classe LM-77) o di titoli degli ordinamenti previgenti a questi equiparati”.

La scelta di aprire il concorso ai laureati in scienze economiche ha suscitato perplessità, alla luce del fatto che il ruolo del magistrato, tradizionalmente, è stato ricoperto da laureati in giurisprudenza. L’originaria previsione contenuta nel disegno di legge, ossia di ammettere al concorso i soli laureati in giurisprudenza, è stata tuttavia accantonata alla luce di una riflessione che ha portato a ritenere i laureati in scienze economiche non solo idonei a ricoprire la funzione, ma altresì ad arricchire la competenza specialistica richiesta per questa specifica magistratura⁷⁹. Vi è però da considerare, oltre al dato squisitamente tecnico, anche il profilo della sensibilità giuridica, il quale rimane tutt’ora un retaggio maggiormente proprio degli studiosi del diritto, anche alla luce delle particolari caratteristiche del percorso di studi.

Inoltre, il candidato “*non avere superato, alla data di scadenza del termine stabilito nel bando di concorso per la presentazione della domanda di ammissione, sessantasette anni di età*”⁸⁰. Oltre al limite di valutazioni di non idoneità in precedenti concorsi e di età, più elevato rispetto alla magistratura amministrativa⁸¹, si nota fra i requisiti richiesti – limitati in sostanza al possesso del diploma di laurea – la mancanza di un percorso formativo qualificato, precedente alla partecipazione al concorso, nel quale poter riconoscere una

⁷⁹ Senato della Repubblica, Ufficio di presidenza delle Commissioni 2a (Giustizia) e 6a (Finanze e tesoro) riunite, disegno di legge recante “disposizioni in materia di giustizia e di processo tributari” (Atto Senato n. 2636), *Audizione informale del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili del 28 giugno 2022* (“*l’esclusione dei laureati in economia priva la giustizia tributaria di quel bagaglio di specifiche competenze tecnico-professionali nelle richiamate materie di contabilità aziendale e bilancio che, come detto, sono fondamentali per il giudizio tributario di merito e che – come è noto – non sono invece rinvenibili nei laureati in giurisprudenza. Un laureato in economia che superi le prove di esame nelle materie previste, ivi incluse quelle più propriamente giuridiche, potrebbe favorevolmente garantire una maggiore interdisciplinarietà dei collegi giudicanti a tutto vantaggio di una giustizia iperspecialistica come quella tributaria che presenta un tasso medio di complessità piuttosto elevato. In ordine alla possibile disparità di trattamento, non può essere sottaciuto che il corso di laurea in giurisprudenza non prevede come obbligatorie le materie di contabilità aziendale e bilancio, per cui già lo schema attuale di riforma prevede l’ammissione al concorso per la nomina a magistrato tributario di soggetti che possono non aver sostenuto l’esame nelle predette fondamentali materie.*”).

⁸⁰ Artt. 4-bis, comma 2, e 7, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, come modificato dalla L. 31 agosto 2022, n. 130.

⁸¹ L’art. 14, comma 1, L. 6 dicembre 1971, n. 1034 fissa al quarantacinquesimo anno di età il limite per la partecipazione al concorso di magistrato amministrativo. Non è invece previsto un limite di età per la partecipazione al concorso di magistrato ordinario

preparazione del candidato, non tanto per le materie oggetto di concorso, quanto piuttosto in relazione alla specifica sensibilità umana e tecnica richiesta per il futuro incarico professionale da ricoprire. Infatti, la formazione specifica è prevista solo a seguito della nomina del candidato idoneo all'esito del concorso, mediante un periodo di tirocinio (art. 4-*quinquies*, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546), nonché per il magistrato in servizio attivo (art. 5-*bis*, D.lgs. cit.). Invece sarebbe auspicabile l'inserimento, quale ulteriore requisito per accedere al concorso di magistrato tributario, in considerazione della specificità della disciplina, di un percorso di formazione specifica e qualificata gestito nell'ambito di una scuola di magistratura tributaria sotto il controllo e il coordinamento del Consiglio di presidenza, o di un periodo tirocinio formativo presso le Corti di giustizia tributaria simile a quello previsto per i magistrati ordinari⁸².

Ciò anche in considerazione della prova scritta, che è *“effettuata con le procedure di cui all'articolo 8 del regio decreto 15 ottobre 1925, n. 1860”* (art. 4, comma 2, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545), come per il concorso di magistrato ordinario⁸³ e *“ha la prevalente funzione di verificare la capacità di inquadramento logico sistematico del candidato e consiste nello svolgimento di due elaborati teorici rispettivamente vertenti sul diritto tributario e sul diritto civile o commerciale, nonché in una prova teorico-pratica consistente nella redazione di una sentenza in materia tributaria”* (comma 3). Il D.l. 22 giugno 2023, n. 75, conv., ha sostituito la prova teorico-pratica di diritto processuale tributario, originariamente prevista dalla L. 31 agosto 2022, n. 130, con la redazione di una sentenza⁸⁴. Dunque, come anticipato, è difficile immaginare la presentazione di un caso concreto a un candidato in possesso del solo diploma di laurea in giurisprudenza o economia

⁸² Il tirocinio formativo di cui all'art. 73, del D.l. 21 giugno 2013, n. 69, convertito, con mod. dalla L. 9 agosto 2013, n. 98, inserito dall'art. 50, comma 2, del D.l. 24 giugno 2014, n. 90, convertito con mod. dalla L. 11 agosto 2014, n. 114, ai sensi del comma 11-*bis*, ove completato con esito positivo, *“costituisce titolo per l'accesso al concorso per magistrato ordinario, a norma dell'articolo 2 del decreto legislativo 5 aprile 2006, n. 160, e successive modificazioni”*. L'art. 33, comma 1, lett. b), del D.l. 23 settembre 2022, n. 144, convertito, con mod. dalla L. 17 novembre 2022, n. 175, con la finalità di accelerare l'assunzione di magistrati per rispettare gli obiettivi del PNRR, ha abrogato i requisiti, alternativi, di possesso *“del diploma conseguito presso le scuole di specializzazione per le professioni legali previste dall'articolo 16 del decreto legislativo 17 novembre 1997, n. 398, e successive modificazioni”* o della frequenza *“di un corso di studi della durata non inferiore a due anni presso le scuole di specializzazione di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 marzo 1982, n. 162”* (art. 2, comma 1, lett. h) e l), del D.lgs. 5 aprile 2006, n. 160).

⁸³ Art. 1, comma 2, D.lgs. 5 aprile 2006, n. 160.

⁸⁴ Art. 18, comma 2, lett. a), n. 1), D.l. 22 giugno 2023 n. 75, convertito, con modificazioni, dalla L. 10 agosto 2023, n. 112.

e con l'onere di risolvere la questione, che sappia cimentarsi nella redazione di una sentenza, in assenza di un percorso formativo specifico in tema di giustizia tributaria.

Invero l'aspirante magistrato ordinario – e così quello amministrativo – sono chiamati a svolgere dei temi, consistenti nella produzione di elaborati – ancorché teorico-pratici – sulle materie oggetto di esame⁸⁵.

La legge non prevede, di regola, prove preselettive. Tuttavia, il decreto del Direttore del Dipartimento della giustizia tributaria del Ministero dell'economia e delle finanze del 30 maggio 2024 – di indizione del concorso per la medesima annualità funzionale al reclutamento di 146 magistrati tributari – ha previsto quale pre-requisito di accesso alla prova scritta una prova preselettiva costituita da quesiti a risposta multipla (art. 6)⁸⁶.

La L. 31 agosto 2022, n. 130 non ha colto l'occasione di prevedere la possibilità di svolgimento della prova scritta mediante applicativi informatici, superando oltre alla anacronistica modalità analogica di svolgimento per i candidati altresì le difficoltà di correzione degli elaborati. Il D.l. 23 settembre 2022, n. 144, conv. con mod. dalla L. 17 novembre 2022, n. 175, ha invece previsto per il – e limitatamente al – concorso di magistrato ordinario che con *“decreto del Ministro della giustizia possono essere disciplinate le modalità di svolgimento della prova scritta mediante strumenti informatici”*.

La nuova disciplina – contenuta nel D.m. 15 giugno 2023 – stabilisce ora che non solo l'invio delle domande debba farsi in via telematica (art. 1) – invero prevista anche per il concorso di magistrato tributario⁸⁷ – ma che lo stesso svolgimento delle prove scritte avvenga con modalità informatiche e, in concreto, su supporto digitale. Il funzionamento della procedura è in sintesi basato sull'assegnazione a ogni candidato, per ciascuna prova, di un braccialetto (c.d. antieffrazione) destinato a garantire la corrispondenza univoca tra il candidato stesso e il dispositivo elettronico tramite il quale cui verrà svolto, salvato e inviato in apposita area protetta il tema, ferma la possibilità, tuttora garantita, di utilizzare supporti

⁸⁵ Art. 1, comma 3-*bis*, D.lgs. 5 aprile 2006, n. 160 e art. 19, comma 1, D.P.R. 21 aprile 1973, n. 214, richiamato dall'art. 16, comma 2, L. 27 aprile 1982, n. 186.

⁸⁶ Va osservato, invero, che il bando era indetto ai sensi dell'art. 1, commi 10-*bis* e 10-*ter*, della L. 31 agosto 2022, n. 130, introdotto dall'art. 24 del D.l. 2 marzo 2024, n. 19, convertito, con mod. dalla L. 29 aprile 2024, n. 56, che ha previsto per l'anno 2024, nell'ambito delle facoltà assunzionali di cui al comma 10, una procedura con specifiche modalità, in deroga a quella ordinaria di cui agli articoli 4 e ss. del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, volta al reclutamento di 68 unità di magistrati tributari, aumentate delle 78 unità non assunte ai sensi del già richiamato comma 10, primo periodo.

⁸⁷ Art. 4-*ter*, comma 2-*bis*, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, inserito dall'art. 18, comma 2, lett. b), del D.l. 22 giugno 2023 n. 75, convertito, con mod., dalla L. 10 agosto 2023 n. 112.

analogici per schemi e appunti (art. 3). Sul piano tecnico, il decreto (art. 6) ha cura di precisare che gli strumenti di memorizzazione utilizzati dovranno garantire l'anonimato, l'integrità e l'immodificabilità degli elaborati, tramite un apposito algoritmo di cifratura, nonché il rispetto degli standard fissati dall'Agenzia per cybersicurezza. Da evidenziare, in ottica di trasparenza, che di tutti gli accessi all'area protetta su cui verranno conservati i compiti durante il periodo di correzione sarà creata una cronologia, destinata a essere allegata ai verbali dei lavori della commissione (art. 7)⁸⁸.

La prova orale verte su materie congrue con la specialità della professione (art. 4, comma 4, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545). In particolare, è degna di nota la previsione della conoscenza in materia di “*contabilità aziendale e bilancio*” (lett. h). Rispetto alle materie originariamente previste dalla L. 31 agosto 2022, n. 130, il diritto penale è stato limitato ai reati tributari, mentre sono state eliminate le materie concernenti il diritto fallimentare e il diritto internazionale pubblico e privato⁸⁹. Non è stata, a differenza della magistratura amministrativa, inclusa la materia della scienza delle finanze e diritto finanziario⁹⁰.

La commissione di concorso è “*nominata, entro il quindicesimo giorno antecedente l'inizio della prova scritta, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, adottato previa delibera del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria*” (art. 4-*quater*, comma 1, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545)⁹¹. È presieduta da un magistrato tributario che deve essere presidente di una Corte di giustizia tributaria di secondo grado. La L. 31 agosto 2022, n. 130 prevedeva originariamente che la commissione fosse composta da dieci membri, ovvero, in sintesi, dal presidente, da cinque magistrati e da quattro professori. Non erano inclusi gli avvocati, con una sostanziale differenza rispetto alle commissioni di concorso per l'accesso alla magistratura ordinaria⁹², suscitando delle perplessità; inoltre, erano state

⁸⁸ Per gli aspetti tecnici non espressamente regolati dal D.m. 15 giugno 2023, sia per quanto concerne le modalità di svolgimento delle prove che la loro correzione, restano disciplinati dal R.d. 15 ottobre 1925, n. 1860 (art. 8, D.m. cit.).

⁸⁹ Art. 18, comma 2, lett. a), D.l. 22 giugno 2023 n. 75, convertito, con mod., dalla L. 10 agosto 2023, n. 112.

⁹⁰ Art. 19, comma 1, D.P.R. 21 aprile 1973, n. 214.

⁹¹ Le commissioni di concorso della magistratura ordinaria e amministrativa sono nominate, rispettivamente, con decreto del Ministro della giustizia e della Presidente del Consiglio dei ministri, previa delibera conforme, nel primo caso, e interlocazione, nel secondo, con i rispettivi organi di autogoverno (art. 5, comma 1, D.lgs. 5 aprile 2006, n. 160 e art. 16, comma 3, L. 27 aprile 1982, n. 186).

⁹² Art. 5, comma 1-*bis*, D.lgs. 5 aprile 2006, n. 160 (“*La commissione del concorso è composta da un magistrato il quale abbia conseguito almeno la sesta valutazione di professionalità, che la presiede, da venti magistrati che abbiano conseguito almeno la terza valutazione di professionalità, da cinque professori*”).

sollevate delle preoccupazioni in ordine alla effettiva capacità di funzionamento della commissione e di correzione degli elaborati scritti in considerazione del numero esiguo dei membri e della possibilità di formare solo due sottocommissioni (composte da quattro componenti) cui deferire la correzione⁹³. Il D.l. 22 giugno 2023 n. 75, convertito, con mod., dalla L. 10 agosto 2023 n. 112 ha quindi aumentato il numero di componenti della commissione e previsto l'ingresso di commissari non togati in rappresentanza delle professioni (avvocati e commercialisti)⁹⁴.

Inoltre, per aumentare l'efficienza delle sottocommissioni, è stato previsto che per *“la valutazione degli elaborati scritti il presidente suddivide ciascuna sottocommissione in tre collegi, composti ciascuno di almeno tre componenti”* e, quindi che, *“ciascun collegio esamina gli elaborati di una delle materie oggetto della prova relativamente ad ogni candidato”*⁹⁵.

Le valutazioni dei candidati vengono fatte per punti e *“agli effetti di cui all'art. 3 della L. 7 agosto 1990, n. 241”* senza motivazioni estese (art. 4, comma 5, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545). La legge fa riferimento alla idoneità del candidato ma, trattandosi di un concorso, la commissione può nominare solo il numero di candidati all'interno del numero dei posti previsti nel bando di indizione del concorso.

Il decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 30 maggio 2024 – *cf.* sopra – ha previsto dei criteri di preferenza, ai sensi dell'art. 5, comma 4, del D.P.R. 9 maggio 1994, n. 487, in caso di candidati risultati idonei con parità di punteggio. In merito alle scelte operate non è chiara la collocazione fra le ultime posizioni, rispetto alla regola di chiusura

universitari di ruolo titolari di insegnamenti nelle materie oggetto di esame, nominati su proposta del Consiglio universitario nazionale, e da tre avvocati iscritti all'albo speciale dei patrocinanti dinanzi alle magistrature superiori, nominati su proposta del Consiglio nazionale forense.”).

⁹³ Scarselli G., *La nuova magistratura tributaria*, op. cit., p. 25.

⁹⁴ Art. 4-quater, comma 2, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, come modificato dall'art. 18, comma 2, lett. c), n. 1), del D.l. 22 giugno 2023 n. 75, convertito, con mod., dalla L. 10 agosto 2023 n. 112 (*“La commissione di concorso è composta dal presidente di una corte di giustizia tributaria di secondo grado, che la presiede, da venti magistrati scelti tra magistrati tributari, ordinari, amministrativi, contabili e militari con almeno quindici anni di anzianità, da quattro professori universitari di ruolo, di cui due titolari dell'insegnamento di diritto tributario, gli altri titolari di uno degli insegnamenti delle altre materie oggetto di esame, nonché da due avvocati iscritti all'albo speciale dei patrocinanti dinanzi alle magistrature superiori, nominati su proposta del Consiglio nazionale forense e da due dottori commercialisti con almeno quindici anni di anzianità, nominati su proposta del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili.”*).

⁹⁵ Art. 4-quater, comma 7, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, come modificato dall'art. 18, comma 2, lett. c), n. 2), del D.l. 22 giugno 2023 n. 75, convertito, con mod., dalla L. 10 agosto 2023 n. 112.

della minore età anagrafica (lett. *m*), pur se coerenti con le finalità di reclutamento, del completamento del tirocinio formativo presso gli uffici giudiziari (lett. *j* e *k*)⁹⁶ o il periodo di perfezionamento presso l'ufficio per il processo (lett. *i*)⁹⁷. Destano perplessità, al contrario, sia in termini di collocamento che di utilità, i titoli di preferenza previsti per gli “atleti che hanno intrattenuto rapporti di lavoro sportivo con i gruppi sportivi militari e dei corpi civili dello Stato” (lett. *h*) e per chi ha svolto “incarichi di collaborazione conferiti da ANPAL Servizi S.p.A.” (lett. *n*), per la mancanza di attinenza con la specifica professionalità richiesta per la magistratura tributaria, mentre non sono stati inclusi tra i titoli preferenziali il possesso dell'abilitazione professionale di avvocato o commercialista o, ad esempio, il possesso di un titolo di dottorato di ricerca in materie giuridiche o economiche. Inoltre, può destare perplessità – come si dirà infra – il titolo preferenziale rappresentato dal “lodevole servizio a qualunque titolo, per non meno di un anno, nel Ministero dell'economia e delle finanze” (lett. *d*).

Il magistrato tributario è nominato con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze e, per effetto della nomina si costituisce il rapporto di impiego (art. 4-*quinquies*, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545). Prima di assumere le funzioni giudicanti il magistrato deve completare un periodo di tirocinio formativo, originariamente previsto della durata di almeno sei mesi, a seguito delle modifiche introdotte dall'art. 24 del D.l. 2 marzo 2024, n. 19, convertito, con mod., dalla L. 29 aprile 2024, n. 56, che è “*articolato in due sessioni consecutive della durata di almeno tre mesi ciascuna*” (comma 1) – ripetibile in caso di valutazione negativa al termine del periodo – e dichiarato idoneo con delibera del Consiglio di presidenza. Il conseguimento di due valutazioni negative determina la cessazione del rapporto di lavoro (comma 2).

Il D.l. 2 marzo 2024, n. 19, convertito, con mod., dalla L. 29 aprile 2024, n. 56 ha altresì previsto – con l'obiettivo di favorire la definizione dei procedimenti in linea con gli obiettivi

⁹⁶ Artt. 37, comma 11, del D.l. 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con mod., dalla L. 15 luglio 2011, n. 111 e 73, comma 14, del D.l. 21 giugno 2013, n. 69, convertito, con mod., dalla legge 9 agosto 2013, n. 98.

⁹⁷ Art. 50, comma 1-*quater*, del D.l. 24 giugno 2014, n. 90, convertito, con mod., dalla L. 11 agosto 2014, n.114, che ha inserito l'art. 16-*octies* nel D.l. 10 dicembre 2012, n. 179, convertito. La disposizione è stata abrogata dal D.lgs. 10 dicembre 2022, n. 151, che ha provveduto alla disciplina organica dell'ufficio per il processo, in attuazione della L. 26 novembre 2021, n. 206, e della L. 27 settembre 2021, n. 134 (art. 18, D.lgs. cit.).

fissati dal PNRR – dopo lo svolgimento del primo trimestre o del primo periodo di tirocinio, nel caso di giudizio negativo, che “al magistrato tributario in tirocinio è assegnato un carico di lavoro fissato con delibera del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria”.

A differenza della magistratura ordinaria la nomina non è subordinata alla valutazione di idoneità psico attitudinale, diretta “*a verificare l'assenza di condizioni di inidoneità alla funzione giudiziaria, come individuate dal Consiglio superiore della magistratura con propria delibera*” (art. 1, commi 4, 5 e 5-bis, del D.lgs. 5 aprile 2006, n. 160, come modificati dall’art. 5 del D.lgs. 28 marzo 2024, n. 44).

Pur con le dovute cautele, atteso che i requisiti di accesso dovrebbero essere previsti dalla legge, è possibile ipotizzare che una tale valutazione possa essere introdotta anche nella giustizia tributaria, nel corso o al termine del periodo di tirocinio, da parte del Consiglio di presidenza, il quale con propria delibera è autorizzato a determinare, tra l’altro, “*i criteri per il conseguimento del giudizio di idoneità al conferimento delle funzioni giurisdizionali*” (art. 4-*quinquies*, comma 2, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545).

Inoltre, per tutelarne l’indipendenza, i magistrati, sono inamovibili (art. 107, 1° comma, Cost.). Tale prerogativa risponde all’esigenza di evitare condizionamenti esterni mediante la sospensione o la cessazione del rapporto ovvero il trasferimento di funzioni o da una sede all’altra, che potrebbero compromettere l’indipendenza del giudice⁹⁸.

La giurisprudenza costituzionale in proposito evidenziato che con riguardo alla “*garanzia dell'inamovibilità (...) è da osservare che tale disposizione è espressamente posta a presidio soltanto della conservazione della “sede” e delle “funzioni”, nel senso tradizionale di beni facenti parte dello “stato giuridico” del magistrato (e cioè della sede e delle funzioni alle quali egli sia stato permanentemente “assegnato” ai sensi dell’art. 105 della Costituzione)*”, mentre non incide su tale *status* la mobilità temporanea⁹⁹.

⁹⁸ La garanzia di inamovibilità si applica nel momento di assegnazione di un magistrato all’organico di un determinato ufficio. Mentre non riguarda la funzione del magistrato nell’ufficio posto che, peraltro, non è consentito il mantenimento della medesima posizione per un periodo superiore a dieci anni (art. 19, D.lgs. 5 aprile 2006, n. 160).

⁹⁹ Cfr. Corte Cost., sent. 13 dicembre 1963, n. 156 (“*La disposizione non esclude invece la possibilità che, anche senza il consenso degli interessati, siano adottati, per esigenze del servizio, provvedimenti di modificazione della ripartizione dei magistrati fra i vari uffici dell’organo giudiziario composito al quale sono “assegnati”, come pure provvedimenti, i quali, per ragioni contingenti - volte ad assicurare la continuità e la prontezza della funzione giurisdizionale -, facciano luogo alla temporanea destinazione di un magistrato a una sede o una funzione diversa da quelle alle quali egli sia permanentemente “assegnato”. Provvedimenti,*

Inoltre, il trasferimento è consentito, senza consenso del giudice, nei casi in cui sopravenga una causa di incompatibilità o “*quando, per qualsiasi causa indipendente da loro colpa non possono, nella sede occupata, svolgere le proprie funzioni con piena indipendenza e imparzialità*”, previo parere del CSM¹⁰⁰.

Il giudice è quindi tutelato anche nella permanenza nella propria funzione. La garanzia dell’inamovibilità opera anche nei riguardi della indipendenza “interna” del giudice, ossia la garanzia di indipendenza all’interno dello stesso ordine giudiziario. Infatti, le motivazioni e le garanzie di difesa che devono assistere le deroghe alla inamovibilità non sono stabilite dallo stesso CSM ma dalla legge. La riserva è però considerata relativa, potendo il CSM integrare la disciplina legislativa con la propria attività para-normativa¹⁰¹.

Nella giurisdizione tributaria il cambio di sede del magistrato è previsto solo all’interno della medesima sezione della Corte di primo o secondo grado decorsi cinque anni dall’assegnazione (art. 11, comma 3, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 – art. 17 D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175).

Ad ogni modo, in virtù della previsione contenuta nell’art. 24, comma 1, lett. c), del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, in base alla quale il Consiglio di presidenza decide “*su ogni altro provvedimento riguardante i componenti delle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado*”, si ritiene che possano trovare applicazione i principi sopra delineati per la magistratura ordinaria.

Con riguardo al trattamento economico del giudice si può osservare l’indipendenza funzionale è correlata a quella economica¹⁰².

Il Giudice delle leggi ha più volte espresso l’esigenza che l’attuazione del precetto costituzionale dell’indipendenza dei giudizi debba essere tutelato sotto il profilo economico,

tanto i primi che i secondi, i quali - come si è visto non incidono sullo "stato" dei magistrati.”). In senso conforme, in tema di attribuzione permanente di diversa sede o funzioni a seguito di decisione del CSM, si veda Corte Cost., sent. 2 dicembre 1970, n. 173.

¹⁰⁰ Art. 2, comma 2, R.d.lgs. 31 maggio 1946, n. 511, come modificato dall’art. 26, comma 1, D.lgs. 23 febbraio 2006, n. 109.

¹⁰¹ A. Pizzorusso, *L’organizzazione della giustizia in Italia*, Torino, 1990, p. 26; dello stesso avviso, pur con maggiori cautele F. Dal Canto, *Lezioni di ordinamento giudiziario*, op. cit., p. 90.

¹⁰² N. Zanon, F. Biondi, *Il sistema costituzionale della magistratura*, op. cit., p. 121.

evitando interventi arbitrari di poteri esterni e svincolando la progressione stipendiale da una contrattazione con il potere esecutivo¹⁰³.

La progressione di carriera e il trattamento economico dei giudici non devono essere quindi oggetto di contrattazione. Ciò comporta l'esigenza di una particolare cautela, ad esempio, nelle limitazioni agli adeguamenti automatici stipendiali¹⁰⁴.

Poiché tali elementi incidono sullo *status* giuridico del giudice, in relazione al requisito dell'indipendenza, la garanzia deve ritenersi comune a qualsiasi organo giurisdizionale¹⁰⁵.

Il trattamento economico del giudice, in relazione all'elemento dell'indipendenza è strettamente connesso ai tempi e ai carichi di lavoro.

In sostanza, il quantitativo di lavoro richiesto al giudice deve trovare un'equa compensazione nel trattamento economico. In questi termini risulterebbe inadeguato, come noto, a garantirne l'indipendenza, nei termini esposti, il trattamento economico dei magistrati onorari, fra i quali il giudice di pace e il giudice tributario (su cui, *infra*).

Il trattamento economico dei giudici e dei magistrati tributari è differenziato. I giudici tributari “onorari” sono inquadrati e retribuiti con il sistema previgente. Infatti, la nomina dei giudici tributari “*presenti nel ruolo unico di cui all'articolo 4, comma 39-bis, della legge 12 novembre 2011, n. 183, alla data del 1° gennaio 2022 (...) non costituisce in nessun caso rapporto di pubblico impiego*” (art. 11, comma 1, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 – art. 17, comma 1, D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175)¹⁰⁶.

¹⁰³ Cfr. artt. 11 e 12, L. 2 aprile 1979, n. 97, modificati dall'art. 2 della L. 19 febbraio 1981, n. 27. Sul tema, Corte Cost., sent. 10 febbraio 1993, n. 42; Id., 14 maggio 2008, n. 137; Id., 11 novembre 2012, n. 133.

¹⁰⁴ Cfr. Corte Cost., sent. 11 ottobre 2012, n. 223 (“*Il meccanismo di adeguamento delle retribuzioni dei magistrati può, dunque, a certe condizioni essere sottoposto per legge a limitazioni, in particolare quando gli interventi che incidono su di esso siano collocati in un quadro di analoghi sacrifici imposti sia al pubblico impiego (attraverso il blocco della contrattazione – sulla base della quale l'ISTAT calcola l'aumento medio da applicare), sia a tutti i cittadini, attraverso correlative misure, anche di carattere fiscale.*”).

¹⁰⁵ Cfr. Corte Cost., sent. 16 gennaio 1978, n. 1 (“*è da rilevare che l'indipendenza di un organo giurisdizionale si realizza, indubbiamente anche mediante l'eliminazione delle interferenze interne, con l'apprestamento di garanzie circa lo status dei componenti nelle sue varie articolazioni, concernenti, fra l'altro, oltre alla progressione in carriera, anche il trattamento economico.*”).

¹⁰⁶ Ad essi si applica il trattamento economico previsto dall'art. 13 del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 (vd. art. 19 D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175). In particolare, il Ministero dell'Economia e delle Finanze determina con proprio decreto il compenso fisso mensile spettante al giudice, nonché il compenso aggiuntivo per ogni ricorso definito e il rimborso delle spese sostenute per l'intervento alle sedute della corte per i residenti in comuni diversi della stessa regione da quello in cui ha sede l'ufficio giudiziario. L'art. 2, comma 1, D.lgs. 30 dicembre 2023, n. 220 ha previsto che ai giudici che partecipano da remoto alla trattazione delle cause non spetta alcun trattamento di missione né alcun rimborso spese (art. 13, comma 3-*quater*, del D.lgs. 31 dicembre

Il magistrato tributario, invece, diventa un dipendente dello Stato. Il rapporto di impiego si costituisce a seguito della nomina con decreto del Ministro delle finanze, “*previa deliberazione conforme del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria*” (artt. 4-*quinquies* e 9, comma 1, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 – artt. 9 e 15, comma 1, D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175). Ai magistrati tributari reclutati per concorso si applicano le disposizioni in materia di trattamento economico previsto per i magistrati ordinari “*in quanto compatibili*” (art. 13-*bis*, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 – art. 20 D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175). Pertanto, anche ai magistrati tributari si applica, in linea di principio, un sistema di remunerazione costituito da un meccanismo di progressione economica con scatti e adeguamenti automatici in base all’anzianità senza demerito¹⁰⁷.

4.3. *L'imparzialità e terzietà del giudice rispetto alle parti (brevi cenni).*

La competenza del giudice a decidere una determinata lite non può essere determinata in vista della singola controversia, ma sulla base di criteri fissati in anticipo, assicurandone l'imparzialità¹⁰⁸.

In sostanza non è possibile nell’ordinamento favorire una soluzione mirata di una controversia, assegnando una lite ad un certo giudice in considerazione delle sue caratteristiche soggettive¹⁰⁹.

Il giudice poi, oltre a essere indipendente, ossia libero da influenze esterne pubbliche o private, deve altresì essere terzo e imparziale rispetto alle parti della lite. Non deve cioè

1992, n. 545). La L. 31 agosto 2022, n. 130 ha fissato, inoltre, un massimale per il compenso, considerando tutte le componenti, spettante al giudice (art. 13, comma 3-*ter*, D.lgs. cit.).

¹⁰⁷ Il trattamento economico dei magistrati si compone in particolare di tre voci, costituite dallo stipendio (tabella allegata al D.lgs. 5 aprile 2006, n. 160), indennità integrativa speciale (I.I.S.) e una speciale indennità accessoria (L. 19 febbraio 1981, 27). I ratei della tredicesima mensilità vengono calcolati sulla base delle prime due voci (esclusa, quindi, l’indennità speciale in quanto trattamento economico accessorio).

¹⁰⁸ *Cfr.* Corte Cost., sent. 30 dicembre 1994, n. 460 (“*il principio del giudice naturale precostituito per legge, dal quale nessuno può essere distolto (art. 25, primo comma, Costituzione), risponde al diritto fondamentale ad avere un giudice indipendente ed imparziale, il quale, nel conflitto tra opposte pretese sottoposte al suo giudizio e tra le parti che ne sono portatrici nel processo, non possa dare adito al dubbio di essere stato appositamente istituito per quella controversia e per quelle parti, con una scelta idonea ad essere orientata in vista di un determinato giudizio.*”).

¹⁰⁹ F. Dal Canto, *Lezioni di ordinamento giudiziario*, op. cit., p. 86.

avere né un interesse proprio nella controversia né un pregiudizio che possa compromettere la correttezza del processo attraverso il quale forma il proprio convincimento¹¹⁰.

Ciò non significa che il giudice debba essere “assente” rispetto a ciò che giudica, limitandosi ad essere un mero applicatore della legge e insensibile all’esperienza umana¹¹¹. È però necessario che sia equidistante rispetto alle parti e privo di preconcezioni. Infatti, nell’atto del giudicare, nella riconduzione della fattispecie concreta entro quella astratta e “codificata”, vi è necessariamente un giudizio di valore¹¹².

L’imparzialità si ricava, insieme all’indipendenza, dall’art. 111 Cost. (come modificato dalla L. cost. 23 novembre 1999, n. 2). Essa invero rappresenta un principio strutturale e imprescindibile della nozione di giudice¹¹³.

Guardando ai rapporti tra i due principi l’imparzialità presuppone l’indipendenza del giudice¹¹⁴.

¹¹⁰ Cfr. Corte Cost., sent. 20 maggio 1996, n. 155 (“Tra i principi del “giusto processo”, posto centrale occupa l'imparzialità del giudice, in carenza della quale le regole e le garanzie processuali si svuoterebbero di significato. L'imparzialità è perciò connaturata all'essenza della giurisdizione e richiede che la funzione del giudicare sia assegnata a un soggetto “terzo”, non solo scevro di interessi propri che possano far velo alla rigorosa applicazione del diritto ma anche sgombrato da convinzioni precostituite in ordine alla materia da decidere, formatesi in diverse fasi del giudizio in occasione di funzioni decisorie ch'egli sia stato chiamato a svolgere in precedenza.”). In dottrina, F. Dal Canto, *Lezioni di ordinamento giudiziario*, op. cit., p. 95.

¹¹¹ Cfr. C. Capograssi, *Giudizio processo scienza verità*, in *Riv. dir. proc.*, 1950, I, p. 5; P. Calamandrei, *Giustizia e politica: sentenza e sentimento*, in *Opere giuridiche*, I, M. Cappelletti (a cura di), Napoli, 1965, p. 650 (“Noi non sappiamo più che farci dei giudici di Montesquieu, “inanimés”, fatti di pura logica. Vogliamo i giudici coll’anima: giudici engagés, che sappiano portare con il vigile impegno umano il grande peso di questa immane responsabilità che è il rendere giustizia”).

¹¹² Da qui anche l’esigenza di tutelare la libertà di convincimento del giudice da eventuali ripercussioni in base alla decisione in concreto adottata, piuttosto che altre, la quale costituisce uno dei presupposti affinché il giudizio sia libero da condizionamenti e pregiudizi e, quindi, imparziale. Beninteso che tale libertà di giudizio non deve sconfinare in mero arbitrio, tanto che ogni decisione è, perciò, motivata (art. 111, 6° comma, Cost.).

¹¹³ Cfr. Corte Cost., sent. 28 maggio 2001, n. 167 (“l’evocazione dell’ulteriore parametro rappresentato dal novellato art. 111 della Costituzione non introduce, infine, profili nuovi o diversi di illegittimità costituzionale, essendo la terzietà ed imparzialità del giudice alla - cui stregua la questione è posta - pienamente tutelate nella carta costituzionale, anche anteriormente alla citata novella.”). Il riferimento all’imparzialità è inoltre esplicitamente contenuto nell’art. 6, par. 1, della CEDU e, come diritto dell’individuo, nell’art. 47 della Carta fondamentale dei diritti dell’Unione Europea e nell’art. 14, par. 1, del Patto internazionale sui diritti civili e politici.

¹¹⁴ Cfr. Corte Cost., sent. 5 maggio 1974, n. 128 (“Il requisito essenziale posto dalla Costituzione a presidio del retto esercizio della funzione giurisdizionale è quello della indipendenza del giudice, la cui attività deve essere immune da vincoli che possano comportare la sua soggezione formale o sostanziale ad altri organi, e deve altresì essere libera da prevenzioni, timori, influenze, che possano indurre il giudice a decidere in modo diverso da quanto a lui dettano scienza e coscienza. Il che importa che il principio della indipendenza è presupposto di quello della imparzialità.”).

Quest'ultima, tuttavia, non è sufficiente perché sussista (anche) l'imparzialità del giudice, ancorché ne sia un presupposto necessario¹¹⁵.

Si tratta quindi, a ben guardare, di concetti i quali, sebbene correlati, sono da considerare distinti e autonomi, non potendosi dare per scontato che, presidiato l'uno, sia adeguatamente tutelato, quale immediata conseguenza, anche l'altro.

L'imparzialità del giudice è tutelata – e, dunque, ne va osservata l'effettività – ad un duplice livello. Da un lato attraverso una regola organizzativa atta a predeterminare l'ufficio e la persona del giudicante rispetto al sorgere della controversia (art. 25 Cost.).

Dall'altro lato, rispetto alle parti, mediante le regole in tema di astensione e ricusazione, che sono valutate in concreto a processo già instaurato¹¹⁶. Detti istituti non derogano alla competenza del giudice e, dunque, non rappresentano una eccezione al principio del giudice precostituito (o “naturale”), ma rappresentano uno strumento che contribuisce a garantire l'imparzialità del giudizio allorché l'individuazione del giudice competente sia stata effettuata sotto il profilo oggettivo (ufficio giudiziario) e soggettivo (persona del giudicante) sulla base di altre norme, che regolano la giurisdizione e l'organizzazione degli uffici giudiziari¹¹⁷.

La Corte EDU valorizza l'imparzialità non solo sotto il profilo sostanziale, ma anche sotto il profilo dell'apparenza. La percezione di un giudice non imparziale potrebbe infatti compromettere la fiducia che la funzione giudiziaria deve ispirare ai soggetti che sono parte del giudizio.

¹¹⁵ Cfr. Corte Cost., sent. 23 dicembre 1986, n. 284 (“Anche se concettualmente distinta, l'indipendenza ha ricorrenti e stretti legami con l'imparzialità, ed anzi i due termini vengono talvolta promiscuamente usati, quasi che esprimano la medesima nozione giuridica: ma è da notare che non sempre il difetto di imparzialità consegue alla mancanza di indipendenza, potendo avere relazione causale con alcune situazioni che stanno a base degli istituti dell'astensione e della ricusazione, diretti ad assicurare l'imparzialità del giudice, senza che di norma venga in discussione il requisito dell'indipendenza.”).

¹¹⁶ N. Zanon, F. Biondi, *Il sistema costituzionale della magistratura*, op. cit., spec. pp. 123 e 229; in tema, anche R. Rudoni, *Giudice naturale e criteri di assegnazione degli affari giudiziari: profili di diritto costituzionale nazionale ed europeo*, in *federalismi*, 2025, n. 7, pp. 79 ss. In materia tributaria i presupposti sono declinati nell'art. 6, comma 2, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, su cui, per approfondimenti, si veda C. Glendi, *La ricusazione del giudice tributario*, in *Corr. trib.*, 2002, n. 39, p. 3576 ss.; Id. *Ancora sull'astensione del giudice*, in *Corr. trib.*, 2002, n. 19, p. 1740 ss.

¹¹⁷ T. Segrè, *Astensione, ricusazione e responsabilità dei giudici*, in *Commentario del c.p.c.*, diretto da E. Allorio, Torino, 1973, I, p. 628; L. Prendini, *L'imparzialità del giudice civile e la sua tutela processuale*, Roma, 2012, p. 241.

Pertanto, è necessario valutare sotto il profilo oggettivo – dunque in una dimensione slegata dal singolo processo in atto – che non vi siano elementi i quali, sulla base di considerazioni inerenti alla posizione del giudice nell’ambito dell’organo cui appartiene o alle funzioni esercitate, possano farlo apparire come parziale. Ciò indipendentemente dalla condotta tenuta dallo stesso nel processo. In questa prospettiva il giudice, nella dimensione istituzionale di organo giudicante, deve essere percepito come terzo rispetto alle parti, ossia come entità distinta ed equidistante rispetto alle parti e alla controversia.

Mentre sotto il profilo soggettivo occorre valutare se i comportamenti concreti del giudice o le espressioni da esso utilizzate nel processo possano portare a ritenere che sussista un’effettiva parzialità¹¹⁸.

L’imparzialità del giudice sotto il profilo sostanziale, ossia della persona del giudicante, riguarda quindi le più complesse caratteristiche soggettive del giudice e mira a salvaguardare la correttezza del percorso conoscitivo e logico attraverso il quale il giudice forma il proprio convincimento, tale da rendere l’attività svolta credibile nel suo complesso, perché derivata da caratteristiche soggettive di valore (competenza, serietà, esclusione di personalismi, ecc.) e da una solida preparazione professionale.

5. La professionalità del giudice tributario quale corollario della sua indipendenza.

5.1. L’esigenza di un’adeguata formazione del giudice tributario.

Il giudice tributario – al pari delle altre magistrature – deve svolgere l’indagine ad esso demandata attraverso il proprio ragionamento, ossia un’attività intellettuale.

È di tutta evidenza l’importanza il ruolo che riveste la preparazione professionale per garantire, oltre alla conoscenza dell’ordinamento giuridico, l’indipendenza da pressioni esterne e anche da sollecitazioni interne¹¹⁹.

¹¹⁸ R. Sabato, *L’imparzialità del giudice civile alla luce della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell’uomo*, in *Il nuovo articolo 111 della Costituzione e il giusto processo civile*, M.G. Civinini, C.M. Verardi (a cura di), in *Quaderni di “questione giustizia”*, Milano, 2001, p. 171; H. Danelius, *L’indipendenza e l’imparzialità della giustizia alla luce della giurisprudenza della Corte Europea dei diritti dell’uomo*, op. cit., p. 443.

¹¹⁹ G. Marongiu, *Le commissioni tributarie da giudice specializzato a giudice togato: una proposta – Studi in onore di Enrico de Mita*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, n. 4, I, p. 811.

Alla base della professionalità del giudice vi è, dunque, la garanzia di assicurarne l'indipendenza, a cui l'articolo 108 Cost. fa riferimento anche per i giudici delle giurisdizioni speciali, e dell'idoneità a svolgere la funzione, che ne è la conseguenza.

La professionalità del giudice speciale si manifesta nella sua approfondita conoscenza della materia specifica di competenza della giurisdizione.

Il giudice deve possedere una solida preparazione giuridica non solo nei principi generali del diritto, ma anche nelle norme speciali, nella dottrina e nella giurisprudenza di settore.

Questa competenza specialistica gli permette di comprendere appieno la complessità delle controversie, di valutare correttamente le prove e di emettere decisioni motivate e giuridicamente fondate. Senza tale conoscenza, il rischio di sentenze inadeguate o superficiali sarebbe elevato, minando la fiducia dei cittadini nel sistema giudiziario.

Con poche eccezioni fino agli anni Settanta né il Ministero della giustizia né il CSM svolgevano attività di formazione a favore dei magistrati in servizio.

L'attività di formazione si limitava infatti, a livello nazionale, a favore dei soli magistrati in tirocinio, prevalentemente formati, per il resto, mediante affiancamento a magistrati più anziani sul territorio¹²⁰.

Solo alla fine degli anni novanta, a seguito anche della diffusione di scuole indipendenti della magistratura nella maggioranza degli Stati europei, si riaccese il dibattito e si pervenne con la riforma dell'ordinamento giudiziario (L. 25 luglio 2005, n. 150) alla creazione della Scuola superiore della magistratura (D.lgs. 30 gennaio 2006, n. 26 e L. 30 luglio 2007, n. 111), un ente autonomo che assicura l'attuazione del diritto-dovere alla formazione professionale degli appartenenti all'ordine giudiziario e svolge altri compiti didattici e di ricerca; tra questi, la formazione permanente dei magistrati e, in collaborazione con il CSM, quella iniziale dei magistrati in tirocinio, la formazione dei responsabili degli uffici giudiziari e quella dei magistrati onorari.

Le riforme avviate con il PNRR hanno inciso anche sulla formazione del giudice tributario, promuovendo in maniera più compiuta la formazione continua e specifica di tale figura professionale (analizzata più in dettaglio, *infra*).

¹²⁰ Si consideri invece il caso francese, in cui la *École Nationale de la Magistrature* venne istituita nel 1958.

5.2. *La valutazione di professionalità e la progressione di carriera.*

La progressione di carriera del magistrato tributario è, in linea di principio, automatica, salvo che non intervengano valutazioni negative della *performance*.

La valutazione della professionalità dei magistrati tributari, ai fini della progressione di carriera, non è stata però disciplinata dal legislatore in maniera analitica, con una differenza sostanziale rispetto alla magistratura ordinaria¹²¹. Si ritiene che le relative attribuzioni, in modo analogo a quanto avviene per la magistratura ordinaria, spettino al Consiglio di presidenza, che dovrà individuare i criteri in base ai quali definire gli *standard* professionali dei magistrati tributari¹²².

Diversa dalla progressione di carriera è la movimentazione dei magistrati in senso orizzontale (trasferimenti) e verticale (assegnazione di incarichi dirigenziali).

L'assegnazione degli incarichi è disposta nel rispetto delle seguenti modalità¹²³: (a) il Consiglio di presidenza comunica la vacanza nei posti di presidente, di presidente di sezione, di vice presidente delle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado a tutti i componenti in servizio, a prescindere dalle funzioni svolte, che possono presentare domanda, (b) l'incarico è assegnato sulla base di elenchi formati relativamente ad ogni corte di giustizia tributaria e comprendenti tutti i componenti che hanno presentato domanda e sono in possesso dei requisiti prescritti (le eventuali esclusioni sono deliberate dal Consiglio di presidenza), (c) la nomina è effettuata dal Consiglio di presidenza, secondo criteri di

¹²¹ Per i magistrati ordinari, l'art. 5 del D.lgs. 28 marzo 2024, n. 44 – in attuazione della L. 17 giugno 2022, n. 71 – ha introdotto all'art. 11 del D.lgs. 5 aprile 2006, n. 160, la valutazione di professionalità dei magistrati, in base al quale tutti i magistrati “sono sottoposti a valutazione di professionalità ogni quadriennio a decorrere dalla data di nomina fino al superamento della settima valutazione di professionalità” (comma 1) e che tale valutazione “riguarda la capacità, la laboriosità, la diligenza e l'impegno” e avviene “secondo parametri oggettivi che sono indicati dal Consiglio superiore della magistratura” (comma 2).

¹²² L'art. 24, comma 1, lett. c), D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, attribuisce al Consiglio di presidenza il potere di deliberare “su ogni altro provvedimento riguardante i componenti delle corti di giustizia tributaria” (vd. art. 30, comma 1, lett. c), D.lgs. 11 novembre 2024, n. 175). Inoltre, l'art. 44-ter, D.lgs. cit., prevede che l'aggiornamento delle tabelle ai fini del trasferimento all'incarico nei ruoli direttivi della giustizia tributaria, sia stabilito con decreto del Ministero dell'economia “su conforme parere del consiglio di presidenza della giustizia tributaria” (vd. art. 2, comma 5, D.lgs. 11 novembre 2024, n. 175, in riferimento alla Tabella C in vigore dal 1° gennaio 2026).

¹²³ Tuttavia, il Consiglio di presidenza, in caso di vacanza nei posti di presidente, di presidente di sezione, di vice presidente e di componente presso una sede giudiziaria di corte di giustizia tributaria, provvede a bandire, almeno una volta l'anno e con priorità rispetto alle procedure concorsuali per il reclutamento di magistrati tributari (art. 4) e a quelle per diverso incarico, interPELLI per il trasferimento di giudici che ricoprono la medesima funzione o una funzione superiore (art. 11, comma 4-bis, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545).

valutazione predefiniti (legati all'anzianità di servizio) e salvo che per il candidato sia intervenuto un giudizio di demerito (art. 11 D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 – art. 17 D.lgs. 11 novembre 2024, n. 175)¹²⁴.

La riforma ha ripreso i criteri contenuti nel D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 che erano stati abbandonati dall'art. 1, comma 353, della L. 24 dicembre 2007, n. 244, in favore di un ruolo più significativo del Consiglio di presidenza. Quest'ultimo, infatti, stabiliva “*con propria delibera, i criteri di valutazione della professionalità dei giudici tributari nei concorsi interni*” (venivano contestualmente abrogate le Tabelle allegate al D.lgs. cit.)

È previsto un limite temporale al trasferimento di funzioni, infatti (a) i componenti delle corti di giustizia tributaria non possono concorrere all'assegnazione di altri incarichi prima di due anni dal giorno in cui sono stati immessi nelle funzioni dell'incarico ricoperto e (b) i presidenti di sezione, i vice presidenti e i componenti delle corti non possono essere assegnati alla stessa sezione della medesima commissione per più di cinque anni consecutivi (art. 11, commi 3 e 4, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 – art. 17, commi 3 e 4, D.lgs. 11 novembre 2024, n. 175).

In merito alla valutazione della professionalità del giudice tributario non sono da escludere, tuttavia, futuri cambiamenti. In particolare, è ragionevole immaginare un avvicinamento rispetto alla giurisdizione ordinaria.

Ad una lettura in tal senso depone la L. 8 agosto 2025, n. 120, che ha modificato i criteri direttivi contenuti nella legge delega di riforma fiscale (L. 9 agosto 2023, n. 111)¹²⁵.

¹²⁴ A decorrere dal 1° gennaio 2026 si fa riferimento alla Tabella C allegata al D.lgs. 11 novembre 2024, n. 175, che sostituisce la Tabella F allegata al D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545. I criteri di valutazione ed i punteggi sono stabiliti in relazione ai servizi prestati nelle corti tributarie per anno o frazione d'anno superiore a sei mesi. Nel caso di parità di punteggio si tiene conto della maggiore anzianità anagrafica. Il giudizio di demerito è deliberato dal Consiglio di presidenza nei casi in cui sia stata irrogata una sanzione disciplinare nel quinquennio antecedente la data di scadenza della domanda per l'incarico o il rapporto annuo tra il numero dei provvedimenti depositati oltre il termine di trenta giorni a decorrere dalla data di deliberazione e il totale dei provvedimenti depositati sia pari o superiore al 60 per cento (art. 11, comma 5, D.lgs. 31 dicembre 1992 – art. 17, comma 7, D.lgs. 11 novembre 2024, n. 175).

¹²⁵ L'art. 1, comma 1, lett. d), della L. 8 agosto 2025 n. 120 ha inserito nell'art. 19, comma 1, della L. 9 agosto 2023, n. 111, recante la delega per la revisione della disciplina e l'organizzazione del contenzioso tributario, la lett. m-bis): “*uniformare l'ordinamento, lo stato giuridico e il ruolo dei magistrati tributari, in quanto compatibili, a quelli della magistratura ordinaria, con riferimento, in particolare, fatte salve le prerogative dell'avvio del procedimento disciplinare attribuite al Presidente del Consiglio dei ministri e al presidente della corte di giustizia tributaria di secondo grado nonché quelle decisorie del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, alle fattispecie disciplinari, con le relative sanzioni e procedure, e al regime delle incompatibilità, della dispensa dal servizio e del trasferimento di ufficio.*”. Il termine per l'esercizio della

6. Considerazioni sull'attuale *status* del magistrato tributario e i profili di illegittimità costituzionale della L. 130 del 2022 sollevati dalle corti tributarie di merito.

L'intento della Commissione "della Cananea" e della L. 31 agosto 2022, n. 130 era avvicinare la giurisdizione tributaria agli standard europei, promuovendo una giustizia più efficiente, elevando la qualità della giurisdizione e l'indipendenza del giudice.

Sotto quest'ultimo profilo era stato evidenziato che *"il giudice tributario, al pari di tutti gli altri giudici, non solo deve essere autonomo e indipendente, ma deve anche apparire tale"*¹²⁶. Ciò in conformità, come accennato, ai canoni del "giusto processo".

Il risultato a cui è pervenuto l'assetto attuale si colloca però, nei fatti, ancora distante dall'obiettivo auspicato.

La riforma, che introduce una magistratura reclutata per concorso e professionale, va infatti contestualizzata in relazione alla natura e al contenuto della controversia devoluta alla giurisdizione tributaria.

La lite tributaria ha infatti una caratteristica particolare, nel senso che vede contrapposti una persona e lo Stato in relazione a una somma di denaro da pagare a titolo di imposta.

Il passaggio da una magistratura onoraria – composta, in buona sostanza, da persone con una sensibilità più vicina al contribuente nella sua dimensione sociale – ad una magistratura professionale, composta da funzionari alle dipendenze dello Stato, rappresenta quindi un profilo sensibile circa la percezione che il cittadino potrebbe avere del giudice e, quindi, incidere sulla terzietà – ossia la apparenza di imparzialità – dello stesso.

Sotto questo profilo *"poco muta se il funzionario dipende dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, da quello della Giustizia oppure dalla Presidenza del Consiglio dei ministri: in tutti questi casi è comunque venuta meno quello che rappresentava la storia della giustizia tributaria, ovvero è venuta meno l'idea che questa debba essere amministrata con la partecipazione dei cittadini, oggi invece completamente estromessi"*¹²⁷.

delega è stato prorogato al 29 agosto 2026 e l'adozione di correttivi potrà avvenire entro i due anni successivi (art. 1, comma 1, lett. a), L. 8 agosto 2025).

¹²⁶ Cfr. G. Della Cananea, intervista pubblicata ne *Il dubbio*, 3 settembre 2023.

¹²⁷ G. Scarselli, *La nuova magistratura tributaria*, op. cit., p. 19; secondo l'A., la riforma presenterebbe dei profili di illegittimità costituzionale poiché *"rischia altresì di sottrarre ai giudici tributari quei requisiti di*

La nuova giustizia tributaria tenderebbe a configurarsi, pertanto, come una struttura maggiormente burocratizzata e ancorata al potere esecutivo.

Inoltre, a differenza della magistratura ordinaria in cui il reclutamento, il sostentamento economico, nonché la struttura e il personale ausiliario che svolge le attività di supporto alla funzione giurisdizionale, sono riconducibili al Ministero della Giustizia, nel caso della magistratura tributaria tali prerogative – pur con la mediazione del Consiglio di Presidenza per le competenze ad esso riconosciute – sono attribuite al Ministero dell’Economia e delle Finanze¹²⁸.

Proprio a tale Ministero, espressione del potere esecutivo nonché dell’interesse erariale, è attribuito un ruolo tutt’altro che secondario nell’ambito della giurisdizione tributaria¹²⁹.

Già in sede di reclutamento – ancorché “*previa deliberazione conforme del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria*”¹³⁰ – il Ministero bandisce il numero dei posti, indice il concorso e nomina la commissione esaminatrice (artt. 4-*ter*, comma 2, e 4-*quater*, comma 1, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, del “*comitato di vigilanza*” se le prove scritte di debbano svolgere in sedi distaccate (art. 4-*ter*, comma 4, D.lgs. cit.), nonché provvede alla nomina dei magistrati vincitori del concorso (art. 4-*quinqies*, comma 01, D.lgs. cit.).

equidistanza dalle parti necessarie ai sensi degli artt. 24, 108 e 111 Cost.”, né ciò sarebbe “*giustificato, come si legge nella relazione alla riforma, con l’esigenza di “razionalizzazione del sistema della giustizia tributaria attraverso la professionalizzazione del giudice di merito, con la previsione della figura del magistrato professionale”, poiché la professionalizzazione del giudice non necessariamente comportava la sua intera riqualificazione nei termini scelti dalla legge*”.

¹²⁸ Art. 56 D.lgs. 30 luglio 1999, n. 300, in materia di funzioni del Ministero dell’Economia e delle Finanze; art. 1, comma 10, L. 31 agosto 2022, n. 130 (“*(...) sono istituiti presso il Ministero dell’economia e delle finanze - Dipartimento delle finanze due uffici dirigenziali di livello non generale aventi funzioni, rispettivamente, in materia di status giuridico ed economico dei magistrati tributari e di organizzazione e gestione delle procedure concorsuali per il reclutamento dei magistrati tributari, da destinare alla Direzione della giustizia tributaria*”); art. 32, comma 1, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 (“*Agli uffici di segreteria delle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado sono addetti dipendenti del Ministero delle finanze compresi in un apposito contingente del personale indicato nell’art. 10, L. 29 ottobre 1991, n. 358.*”) e art. 33, comma 1, D.lgs. cit. (“*Al personale addetto agli uffici di segreteria delle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado spetta il trattamento economico previsto per le rispettive qualifiche dalle disposizioni concernenti il personale del Ministero delle finanze.*”).

¹²⁹ Pur se, formalmente, gli uffici del Ministero dell’Economia e delle Finanze di supporto alla giustizia tributaria sono distinti dalle agenzie fiscali (art. 57 D.lgs. 30 luglio 1999, n. 300).

¹³⁰ La disposizione, nella sua formulazione letteraria, offre tuttavia una maggiore garanzia della previsione contenuta, ad esempio, nell’art. 16 della L. 27 aprile 1982, n. 186 in materia di concorso di secondo livello per l’accesso alla giustizia amministrativa, in base al quale la commissione è nominata “*con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri*”, senza la previa deliberazione conforme, ma “*sentito il consiglio di presidenza*” (art. 16, comma 3, L. 27 aprile 1982, n. 186).

In concreto, peraltro, è il Ministero che definisce i criteri di concorso, sottoponendo la proposta al Consiglio di presidenza il quale, successivamente, lo approva¹³¹.

La commissione esaminatrice e le sottocommissioni, ove nominate, nonché il comitato di vilanza nel caso in cui la prova scritta debba svolgersi in più sedi, sono assistiti per le attività di segreteria non da personale assunto dal Consiglio di presidenza, ma dal personale del Ministero.

Il coordinamento delle attività di segreteria non spetta, inoltre, al Consiglio di presidenza o alla commissione esaminatrice, ma al direttore “*del competente ufficio del Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze*” (art. 4-*quater*, comma 10, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545).

Si è fatto cenno, inoltre, al titolo di preferenza, in caso di parità di punteggi tra più candidati, ai fini della formazione della graduatoria di assunzione, rappresentato dal “*lodevole servizio a qualunque titolo, per non meno di un anno, nel Ministero dell'economia e delle finanze*” (lett. *d*). Ciò non tanto perché costituisce il primo titolo preferenziale – dopo quello, di carattere meritorio o solidaristico, riconosciuto ai decorati, agli invalidi e ai figli di questi – ma poiché favorisce il reclutamento dei funzionari del Ministero dell’Economia e delle Finanze – peraltro che abbiano prestato servizio per il periodo di almeno un anno, che non appare congruo per la maturazione di specifiche competenze professionali – a discapito dei funzionari di altre pubbliche amministrazioni.

Anteriormente alla riforma vi era chi, correttamente, osservava che, andando oltre i profili di regolamentazione diretta della *status* del giudice tributario e guardando i profili più generali dell’inquadramento della giurisdizione, si poteva dubitare della (apparente) indipendenza del giudice per il fatto che la giustizia tributaria fosse inquadrata, attraverso una apposita Direzione, nel Dipartimento delle Finanze del Ministero dell’economia e delle finanze, ossia – pur con le opportune garanzie previste dalla legislazione – lo stesso dipartimento presso il quale si trovano altre direzioni, equi ordinate, le quali, nelle loro articolazioni amministrative, emanano gli atti interpretativi e di indirizzo e gli stessi atti oggetto del controllo giurisdizionale.

¹³¹ Cfr. nota prot. 4436 del 13 maggio 2024, con cui il Dipartimento della giustizia tributaria del Ministero dell’Economia e delle Finanze ha trasmesso al Consiglio di presidenza della giustizia tributaria lo schema di bando per l’avvio della procedura concorsuale e successiva delibera del Consiglio di presidenza della Giustizia tributaria n. 782, del 21 maggio 2024.

L'attuale configurazione del Dipartimento della giustizia tributaria¹³², seppure non comporti una effettiva e sistematica lesione dell'indipendenza della magistratura tributaria, rende incerto che vi sia apparenza di indipendenza, che – come esposto – rappresenterebbe una violazione dei canoni previsti dalla Corte europea dei diritti dell'uomo.

Infatti, oltre alle prerogative in materia di *status* giuridico ed economico dei magistrati tributari e di organizzazione e gestione delle procedure concorsuali¹³³, il Ministero dell'Economia e delle Finanze mantiene un ruolo di primo piano sullo *status* del personale ausiliario delle corti di giustizia tributaria (in termini di selezione, formazione, assegnazione, vigilanza, determinazione dello stato economico, degli obiettivi, valutazione della produttività, progressione di carriera e giudizio disciplinare). Così, l'organico che costituisce l'indefettibile supporto per lo svolgimento dell'attività giurisdizionale appare nella disponibilità e sotto in controllo del soggetto da cui dipendono gli uffici che sono soggetti al controllo giurisdizionale sui propri atti¹³⁴.

In relazione al miglioramento qualitativo della giustizia, la riforma non ha inciso in maniera rilevante in merito al profilo della gestione dei mezzi finanziari e materiali in uso alla giustizia tributaria¹³⁵.

Il Consiglio di presidenza, ancorché abbia, formalmente, autonomia contabile, necessita dell'erogazione delle risorse finanziarie destinate al proprio funzionamento da parte del Ministero.

In buona sostanza, la gestione amministrativa e contabile delle corti di giustizia, nonché l'erogazione dei compensi dei componenti togati – pur con parametri definiti nell'ambito del bilancio dello Stato – è rimessa agli uffici organicamente rientranti nel Dipartimento della giustizia tributaria del Ministero dell'Economia e delle Finanze¹³⁶.

¹³² Art. 24, comma 1, lettera *d-bis*), del D.lgs. 30 luglio 1999, n. 300, come modificato dall'art. 20 del D.l. 22 aprile 2023, n. 44, convertito, con mod., dalla L. 21 giugno 2023, n. 74.

¹³³ Art. 1, comma 11, L. 31 agosto 2022, n. 130.

¹³⁴ A. Marcheselli, *Autonomia del giudice e ruolo del MEF*, in *La riforma della giustizia e del processo tributario*, *op. cit.*, p. 52. In merito all'assetto previgente, A. Uricchio, *L'amministrazione nella giurisdizione tributaria*, *op. cit.*, pp. 223 ss.

¹³⁵ *Cfr.* Corte eur. dir. uomo, 27 novembre 2008, caso “*Miroshnik v. Ukraine*”, in cui la Corte ha censurato un sistema nel quale era l'organizzazione ministeriale, una volta determinata, a monte, l'entità dello stanziamento annuale, a provvedere alla gestione corrente dei mezzi finanziari.

¹³⁶ *Cfr.* All. VII previsto dall'art. 1, comma 547, della L. 30 dicembre 2023, n. 213, che sostituisce la Tab. I prevista dall'art. 20, comma 2-quinquies, del D.l. 22 aprile 2023, n. 44, convertito, con mod., dalla L. 21 giugno 2023, n. 74, in base al quale, fino alla riorganizzazione del Ministero dell'Economia e delle Finanze, “*a decorrere dal 1° gennaio 2024 il Dipartimento della giustizia tributaria di cui al comma 2-ter del presente articolo, al fine di assicurarne l'immediato funzionamento, opera con l'organizzazione di cui alla tabella I*

Sarebbe auspicabile, sotto tale profilo, l'assegnazione delle risorse necessarie e la gestione delle medesime da parte del Consiglio di presidenza, nel quadro del riconoscimento di una effettiva autonomia finanziaria¹³⁷.

A ciò si aggiunga l'ulteriore ruolo ricoperto dal Governo nella magistratura tributaria, considerando che la Presidenza del Consiglio dei ministri svolge un penetrante controllo sulla Giustizia Tributaria, potendo, ad esempio, promuovere il procedimento disciplinare (art. 16, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545) ed esercitando l'alta sorveglianza sulle corti di giustizia tributaria e sui giudici tributari (art. 29, D.lgs. cit.).

La riforma da parte della L. 31 agosto 2022, n. 130 dello *status* del giudice tributario non è rimasta immune da dubbi di costituzionalità che però – almeno allo stato – non hanno condotto a una censura delle disposizioni normative.

La Corte costituzionale – con sentenza 17 dicembre 2024, n. 204 – ha ritenuto inammissibili diverse questioni di costituzionalità sollevate in relazione allo *status* del giudice tributario, per difetto di rilevanza.

Le ordinanze di rimessione intervenivano nel contesto normativo profondamente mutato dalla legge 31 agosto 2022, n. 130 che, come esposto, ha introdotto una riforma strutturale della magistratura tributaria, anche in adempimento degli obiettivi del Piano Nazionale di

allegata al presente decreto". Si segnalano presso la Direzione I – “Normativa, affari giuridici e magistrati”, l'Ufficio VI (*Gestione dello stato giuridico ed economico dei magistrati e dei giudici tributari*) e presso la Direzione II – “Sistemi informativi, statistica, organizzazione e bilancio”, l'Ufficio VI (*Gestione delle risorse finanziarie destinate al pagamento delle partite stipendiali dei magistrati tributari, dei compensi spettanti ai giudici tributari e al garante del contribuente; gestione delle risorse finanziarie destinate al funzionamento del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria; assolvimento degli obblighi tributari, previdenziali e assistenziali; elaborazione dello stato di previsione della spesa, dell'assestamento e del consuntivo, con riguardo ai capitoli del bilancio dello Stato di pertinenza del Dipartimento*).

¹³⁷ Con riguardo alla giurisdizione amministrativa, si evidenzia l'art. 53-bis della L. 27 aprile 1982, n. 186 (“1. A decorrere dall'anno 2001 il consiglio di presidenza della giustizia amministrativa provvede all'autonoma gestione delle spese relative al Consiglio di Stato e dei tribunali amministrativi regionali nei limiti di un fondo iscritto in apposita unità previsionale di base denominata “Consiglio di Stato e tribunali amministrativi regionali”, nell'ambito del centro di responsabilità “Tesoro” dello stato di previsione della spesa del Ministero del tesoro, del bilancio e della programmazione economica. Il bilancio preventivo ed il rendiconto sono trasmessi ai Presidenti della Camera dei deputati e del Senato della Repubblica e sono pubblicati nella Gazzetta Ufficiale. – 2. Il consiglio di presidenza della giustizia amministrativa disciplina l'organizzazione, il funzionamento e la gestione delle spese del Consiglio di Stato e dei tribunali amministrativi regionali”), nonché il Regolamento Pres. Consiglio di Stato 6 febbraio 2012 (“Regolamento recante l'esercizio dell'autonomia finanziaria da parte della Giustizia Amministrativa”).

Ripresa e Resilienza (PNRR), che mirava a rafforzare l'efficienza e le garanzie di terzietà del processo tributario¹³⁸.

Le censure sollevate dalle Corti di giustizia tributaria rimettenti, promosse nell'ambito di giudizi vertenti su obbligazioni fiscali, investivano il presunto vizio d'origine della giurisdizione tributaria, ossia la dipendenza strutturale e amministrativa dal Ministero dell'economia e delle finanze, in considerazione del fatto che detto soggetto, tramite le agenzie fiscali, è parte necessaria nella quasi totalità – almeno nel comparto delle imposte dirette – dei contenziosi in materia tributaria.

Le censure sollevate, che riguardavano diverse disposizioni del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, alcune delle quali modificate dalla L. 31 agosto 2022, n. 130, possono – per chiarezza espositiva – raggrupparsi in quattro gruppi principali:

- disposizioni sulla dipendenza gestionale e organizzativa dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, ossia quel complesso di norme che attribuiscono al Ministero competenze dirette su procedure concorsuali, nomina e gestione economica dei magistrati, organizzazione del personale amministrativo e dei sistemi informatici (artt. 1-bis, 4, 4-bis, 4-ter, 4-quater, 9, 13, 15, 24, 31, 32, 34, 36, 37, 43 del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 e art. 20 del D.l. 22 aprile 2023, n. 44, conv., con mod., dalla legge 21 giugno 2023, n. 74),
- disposizioni in materia disciplinare e di progressione di carriera (artt. 7, 11 e 12 del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545),
- disposizioni concernenti il trattamento economico e lo status differenziato tra giudici e magistrati tributari (artt. 13 e 13-bis del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, art. 1, comma 14, L. 31 agosto 2022, n. 130),
- disposizioni sul Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, limitatamente alla composizione transitoria (art. 8, comma 5, della L. 31 agosto 2022, n. 130).

In relazione alle suddette disposizioni le corti rimettenti denunciavano la violazione dei principi di buon andamento (art. 97, 1° comma, Cost.), indipendenza, autonomia e imparzialità del giudice (artt. 101, 104, 108 Cost.), del giusto processo e della parità delle

¹³⁸ Cfr. Corte di giustizia tributaria di primo grado di Venezia, sez. 1, ord. 31 ottobre 2022, Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, sez. 7, ord. 21 dicembre 2022, Corte di giustizia tributaria di primo grado di Messina, sez. 1, ord. 4 agosto 2023 (rispettivamente iscritte al n. 144 del registro ordinanze 2022, ai numeri 50 e 128 del registro ordinanze 2023, in G.U. n. 49, prima serie speciale, anno 2022, e nn. 17 e 40, prima serie speciale, anno 2023).

parti (art. 111 Cost.), e del principio di ragionevolezza (art. 3 Cost.), anche in relazione ai parametri interposti dell'art. 6 CEDU e dell'art. 47 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea.

La Corte costituzionale, tuttavia, “non ha potuto decidere” le questioni del merito, ritenendo le denunce inammissibili sotto il profilo della rilevanza in relazione al giudizio principale¹³⁹. Nel caso di specie, la Corte ha applicato un'interpretazione particolarmente stringente di tale requisito, elaborando un criterio specifico per le norme sullo *status* del magistrato.

In particolare, secondo la Corte, per ammettere una questione su norme non direttamente applicabili alla controversia principale, non è sufficiente allegare un generico “perturbamento psicologico” del giudicante, ma è necessario dimostrare che la norma censurata determini una “effettiva interferenza sulle condizioni di indipendenza e terzietà nel decidere”. L'interferenza, oltre che effettiva, deve essere attuale, diretta e manifesta. I giudici rimettenti, secondo la Corte, non hanno fornito argomenti sufficienti per dimostrare come l'assetto organizzativo della giustizia tributaria condizionasse in modo concreto la loro capacità di decidere le specifiche liti fiscali a loro sottoposte¹⁴⁰. Inoltre, sotto il profilo tecnico della rilevanza, è stato rilevato il difetto di pregiudizialità funzionale delle disposizioni censurate rispetto ai giudizi di merito, sia per le disposizioni relative alla dipendenza gestionale dal MEF, per le quali non è stata ravvisata una lesione attuale delle garanzie costituzionali in relazione alle concrete questioni poste all'esame dei rimettenti, sia per le questioni concernenti il compenso, la nomina, la progressione di carriera, il sistema elettorale del Consiglio di presidenza e le sanzioni disciplinari, in relazione alle quali la Corte ha rilevato una totale eterogeneità rispetto all'oggetto dei giudizi, non avendo le controversie alcun punto di contatto con le norme ordinamentali censurate, rendendo impossibile configurare un nesso di pregiudizialità.

¹³⁹ Come noto la rilevanza attiene al nesso di pregiudizialità necessaria tra la questione di costituzionalità e la decisione del giudizio principale, che non è soddisfatta quando il giudizio *a quo* può essere definito indipendentemente dalla risoluzione della questione di legittimità (art. 23, L. 11 marzo 1953, n. 87); in dottrina, C. Doria, *Corte costituzionale e giustizia tributaria: il lento percorso di avvicinamento del giudice tributario al giudice ordinario. Riflessioni a margine della sentenza costituzionale n. 204 del 2024*, in *Dir. pubbl. eur.*, 2025, 1, p. 182.

¹⁴⁰ Secondo la Corte, “l'asserito perturbamento del giudice, derivante dalla sensazione di dover giudicare in merito a una controversia tributaria non “in un campo neutro” ma, per così dire, “in casa” del MEF, con i possibili condizionamenti connessi ai profili organizzativi, è privo di riscontri oggettivi circa la concreta lesione ad opera delle disposizioni censurate delle garanzie di autonomia e indipendenza della magistratura sancite dalla Costituzione a presidio dell'attività giurisdizionale”.

Il principio che, di fondo, si può ricavare è che le disposizioni normative relative all'organizzazione e gestione amministrativa degli uffici giudiziari non incidono sulle garanzie costituzionali della funzione giurisdizionale se non si dimostra un legame diretto e immediato tra tali disposizioni e la capacità del giudice di operare in modo indipendente e imparziale nel caso concreto.

La pronuncia non esclude, ad ogni modo, che altre questioni di costituzionalità – ovvero le medesime questioni, diversamente prospettate – possano essere sollevate nell'ambito di giudizi relativi a controversie fiscali, ma non sottrae in termini assoluti le disposizioni concernenti l'organizzazione e lo *status* del giudice tributario al controllo di legittimità in assoluto. Tuttavia, visto l'orientamento appena esposto in punto di rilevanza, risulta – contrariamente a quanto afferma la stessa Corte – non agevole ipotizzare giudizi – con un'eccezione, ad esempio, per le controversie relative alla contestazione dei provvedimenti disciplinari o della graduatoria di concorso davanti al giudice amministrativo – in cui le disposizioni sullo *status* del giudice siano applicate direttamente.

In relazione allo *status* del giudice tributario è stata, inoltre, richiesta una valutazione, sotto il profilo interpretativo, ai sensi dell'art. 267 TFUE, circa la compatibilità delle disposizioni del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 e della L. 31 agosto 2022, n. 130, con riferimento agli artt. 2 e 19 TUE, l'art. 47 della Carta dei Diritti Fondamentali e le direttive in materia di condizioni di lavoro e non discriminazione (Dir. 2000/78/CE, 1999/70/CE, 97/81/CE)¹⁴¹. In particolare, la Corte rimettente ha ritenuto di sollevare le suddette questioni in riferimento alla composizione transitoria del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, prevista dall'art. 8, comma 5, della L. 31 agosto 2022, n. 130, nonché con riguardo alla discriminazione, in relazione allo *status* di lavoratore ai sensi della disciplina unionale, tra i “vecchi” giudici – tuttavia in servizio, fino alla cessazione dalle funzioni – e i “nuovi” magistrati tributari.

¹⁴¹ Cfr. Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio, sez. 12, ord. 11 aprile 2023, n. 660. Allo stato non risulta che la Corte di giustizia UE si sia pronunciata sul rinvio sollevato.

CAPITOLO II

Efficienza e qualità della giustizia tributaria e certezza del diritto. Considerazioni nella prospettiva del giusto processo.

Sommario: **1. Considerazioni sugli obiettivi delle recenti riforme. La promozione dell'efficienza e qualità della giustizia, nonché della certezza del diritto;** 1.1. *Considerazioni sulla ricerca di uno standard di efficienza e qualità della giurisdizione attraverso la coerenza delle decisioni giudiziarie;* 1.2. *L'errore nella formulazione del giudizio come riflesso di una giurisdizione inefficiente e l'esigenza di migliorare la qualità dei giudizi;* 1.3. *La disponibilità della conoscenza giuridica come fattore incidente sulla certezza del diritto;* 1.4. *Considerazioni sul valore del precedente giurisprudenziale alla luce delle specificità del diritto tributario;* **2. Il ruolo della “governance giudiziaria” e degli assetti organizzativi;** 2.1. *L'efficienza dei servizi di amministrazione della giurisdizione tributaria e il riparto delle competenze organizzative;* 2.2. *La gestione dei carichi di lavoro e degli obiettivi di rendimento, la vigilanza e la valutazione dei magistrati tributari. Il nodo della tenuta della decisione nei gradi successivi;* 2.3. *I servizi amministrativi per il contenzioso tributario e il riparto di competenze nella gestione dell'ufficio giudiziario. Dubbi sulla costituzione dell'ufficio del processo presso le Corti di giustizia tributaria;* 2.4. *Organizzazione giudiziaria e raccordo tra le corti. L'istituzione della sezione tributaria presso la Corte di cassazione e l'Ufficio del massimario nazionale. Il rischio del conformismo giudiziario;* 2.5. *Considerazioni sull'attuale assetto organizzativo della giustizia tributaria alla luce di alcune esperienze straniere. La cooperazione orizzontale fra tribunali tributari (Finanzgerichte) e le sezioni comuni nel modello tedesco. Le riunioni di coordinamento interpretativo nel modello spagnolo;* 2.6. *Attività di amministrazione della giustizia e digitalizzazione. L'approccio della Corte di Giustizia dell'Unione Europea all'utilizzo dell'intelligenza artificiale nell'organizzazione giudiziaria. L'impiego dell'IA nei servizi relativi alla giustizia nella L. n. 132 del 2025;* **3. Il ruolo della professionalità del giudice;** 3.1. *La formazione continua del magistrato tributario;* 3.2. *La formazione sull'intelligenza artificiale nella L. 132 del 2025;* **4. Il ruolo della trasparenza del sistema giudiziario;** 4.1. *Considerazioni sull'accessibilità del dato giuridico;* 4.2. *Le banche dati giuridiche e le esigenze sistematiche di coordinamento. La banca dati Eur-Lex come modello di accessibilità e integrazione;* 4.3. *La trasparenza del sistema giudiziario attraverso le banche dati giuridiche;* 4.4. *L'impulso della L. 111 del 2023 alla Banca dati della Giurisprudenza Tributaria di merito;* 4.5. *I rischi connessi agli open data giudiziari e il “profilage” dei magistrati. Le esperienze belga e francese;* **5. Il ruolo delle nuove tecnologie nell'attività giudiziaria. Opportunità e rischi dell'intelligenza artificiale;** 5.1. *Considerazioni sull'apporto delle nuove tecnologie nell'attività di esercizio della giurisdizione. Il quadro regolatorio sull'utilizzo dell'intelligenza artificiale da parte del giudice;* 5.2. *Giustizia “predittiva” e giustizia “robotica”, un rilevante distinguo;* 5.3. *I progetti di giustizia c.d. “predittiva” e le esperienze europee e internazionali;* 5.4. *La declinazione della giustizia “predittiva” in materia tributaria. Il progetto di sommarizzazione attraverso strumenti di intelligenza artificiale (Prodigit) e la proposta concernente l'istituzione di una piattaforma telematica di giustizia predittiva in materia tributaria;* 5.5. *Le criticità dei sistemi “predittivi” e le possibili ricadute sull'efficienza della giustizia e l'indipendenza del giudice. La questione della rilevanza dei fatti.*

1. Considerazioni sugli obiettivi delle recenti riforme. La promozione dell'efficienza e qualità della giustizia, nonché della certezza del diritto.

1.1. Considerazioni sulla ricerca di uno standard di efficienza e qualità della giurisdizione attraverso la coerenza delle decisioni giudiziarie.

Nel paragrafo precedente è stato evidenziato come l'obiettivo delle riforme concernenti lo *status* del giudice tributario fosse quello di approdare a una giurisdizione tributaria autonoma e indipendente.

Gli interventi, però, non si sono limitati a questo aspetto. Come accennato in esordio, infatti, l'obiettivo della riforma era elevare lo *standard* della giurisdizione tributaria – in termini di qualità e di efficienza – nella direzione auspicata dal PNRR e dall'agenda europea.

A tali obiettivi concorrono riforme in primo luogo “strutturali”, le quali incidono sull'architettura istituzionale e che impongono immediate e radicali riflessioni circa l'adesione delle nuove regole ai parametri delineati dalla carta costituzionale e, più in generale, ai principi sovranazionali.

Altri interventi tendono ad assumere toni più contenuti, incidendo su aspetti ritenuti secondari, quali quelli organizzativi, e che, quindi, tendono ad avere una minore risonanza. Nondimeno, anche tali riforme meritano indagini e riflessioni più approfondite.

Detti interventi, infatti, se da un lato tendono a promuovere valori positivi (efficienza, qualità della giustizia, certezza del diritto) possono avere un impatto, più o meno incisivo, sull'indipendenza della magistratura tributaria nel suo complesso e sul singolo giudice.

Nelle riforme recenti – specie in relazione agli obiettivi enunciati nel PNRR – si è data, indubbiamente, importanza all'efficienza del processo, intesa, principalmente, nella velocità del risultato, anche alla luce delle ben note criticità in termini di ragionevole durata del processo e, specialmente, nei riguardi del grado di legittimità¹.

La celerità del risultato, tuttavia, deve andare di pari passo con un processo rispettoso delle garanzie costituzionali di cui all'art. 111 Cost. – fra cui l'indipendenza funzionale del

¹ Cfr. Corte di Cassazione, *Annuario statistico 2024 – Settore Civile*, 10 febbraio 2025 (https://www.cortedicassazione.it/resources/cms/documents/CIVILE_ANNUARIO_2024.pdf: ultimo accesso 1° luglio 2025). Per la giurisprudenza tributaria di merito, si veda Ministero dell'Economia e delle Finanze – Dipartimento della Giustizia Tributaria, *Relazione sul monitoraggio dello stato del contenzioso tributario e sull'attività delle Corti di giustizia tributaria - Anno 2024* (<https://www.dgt.mef.gov.it/gt/web/guest/relazione-annuale-sullo-stato-del-contenzioso-tributario>: ultimo accesso 1° luglio 2025).

giudice, il contraddittorio, la parità delle parti nel processo, etc. – e con una decisione, a conclusione del procedimento, il più possibile “giusta”, che dunque aderisca alla realtà dei fatti e alle norme di diritto applicabili alla fattispecie².

In altre parole, non può esserci efficienza in mancanza di effettività della giustizia, ossia di un sistema giudiziario che, nel complesso, possa assicurare la tutela delle posizioni in modo efficace e la certezza del diritto (*cf.* artt. 2 e 19 TUE)³, riverberando nel provvedimento che definisce la controversia la tutela specifica che l’ordinamento riconosce alle persone.

L’effettività della giustizia e, quindi, la certezza del diritto, assumono un particolare significato per l’impatto che ha sulla fiducia dei cittadini nel sistema giudiziario e, dunque, nelle istituzioni nel loro complesso⁴.

Il principio di certezza del diritto risulta, tuttavia, messo in crisi da una pluralità di fattori. Tale condizione, sebbene sia tutt’altro che recente, ha assunto via via maggiore rilievo anche in funzione dell’adeguamento dell’ordinamento nazionale agli *standard* europei.

Quanto ai fattori di crisi di tale principio, sebbene come detto possano essere molteplici, ai fini del presente lavoro, vengono in rilievo principalmente i seguenti.

Il primo riguarda una difficoltà a livello di “produzione” delle disposizioni normative. Il legislatore può infatti promuovere la certezza, in primo luogo, attraverso una produzione normativa chiara e intelligibile. Questo obiettivo è però da tempo entrato in crisi a causa di una molteplicità di fattori, sia ordinamentali, politici e culturali (la stratificazione a più livelli, anche sovranazionali dell’ordinamento giuridico, il ricorso alla decretazione d’urgenza, l’uso del linguaggio utilizzato nella formulazione dei testi normativi spesso ambigui o incoerenti, etc.).

Nella materia tributaria basti in proposito considerare, senza pretesa di esaustività, la difficoltà di ricostruzione della norma fiscale a causa della stratificazione verticale

² S.A. Villata, *Efficienza ed effettività nella riforma della giustizia civile*, in *Garanzie ed efficienza nella giustizia in una prospettiva multidisciplinare*, F. Biondi, R. Sacchi (a cura di), Torino, 2024, p. 128.

³ Tra i corollari del principio di eguaglianza formale dei cittadini dinanzi alla legge (art. 3 Cost.) – elemento costitutivo dello “Stato di diritto” – vi è l’onere di assicurare al cittadino la conoscenza dei propri spazi di libertà e, dunque, poter conoscere preventivamente le conseguenze delle proprie azioni, ossia quali siano le conseguenze giuridiche di un atto o di un fatto ovvero la certezza del diritto. In tema, M. Corsale, *Certezza del diritto. I) Profili teorici*, in *Enciclopedia giuridica*, vol. VI, Roma, 1988, p. 2; G. Gometz, *La certezza giuridica come prevedibilità*, Torino, 2005

⁴ *Cfr.* Commissione UE, *Quadro di valutazione UE della giustizia 2024*, COM/2024/950 final (*permanent link*: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52024DC0950>).

dell'ordinamento, in cui si “mescolano” disposizioni europee, nazionali e locali, regolamenti ministeriali, trattati internazionali, strumenti multilaterali OCSE, etc., a cui si aggiungono le “manipolazioni” delle norme tributarie operate in talune ipotesi di illegittimità costituzionale, l'interpretazione “costituzionalmente orientata”, le interpretazioni non conformi al diritto UE di una norma pronunciate dalla Corte di Giustizia, la mutevolezza dell'ordinamento nazionale, cui si accompagna l'inutilizzabilità dell'interpretazione di una norma su di una versione previgente, la qualità del linguaggio utilizzato, il *deficit* di coordinamento normativo (ad esempio, quando una norma contiene un rinvio ad un'altra norma, che però è abrogata) e dei rinvii “a cascata” (quando da una norma si dipana una catena di rinvii ad altre norme).

Il secondo riguarda una difficoltà a livello di “interpretazione” delle disposizioni normative. Questa funzione, che spetta a più soggetti (quali operatori, professionisti, agenzie fiscali, ecc.), incide sulla certezza del diritto attraverso i soggetti che hanno la potestà di decidere le controversie, attribuendo un valore all'interpretazione delle norme, ossia i giudici. Non è un caso che in dottrina sia stato evidenziato come la certezza del diritto tende a coinvolgere proprio il modo in cui le norme sono interpretate e applicate dall'autorità giudiziaria⁵.

Il giudice, nell'esercizio della propria attività, è infatti chiamato a constatare l'identità (o la differenza) tra la situazione prevista dalla norma e quella posta dalle parti (enti impositori o contribuente) nella causa (c.d. *sillogismo giudiziario*)⁶.

L'attività del giudice però – di regola – non è libera, ma vincolata dalle norme giuridiche, poiché egli deve decidere secondo diritto (art. 113 cod. proc. civ.). Anche l'attività presupposta, ossia quella interpretativa – dunque il procedimento logico volto ad attribuire ad una disposizione il significato normativo – è vincolata da precisi criteri, che il giudice è

⁵ In tema, C. Luzzati, *L'interprete e il legislatore. Saggio sulla certezza del diritto*, Milano, 1999; S. Berteà, *La certezza del diritto nel dibattito teorico-contemporaneo*, in *Materiali per una storia della cultura giuridica*, 2001, 1, p. 131 ss.

⁶ Ragionamento giuridico per cui non occorre solo inquadrare un fatto nel diritto (ossia il sillogismo giuridico, in cui la premessa maggiore è data dalla ricostruzione della fattispecie concreta, la premessa minore dalla ricostruzione della fattispecie normativa e la conclusione il risultato della sussunzione della prima nella seconda), ma di farlo selezionando tra due ricostruzioni divergenti, ancorché, di regola, entrambe non infondatamente sostenibili. In tema, G. Fanelli, *L'impiego dell'intelligenza artificiale nei processi decisori del giudice tra la disciplina europea e quella del processo civile*, in R. Giordano, A. Panzarola, A. Police, S. Preziosi, M. Proto (a cura di), *Il diritto nell'era digitale. Persona, Mercato, Amministrazione, Giustizia*, Milano, 2022, pp. 975 ss.; F. Farri, *La giustizia predittiva in materia tributaria*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 12 ottobre 2022.

tenuto a rispettare (art. 12 prel. cod. civ.)⁷. La violazione di tali criteri, com'è noto, determina un errore di diritto, rilevante ai fini della riforma della sentenza assunta in violazione di essi (art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ.).

Data però la premessa (irrazionalità delle fonti), l'esito del procedimento logico del giudice (sussunzione), mediante l'individuazione del principio di diritto idoneo a definire la controversia, rischia di essere altrettanto irrazionale⁸.

Dal quadro delineato emerge come, in realtà, il sistema si allontani, più che avvicinarsi, alla certezza del diritto. Questa tendenza è però, almeno in parte, contrastata (oltre che dal sistema delle impugnazioni) dal ruolo nomofilattico della Corte di cassazione. Essa, come noto, non ha solo il compito di garantire l'osservanza della legge, annullando la decisione errata in diritto, ma anche quello di assicurare, con uno sguardo al futuro, l'uniforme interpretazione della legge (art. 65 del R.d. 30 gennaio 1941, n. 12), evitando però che tale funzione possa entrare in conflitto con l'indipendenza del giudice⁹.

Anche tale funzione, però, non è esente da difficoltà applicative causate, ad esempio, dalla diminuzione qualitativa delle decisioni e la disomogeneità degli orientamenti all'interno delle corti e persino delle sezioni (tanto da avere assunto un ruolo anche nel dibattito pubblico, specie in materia tributaria, almeno anteriormente alla riforma del giudice professionale), nonché della crescente creatività del giudice (specie di legittimità) chiamato ad applicare la legge (si è parlato, in proposito, di "crisi della fattispecie")¹⁰.

In questo contesto sembra che il Legislatore – forse consapevole di non poter di assicurare un sistema normativo chiaro, coerente e completo, anche per il numero rilevante e crescente delle disposizioni normative che è elaborato in sede sovranazionale e a cui si accompagna

⁷ R. Quadri, *Dell'applicazione della legge in generale. Art. 10-15*, in A. Scaloja, G. Branca (a cura di), *Commentario del Codice civile*, Bologna, 1974, p. 194 ss.

⁸ F. Farri, *Questioni in tema di giustizia predittiva in materia tributaria*, op. cit., p. 857.

⁹ F. Biondi, *Certeza del diritto ed efficienza della giustizia*, in *Garanzie ed efficienza nella giustizia in una prospettiva multidisciplinare*, op. cit., p. 75, evidenzia che "Nella relazione al progetto che diverrà il r.d. n. 12/1941, si legge che le decisioni della Corte di cassazione "non hanno naturalmente valore normativo, poiché, come ogni pronuncia giurisdizionale, non possono che affermare la volontà della legge nel caso concreto", ma che la giurisprudenza della Corte stessa "serve di guida costante alle magistrature inferiori, ed ha quindi un valore esegetico che, se non è quello di interpretazione autentica, molto a questa si avvicina". In tema, E. Lupo, *La funzione nomofilattica della Corte di cassazione e l'indipendenza funzionale del giudice*, in *L'indipendenza della magistratura oggi*, Biondi F., Zanon A. (a cura di), Milano, 2020, pp. 97 ss.; nello stesso volume, Nappi A., *L'interpretazione tra nomofilachia e indipendenza*, pp. 133 ss.

¹⁰ N. Irti, *La crisi della fattispecie*, in *Riv. dir. proc.*, 2014, 1, p. 36 ss.; *Id.*, *Un diritto incalcolabile*, Torino, 2016.

la devoluzione della ricostruzione del significato normativo a giurisdizioni estranee all'ordinamento nazionale – intenda affidare ai giudici il compito di garantire certezza, spingendoli a formulare e poi seguire orientamenti giurisprudenziali uniformi¹¹, via via introducendo disposizioni volte a “rafforzare” la stabilità degli orientamenti (ossia delle decisioni) della giurisprudenza.

Vanno in primo luogo menzionate le riforme introdotte con il D.lgs. 2 febbraio 2006, n. 40 e la L. 18 giugno 2009, n. 69 al codice di rito.

La Corte di cassazione può, infatti, enunciare un principio di diritto, su richiesta del Procuratore generale ovvero d'ufficio se il ricorso è inammissibile (art. 363 cod. proc. civ., come modificato dall'art. 4, comma 1, del D.lgs. 2 febbraio 2006, n. 40)¹². Inoltre, i rapporti tra Sezioni Unite e sezioni semplici sono coordinati per limitare i contrasti interpretativi all'interno della medesima Corte (art. 374, commi 3 e 4, cod. proc. civ., come modificato dall'art. 8, comma 1, del D.lgs. 2 febbraio 2006, n. 40)¹³. Infine, la Corte può dichiarare il ricorso inammissibile quando il giudice di merito ha deciso le questioni di diritto in modo conforme alla giurisprudenza della stessa Corte e l'esame dei motivi non offre elementi per confermarne o mutarne l'orientamento (art. 360-*bis*, n. 1, cod. proc. civ., inserito dall'art. 47, comma 1, della L. 18 giugno 2009, n. 69).

La stabilità interpretativa era stata anche valorizzata in appello. Infatti, l'art. 348-*ter* cod. proc. civ. (abrogato dal D. Lgs. 1° ottobre 2022 n. 149, come modificato dalla L. 29 dicembre 2022 n. 197) prevedeva l'inammissibilità dell'appello “*anche mediante (...) il riferimento a precedenti conformi*”.

In primo grado, con specifico riguardo alla materia tributaria, l'art. 47-*ter* del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (inserito dall'art. 1, comma 1, lett. *t*), del D.lgs. 30 dicembre 2023 n. 220), prevede la definizione del giudizio a seguito della decisione sulla domanda di sospensione dell'atto da parte del giudice con “*sentenza in forma semplificata quando ravvisa la manifesta fondatezza, inammissibilità, improcedibilità o infondatezza del*

¹¹ F. Biondi, *Certeza del diritto ed efficienza della giustizia*, op. cit., p. 78.

¹² F. Biondi, *Certeza del diritto ed efficienza della giustizia*, op. cit., p. 78, in merito all'art. 363 cod. proc. civ., evidenzia che “*La Corte costituzionale, nella sent. n. 119/2015, ha definito tale competenza “massima espressione nomofilattica che la stessa Corte di cassazione è istituzionalmente chiamata a svolgere”, come se, appunto, il compito di quest'ultima fosse anzitutto quello di orientare pro futuro, anziché annullare le decisioni contra legem*”.

¹³ Per la magistratura amministrativa si veda l'art. 99 del D.lgs. 2 luglio 2010, n. 104.

ricorso”, precisando che la motivazione della sentenza semplificata “*può consistere in un sintetico riferimento al punto di fatto o di diritto ritenuto risolutivo ovvero, se del caso, a un precedente conforme*” (cfr. art. 98, comma 3, D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175).

Più di recente – come si avrà modo di esporre diffusamente, *infra* – il legislatore della “*riforma Cartabia*” ha fatto un passo ulteriore, introducendo l’istituto del rinvio pregiudiziale (art. 363-*bis* cod. proc. civ.).

Alla luce delle considerazioni svolte sembra che la certezza del diritto tenda quindi ad indentificarsi nella continuità interpretativa, ossia in un apprezzabile grado di stabilità alle decisioni emanate dagli organi giurisdizionali.

Come evidenziato, sono state numerose le riforme che intendono promuovere la coerenza delle decisioni giudiziarie e rafforzare la funzione nomofilattica della Corte di cassazione. Esse non possono però comportare che il precedente giurisprudenziale diventi vincolante per il giudice di merito, stante il divieto ritraibile dall’art. 101, 2° comma, Cost.

In sintesi, il precedente e, più in generale, la giurisprudenza consolidata – anche se può essere un elemento degno di apprezzamento – non può influire sulla libertà interpretativa del giudice¹⁴.

La giurisprudenza nondimeno procede, tipicamente, per tentativi verso il riconoscimento di uno dei possibili significati delle disposizioni normative e, una volta individuato, si consolida intorno ad esso¹⁵. Il principio interpretativo, tuttavia, “*poiché si è formato sulla base di una valutazione intersoggettiva, che ne ha riconosciuto la coerenza col sistema giuridico e quindi l’universalità, ottiene un’autorità istituzionale che lo introduce nei processi di concretizzazione del diritto come argomento ab auctoritate di grande peso ancorché non vincolante*”¹⁶.

¹⁴ T. Bombois, N. Dupont, *Le droit constitutionnel belge réceptionne-t-il la théorie du «droit vivant»? Juridiction constitutionnelle et interprétation consolidée de la loi*, in *Esperienze di diritto vivente. La giurisprudenza negli ordinamenti di diritto legislativo*, Cavino M. (a cura di), Milano, 2009, pp. 113 ss.

¹⁵ Lombardi Vallauri L., *Saggio sul diritto giurisprudenziale*, Milano, 1975, pp. 371 ss. e 497 ss., osserva che la progressiva formazione di una giurisprudenza consolidata, caratteristica dei sistemi di diritto giurisprudenziale, costituisce nondimeno una costante anche del “momento giurisprudenziale” dei sistemi di diritto legislativo.

¹⁶ L. Mengoni, *Il “diritto vivente” come categoria ermeneutica*, in Id., *Ermeneutica e dogmatica giuridica*, Milano, 1996, p. 151.

Più di recente sotto il profilo istituzionale e sociale sembra assistersi ad un accoglimento generalizzato del valore vincolante del precedente, principalmente in via di fatto, e tale lettura si presta ad evidenti implicazioni sul diritto vivente. La sensazione è che l'ordinamento si stia in questa maniera orientando verso una condivisione dei principi tipici degli ordinamenti di *common law*, attribuendo sempre maggiore valore al “diritto giurisprudenziale”.

Ciò induce a muovere delle riflessioni se tale impulso venga invero anche fornito di una veste giuridica, in relazione alle modifiche e ai nuovi istituti introdotti dalle recenti riforme sulla giustizia tributaria. In particolare, l'interrogativo è se e in che misura siano suscettibili, laddove volte a creare orientamenti uniformi, a realizzare l'effetto – diretto o indiretto – di attribuire valore vincolante ai precedenti giurisprudenziali e incidere sull'indipendenza interpretativa del giudice, limitandone la portata.

Infatti, dietro all'obiettivo, certamente positivo, di voler assicurare l'uniformità degli orientamenti giurisprudenziali e così garantire o, almeno, promuovere la certezza del diritto, vi può essere il rischio di compromettere l'indipendenza del singolo giudice, ove sia indotto, più o meno consapevolmente, ad uniformarsi ad una specifica interpretazione delle disposizioni normative.

A tanto possono concorrere numerosi istituti e fattori, che verranno esaminati nel proseguo del presente capitolo.

Alcuni incidono sul contesto organizzativo in cui il giudice opera. Ad esempio, (i) i poteri di direzione e/o di coordinamento attribuiti ai capi degli uffici giudiziari o alle sezioni, nella misura in cui si concretino in regole vincolanti, prassi o linee guida che impongano al singolo giudice di seguire determinati orientamenti; (ii) i criteri di valutazione ai fini della progressione di carriera; (iii) il ruolo degli uffici e del personale di supporto, ove incidente sulla decisione (ad esempio, nel settore civile, l'ufficio del processo); (iv) la formazione del giudice; (v) l'introduzione di uffici di coordinamento interpretativo, in sede di merito e di legittimità (si fa riferimento, in materia tributaria, all'Ufficio del massimario nazionale e alla sezione tributaria presso la Corte di cassazione).

Va infatti evidenziato che, sotto detto profilo, la relazione tra il giudice di merito e quello di legittimità, nonché tra il primo e i servizi relativi alla giustizia – in particolare con riguardo alla predisposizione modelli organizzativi e/o di strumenti tecnologici di supporto

alle attività giurisdizionali¹⁷ – può incidere, oltre che sulla *performance* del giudice, intesa quale efficienza nell'attività giurisdizionale del singolo e, nel complesso, del sistema giudiziario, anche sulla sua indipendenza nell'interpretazione delle disposizioni normative. Altri sono correlati ad un profilo che acquisisce via via maggiore risonanza, ossia la digitalizzazione della giustizia.

Essa rappresenta, come esposto, uno dei pilastri dell'innovazione portati avanti dal PNRR ed era orientata a promuovere la trasparenza del sistema giudiziario e la certezza del diritto – dunque, in ottica europea, l'effettività della giustizia –, ma che può determinare dei rischi in relazione all'indipendenza del giudice ove, in particolare, connessa all'applicazione dell'intelligenza artificiale (su cui, diffusamente, *infra*). A questo riguardo si richiamano, ad esempio, (i) l'impatto degli *open data* giudiziari e (ii) lo sviluppo di *software* di giustizia predittiva.

Vi è, poi, un ulteriore profilo di rischio, derivante dall'attribuire rilevanza alla stabilità degli orientamenti giurisprudenziali.

Esso non appare direttamente correlato all'indipendenza del giudice, ma risulterebbe forse più insidioso, ossia quello di una giurisprudenza difensiva.

Il rischio evidenziato dalla dottrina è, in altre parole, il conformismo, ossia che i giudici possano essere indotti a uniformarsi agli orientamenti prevalenti, per non compromettere la tenuta dei provvedimenti nelle successive fasi, evitando di cogliere le specificità del caso o di proporre soluzioni interpretative nuove che, con il tempo, potrebbero diventare maggioritarie¹⁸.

Ove tale condotta fosse non solo accettata, ma promossa, si finirebbe per giungere a una revisione del paradigma culturale alla base dell'ordinamento, in cui il precedente – in particolare ove proveniente dall'organo giudiziario di vertice – assumerebbe valore normativo, sostituendo alla volontà del legislatore quella – mascherata da interpretazione – del giudice.

In tal senso sembrano deporre, nei tempi più recenti, le esternazioni provenienti dal Governo, a seguito della prima pronuncia di legittimità intervenuta a seguito della modifica

¹⁷ Quali, ad esempio, motori di ricerca e *data base*, contenenti, ad esempio, raccolte di giurisprudenza e di massime, nonché programmi per il supporto alla redazione degli atti giurisdizionali.

¹⁸ F. Biondi, *Certezza del diritto ed efficienza della giustizia*, *op. cit.*, p. 86.

normativa, concernente l'effetto della sentenza penale di assoluzione nel processo tributario (art. 21-*bis* del D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, introdotto in attuazione dell'art. 20 della L. 9 agosto 2023, n. 111). La Corte di cassazione ha circoscritto l'effetto alle sole sanzioni fiscali, escludendo quindi l'imposta. All'indomani della decisione è stata auspicata, da parte del Governo, l'istituzione di un "tavolo di confronto" al fine di assicurare la certezza del diritto. È però evidente il cortocircuito in cui può sfociare una simile prassi, quella cioè che siano i giudici di legittimità a indicare la strada per il legislatore, creando un'interferenza fra i poteri dello Stato nelle rispettive funzioni¹⁹.

In questo contesto, in cui le norme fiscali venissero costruite "a tavolino" fra Governo e magistratura, in considerazione della disponibilità di quest'ultima ad accogliere specifiche interpretazioni, il vero sconfitta sarebbe il Parlamento il cui ruolo risulterebbe ulteriormente ridimensionato e ciò non sarebbe una strada auspicabile, specie in un comparto delicato come quello tributario nel quale, anche per ragioni storiche e per le tensioni sociali può generare, esso riveste un ruolo fondamentale.

Appare quindi profilarsi l'esigenza di una riflessione più approfondita e meditata sulle modalità attraverso cui bilanciare in modo appropriato l'esigenza di efficienza del processo tributario e di certezza del diritto con la garanzia dell'indipendenza del singolo giudice.

1.2. *L'errore nella formulazione del giudizio come riflesso di una giurisdizione inefficiente e l'esigenza di migliorare la qualità dei giudizi.*

Il giudizio, come la misurazione scientifica, comprende sia l'attività mentale sia il prodotto di tale attività e, malgrado l'obiettivo sia l'accuratezza, non può certamente raggiungere la perfezione. Il giudizio, per tale intendendosi il ragionamento che porta ad esprimere un

¹⁹ Cfr. Corte di cassazione, sez. V, sent. 14 febbraio 2025, n. 3800, con comm. di G. Ingrao, *Sui retroscena processuali della sentenza di Cassazione n. 3800/2025: una reazione ad una assoluzione penale sbrigativa e mal motivata?*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 29 marzo 2025; G. Parente, *Un tavolo di confronto con la Cassazione per la certezza del diritto*, in *Il Sole 24 Ore*, 22 febbraio 2025, dà conto della proposta del viceministro dell'Economia, On. Maurizio Leo, di istituire un tavolo di confronto con i magistrati tributari della Cassazione al fine di evitare che il Governo, il legislatore, faccia degli interventi normativi che poi non sono in linea con il sentimento degli organi giurisdizionali, assicurando così la certezza del diritto; ne riporta la riproposizione in occasione della cerimonia di inaugurazione dell'Anno giudiziario tributario 2025, tenutasi il 12 marzo 2025 presso la Camera dei Deputati, I. Cimmarusti, *Arretrato in Cassazione: conciliazione estesa anche ai vecchi ricorsi*, in *Il Sole 24 Ore*, 13 marzo 2025, in S.F. Cociani, *Gli effetti della sentenza penale di assoluzione nel processo tributario. Tra creazionismo giudiziario, normalizzazione ed effettiva separazione dei poteri*, in *Tax News - Supplemento online alla Rivista Trimestrale di Diritto Tributario*, 29 marzo 2025).

giudizio di valore, può incorrere in diversi ordini di errori, anche concorrenti, quali deviazioni logiche (che riguardano la struttura formale del ragionamento), deviazioni sistematiche (*bias psicologico*) o, ancora, dispersioni casuali (*rumore*)²⁰.

Come tutti i giudizi umani sono esposti all'errore, lo sono anche quelli formulati, in genere, da un giudice e, quindi, anche dal giudice tributario.

Con riguardo all'attività giurisdizionale le deviazioni logiche, si ritiene, determinano un vizio di legittimità della decisione, poiché si sostanziano in errori nell'applicazione delle regole giuridiche²¹.

Il giudice, infatti, non è "libero" nel modo di ragionare – poiché non decide, di regola, secondo equità, bensì secondo diritto – e gli spazi di libertà sono predeterminati (si pensi alla rilevanza nella valutazione dei fatti o nel prudente apprezzamento nella valutazione delle prove).

Le deviazioni logiche, tuttavia, in quanto afferenti il campo della conoscenza "propria" del giudice, ossia la *quaestio iuris*, almeno per quanto concerne l'interpretazione "corretta" delle regole giuridiche, possono essere, verosimilmente, ridotte dall'accesso alle informazioni (su cui *infra*).

Infatti, l'attività interpretativa svolta dal giudice singolo o collegiale – intesa come attribuzione di un significato alla disposizione normativa – può essere coordinata (con il rischio di esserne, però, "condizionata") sia dalla struttura organizzativa e dalle prassi utilizzate dagli organi giudiziari, sia dalla tecnologia che viene utilizzata dal giudice per accedere alla conoscenza giuridica.

Più difficili da individuare e ridurre sono le altre forme di errore di giudizio (deviazioni sistematiche e dispersioni casuali), che incidono sulla qualità dei giudizi.

Il *bias psicologico* può portare ad attribuire un peso sbagliato ai fatti (*bias di sostituzione*), o ad aggirare i fatti o considerarli in maniera distorta (*pregiudizio*) a causa dell'inclinazione a propendere per una determinata conclusione, che porta a raccogliere e interpretare le informazioni in maniera selettiva per favorire un giudizio già acquisito (*bias di conferma*) o che si vorrebbe fosse vero (*bias di desiderabilità*) o, ancora, ad amplificare l'effetto delle impressioni iniziali e ridurre l'impatto delle informazioni contraddittorie (*eccesso di*

²⁰ D. Kahneman, O. Sybony, C.R. Sunstein, *Noise: a Flaw in Human Judgement*, New York, 2021, p. 10.

²¹ Si tratta degli errori di diritto – cui si è accennato nei paragrafi precedenti – rilevabili ai sensi degli artt. 360, comma 1, n. 3, e 360-bis, comma 1, n. 1), cod. proc. civ.

coerenza). Mentre il rumore è legato alla inaffidabilità dello strumento di misurazione ossia, nel caso del giudizio, la mente umana, ed è determinato dalle caratteristiche personali del soggetto (quale, ad esempio, i tratti del carattere, come la severità o l'indulgenza, l'umore, il ricorso alle euristiche, ect.), da cause ambientali (il clima, la temperatura nella stanza di udienza etc.), dalle interazioni sociali (dato dai fenomeni quali le cascate informative, ossia una ridondanza nella conferma della prima opinione espressa all'interno di un gruppo, o le polarizzazioni all'interno dei gruppi), o dalle regole di giudizio (quale, ad esempio, la discrezionalità) e si rileva, specialmente, nell'esame della variabilità dei giudizi in relazione agli stessi casi (ossia quando giudizi su determinati fatti che, per le circostanze che li caratterizzano, avrebbero dovuto essere uguali sono invece diversi).

Tali fonti di errore di giudizio possono influenzare tanto l'individuo, quanto i gruppi – come i collegi giudiziari nei quali, ad esempio, vi può essere la tendenza, anche per la minore quantità di informazioni a disposizione e rispetto dei ruoli, di concordare con l'opinione del presidente e/o del relatore di una causa – e le organizzazioni complesse – come tra corti sottordinate e sovraordinate, in cui vi può essere la tendenza a condividere una determinata impostazione argomentativa o un principio, senza verificarne a fondo l'applicabilità nella controversia oggetto del giudizio.

In questi ultimi casi le deviazioni possono assumere un valore “sistemico”, suscettibile di misurazione statistica (ad esempio, la diffusione di un pregiudizio o la difformità di decisioni di casi analoghi in una determinata area territoriale o in diversi gruppi di soggetti, come le diverse sezioni di una corte territoriale)²².

Lo sviluppo di strategie che riducono gli elementi che possono generare errori nel procedimento di formulazione del giudizio migliora la qualità dei giudizi.

Il miglioramento della qualità dei giudizi attuali è essenziale, si ritiene, per evitare la ridondanza di errori, derivanti dall'effetto “persuasivo” che può connotare una pronuncia precedente in una controversia analoga ancorché erronea, nonché per poter sviluppare delle previsioni affidabili sui giudizi futuri, anche applicando le nuove tecnologie (sul tema, *infra*).

²² In tema si rinvia agli studi illustrati in T. Gilovich, D. Griffin, D. Kahneman, *Heuristic and Biases: The Psychology of intuitive Judgement*, 2002; D. Kahneman, O. Sybony, C.R. Sunstein, *Noise: a Flaw in Human Judgement*, New York, 2021.

1.3. *La disponibilità della conoscenza giuridica come fattore incidente sulla certezza del diritto.*

Il compito attribuito al giudice – come sopra accennato – se è quello di constatare la coincidenza (o la differenza) tra la situazione prevista dalla norma e quella posta dalle parti (enti impositori o contribuente) nella causa (c.d. *sillogismo giudiziario*), tale per cui l'attività di svolge nell'indagine di due questioni, di fatto (*quaestio facti*) e di diritto (*quaestio iuris*)²³.

Mentre la *quaestio facti* – ferma la ricognizione della rilevanza dei fatti ai fini del giudizio e in base ai quali il giudice fonda il proprio convincimento – supera la funzione di semplice procedimento acquisitivo della conoscenza e attiene, piuttosto, all'attività della dimostrazione (in quanto vincolata non da regole logiche, ma giuridiche) e può acquisire un determinato grado di obiettività, attraverso le regole processuali di accertamento (prova) del fatto e la motivazione (che rappresenta l'aspetto dimostrativo della prova), la *quaestio iuris* attiene alla conoscenza del giudice in quanto tale (*iura novit curia*).

La questione di diritto presuppone un'iniziativa e un'attività del giudice medesimo, il quale deve, in primo luogo individuare la norma e, in secondo luogo determinarne il contenuto (interpretazione).

La conoscenza del diritto per il giudice è doverosa, nel senso è tenuto ad acquisirla, e reale (non può omettere una norma che esista, anche se taciuta dalle parti, e non può considerare una norma che non esista, anche se affermata dalle parti)²⁴.

Tale principio affronta, come si è accennato, una fase di crisi negli Stati contemporanei, a causa di una spesso impulsiva e scoordinata attività di proliferazione normativa e della riduzione della qualità delle decisioni giudiziarie.

²³ F. Canelutti, *La prova civile*, Roma, 1915, p. 12, citato da S. Pugliatti, *Conoscenza*, in *Enciclopedia del diritto – Volume IX*, Milano, 1961, p. 90

²⁴ S. Pugliatti, *Conoscenza*, *op. cit.*, pp. 90-92; l'A. precisa che “il principio *iura novit curia*, che ha carattere deontologico, deve essere contenuto entro dati limiti; ed è naturale che i limiti generali siano costituiti: a) da quello che definisce, nella sua estensione massima, l'ordinamento giuridico nel quale l'attività del giudice si deve esplicare (...); b) da quello che attiene all'organizzazione delle fonti di produzione del diritto, e dei mezzi per agevolare la presa di conoscenza (...)”.

La diffusione dell'informazione giuridica (ossia la conoscenza delle fonti) e, parimenti, il coordinamento di tale informazione (attraverso la diffusione dell'interpretazione giuridica uniforme delle norme) è dunque, in tale ottica, apprezzabile.

Tali fattori sarebbero funzionali a promuovere la trasparenza e la conoscibilità dell'ordinamento. Inoltre, potrebbero promuovere una maggiore certezza del diritto, avendo il giudice accesso alle norme e all'interpretazione di tali norme e migliorare la qualità dei giudizi.

È però dall'altro lato opportuno assicurare che tale accesso alla conoscenza sia il più possibile "libero" da influenze e condizionamenti esterni, che potrebbero altrimenti avere l'effetto – diretto o indiretto – di influenzare il giudice nell'interpretazione delle norme e nella decisione della controversia, compromettendone l'indipendenza (con specifico riguardo ai sistemi che utilizzano algoritmi anche con l'impiego dell'intelligenza artificiale, si rinvia *infra*).

Laddove la conoscenza includa altresì l'interpretazione giurisprudenziale del diritto (ad esempio, attraverso l'accesso alle banche dati giurisprudenziali) si possono muovere alcune considerazioni sugli effetti che tale disponibilità possa avere nei confronti del giudice.

Infatti, mentre nei processi ordinari di impugnazione i rapporti tra giudici diversi sono contenuti dalle regole processuali, evitando di regola straripamenti e interferenze, nessuna norma giuridica regola i "rapporti gerarchici" che si possono creare – anche in via di fatto – attraverso altri canali.

In particolare, l'interrogativo che dovrebbe sorgere è se le regole che tendono alla promozione di orientamenti interpretativi omogenei potrebbero in realtà spingere il giudicante nel ritenere che una pronuncia precedente abbia valore "persuasivo", se non anche addirittura "vincolante".

1.4. Considerazioni sul valore del precedente giurisprudenziale alla luce delle specificità del processo tributario.

Alla luce delle considerazioni svolte in precedenza appare opportuno sviluppare alcune considerazioni a proposito della compatibilità di un sistema che promuova la stabilità degli orientamenti giurisprudenziali – e, così, un maggior valore "persuasivo" alle precedenti

decisioni rese in giudizi analoghi – con la natura del processo tributario e con le azioni proponibili nel medesimo.

Nella materia tributaria, attraverso le riforme che si sono succedute, il Legislatore non ha infatti disciplinato in modo puntuale l'ambito delle tutele che il giudice tributario può concedere²⁵.

La natura del processo tributario non è pacifica, ma è dibattuta ed è il corollario (processuale) della contrapposizione nella identificazione, in un tessuto normativo confuso e mutevole, della natura della norma tributaria. In proposito, la dottrina è pervenuta, sostanzialmente, a due visioni alternative.

L'una quella per cui la norma contempla un fatto da cui fa nascere un effetto giuridico (norma materiale) e questo effetto giuridico si riteneva essere in breve l'obbligazione tributaria (teoria dichiarativa). L'altra quella per cui la norma contempla un fatto da cui nasce (norma strumentale) un potere di supremazia con valenza provvedimentoale e così di per sé conformativo della situazione sostanziale, solamente dal cui esercizio sorge, in un secondo momento, un effetto giuridico (teoria costitutiva)²⁶.

In base alla prima accezione (sostanziale) il giudizio e il sistema di tutela, ancorché attivato dall'impugnazione di un atto, verte però sull'accertamento dell'effetto scaturente dal fatto e la rilevanza dell'atto amministrativo di accertamento andava confinata sul piano o di una intimazione ad adempiere del creditore *ex lege* o di una *provocatio ad opponendum* e, comunque, soltanto quale fattore di attualizzazione dell'interesse ad agire in un giudizio di accertamento del credito tributario. Mentre nella seconda accezione l'azione esperita avanti

²⁵ Osserva F. Tesaurò, *Manuale del processo tributario*, *op. cit.*, p. 20, che la giurisdizione tributaria è da definire in base alla natura tributaria della materia controversia (*cfr.* art. 2, comma 1, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546), non in base al catalogo degli atti impugnabili o alla situazione soggettiva dedotta in giudizio. Il Legislatore non ha però preso posizione sul tradizionale dibattito intorno al quale si è formata la scienza giuridica del diritto tributario. Se il tributo sorge per effetto della legge e gli atti che si susseguono nel procedimento di accertamento e riscossione abbiano natura dichiarativa (dubitandosi che gli atti di amministrazione siano provvedimenti, anche perché vincolati nel contenuto) ovvero se dalla legge sorgano solo situazioni doverose e di potere, che generano un'obbligazione all'esito di un atto impositivo.

²⁶ Si richiama in proposito, per un inquadramento generale e senza pretesa di esaustività, A.D. Giannini, *L'accertamento dell'imposta*, in *Riv. it. dir. fin.*, 1942, I, pp. 69 ss., ove evidenzia che l'accertamento attuato dall'Amministrazione finanziaria è concepito come “*l'atto con cui l'interesse pubblico nella determinazione del quantum del dovuto tributario viene inserito – come fase di mero trascorrere dall'illiquido al liquido – in uno schema altrimenti e basilamente privatistico quale quello dell'obbligazione pecuniaria di pagare scaturente [appunto] ex lege*”. In E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, *op. cit.*, pp. 579-580, viene evidenziato che l'obbligazione sorge, invece, in forza degli atti applicativi, risentendo il momento genetico della modalità con cui avviene l'attuazione del dovere di concorso; in sostanziale continuità, F. Tesaurò, *Istituzioni di diritto tributario*, *op. cit.*, p. 101.

al giudice tributario era da intendere quale azione volta a promuovere il sindacato sulla legittimità o meno dell'atto di imposizione e la sua rispondenza, quale esercizio di un potere integralmente vincolato, ai canoni normativi che ne reggono e legittimano l'esercizio²⁷.

Ad avviso di autorevole dottrina, quantunque tutt'altro che condivisa, l'oggetto del processo tributario è il diritto (potestativo) di ottenere dal giudice l'annullamento dell'atto amministrativo illegittimo (o l'accertamento del credito nelle liti di rimborso), che ha come *causa petendi*, sulla base della prospettazione di un vizio dell'atto impugnato (ossia dei motivi, che delimitano l'oggetto del giudizio), la deduzione del diritto all'annullamento e, come *petitum*, la richiesta di annullamento di quell'atto (o il riconoscimento del credito, eseguibile coattivamente)²⁸. Tuttavia, il giudice tributario assume – di fatto, secondo

²⁷ Per una più compiuta ricostruzione, si rinvia a C. Consolo, *Processo e accertamento fra responsabilità contributiva e debito tributario*, in *Riv. dir. proc.*, 2000, n. 4, pp. 1035 ss.; A. Guidara, *Gli "oggetti del processo tributario*, in *Specialità delle giurisdizioni ed effettività delle tutele*, A. Guidara (a cura di), Torino, 2021, pp. 436 ss., in cui peraltro evidenzia che "la Relazione ministeriale allo schema di decreto legislativo concernente "La riforma sul contenzioso tributario" – i.e. la riforma del 1992, n.d.r. – esordisce che «si è evitato di prendere posizione normativa sulla questione, tipicamente dottrinale, della natura del processo tributario, se cioè tale processo debba considerarsi un giudizio di annullamento di atti ovvero un giudizio di rapporti o, ancora, un giudizio misto, talvolta avente ad oggetti rapporti giuridici e talvolta veri e propri provvedimenti» (spec. p. 438). In favore di una visione unitaria del processo tributario, D. Corrado, *L'oggetto del processo tributario fra teorie dichiarative e teorie costitutive: tracciati evolutivi*, in *Dir. prat. trib.*, 2019, I, pp. 1586 ss., in cui afferma che "l'esigenza di unitarietà del processo tributario costituisce un bisogno imprescindibile per assicurare il rispetto del principio di certezza del diritto, inteso come possibilità per il cittadino di rappresentarsi anticipatamente l'esito del giudizio" (spec. p. 1589).

²⁸ Si veda, F. Tesauro, *Manuale del processo tributario*, op. cit., p. 63 ss.; Id., *Lineamenti del processo tributario*, Rimini, 1991, pp. 54-57; secondo, l'A. Il giudice non può rilevare d'ufficio vizi dell'atto impugnato diversi da quelli dedotti dal ricorrente (art. 7-bis, comma 2, L. 27 luglio 2000, n. 212, inserito dall'art. 1, comma 1, lett. g), D.lgs. 30 dicembre 2023, n. 219; in precedenza, *ex multis*, Cass., sent. 8 luglio 2022, n. 21656, Id., sent. 9 maggio 2024, n. 12719). In merito alle liti di rimborso, Id., *Le azioni di rimborso nella nuova disciplina del processo tributario*, in Tesauro F., *Scritti scelti di diritto tributario. Principi e regole*, F. Fichera, M.C. Fregni, N. Sartori (a cura di), Vol. I, Torino, 2022, pp. 283 ss.; M. Basilavecchia, *La cognizione del giudice tributario nel giudizio di rimborso*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2014, n. 10, pp. 781 ss. In dottrina, si vedano, inoltre, senza pretesa di esaustività, D. Corrado, *L'oggetto del giudicato tributario*, Padova, 2024, pp. 44-70 e 161-193; C. Glendi, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, 214 ss.; Id., *L'oggetto del processo tributario» trent'anni dopo*, in *Discussioni sull'oggetto del processo tributario*, M. Basilavecchia, A. Comelli (a cura di), Padova, 2020, pp. 319 ss.; Id., *La "speciale" specialità della giurisdizione tributaria*, in *Specialità delle giurisdizioni ed effettività delle tutele*, op. cit., pp. 413 ss., ove afferma che nelle azioni di annullamento il contribuente "è tutelato ex lege, ma non in termini di diritto soggettivo (di proprietà), bensì con il riconoscimento di un interesse legittimo a che il potere impositivo, anzi, meglio, la funzione impositiva, siccome vincolata, venga esercitata conformemente al paradigma normativo. (...) Mentre ciò che si vorrebbe definire come un "accertamento" giudiziale, altro non è che cognizione necessariamente finalizzata alla verifica della legittimità o meno ai fini del giudizio sulla fondatezza della domanda e, quindi, dell'annullamento o non annullamento degli atti impugnati nell'esercizio dell'azione di annullamento con la quale l'interesse legittimo al corretto esercizio conclusivamente si concreta" e che la causa petendi "andrebbe, se mai, collocata, non certo nella domanda, ma nell'atto impugnato, venendo però, in tal modo, a identificarsi con l'oggetto (immediato) del postulato annullamento, laddove i motivi, che, in ogni caso, non possono essere confusi con la causa petendi, riguardano, infatti, solo ed esclusivamente, le ragioni di fondatezza della domanda ed attengono quindi alla

l'impostazione diffusa nella giurisprudenza di legittimità, che riecheggia altra dottrina²⁹ – il ruolo di “supplente” dell'ufficio fiscale, sostituendosi a quest'ultimo nell'esercizio della

cognitio, non già, propriamente, all'oggetto del processo”, mentre, con riguardo alle azioni di rimborso, nel processo tributario “*non c'è azione di condanna*”, poiché il contribuente “*non può adire il giudice tributario e chiedergli di condannare direttamente di condannare l'ente impositore e rimborsare l'imposta indebitamente pagata*”, ma deve “*prima rivolgersi all'amministrazione e chiedere il rimborso, impugnando quindi il diniego espresso o tacito (preregolato) di rimborso, con un'azione, che resta fundamentalmente e necessariamente di annullamento*” (spec. pp. 428-429, 432-433).

²⁹ P. Russo, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969, pp. 56 ss. e 90 ss.; Id., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario, op. cit.*, p. 123, evidenzia come “*il processo tributario ha sempre, necessariamente, di mira l'accertamento negativo della pretesa dell'ente impositore così come essa risulta delineata nell'atto impugnato, ovvero, nel caso delle liti di rimborso, l'accertamento del credito del ricorrente e la condanna dell'ente impositore alla restituzione delle somme che si assumono indebitamente versate*”, nonché, P. Russo, F. Coli, G. Mercuri, *Diritto Processuale tributario*, Milano, 2022, p. 64, ove si osserva che “*il giudice, nel pronunciarsi sui ricorsi proposti avverso gli atti dell'ente impositore, non si limita a dichiarare legittimi o ad annullare questi ultimi; ma emette pronunce soddisfattorie o di merito, attributive del torto o della ragione in funzione della verifica operata circa il modo di essere del rapporto obbligatorio in contestazione. Se, allora, si ha presente che, in siffatte ipotesi, il giudizio deve essere introdotto nella forma dell'impugnazione di un atto dell'ente impositore, è dato affermare che esso si attegga, da un lato ed avuto riguardo al contenuto della tutela, quale giudizio di accertamento negativo della pretesa avanzata con l'atto investito dal ricorso e della corretta obbligazione; e, dall'altro e sotto il profilo formale, quale giudizio di impugnazione*” e, altresì, p. 128-129, in cui “*nelle azioni di accertamento negativo (...) la richiesta del ricorrente volge nel senso di ottenere una declaratoria di illegittimità e/o infondatezza dell'atto dell'ente impositore (petitum immediato). Qui, il bene della vita cui si aspira per il tramite del mezzo processuale attiene all'intangibilità della propria sfera patrimoniale (...) e, quindi, esso consiste (di riflesso) nella pretesa recata dall'atto impositivo impugnato e di cui il ricorrente chiede l'accertamento negativo (petitum mediato)*”, mentre nelle liti di rimborso “*la domanda è diretta all'accertamento del diritto di credito del ricorrente e alla condanna dell'ente impositore alla restituzione delle somme che si assumono indebitamente versate. Sicché, il contribuente fa valere il proprio diritto dinanzi alle Commissioni tributarie (petitum mediato), chiedendo la condanna dell'ente impositore alle restituzioni delle somme indebitamente percepite (petitum immediato)*”. Si veda, inoltre, M. Basilavecchia, *La sentenza tributaria terzo atto di accertamento?*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2014, n. 1, pp. 47 ss. (spec., p. 51 osserva come la formula trovi il favore della giurisprudenza poiché “*contribuisce a rassicurare il giudice tributario e soprattutto la Suprema Corte, continuando ad apparire senza ragione come l'arma più idonea a combattere e a superare l'horror vacui generato dall'idea che un accertamento solo parzialmente fondato debba essere per forza integralmente annullato, se si adotta lo schema del giudizio impugnatorio puro; quando, in assenza di discrezionalità amministrativa, ben può essere concepito un annullamento parziale senza che il provvedimento giurisdizionale più tipico, quale può essere la sentenza, debba regredire a provvedimento amministrativo*”); A. Vignoli, *L'istituzione del giudice professionale basterà a garantire una giustizia tributaria indipendente?*, in *Giustizia e potere(i). Riflessioni sull'indipendenza del giudice, op. cit.*, p. 20 e bibliografia ivi cit. F. Terrusi, *Assetto del processo tributario, funzione della sentenza e actio iudicati*, in *Dir. proc. trib.*, 2015, n. 1, pp. 59 ss., respinta la ricostruzione del processo tributario come giudizio di impugnazione annullamento e riaffermata la tesi dell'impugnazione-merito, sostiene la funzione sostitutiva della sentenza di merito e sul suo principale corollario, ossia l'effetto del giudicato (anche solo parzialmente sfavorevole al ricorrente), che non sarebbe assimilabile a quello della mera acquiescenza amministrativa, ma postula che il titolo in base al quale l'amministrazione finanziaria può agire in via esecutiva, non sia più l'atto amministrativo, bensì la sentenza assunta dal giudice tributario a base della giusta imposizione (o della sanzione irrogabile). Di diverso avviso, Porcaro G., *Il ruolo del giudice tributario nella dinamica della tutela giurisdizionale. Stato degli atti e prospettive*, in *Dir. proc. trib.*, 2016, n. 2, pp. 207 ss. In termini di impugnazione e del sindacato di un provvedimento amministrativo vincolati, C. Consolo, *Dal contenzioso al processo tributario. Studi e casi*, Milano, 1992, pp. 239-240; sostiene una cognizione estesa al merito, pur con alcune limitazioni, F. Pistolesi, *Il processo tributario, op. cit.*, pp. 51-52.

funzione impositiva, la quale diventa, dunque, “conseguenza” della funzione giurisdizionale (c.d. impugnazione-merito)³⁰.

L'accoglimento dell'una o dell'altra tesi non è privo di conseguenze. Infatti, nel primo caso il giudice avrebbe il compito di vagliare le prove presentate dall'Amministrazione finanziaria nell'accertamento (o dal contribuente nella domanda di rimborso) e i poteri istruttori sono del tutto eventuali e contenuti nei limiti dell'oggetto individuato nel ricorso. Nel secondo caso, invece, la decisione a cui il giudice sarebbe chiamato dovrebbe contenere elementi valoriali di quantificazione della pretesa, che richiederebbero una valutazione “caso per caso”, lasciando dunque più spazio all'attività istruttoria officiosa.

Quest'ultima impostazione appare avvicinare il processo tributario a quello amministrativo, nel quale però la concentrazione in un unico soggetto – ossia il giudice – della funzione giurisdizionale e sostanziale (in cui il giudice si sostituisce all'amministrazione) è prevista dalla legge, ancorché in via eccezionale³¹.

La struttura del processo tributario, quantomeno dalla riforma del 1992, non sembra tuttavia estendere il potere del giudice tributario anche in tale frangente, posto che la medesima sarebbe improntata al principio dispositivo, ancorché “temperato”³².

³⁰ Ne consegue che l'esito di una controversia tributaria non può essere solo di annullamento o conferma dell'atto impugnato, ben potendo essere anche la rideterminazione quantitativa della pretesa e delle sanzioni (cfr. *ex multis*, Cass. 5 ottobre 2020, n. 21290). Nel riaffermare tale impostazione, Cass., sez. V., ord. 22 febbraio 2025, n. 4702, ha però affermato “il principio a carattere generale secondo cui il giudice tributario, nell'emettere una decisione di merito sul rapporto tributario, è sempre tenuto a porsi all'interno del perimetro tracciato dall'atto di accertamento dell'Amministrazione”; in particolare, la connotazione del giudizio tributario “come “impugnazione” comporta in ogni caso il vincolo del giudice ai motivi di censura dell'atto impugnato fatti valere dalla parte”, precisando che il riferimento “al “merito”, che connota tale tipo di impugnazione, non può essere inteso, dunque, nel senso di una sostituzione piena del Giudice tributario all'Amministrazione, con potere di diretta riforma degli atti impugnati, come accade nel processo amministrativo di merito, ma solo come necessaria indagine sul rapporto tributario - evitando, in tal modo, una decisione meramente rescindente - limitata, però, al riscontro della consistenza della pretesa erariale, nei limiti delle censure mosse dalla parte all'atto impugnato e della pretesa esposta dall'Ufficio nell'atto impositivo impugnato” (cfr. punti 1.9, 1.10, 1.12 della motivazione). In tema, F. Tesauro, *Il processo tributario tra modello impugnatorio e modello dichiarativo*, in *Scritti scelti di diritto tributario. Il processo, op. cit.*, Vol. II, Torino, 2022, pp. 119 ss.; Id., *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, pp. 68 ss.

³¹ Art. 7, comma 6, D.lgs. 2 luglio 2010, n. 104.

³² Per una ricostruzione, F.V. Albertini, *Poteri istruttori e decisione sul fatto incerto nel processo tributario riformato*, in *Filtri e accertamento del fatto nel processo tributario*, G. Ragucci (a cura di), Torino, 2025, pp. 3 ss. (spec. p. 9 e bibliografia ivi cit.). Il principio dispositivo è temperato “dal potere acquisitivo del giudice, attraverso il quale è possibile superare l'incertezza del fatto, se persistente pur nell'avvenuto assolvimento dell'onere della prova gravante sulle parti”, così, M. Basilavecchia, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, III ed., Torino, 2018, p. 143 ss.

La struttura del processo tributario, inoltre, appare svilupparsi secondo uno schema lineare, caratterizzato da un'istruttoria "compressa" e quasi assente, che si fonda sulla premessa per cui il giudice tributario non deve direttamente procedere all'accertamento dei fatti costitutivi della pretesa tributaria, ma ha un ruolo di verifica della legittimità (i.e. fondatezza) di quest'ultima, intesa sia quale conformità alla legge, sia quale adeguatezza rispetto alle circostanze e ai presupposti di fatto, ossia sotto il profilo fattuale o "di merito"³³. In dottrina è stato evidenziato che l'onere della prova nel giudizio tributario non determinerebbe – da un lato – l'estensione di poteri istruttori in capo al giudice, tipici del processo inquisitorio, né – dall'altro lato – il riconoscimento di un potere sostitutivo in capo al medesimo, ove la pretesa risulti parzialmente fondata³⁴. Se il giudice dovesse, infatti, sostituirsi all'amministrazione nella determinazione dell'imposta, non dovrebbe avere alcuna limitazione all'accesso ai fatti rilevanti per valutare la fondatezza della pretesa, altrimenti – in caso contrario – verrebbe indotto per avallare l'istruttoria e le conclusioni dell'amministrazione fiscale³⁵. Tale ricostruzione non risulterebbe contraddetta dalla recente introduzione – da parte della L. 31 agosto 2022, n. 130 – del comma 5-bis all'art. 7 del D.lgs. 546/1992, in materia di onere della prova³⁶.

³³ Il processo è espressamente qualificato come dispositivo e si applica la regola dell'onere della prova (art. 2697 c.c. e, per effetto della L. 31 agosto 2022, n. 130, art. 7, comma 5-bis, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546) e la soccombenza ricade sul soggetto che non ha assolto l'onere a proprio carico. Il ricorso, di regola, contesta un'istruttoria già fatta, che il giudice non deve rifare, sostituendo la propria istruttoria a quella degli uffici, ma di verificare se quest'ultima è adeguata, se non nel caso in cui, avendo le parti fornito un principio di prova, non abbiano assolto pienamente tale onere, dunque entro limiti in teoria ristretti. Si veda, M. Basilavecchia, *No man's land. La giustizia tributaria verso la costituzione*, Milano, 2023, pp. 45 ss. L'art. 1, comma 2, del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 prevede peraltro che "*I giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile.*".

³⁴ F. Tesauro, *L'onere della prova nel processo tributario*, op. cit., pp. 272 ss.; Id., *La prova nel processo tributario*, in *Scritti scelti di diritto tributario. Il processo*, op. cit., pp. 285 ss.

³⁵ In tema, A. Vignoli, *L'istituzione del giudice professionale basterà a garantire una giustizia tributaria indipendente?*, op. cit., p. 25; S. Muleo, *Riflessioni sull'onere della prova nel processo tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2021, pp. 603 ss.

³⁶ Osserva G. Moschetti, *Il comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992: un quadro istruttorio per ora solo abbozzato, tra riaffermato principio dispositivo e diritto pretorio acquisitivo*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 28 gennaio 2023, che "*in coerenza con i poteri che la legge attribuisce all'Amministrazione finanziaria, e con la prova che questa deve avere (grazie ad essi) acquisito, che la legge tributaria impone alla stessa l'onere di provare in giudizio, a pena di annullamento, la fondatezza dell'atto impositivo.*".

L'intento del Legislatore sarebbe proprio quello opposto di dare maggior spazio alle parti nel chiarimento dei fatti rilevanti per la decisione, ammettendo la prova testimoniale (ancorché solo per iscritto, come nell'attuale processo amministrativo)³⁷.

Andrebbe poi anche considerato che la riforma, oltre a statuire che il convincimento del giudice si debba formare “*su elementi di prova che emergono nel processo*” (art. 7, comma 5-bis, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546) così, implicitamente, segnalando che la prova deve avvenire in contraddittorio e di fronte al giudice, richiamando il principio di legalità nella ricostruzione della fattispecie impositiva, riafferma – come previsto dal previgente art. 27, comma 2, R.d. 7 agosto 1936, n. 1639, con riferimento invero al giudizio delle Commissioni, che esso “*sarà indirizzato esclusivamente all'applicazione della legge*” – la necessità che il giudice si attenga alla cornice normativa della fattispecie sostanziale (“*in coerenza con la normativa tributaria sostanziale*”), limitandone la creatività³⁸.

Alla luce delle considerazioni svolte, è lecito dubitare del riconoscimento di un valore “persuasivo” (né, tantomeno, “vincolante”) ai precedenti giurisprudenziali nella materia tributaria, alla luce della natura del processo e, in particolare, della potestà (limitata) riconosciuta al giudice in relazione all'accertamento dei fatti.

2. Il ruolo della “*governance giudiziaria*” e degli assetti organizzativi.

2.1. L'efficienza dei servizi di amministrazione della giurisdizione tributaria e il riparto delle competenze organizzative.

Negli anni più recenti è aumentata la consapevolezza del valore dell'efficienza del servizio giustizia, quale parte integrante della tutela dei diritti dei cittadini.

Il modello organizzativo e di amministrazione dell'apparato giudiziario che viene realizzato incide – in modo rilevante – sull'esercizio dell'attività giurisdizionale³⁹.

³⁷ Sull'importanza del chiarimento dei fatti, G. Moschetti, *Il principio di immediatezza, quale regola razionale al fine del chiarimento dei fatti*, in *La legge generale tedesca del processo tributario, Finanzgerichtsordnung [FGO]*, G. Ragucci (a cura di), Milano, 2022, p. 93 ss.

³⁸ In tema, A. Giovannini, *Sulla presunzione di onestà del contribuente e sulle prove*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2023, fasc. 2, pp. 327 ss. (spec. p. 342); F.V. Albertini, *Poteri istruttori e decisione sul fatto incerto nel processo tributario riformato*, *op. cit.*, p. 35 e bibliografia ivi cit.

³⁹ Per un inquadramento generale della rilevanza dell'organizzazione nel processo, anche in una prospettiva storia e multidisciplinare, A. Uricchio, *L'amministrazione nella giustizia tributaria*, Padova, 2000.

Si può quindi affermare che l'organizzazione dell'apparato giudiziario – inteso come struttura composta da organi e uffici a vari livelli – incide alla qualità e all'efficienza del sistema giudiziario.

Il livello di analisi che si propone è duplice e può essere condotto sia in una prospettiva “esterna” (fra organismi riconducibili ai diversi poteri dello Stato e i rapporti che intercorrono fra di essi nel riparto di funzioni quali, ad esempio, i rapporti fra potere politico e organo di autogoverno), sia “interna”, in relazione ai rapporti fra le diverse strutture burocratiche all'interno degli uffici giudiziari (quali, ad esempio, i rapporti fra dirigenti degli uffici giudiziari e giudici assegnati all'ufficio, nonché fra i primi e i dirigenti amministrativi).

I suddetti rapporti possono infatti sia incidere – nell'ottica auspicata dal PNRR nel quadro di valutazione europea – sull'efficienza della giustizia, sia sulla qualità delle decisioni giudiziarie e sulla certezza del diritto, ma anche sull'indipendenza del giudice nella misura in cui siano suscettibili di incidere sulla gestione dell'attività giurisdizionale⁴⁰.

In particolare, in relazione all'impatto dell'organizzazione giudiziaria sui principi del giusto processo, è stato evidenziato in dottrina come le regole organizzative interne agli uffici giudiziari possano incidere sull'imparzialità del giudice (intesa come equidistanza dalle parti), nonché sotto il profilo del giudice naturale⁴¹.

L'organizzazione della funzione giurisdizionale è ripartita fra attori istituzionali e non è attribuita ai singoli giudici⁴².

Nell'ambito della giurisdizione ordinaria le suddette competenze sono distribuite fra il Ministero della giustizia e il Consiglio Superiore della Magistratura (CSM).

⁴⁰ In tema si segnalano L. Ciafardini, *Organizzazione degli uffici giudicanti e indipendenza funzionale del giudice*, in *L'indipendenza della magistratura oggi*, op. cit., pp. 207 ss.; M. Nigro, *Studi sulla funzione organizzatrice della Pubblica Amministrazione*, Milano, 1966, p. 119; S. La Rosa, *Processo tributario e organizzazione degli uffici finanziari*, in *Il contenzioso tributario: problemi e prospettive di riforma*, M. Leccisotti (a cura di), Padova, 1992, p. 139.

⁴¹ Rispettivamente, A. Marcheselli, *Autonomia del giudice e ruolo del MEF*, op. cit., p. 39; R. Rudoni, *Giudice naturale e criteri di assegnazione degli affari giudiziari: profili di diritto costituzionale nazionale ed europeo*, op. cit., pp. 79 ss.

⁴² Ai singoli giudici spetta l'esercizio della funzione giurisdizionale, che la esercitano in modo indipendente e autonomo da ogni altro potere (art. 104 Cost.) e, altresì, individualmente, poiché i magistrati si distinguono solo per funzioni (art. 107 Cost.). Le stesse prerogative si estendono, come esposto in precedenza, ai giudici speciali (art. 108 Cost.).

A quest'ultimo, in base al riparto di funzioni delineato nella Costituzione, spettano le attribuzioni incidenti sullo status del giudice, ossia *“le assunzioni, le assegnazioni ed i trasferimenti, le promozioni e i provvedimenti disciplinari nei riguardi dei magistrati”* (art. 105 Cost.)⁴³.

Fuori dalle competenze sopra delineate, *“l'organizzazione e il funzionamento dei servizi relativi alla giustizia”* sono attribuite al Ministero della giustizia (art. 110 Cost.)⁴⁴.

La lettura offerta dalla dottrina ha teso a inquadrare le due disposizioni nel sistema costituzionale e a tracciare una divisione di funzioni, tra quella che è stata denominata *“amministrazione della giurisdizione”* e le funzioni ministeriali, non puramente strumentali ed esecutive, ma destinate ad assicurare, ai sensi dell'art. 97, 2° comma, Cost., il *“buon andamento”*, ossia l'efficienza degli uffici giudiziari.

Questi ultimi sono destinatari del suddetto principio al pari di quelli amministrativi, come ha ripetutamente affermato la Corte costituzionale⁴⁵.

Può tuttavia accadere che, in base alla distribuzione delle funzioni stabilita nella cornice costituzionale, si creino delle frizioni – finanche e veri e propri cortocircuiti – tra potere politico (governativo) e giudiziario, in relazione alla garanzia – costituzionalmente prevista – di indipendenza del giudice.

⁴³ Salva la facoltà per il Ministro della giustizia di promuovere l'azione disciplinare (art. 107, 2° comma, Cost.).

⁴⁴ Con riguardo alla magistratura ordinaria, le attribuzioni dell'organo di autogoverno e del Ministero della giustizia, in relazione all'organizzazione dell'attività giudiziaria, sono delineate con un maggior livello di dettaglio, lasciando al secondo i compiti residuali che la legge non attribuisce al primo. Cfr. art. 110 Cost., L. 24 marzo 1958, n. 195 e D.P.R. 16 settembre 1958, n. 916; si veda, inoltre, il R.d. 30 gennaio 1941, n. 12 in relazione alle attribuzioni dei dirigenti degli uffici giudiziari. In tema, G. Verde, *L'amministrazione della giustizia fra Ministero e Consiglio Superiore*, Padova, 1990; D. Cavallini, *Il CSM tra ordinamento e organizzazione della giustizia*, Bologna, 2024.

⁴⁵ Cfr. Corte cost., sent. 10 maggio 1982, n. 86 (in particolare, par. 5: *“A prima vista potrebbe sembrare che il richiamo al primo comma dell'art. 97, di cui l'ordinanza in esame si serve per denunciare il pregiudizio che la legge impugnata avrebbe recato il “buon andamento dell'amministrazione della giustizia”, non sia conferente rispetto allo specifico problema da risolvere ed all'intera materia dell'ordinamento giudiziario: l'art. 97 è infatti inserito in una sezione della Carta costituzionale che s'intitola alla pubblica amministrazione, “buon andamento” ed “imparzialità” della quale si prestano ad assumere significati del tutto peculiari; (...) un'obiezione del genere non risulta decisiva, sia perché la sezione II del titolo III delle disposizioni costituzionali sull'ordinamento della Repubblica non ignora lo stato giuridico dei giudici, come è dimostrato dal riferimento ai “magistrati” di cui al capoverso dell'art. 98; sia, soprattutto, perché sarebbe paradossale voler esentare l'organizzazione degli uffici giudiziari da ogni esigenza di buon andamento. Al di là delle espressioni adoperate nel primo comma dell'art. 97 Cost. e nel titolo della sezione che lo ricomprende, anche per gli uffici giudiziari spetta alla Corte di accertare se le leggi organizzative non contengano disposizioni a tal punto irrazionali, da eccedere l'ambito del “potere discrezionale” riservato al Parlamento.”*) e 10 gennaio 1989, n. 18.

Nei casi estremi, con riguardo alle funzioni attribuite all'uno o all'altro dei poteri dello Stato, è stata sostenuta la prevalenza del principio di indipendenza su quello di efficienza⁴⁶. Infatti, se fosse consentita, con argomentazioni basate sull'efficienza, l'interferenza paralizzante del potere governativo nelle funzioni attribuite alla magistratura e, in particolare all'organo di garanzia, prevarrebbe di fatto il potere ministeriale di organizzazione⁴⁷.

Il rapporto tra indipendenza ed efficienza non afferisce, tuttavia, al singolo organismo né dipende da formule astratte e fise ma, piuttosto, necessita di un equilibrio informato al principio – elaborato dalla Corte costituzionale – di “leale collaborazione”⁴⁸, riducendo le possibilità di generare un conflitto di attribuzione.

Nell'ambito della magistratura tributaria la divisione delle attribuzioni fra organi istituzionali non è individuata nella Costituzione, ma dalle “*norme (...) su ogni magistratura (...) stabilite con legge*” (art. 108, 1° comma, Cost.).

L'organizzazione degli uffici giudiziari tributari deve assicurare, al pari delle altre magistrature, il “buon andamento” dei servizi relativi alla giustizia (art. 97, 2° comma, Cost.), nonché perseguire l'obiettivo europeo dell'efficienza della giustizia. Ad ogni modo, anche per tale giurisdizione, si ritiene valga il principio di prevalenza dell'indipendenza del giudice sull'efficienza dell'apparato giurisdizionale.

Le disposizioni di legge vigenti, ossia il D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 – trasfuso nel D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175 – distribuiscono le funzioni di organizzazione degli organi di giustizia tributaria tra diversi soggetti, alcuni inquadrabili nel potere giudiziario, quali il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria e i magistrati con funzioni direttive (quali il presidente della corte di giustizia tributaria) e altri inquadrabili nel potere esecutivo, ossia il Ministero dell'Economia e delle Finanze e le sue articolazioni (ad esempio, il Dipartimento della giustizia tributaria).

⁴⁶ Cfr. Corte cost., sent. 27 luglio 1992, n. 379, in GU 29 luglio 1992, n. 32.

⁴⁷ G. Silvestri, *Consiglio superiore della magistratura e sistema costituzionale*, in *Questione giustizia*, 2017, fasc. 4, p. 20; l'A. osserva che, paradossalmente, ciò si ritorcerebbe contro lo stesso principio di efficienza, rendendo, se non impossibile, quanto mai difficile superare le situazioni di stallo.

⁴⁸ Cfr. Corte cost., sent. 27 luglio 1992, cit.; Id., sent. 8 settembre 1995, n. 419, in GU 13 settembre 1995, n. 38; Id., sent. 15 settembre 1995, n. 435, in GU 20 settembre 1995, n. 39; Id., sent. 30 dicembre 2003, n. 380, in GU 7 gennaio 2004, n. 1.

In dottrina è stato sostenuto che l'art. 110 Cost., nella parte in cui demanda al Ministero della giustizia le competenze relative ai servizi relativi alla giustizia, non sarebbe riferibile alla sola giurisdizione ordinaria, ma a tutte le giurisdizioni, inclusa quella tributaria, poiché gli organi di autogoverno delle altre giurisdizioni sono successivi alla carta costituzionale e il coordinamento unitario dell'organizzazione della giustizia – in capo al Ministro della giustizia – sarebbe compatibile con la pluralità delle giurisdizioni e non richiederebbe, al contrario, una giurisdizione unitaria (tesi esclusa, com'è noto, dalla Corte costituzionale)⁴⁹. La tesi, anche se suggestiva, non è stata accolta nell'ordinamento previgente né dalle ultime riforme e, a ben guardare, nemmeno sembra perseguibile in futuro, anche per ragioni di natura squisitamente pratica, quale la necessità di investire in riforme e investimenti per tracciare un percorso “inverso” rispetto a come si è evoluta la giurisdizione tributaria sin dalle origini.

La particolarità in cui versa la giurisdizione tributaria imporrebbe, però, una maggiore cautela nella definizione delle attribuzioni demandate al Ministero dell'Economia e delle Finanze, in quanto – come più volte evidenziato – si tratta di un soggetto “interessato” al giudizio fiscale, per le ovvie ripercussioni in termini di gettito erariale.

L'obiettivo da perseguire dovrebbe essere una efficace promozione della “cooperazione” tra organismi istituzionali – già sollecitata dalla Corte costituzionale – per delineare un'organizzazione della giustizia rispettosa dei suddetti principi.

Non va infatti dimenticato che la funzione giurisdizionale e quella amministrativa, ossia di “amministrazione della giurisdizione”, sono complementari, anche se svolte da soggetti distinti, in quanto concorrono alla stessa finalità istituzionale⁵⁰.

Lo studio dell'organizzazione della giustizia tributaria non è stato però oggetto, almeno negli anni più recenti, di specifici approfondimenti da parte della dottrina⁵¹.

⁴⁹ A. Uricchio, *L'amministrazione nella giustizia tributaria*, op. cit., pp. 235-236.

⁵⁰ L'apparato organizzativo e amministrativo incide, essendo strumentale all'esercizio della giurisdizione, anche sui profili dell'autonomia e dell'indipendenza del giudice. In tema, G. Silvestri, *Giustizia e giudici nel sistema costituzionale*, Torino, 1997, p. 78; G. Berti, *La pubblica organizzazione come organizzazione*, Padova, 1968, p. 22. Sui concetti di organo e ufficio, G. Marongiu, *Il riordinamento dell'amministrazione pubblica*, Milano, 1974, p. 74 ss.; A. Giovannini, *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, Padova, 1996, p. 144; sul concetto di coordinamento degli uffici, G. Marongiu, *Gerarchia*, in Enc. dir., vol. XVIII, Milano, 1969, p. 616 ss.

⁵¹ Si segnala lo studio di A. Uricchio, *L'amministrazione della giustizia tributaria*, op. cit., e bibliografia ivi cit., alla quale si rinvia per approfondimento.

La struttura dell'amministrazione della giustizia tributaria vede la concorrenza di soggetti distribuiti su vari livelli, tra loro non formalmente legati da un vincolo gerarchico, ma definisce un modello di organizzazione che, anche a seguito delle riforme più recenti, ha al suo vertice il Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Va osservato che, in aderenza alla giurisprudenza della Corte EDU (*cfr.* sopra), una disposizione che introducesse un vincolo gerarchico in capo al giudice singolo nei confronti di altri organi sarebbe illegittimo.

Nel dettaglio, in base all'attuale configurazione, al Ministero dell'Economia e delle Finanze – nell'articolazione del Dipartimento della giustizia tributaria – è demandata l'organizzazione dell'apparato amministrativo della giurisdizione tributaria. In particolare, in base all'art. 24, comma 1, lettera *d-bis*), del D.lgs. 30 luglio 1999, n. 300, come modificato dall'art. 20 del D.l. 22 aprile 2023, n. 44, convertito, con mod., dalla L. 21 giugno 2023, n. 74, il Dipartimento gestisce:

- le attività di programmazione e la gestione amministrativa dell'attività giudiziaria tributaria,
- la gestione e lo sviluppo del sistema informativo della giustizia tributaria e del processo tributario telematico,
- la gestione delle procedure di acquisizione di beni e servizi connessi al funzionamento delle corti di giustizia tributaria.

Inoltre, il Ministero è competente nell'organizzazione territoriale⁵² e organica delle corti di giustizia tributaria – inizialmente stabilite con legge (*cfr.* Tabelle A e B allegate al D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175 e, comunque, nei limiti dell'organico previsto dall'art. 2, comma 4, D.lgs. cit. –, che può adeguare “*in relazione al flusso medio dei processi*”, di concerto con il Ministero della giustizia, che saranno, verosimilmente, monitorati nella relazione

⁵² La L. 9 agosto 2023, n. 111, all'art. 19, comma 1, ha delegato il Governo a “*ridefinire l'assetto territoriale delle corti di giustizia tributaria di primo grado e delle sezioni staccate delle corti di giustizia tributaria di secondo grado anche mediante accorpamenti delle sedi esistenti, sulla base dell'estensione del territorio, dei carichi di lavoro e degli indici di sopravvenienza, del numero degli abitanti della circoscrizione, degli enti impositori e della riscossione*” (lett. l) e, di conseguenza, a “*disciplinare le modalità di assegnazione dei magistrati e dei giudici tributari e del personale amministrativo interessati al riordino dell'assetto territoriale di cui alla lettera l), al fine di garantire la continuità dei servizi della giustizia tributaria delle corti di primo e di secondo grado alle quali sono trasferite le funzioni degli uffici accorpate o soppresse, assicurando ai magistrati e ai giudici tributari l'attribuzione delle medesime funzioni già esercitate presso le corti accorpate o soppresse*” (lett. m). Il termine di esercizio della delega, inizialmente fissato al 29 agosto 2025, pari a 24 mesi dall'entrata in vigore del provvedimento, ai sensi dell'art. 1, comma 1, L. cit., è stato differito, con l'aumento a 36 mesi, dall'art. 1, comma 1, lett. a), della L. 8 agosto 2025, n. 120.

annuale redatta “*sulla base degli elementi predisposti dal Consiglio di presidenza*” (artt. 1, comma 4 e 29, comma 2, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545).

Ha poi altre competenze che incidono, anche indirettamente, sull’organizzazione dell’attività giurisdizionale, quali l’analisi del contenzioso tributario, la gestione dei concorsi per il reclutamento dei magistrati tributari e la gestione amministrativa ed economica dei magistrati e giudici tributari, l’assistenza al Ministro nei rapporti con il Consiglio di presidenza.

Al Consiglio di presidenza, sotto il profilo dell’amministrazione della giustizia, spettano invero compiti residuali, di carattere principalmente reportistico e consultivo.

In relazione alle competenze organizzative attribuite al Ministero dell’Economia e delle Finanze, il Consiglio di presidenza (art. 24 D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 – art. 30 D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175):

- formula proposte per l’adeguamento e l’ammodernamento delle strutture e dei servizi,
- esprime parere sui regolamenti e convenzioni che riguardano il funzionamento delle corti,
- esprime parere sulla ripartizione fra le corti dei fondi stanziati nel bilancio del Ministero dell’Economia e delle Finanze per le spese del loro funzionamento.

In deroga alla pianta dell’organico del personale giudicante, può disporre “*in caso di necessità, l’applicazione di magistrati e di giudici tributari presso altra corte di giustizia tributaria di primo e secondo grado o sezione staccata, rientrante nello stesso ambito regionale, per la durata massima di un anno*”⁵³.

Si ritiene che la deroga in questione possa essere giustificata da ragioni che possano incidere sull’efficienza della corte di giustizia, in relazione ai flussi processuali e altri fattori

⁵³ Le sezioni staccate possono essere istituite per le corti di giustizia tributaria di secondo grado, nei casi indicati dall’art. 1, comma 1-bis, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 (vd. art. 1, comma 2, D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175), “*nei limiti numerici dei contingenti di personale già impiegato negli uffici di segreteria delle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, senza incrementare il numero complessivo dei componenti delle medesime corti di giustizia tributaria, con corrispondente adeguamento delle sedi delle sezioni esistenti e conseguente riduzione delle relative spese*” e senza comportare maggiori oneri a carico del bilancio dello Stato.

(incapacità temporanea dei giudici, assegnazione ad altre funzioni, sospensione, ecc.) in dipendenza dei quali l'organico assegnato non risulti adeguato.

2.2. *La gestione dei carichi di lavoro e degli obiettivi di rendimento, la vigilanza e la valutazione dei magistrati tributari. Il nodo della tenuta della decisione nei gradi successivi.*

L'organizzazione dell'attività giudiziaria, ossia dell'attività dei giudici assegnati alla corte e delle sezioni spetta al Presidente della corte di giustizia tributaria di primo e secondo grado, che vi provvede con proprio decreto (art. 6 D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 – art. 12 D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175)⁵⁴.

L'utilizzo dei decreti presidenziali ha inciso sull'organizzazione dell'attività giudiziaria in modo particolare durante la pandemia Covid-19, disciplinando – in modo variegato nel territorio nazionale, talvolta sulla base di intese con i rappresentanti delle categorie professionali abilitate alla rappresentanza – le priorità di trattazione delle controversie, le formazioni dei collegi, le modalità di trattazione, ecc. (si pensi ai decreti adottati per effetto delle disposizioni contenute, ad esempio, nell'art. 83 del D.l. 17 marzo 2020 “Cura Italia” e dell'art. 27 del D.l. 28 ottobre 2020 “Ristori”).

L'incarico di presidente viene attribuito a seguito di un concorso “interno” (art. 11 D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 – art. 17 D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175) ed è di durata quadriennale, rinnovabile una sola volta “*previa valutazione positiva da parte del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria dell'attività svolta nel primo triennio del quadriennio iniziale*”, che “*stabilisce con proprio regolamento il procedimento e le modalità di tale valutazione, garantendo la previa interlocuzione con l'interessato*” (art. 2, comma 1, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 – art. 3, comma 1, D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175).

Oggetto della valutazione, ai fini della conferma dell'incarico direttivo, è la capacità organizzativa, di programmazione e di gestione dell'Ufficio⁵⁵.

⁵⁴ Nelle corti che hanno un numero di sezioni superiori a 15 il presidente può delegare le funzioni non giurisdizionali a uno o più presidenti di sezione, scelti in base all'anzianità di servizio (art. 2, comma 3, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 – art. 3, comma 4, D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175).

⁵⁵ Cfr. art. 1 del Regolamento per la procedura di conferma quadriennale dei presidenti di commissione tributaria, approvato con Delibera del Consiglio di presidenza del 22 febbraio 2022, n. 269. A norma del

Il presidente non dispone di poteri organizzativi concernenti il numero delle sezioni e le assegnazioni di organico (art. 1, comma 3, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 – art. 1, comma 4, D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175, nonché art. 1, comma 4, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, cit.).

Fermi i limiti del numero di sezioni e dell'organico della corte, però, il numero dei componenti di ciascuna sezione è variabile. Infatti, la legge si limita a stabilire il numero minimo dei componenti di una sezione (art. 2, comma 4, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 – art. 3, comma 5, D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175). In ciascuna sezione, dunque, il presidente può assegnare un numero variabile di magistrati e dunque, per le controversie collegiali, costituire un numero variabile di collegi giudicanti.

La composizione dei collegi è però decisa – insieme al calendario delle udienze – dal presidente della sezione, in base “*ai carichi esigibili definiti per i magistrati e i giudici tributari*” (art. 6, comma 2, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, come modificato dall'art. 24, comma 2-bis, lett. c), del D.l. 2 marzo 2024, n. 19, convertito, con mod., dalla L. 29 aprile 2024, n. 56 – art. 12, comma 4, D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175)⁵⁶.

Il Consiglio di presidenza svolge un ruolo di coordinamento dell'attività giudiziaria (artt. 6, comma 1 e 2, e 24, comma 1, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 – artt. 12, commi 1 e 4, e 30, comma 1, D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175), infatti può stabilire:

- i criteri di massima per la formazione delle sezioni e dei collegi giudicanti, nonché istituire sezioni specializzate in relazione a questioni controverse;
- i criteri di massima per la ripartizione dei ricorsi tra le sezioni;
- i carichi esigibili, annualmente, per i magistrati tributari (togati) e, distintamente, per i giudici tributari (onorari)⁵⁷ (su cui, *infra*).

I presidenti delle corti e i presidenti di sezione, dunque, nell'esercizio delle competenze organizzative loro attribuite devono attenersi ai criteri stabiliti dal Consiglio di presidenza. Ad esempio, nell'assegnazione del ricorso alla sezione (art. 26 D.lgs. 31 dicembre 1992, n.

regolamento, la capacità organizzativa deve essere valutata con riferimento ai risultati conseguiti nella gestione dell'Ufficio e nel coordinamento dei Giudici Tributari e alla capacità di dare efficace risoluzione ai problemi dell'Ufficio, tenuto conto della relativa dimensione e delle risorse strutturali disponibili.

⁵⁶ Con riguardo alle funzioni attribuite ai presidenti di sezione nella giurisdizione ordinaria, si vedano gli artt. da 47-*bis* a 47-*quater* del R.d. 30 gennaio 1941, n. 12.

⁵⁷ Previsione inserita dall'art. 24, comma 2-bis, lett. d), n. 1), D.l. 2 marzo 2024, n. 19, convertito, con mod., dalla L. 29 aprile 2024, n. 56.

546 – art. 73 D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175) i presidenti della corte danno preminenza alla sezione specializzata individuata dal Consiglio di presidenza (art. 6, comma 1-bis, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 – art. 12, comma 2, D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175).

Il presidente può, inoltre, designare i componenti di altre sezioni, se in una sezione mancano i componenti necessari per costituire il collegio giudicante (art. 2, comma 6, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 – art. 3, comma 7, D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175).

È stato evidenziato che alcune funzioni dei presidenti assolvono funzioni di “*economia organizzativa*”, ossia destinate ad accelerare la definizione dei procedimenti concernenti fattispecie connesse⁵⁸. Si fa riferimento alla possibilità del presidente della corte di assegnare alla stessa sezione, per essere trattati congiuntamente, ricorsi “*concernenti identiche questioni di diritto a carattere ripetitivo*” (art. 26, comma 1, secondo periodo, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 – art. 73, comma 1, secondo periodo, D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175)⁵⁹ e alla facoltà del presidente di sezione di disporre la riunione di più ricorsi assegnati alla stessa sezione nei casi di connessione soggettiva od oggettiva o la separazione di ricorsi, in precedenza riuniti, ove la trattazione risulti più gravosa (art. 29 D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 – art. 77 D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175).

Anche questi poteri, ove correttamente esercitati, incidono sull’efficienza della giustizia tributaria.

Va segnalata, infine, la previsione di un termine minimo di permanenza di due anni nella sede di incarico per ragioni organizzative e di efficienza, in particolare per dare continuità al lavoro (art. 11, comma 4, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, come modificato dall’art. 1, comma 1, lett. *n*), n. 3), della L. 31 agosto 2022 n. 130 – art. 17, comma 4, D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175).

Nei lavori della Commissione “Della Cananea”, con l’obiettivo di migliorare la produttività degli organi di giustizia tributaria, era stata evidenziata la proposta di prevedere la “*definizione da parte del Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria dei criteri di produttività del giudice tributario che tengano conto anche del rispetto dei termini per il*

⁵⁸ Uricchio A., *L’amministrazione della giustizia tributaria*, op. cit., p. 314.

⁵⁹ Per i profili di possibile contrasto con il principio del giudice naturale, in contrapposizione all’esigenza di prevenire decisioni difformi, M. Miccinesi, T. Baglione, S. Menchini, *Il nuovo processo tributario. Commentario*, Milano, 1997, p. 247; L. Tosi, A. Viotto, *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1999, p. 82.

deposito dei provvedimenti, della partecipazione all'attività formativa e della percentuale di impugnazioni delle decisioni emesse rispetto alla media dell'ufficio" e, di conseguenza, l'attribuzione ai presidenti delle corti "del potere di assegnazione ai giudici tributari dell'ufficio degli obiettivi da raggiungere nell'anno solare, in base ai criteri (...) fissati con delibera del Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria". Inoltre, che lo stesso Consiglio di presidenza "fissi i criteri di produttività dei giudici onorari, mutuando quanto già previsto in via generale per la magistratura onoraria dal D.Lgs. 116/2017 (art. 23, comma 8)"⁶⁰.

La successiva L. 29 aprile 2024, n. 56, di conversione del D.l. 2 marzo 2024, n. 19, ha inserito all'art. 24 il comma 2-bis, intervenendo sugli artt. 6 e 24 del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, inserendo le previsioni secondo cui il Consiglio di presidenza "*stabilisce annualmente i carichi esigibili, distintamente, per i magistrati tributari e per i giudici tributari*" e, a livello decentrato, il presidente della sezione stabilisce la composizione trimestrale dei collegi e il calendario "*avuto riguardo anche ai carichi esigibili definiti per i magistrati e i giudici tributari*"⁶¹.

I due soggetti, dunque, anche se formalmente non sono collegati da un rapporto gerarchico, mediante questa disposizione, per taluni versi, lo divengono. Tale vincolo sarebbe formalizzato ove al Consiglio, ad esempio, venisse riconosciuto un potere di sostituzione nel caso in cui il presidente non si uniformi alle indicazioni ricevute.

I carichi esigibili non sono da intendersi come un onere di produttività, ma come limite degli obiettivi di rendimento della corte, cioè di risultati attesi, e costituiscono indice di credibilità dei programmi annuali di gestione degli uffici giudiziari⁶².

Infatti – in base alla previsione contenuta nell'art. 37 del D.l. 6 luglio 2011, conv. con mod., dalla L. 15 luglio 2011, n. 111, modificato dalla L. 17 giugno 2022, n. 76 – i presidenti delle

⁶⁰ Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria, *Relazione finale*, 30 giugno 2021, pp. 105 e 107.

⁶¹ La L. 29 aprile 2024, n. 56 ha inteso, inoltre, introdurre una maggiore flessibilità nella gestione del lavoro dell'ufficio giudiziario, rimuovendo l'obbligo previsto per ciascun collegio e giudice monocratico di tenere udienza "*almeno una volta alla settimana*" (art. 6, comma 2, ultimo periodo, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, soppresso dall'art. 24, comma 2-bis, lett. c), n. 2), D.l. 2 marzo 2024, n. 19, conv., con mod., dalla L. 29 aprile 2024, n. 56).

⁶² *Cfr.* Delibera del 25 ottobre 2023 del Consiglio Superiore della Magistratura, concernente l'individuazione dei carichi esigibili nazionali degli uffici giudiziari per l'anno 2024.

corti “entro il 31 gennaio di ogni anno redigono un programma per la gestione dei procedimenti (...) tributari pendenti”.

Il programma (o “piano gestionale”) è funzionale a determinare due obiettivi principali, in ottica di efficienza dell’ufficio:

- la riduzione della durata dei procedimenti concretamente raggiungibili durante l’anno;
- il rendimento dell’ufficio, che si basa sull’indicazione dei risultati attesi da ciascuna sezione o del giudice per le sezioni monocratiche.

I risultati attesi sono determinati sulla base dei dati relativi al quadriennio precedente e, in ogni caso, entro i limiti dei carichi esigibili di lavoro, come individuati dal Consiglio di presidenza.

Il Consiglio di presidenza ha fissato i limiti (massimi) dei carichi esigibili di lavoro come segue⁶³:

- per i giudici tributari 80 ricorsi per anno per i componenti delle Corti di giustizia tributaria di secondo grado e 90 ricorsi per anno per i componenti delle Corti di giustizia tributaria di primo grado,
- per i magistrati tributari il triplo di quello dei giudici tributari, sempre distinto per grado di giudizio.

Il piano di gestione è indicato come lo “*strumento per realizzare l’efficienza del sistema della giustizia tributaria, la celere definizione delle controversie e per perseguire le finalità previste dalla legge sulla base delle risorse umane esistenti*”. Esso, in particolare, consentirebbe di “*compiere un’analisi della situazione esistente, determinando i risultati da perseguire sulla base dei carichi di lavoro e delle risorse effettivamente disponibili*”, rappresentando, inoltre, “*l’occasione per realizzare la contrazione dei tempi di definizione dei procedimenti anche sulla base di una selezione del contenzioso che, per epoca di iscrizione o per la novità o rilevanza delle questioni sottese, merita di essere definito in via preferenziale*”⁶⁴.

⁶³ Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, Risoluzione del 17 dicembre 2024, n. 7, rubricata “Anno 2025 - Criteri e linee guida per l’organizzazione ed il funzionamento delle Corti di Giustizia Tributaria”, p. 6.

⁶⁴ *Id.*, p. 4.

In particolare, affinché risulti funzionale, quindi uno strumento efficace per promuovere l'efficienza dell'ufficio, il piano di gestione deve essere "effettivo", ossia fondato sulla concreta capacità di lavoro sostenibile dai magistrati e dai giudici tributari, aderendo, pertanto, alla realtà della corte di giustizia tributaria.

È necessario, pertanto, un coordinamento informativo efficace tra presidente della corte, presidenti di sezione e magistrati e giudici tributari, affinché siano condivise le informazioni utili alla redazione del piano di gestione e alla programmazione dell'attività della corte tributaria di primo o di secondo grado.

Il Consiglio di presidenza ha predisposto in merito delle linee guida, secondo le quali la predisposizione del piano di gestione prevede un contraddittorio tra i giudici delle sezioni e i rispettivi presidenti, seguito da un confronto tra questi e il presidente della corte. In base alle informazioni raccolte il presidente provvede a quanto segue:

- definire la composizione teorica ed effettiva della Corte di giustizia tributaria,
- riportare gli elementi statistici dell'attività svolta nel triennio precedente⁶⁵.

In particolare, la statistica dell'attività deve riportare il riferimento ai dati dell'anno precedente e alla presenza di particolari circostanze e criticità che hanno caratterizzato e influenzato il raggiungimento dell'obiettivo annuale prefissato nel precedente piano di gestione⁶⁶.

- formulare il piano per la gestione del carico esigibile in concreto, che ritenga essere adeguato alla complessiva situazione e composizione dell'ufficio.

Il carico esigibile in concreto non è superiore a quello indicato non è superiore al carico esigibile massimo individuale stabilito dal Consiglio di presidenza⁶⁷. Il carico esigibile individuale è, però, derogabile in aumento con il consenso dei giudici interessati.

⁶⁵ Le rilevazioni statistiche sull'andamento dei processi sono effettuate tramite processi automatizzati, a norma dell'art. 36, comma 1, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545. La disposizione non è stata, tuttavia, ripresa nel testo del D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175, ma deve intendersi richiamata nella previsione in base alla quale "*Il personale degli uffici di segreteria nell'espletamento dei propri compiti, si avvale del sistema informativo della giustizia tributaria.*" (art. 43, comma 2, D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175).

⁶⁶ Sulla rilevanza del dato statistico, E. Colzani, S. Mariani, G. Pirotta, *La statistica giudiziaria e la governance degli uffici ai tempi del PNRR: le esperienze dei Tribunali di Busto Arsizio e Monza*, in *Quaderni di organizzazione e trasformazione digitale della giustizia*, 2024, fasc. 1, pp. 61 ss.

⁶⁷ Per la giustizia civile, l'art. 4, comma 1, del D.l. 8 agosto 2025, n. 117, conv. con mod. dalla L. 3 ottobre 2025, n. 148, ha previsto, al fine di realizzare gli obiettivi fissati dal PNRR, che "*I capi degli uffici (...) entro dieci giorni dalla comunicazione dei provvedimenti del Consiglio superiore della magistratura previsti dalle medesime norme, predispongono un piano straordinario, anche in deroga alle previsioni dell'articolo 37 del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, e, in*

- distribuire i carichi di lavoro ai componenti della corte⁶⁸.

La L. 17 giugno 2022, n. 76 (art. 14) ha introdotto specifiche misure organizzative per assicurare l'attuazione dei piani di gestione dell'attività delle corti, al fine di (a) gestire i carichi assegnati, (b) smaltire l'arretrato e prevenire la formazione di ulteriori ritardi.

Il presidente della corte, al verificarsi di gravi e reiterati ritardi da parte di uno o più giudici assegnati al proprio ufficio deve accertarne le cause e adottare le iniziative opportune per consentirne l'eliminazione, mediante la predisposizione di piani mirati di smaltimento, anche prevedendo, ove necessario, la sospensione totale o parziale delle assegnazioni e la redistribuzione dei ruoli e dei carichi di lavoro. Nel caso in cui si verifichi un aumento delle pendenze della corte o di una sezione in misura superiore al dieci per cento rispetto all'anno precedente e comunque a fronte di andamenti anomali, il presidente deve accertarne le cause e adottare i provvedimenti opportuni per eliminare le eventuali carenze organizzative.

A tali prerogative del presidente concorre la collaborazione dei presidenti di sezione, i quali sono tenuti a segnalare la presenza di gravi e reiterati ritardi da parte dei magistrati della sezione, indicandone le cause. Si pensi, ad esempio, al differimento della pronuncia del dispositivo al termine della camera di consiglio nella fase di deliberazione del contenuto della sentenza ove non sia rispettato il termine perentorio di sette giorni (art. 35, comma 1, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, come modificato dall'art. 16, comma 1, lett. b), D.lgs. 12 giugno 2025, n. 81) o al termine di trenta giorni per il deposito delle motivazioni (art. 37, comma 1, D.lgs. cit.). La segnalazione è trasmessa al giudice interessato, che è tenuto a indicare le cause dei ritardi. La segnalazione dei ritardi può essere effettuata anche dagli avvocati difensori delle parti.

Il presidente di sezione è anche tenuto a segnalare l'aumento delle pendenze della sezione, ove rilevante, indicandone le cause e trasmettendo la segnalazione a tutti i giudici della sezione, i quali possono parimenti indicarne le cause.

particolare, in deroga ai limiti dei carichi esigibili di lavoro individuati dal Consiglio superiore della Magistratura, che consenta il conseguimento degli obiettivi del Piano nazionale di ripresa e resilienza. (...)".

⁶⁸ La Risoluzione 27 aprile 2010, n. 5, del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, richiamata dalla Risoluzione 17 dicembre 2024, n. 7, prevede che "Il Presidente della sezione, nella distribuzione dei ricorsi assicurerà a sé e al vice-Presidente l'assegnazione di un numero di ricorsi tendenzialmente pari al numero dei ricorsi assegnati agli altri componenti del Collegio e, comunque, non inferiore a 1/3 di quelli assegnati al singolo componente del Collegio. Il Presidente di Commissione, relativamente al numero dei ricorsi da assegnare a se stesso, potrà motivatamente derogare ai criteri sopraindicati."

Ai compiti di coordinamento dell'attività sono connessi, assicurandone l'effettività, i poteri di vigilanza, che afferiscono alla funzione direttiva di competenza del presidente della corte anche i poteri di vigilanza (art. 15 D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 – art. 22 D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175) ed hanno ad oggetto:

- l'attività dei magistrati e dei giudici tributari,
- l'andamento dell'ufficio di segreteria⁶⁹.

La programmazione dell'attività e l'individuazione di uno *standard* di lavoro, in altre parole, non sarebbero effettivi se non fossero previsti poteri di vigilanza e, con essi, idonee sanzioni disciplinari nel caso di inosservanze reiterate che possano compromettere il funzionamento regolare delle attività della corte⁷⁰.

Le violazioni che, sotto il profilo organizzativo, possono rilevare ai fini disciplinari riguardano “*comportamenti non conformi a doveri (...) del proprio ufficio*” e, in particolare, “*la scarsa laboriosità, se abituale*” e “*il reiterato o grave ritardo nel compimento degli atti relativi all'esercizio delle funzioni*” (art. 15, commi 4 e 5, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 – art. 22 D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175). Quest'ultimo, in caso di recidiva, può portare alla rimozione dall'incarico (art. 15, comma 7, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 – art. 22 D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175).

In materia di organizzazione delle attività va, inoltre, considerato il ruolo svolto dalla valutazione dei magistrati tributari.

La valutazione della professionalità è un elemento che concorre a promuovere l'efficienza della giustizia, atteso che – in linea di principio – consente l'ingresso, la permanenza e la progressione di carriera nella magistratura alle figure che possano svolgere in modo adeguato, in relazione alle esigenze del sistema, la propria funzione.

Il magistrato tributario è valutato:

- al termine del periodo di tirocinio formativo, in cui non deve ricevere una valutazione negativa di idoneità per due volte consecutive (art. 4-quinquies D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 – art. 9 D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175),

⁶⁹ La competenza in ordine ai provvedimenti conseguenti alle violazioni contestate per quanto concerne il personale è del Ministero dell'Economia e delle Finanze (art. 34 del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 – art. 42 D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175).

⁷⁰ Il procedimento disciplinare è regolato dagli artt. 15 e 16 del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 (vd. art. 22 e 23 D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175).

- ai fini dell’assunzione di incarichi direttivi (artt. 6 e 11 D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 – art. 12 e 17 D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175).

La valutazione periodica del giudice tributario, invece, non è – almeno allo stato – esplicitamente disciplinata negli stessi termini dei magistrati ordinari.

Per il magistrato tributario è prevista la tenuta di un fascicolo personale, al pari degli altri dipendenti civili dello Stato (art. 55 D.P.R. 17 gennaio 1957, n. 3). Il D.lgs. 28 marzo 2024, n. 44, in attuazione della delega contenuta nella L. 17 giugno 2022, n. 71, ha previsto per il giudice ordinario – oltre al fascicolo previsto dall’art. 55 del D.P.R. cit. – l’istituzione “*presso il Consiglio superiore della magistratura è istituito il fascicolo per la valutazione del magistrato, tenuto in modalità informatica secondo le disposizioni dettate dal Consiglio medesimo*” (art. 10-bis D.lgs. 5 aprile 2006, n. 160, inserito dall’art. 5, comma 4, lett. a), del D.lgs. 28 marzo 2024, n. 44).

In particolare, con riguardo agli elementi concernenti la valutazione della professionalità del giudice, nel fascicolo sono inseriti:

- gli atti formati dal magistrato e i provvedimenti relativi all’esito degli affari trattati nelle fasi o nei gradi successivi del procedimento e del giudizio, scelti a campione in modo tale che il numero dei provvedimenti acquisiti sia idoneo a dare effettiva rappresentazione del lavoro del singolo magistrato per ogni anno in valutazione,
- i rapporti dei capi dell’ufficio giudiziario di appartenenza, le autorelazioni, i pareri dei consigli giudiziari e i provvedimenti definitivi del CSM sulle valutazioni di professionalità.

Infatti, tutti i magistrati ordinari sono sottoposti ad una valutazione di professionalità “*ogni quadriennio a decorrere dalla data di nomina fino al superamento della settima valutazione di professionalità*” (art. 11, comma 1, D.lgs. 5 aprile 2006, n. 160, modificato dagli artt. 5, comma 4, e 8, comma 3, del D.lgs. 28 marzo 2024, n. 44).

La valutazione di professionalità “*è operata secondo parametri oggettivi che sono indicati dal Consiglio superiore della magistratura*” sulla base di quattro fattori art. 11, comma 1, D.lgs. n. 160 cit.):

- *capacità*, ossia la preparazione giuridica e il grado di aggiornamento (si riferisce al possesso di argomentazione e di indagine, anche in relazione alla sussistenza di gravi anomalie concernenti l’esito degli affari nelle successive fasi e nei gradi del

procedimento e del giudizio), nonché alle modalità di conduzione delle udienze, all' idoneità a utilizzare, dirigere e controllare l' apporto dei collaboratori e degli ausiliari;

Ai fini di una valutazione in merito alla capacità del giudice, possono costituire “*indice di grave anomalia (...) la riforma e l' annullamento delle decisioni per abnormità, mancanza di motivazione, ignoranza o negligenza nell' applicazione della legge, travisamento manifesto del fatto, mancata valutazione di prove decisive*” quando “*le ragioni della riforma o dell' annullamento sono in se stesse di particolare gravità ovvero quando (...) assumono carattere significativo rispetto al complesso degli affari definiti dal magistrato*” (art. 11, comma 2, lett. a), secondo periodo, D.lgs. n. 160 cit., su cui *infra*).

- *laboriosità*, intesa come “produttività” del giudice (numero e qualità degli affari trattati in rapporto alla tipologia degli uffici e alla loro condizione organizzativa e strutturale, ai tempi di smaltimento del lavoro, nonché all' eventuale attività di collaborazione svolta all' interno dell' ufficio), in relazione al contributo fornito in concreto rispetto agli obiettivi fissati dal CSM e dal piano di gestione (ai sensi dell' art. 37 del D.l. 6 luglio 2011, n. 98, conv.) del capo dell' ufficio giudiziario;
- *diligenza*, che è riferita all' assiduità e puntualità nella presenza in ufficio, nelle udienze e nei giorni stabiliti, nonché al rispetto dei termini per la redazione, il deposito di provvedimenti o, comunque, per il compimento di attività giudiziarie, nonché alla partecipazione alle riunioni previste dall' ordinamento giudiziario per la discussione e l' approfondimento delle innovazioni legislative, nonché per la conoscenza dell' evoluzione della giurisprudenza;
- *impegno*, ossia la disponibilità per sostituzioni di magistrati assenti e alla frequenza di corsi di aggiornamento organizzati dalla Scuola superiore della magistratura, nonché la collaborazione alla soluzione dei problemi di tipo organizzativo e giuridico.

Il CSM determina gli elementi di dettaglio ai fini della valutazione, secondo i parametri previsti dalla legge (art. 11, commi 2 e 3, D.lgs. n. 160 cit.). La procedura prevede una fase istruttoria da parte dei consigli giudiziari e una fase di valutazione da parte del CSM, che si conclude con la valutazione di professionalità che è adottata con decreto del Ministro della giustizia (art. 11 e 11-*bis* D.lgs. n. 160 cit.).

Il giudizio di professionalità è inserito nel fascicolo personale ed è valutato ai fini “*del conferimento di funzioni, comprese quelle di legittimità, del conferimento di incarichi direttivi e ai fini di qualunque altro atto, provvedimento o autorizzazione per incarico extragiudiziario*” (art. 11, commi 2 e 3, D.lgs. n. 160 cit.).

Benché la finalità della valutazione sia la medesima per il giudice tributario e per il giudice ordinario, ossia la progressione di carriera e il conferimento di incarichi direttivi, quella delineata per quest’ultimo è di maggiore dettaglio.

In particolare, essa è orientata ad una valutazione dell’efficienza e qualità, in concreto e sulla base di dati relativi all’operato del magistrato individuati dall’organo di autogoverno, che offre maggiori garanzie affinché lo strumento non diventi un mezzo di pressione, potenzialmente lesivo dell’indipendenza funzionale del giudice, e – idealmente – obiettivi (mediante l’acquisizione di un campione di provvedimenti, la valutazione sulla tenuta dei medesimi nei gradi successivi, l’apporto del lavoro del giudice e l’impatto sull’attività dell’ufficio nel suo complesso).

Desta specifica attenzione il criterio relativo alla “capacità” del giudice, laddove divengono rilevanti “*la riforma e l’annullamento delle decisioni*” nei gradi successivi. Vero è che le ipotesi patologiche sono connotate da particolare gravità, ma esse presentano dei contorni sfumati e sono suscettibili di un’interpretazione che tenda a farvi rientrare una maggiore casistica. Fra queste, stando al tenore della norma che richiama “*ignoranza o negligenza nell’applicazione della legge*”, vi potrebbe rientrare, ad esempio, l’inosservanza degli indirizzi interpretativi consolidati in relazione ai principi di diritto enunciati dalla giurisprudenza di legittimità.

Per il giudice tributario – a seguito della L. 8 agosto 2022, n. 130 – la valutazione di professionalità ai fini dell’assegnazione di incarichi è legata, sostanzialmente, all’anzianità di servizio⁷¹. Rimane però valida, con susseguente possibilità di introdurre criteri più vicini a quelli del giudice ordinario, l’individuazione da parte del Consiglio di presidenza di criteri di valutazione della professionalità, limitatamente ai fini del rinnovo della nomina (art. 3, comma 1, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 – art. 3, comma 1, D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175).

⁷¹ Cfr. Tabella “C” allegata al D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175.

In proposito, l'art. 1, comma 1, lett. d), della L. 8 agosto 2025 n. 120 ha inserito nell'art. 19, comma 1, della L. 9 agosto 2023, n. 111, recante la delega per la revisione della disciplina e l'organizzazione del contenzioso tributario, la lett. m-bis), individuando quale ulteriore criterio direttivo quello di “*uniformare l'ordinamento, lo stato giuridico e il ruolo dei magistrati tributari, in quanto compatibili, a quelli della magistratura ordinaria (...)*”. Non è, pertanto, da escludersi che il legislatore delegato possa intervenire sul punto, individuando per il giudice tributario criteri di valutazione analoghi a quelli previsti per il giudice ordinario.

2.3. *I servizi amministrativi per il contenzioso tributario e il riparto di competenze nella gestione dell'ufficio giudiziario. Dubbi sulla costituzione dell'ufficio del processo presso le Corti di giustizia tributaria.*

L'organizzazione tecnica del lavoro dell'ufficio giudiziario è di competenza dei direttori amministrativi delle segreterie delle corti di giustizia tributaria⁷².

Presso ogni corte di giustizia tributaria di primo e secondo grado è, infatti, presente un ufficio di segreteria, con funzioni di assistenza e collaborazione nell'esercizio dell'attività giurisdizionale, nonché per lo svolgimento di ogni altra attività amministrativa e, ad ogni ufficio, è preposto un dirigente (artt. 31 e 35 D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 – artt. 39 e 43 D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175).

Pertanto, nell'organizzazione dell'attività degli uffici giudiziari concorrono due soggetti:

- i magistrati con incarichi di dirigenti degli uffici giudiziari,
- i dirigenti amministrativi.

Mentre i primi, come esposto in precedenza, sono magistrati e godono delle relative garanzie di indipendenza, i secondi sono dipendenti del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

⁷² Il Consiglio di presidenza è assistito da un ufficio di segreteria, al quale vengono assegnati funzionari appartenenti al contingente del personale del Ministero, “*nei limiti fissati con decreto del Ministro delle finanze*” (art. 30, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545). La dotazione organica del Consiglio di presidenza è, dunque, decisa dal Ministero dell'Economia e delle Finanze. È lecito quanto meno dubitare della effettiva capacità di funzionamento dell'organo di autogoverno, in mancanza di autonomia nel reclutamento e gestione del personale in base al proprio fabbisogno.

Il Legislatore, nel delineare l'assetto della giurisdizione tributaria ha optato per un modello organizzativo chiuso, vale a dire che l'organo ausiliario si inserisce nella stessa realtà organizzativa di quello a favore del quale agisce, pur nella separazione delle funzioni⁷³.

Il personale di segreteria che, come visto, svolge compiti strumentali all'esercizio della giurisdizione, è costituito da funzionari del Ministero dell'Economia e delle Finanze “*compresi in un apposito contingente individuato con decreto (...) nell'ambito del relativo personale*” (art. 32, comma 1, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 – art. 40, comma 1, D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175)⁷⁴.

Il trattamento economico è stabilito dal Ministero e così l'amministrazione del personale, nonché la gestione dei servizi automatizzati utilizzati dalle segreterie (artt. 33, 34 e 36, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 – artt. 41 e 43 D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175). A seguito della novella introdotta dal D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175, il personale amministrativo “*dipende organicamente dal Dipartimento della giustizia tributaria del Ministero dell'economia e delle finanze*” (art. 42 D.lgs. n. 175 cit.).

Va in particolare evidenziato che i dirigenti delle segreterie delle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado – ossia dipendenti del Ministero – “*provvedono all'organizzazione tecnica del lavoro degli uffici di segreteria per adeguarne l'efficienza alle necessità del processo tributario*” (art. 35, comma 1, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545)⁷⁵.

I rapporti tra presidente e dirigente amministrativo non sono, pertanto, disciplinati in maniera analitica. Mutuando il riparto previsto nella giurisdizione ordinaria, al dirigente

⁷³ Nell'ambito della giustizia tributaria, assumono rilevanza le funzioni relative alla gestione del personale, attribuite al Ministero dell'Economia e delle Finanze, in quanto incidono direttamente sul funzionamento degli organi giudiziari. Esse riguardano le funzioni di amministrazione del personale, comprese quelle di vigilanza (art. 34, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545) e il trattamento economico (art. 33, D.lgs. cit.). In tema, A. Uricchio, *L'amministrazione della giustizia tributaria*, op. cit., p. 227 ss.

⁷⁴ Per quanto riguarda la giustizia ordinaria il personale amministrativo è inquadrato in un soggetto che offre maggiori garanzie di terzietà e indipendenza (Ministero della difesa) e, in relazione alla specificità delle funzioni e necessità di equidistanza, formalmente incardinato nell'ordine giudiziario (art. 1, comma 2, L. 23 ottobre 1960, n. 1196). Per quanto riguarda la magistratura amministrativa sono applicabili le disposizioni e le specifiche garanzie di cui alla L. 27 aprile 1982, n. 186, che incardina il personale amministrativo come soggetto nella piena disponibilità della giurisdizione e in una posizione nettamente e solennemente distante dalle parti in causa (art. 35 e ss. L. n. 186 cit.).

⁷⁵ L'art. 43, comma 1, del D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175 non richiama la medesima previsione normativa, sostituita dalla previsione in base alla quale al dirigente “*è attribuita la direzione*” dell'ufficio di segreteria, senza indicare competenze specifiche.

amministrativo sarebbero attribuite tutte le funzioni in materia di gestione delle risorse materiali⁷⁶.

Si pone il problema della possibilità di esercitare sul dirigente amministrativo una forma di controllo costante, cioè nel corso dell'anno e non solo a valle, al momento della valutazione dei risultati conseguiti dal dirigente amministrativo. L'esigenza ovviamente è quella di evitare che eventuali inefficienze del dirigente amministrativo si possano riverberare sulla funzionalità della corte di giustizia o, ancora peggio, sull'immagine della stessa. La gravità delle conseguenze che possono avere eventuali inerzie o inefficienze del dirigente amministrativo è facilmente percepibile, non solo sul piano oggettivo della sicurezza e salubrità dei luoghi di lavoro, ma anche sulla efficienza del servizio giustizia, sull'immagine dell'ufficio giudiziario, sulla fiducia dei cittadini e, non ultimo, sulla autonomia e indipendenza della magistratura, perché è elevato il rischio che, in sede di conferma del singolo capo dell'ufficio, siano considerati in negativo anche inefficienze che hanno origine da carenze del dirigente amministrativo.

In proposito si segnala che il presidente della corte di giustizia *“esercita la vigilanza (...) sulla qualità e l'efficienza dei servizi di segreteria”* della propria corte e può segnalare *“le risultanze al Dipartimento delle finanze”* – ora Dipartimento della giustizia tributaria – *“del Ministero dell'economia e delle finanze per i provvedimenti di competenza”* (art. 15, comma 1, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 – art. 22 D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175).

È stato evidenziato da parte della dottrina che, nell'ambito della giurisdizione ordinaria, sarebbe opportuna l'introduzione di una previsione in base alla quale il presidente dell'ufficio possa sostituirsi al dirigente amministrativo, in caso di inerzia⁷⁷. Tale previsione

⁷⁶ Art. 6, comma 1, D.lgs. 25 luglio 2006, n. 240, come modificato dall'art. 1, comma 435, L. 27 dicembre 2019, n. 160 (*“Il Ministero della giustizia, nell'ambito della dotazione organica come rideterminata ai sensi dell'articolo 7, esercita, con organi periferici di livello dirigenziale non generale, sulla base di programmi, indirizzi e direttive disposti dall'amministrazione centrale, le funzioni e i compiti in materia di organizzazione e funzionamento dei servizi relativi alla giustizia anche derivanti dal trasferimento delle competenze di cui all'articolo 1, comma 526, della legge 23 dicembre 2014, n. 190”*). In tema, Dal Canto F., *La dirigenza degli uffici giudiziari: modelli, problemi e prospettive all'indomani della riforma Cartabia*, in *QDigito*, 2024, n. 1, pp. 1-18.

⁷⁷ Il CSM, nella delibera del 14 giugno 2017, ha affermato che il capo dell'ufficio e il dirigente amministrativo costituiscono *“due centri di responsabilità all'interno dello stesso ufficio”* e che pertanto si deve escludere *“che i poteri di indirizzo riconosciuti al magistrato capo dell'ufficio si traducano in un rapporto di gerarchia verticale tra le due figure dirigenziali”* e da questa ricostruzione del Consiglio dell'attuale assetto normativo deriva che non si potrebbe riconoscere alcun potere sostitutivo del presidente dell'ufficio giudiziario; in tema, M. Orlando, *La gestione delle risorse dell'ufficio giudiziario e i rapporti tra Capo dell'ufficio giudiziario e dirigente amministrativo*, in *Questione giustizia*, 14 gennaio 2020.

risulta, tuttavia, difficilmente attuabile nell'ambito della giurisdizione tributaria, in ragione della dipendenza organica del dirigente amministrativo nei confronti del Ministero dell'Economia e delle Finanze. Ferma, in ogni caso, la segnalazione da parte del presidente e l'eventuale esercizio del potere sostitutivo da parte dell'organo amministrativo sovraordinato – quale un dirigente di livello generale applicato al Dipartimento della giustizia tributaria – risulterebbe opportuna la previsione di un maggiore raccordo tra i due organismi al fine di promuovere una migliore gestione amministrativa delle corti.

Il rapporto di dipendenza organica del personale amministrativo dal Ministero dell'Economia e delle Finanze genera dei dubbi in merito all'introduzione nella giurisdizione tributaria dell'ufficio per il processo.

L'ufficio per il processo è stato istituito dall'art. 16-*octies* dl 18 ottobre 2012, n. 179, conv. con mod. dalla l. 17 dicembre 2012, n. 221, introdotto dall'art. 50 del D.l. 24 giugno 2014, n. 90, conv. con mod., dalla L 11 agosto 2014, n. 114, fine di “*garantire la ragionevole durata del processo, attraverso l'innovazione dei modelli organizzativi ed assicurando un più efficiente impiego delle tecnologie dell'informazione e della comunicazione*”⁷⁸. La struttura è stata successivamente stabilizzata, dapprima con il D.l. 9 giugno 2021, n. 80, convertito dalla L. 6 agosto 2021, n. 113⁷⁹ – su modello dei “*case-processing lawyers*” della Corte europea dei diritti dell'uomo⁸⁰ – e, successivamente, nell'ambito della giurisdizione

⁷⁸ Il D.l. 31 agosto 2016, n. 168, conv. con mod. dalla L. 25 ottobre 2016, n. 197, ha esteso la struttura alla giustizia amministrativa. Il D.lgs. 13 luglio 2017, n. 116 ha previsto l'assegnazione dei giudici onorari di pace alla struttura dell'ufficio per il processo, disposizione ripresa dall'art. 4, comma 1, lett. a), del D.lgs. 10 ottobre 2022, n. 151.

⁷⁹ Per supportare le linee di progetto ricomprese nel PNRR e, in particolare, per favorire la piena operatività delle strutture organizzative denominate ufficio per il processo e assicurare la celere definizione dei procedimenti giudiziari, è stato previsto il reclutamento di un contingente massimo di 16.500 unità di addetti all'ufficio per il processo, da assumere con contratto a tempo determinato nel periodo 2021-2024, non rinnovabile, avente scadenza non successiva al 30 giugno 2026. Nell'ambito di tale contingente, era prevista la destinazione di 400 addetti alla corte di cassazione, da assegnarsi in virtù di specifico progetto organizzativo del primo presidente della corte di cassazione, con l'obiettivo prioritario del contenimento della pendenza nel settore civile e del contenzioso tributario (art. 11, comma 1, D.l. n. 80 cit.).

⁸⁰ Si veda F. De Santis Di Nicola, *Addetti al nuovo “ufficio del processo” (artt. 11 ss. del D.L. n. 80 del 2021) vs. assistant-lawyers presso la Cancelleria della Corte europea dei diritti dell'uomo: due modelli a confronto*, in *Il diritto processuale civile italiano e comparato*, 2021, 3, pp. 265 ss. La Cancelleria della Corte EDU fornisce supporto giuridico e amministrativo alla Corte nell'esercizio delle sue funzioni giudiziarie ed ha il compito di trattare e preparare i ricorsi sottoposti alla Corte, in vista dell'adozione di una decisione o di una sentenza. A tal fine al suo interno operano i c.d. *case-processing lawyers* reclutati dal Consiglio d'Europa sulla base di concorsi pubblici: ogni sezione è coadiuvata da uno *staff* di *case-processing lawyers* coadiuvato da assistenti amministrativi e supportato da altri essenziali servizi della Cancelleria (ad es. ricerca giuridica, controllo linguistico, ecc.). Questo personale specializzato cura il fascicolo, analizza il ricorso e redige

ordinaria sia civile che penale, anche nel grado di legittimità, dal D.lgs. 10 ottobre 2022, n. 151 (adottato in attuazione della delega contenuta nella L. 26 novembre 2021, n. 106), che ha introdotto la struttura nel codice di rito (art. 58-bis cod. proc. civ.) e abrogato l'art. 16-*octies* del D.l. n. 179 cit. (art. 18 D.lgs. n. 151 cit.).

L'art. 12 del D.l. n. 80 cit. aveva previsto che, a seguito dell'assegnazione delle nuove unità di personale amministrativo, il capo dell'ufficio giudiziario, entro il 31 dicembre 2021, di concerto con il dirigente amministrativo, predisponesse un progetto organizzativo che prevedesse l'utilizzo, all'interno delle strutture organizzative denominate ufficio per il processo, degli addetti selezionati *“in modo da valorizzare il loro apporto all'attività giudiziaria”*⁸¹. L'impostazione è stata mantenuta dall'art. 3 del D.lgs. n. 151 cit., ove prevede che nella fase di *“predisposizione del progetto organizzativo il capo dell'ufficio (...) previa analisi dei flussi e individuazione delle eventuali criticità (...) individua il personale da assegnare agli uffici, di concerto con il dirigente amministrativo”*.

I componenti dell'ufficio per il processo, oltre che da figure professionali stabilite per legge – ai fini dell'inquadramento delle quali si rinvia alle relative previsioni – sono costituiti dal personale delle cancellerie e delle segreterie giudiziarie (art. 4, comma 1, D.lgs. n. 151 cit.). Ai componenti dell'ufficio per il processo civile sono attribuite, tra le altre, le seguenti funzioni (art. 5 D.lgs. n. 151 cit.):

- attività preparatorie e di supporto ai compiti del magistrato.

Rientrano in questa categoria lo studio del fascicolo, la compilazione di schede riassuntive, le ricerche di giurisprudenza e dottrina e la predisposizione di bozze di provvedimenti. È interessante notare che, mentre nella formulazione adottata dal D.l. n. 80 cit. era prevista

progetti di decisioni o sentenze, contribuendo in misura significativa al recupero di efficienza di tale istituzione.

⁸¹ Nell'allegato II, n. 1, al D.l. 9 giugno 2021, n. 80 i compiti cui potevano essere adibiti gli addetti è individuato come segue: studio dei fascicoli (predisponendo, ad esempio, delle schede riassuntive per procedimento); supporto al giudice nel compimento dell'attività pratico-materiale o di facile esecuzione, come la verifica di completezza del fascicolo, l'accertamento della regolare costituzione delle parti (controllo notifiche, rispetto dei termini, individuazione dei difensori nominati, etc.), supporto per bozze di provvedimenti semplici, controllo della pendenza di istanze o richieste, o loro gestione, organizzazione dei fascicoli, delle udienze e del ruolo, con segnalazione all'esperto coordinatore o al magistrato assegnatario dei fascicoli che presentino caratteri di priorità di trattazione; condivisione, all'interno dell'ufficio per il processo, di riflessioni su eventuali criticità, con proposte organizzative e informatiche per il loro superamento; approfondimento giurisprudenziale e dottrinale; ricostruzione del contesto normativo riferibile alle fattispecie proposte; supporto per indirizzi giurisprudenziali sezionali; supporto ai processi di digitalizzazione e innovazione organizzativa dell'ufficio e monitoraggio dei risultati; raccordo con il personale addetto alle cancellerie.

l'attività di “*supporto per bozze di provvedimenti semplici*”, nel testo del D.lgs. n. 151 cit. essa riguarda, più in generale, il supporto nella “*predisposizione di bozze di provvedimenti*”, senza riguardo alla complessità del provvedimento da redigere (ad esempio, tra un provvedimento di rinvio di udienza e, invece, un provvedimento di ammissione delle istanze istruttorie o una sentenza).

- raccordo e coordinamento fra l'attività del magistrato e quella delle cancellerie e dei servizi amministrativi degli uffici giudiziari;
- raccolta, catalogazione e archiviazione dei provvedimenti dell'ufficio, anche attraverso banche dati di giurisprudenza locale;
- supporto per l'utilizzo degli strumenti informatici;
- assistenza per l'analisi dei flussi statistici e per il monitoraggio di attività dell'ufficio;
- supporto per l'attuazione dei progetti organizzativi finalizzati ad incrementare la capacità produttiva dell'ufficio, ad abbattere l'arretrato e a prevenirne la formazione.

Ai fini di un supporto adeguato è rilevante la formazione dell'addetto all'ufficio del processo. Nel sistema provvisorio delineato dal D.l. n. 80, cit. la formazione e la specializzazione di tutto il personale a tempo determinato destinato all'ufficio per il processo era affidato al Ministero della giustizia, mediante l'individuazione con decreto del Direttore generale del personale e della formazione di specifici percorsi didattici, da svolgersi anche per via telematica (art. 16). Nell'attuale organizzazione dell'ufficio per il processo la formazione è organizzata e verificata dal capo dell'ufficio giudiziario (art. 3 D.lgs. n. 151 cit.).

Nella giurisdizione tributaria detta struttura non è – allo stato – prevista, mentre residua per le corti tributarie la facoltà, prevista dall'art. 37, comma 4, del D.l. 6 luglio 2011, n. 98, conv., in relazione alle concrete esigenze organizzative dell'ufficio, di stipulare apposite convenzioni con le facoltà universitarie di giurisprudenza e con i consigli dell'ordine degli avvocati per consentire ai più meritevoli, su richiesta dell'interessato e previo parere favorevole del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, lo svolgimento presso i medesimi uffici giudiziari del primo anno del corso di dottorato di ricerca o della pratica forense per l'ammissione all'esame di avvocato.

La Commissione “Della Cananea” aveva sostenuto l’opportunità di introdurre detta figura, che trova la sua giustificazione nel varo del giudice professionale, presso le corti tributarie, individuando in essa un “*tassello fondamentale per aiutare il giudice che dovrà poi decidere la controversia a svolgere in modo più efficiente tutto il lavoro preparatorio alla decisione stessa*”⁸².

L’idea della centralità che assume la questione organizzativa in relazione a un’efficace risposta giurisdizionale sarebbe, di certo, pertinente alla configurazione del contenzioso tributario, ove la sussistenza di una organizzazione complessiva e di una struttura di supporto, quale l’ufficio per il processo, potrebbe contribuire a migliorare la qualità delle pronunce delle corti, stante la condizione attuale di effettiva disponibilità – inferiore al giudice ordinario e amministrativo – di mezzi materiali e personali del giudice tributario per lo svolgimento della propria funzione⁸³.

Nell’attuale configurazione, però, non mancherebbero alcune criticità, derivanti principalmente dal ruolo del Ministero dell’Economia e delle Finanze, ove alla composizione di tale struttura concorresse il personale di segreteria che compone le corti di giustizia e che, come visto, dipende “organicamente” dallo stesso Ministero.

E ciò, in particolare, laddove il personale distaccato all’ufficio per il processo avesse facoltà di concorrere nella selezione della giurisprudenza e della dottrina ritenuta rilevante, nonché alla formazione del provvedimento relativo alla definizione della controversia. Vero è che si tratterebbe di una semplice proposta (una bozza o minuta del provvedimento) e, dunque, modificabile dal giudice, ma è altrettanto vero che la prospettiva offerta in quella sede influisce, anche involontariamente, sulla psicologia del giudicante, che finirebbe per trattare – e, verosimilmente, chiudere – la vicenda processuale con un’idea già precostituita.

Apparirebbe più opportuno, come nel caso del personale di supporto della Corte EDU, reclutare e formare, in un contesto di maggiore indipendenza, tali figure professionali, laddove ne sia previsto l’affiancamento all’attività del giudice tributario.

⁸² Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria, *Relazione finale*, 30 giugno 2021, p. 104, che richiama i lavori della Commissione per l’elaborazione di proposte e interventi in materia di processo civile e di strumenti alternativi, *Proposte normative e note illustrative*, 2021.

⁸³ A. Salvati, *Ufficio del processo anche per i giudici tributari?*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 30 settembre 2021.

2.4. *Organizzazione giudiziaria e raccordo tra le corti. L'istituzione della sezione tributaria presso la Corte di cassazione e l'Ufficio del massimario nazionale. Il rischio del conformismo giudiziario.*

Come accennato in esordio, il legislatore degli ultimi anni appare orientato a rafforzare l'unitarietà degli orientamenti giurisprudenziali con la finalità di promuovere la certezza del diritto, anche mosso dall'obiettivo di avvicinarsi agli *standard* di valutazione sviluppati in ambito europeo.

La premessa che giustifica l'intervento – che non è necessariamente vera e meriterebbe un'analisi autonoma e approfondita – è che l'assenza di orientamenti giurisprudenziali uniformi e consolidati, nonché la presenza di contrasti interpretativi generano incertezza.

Gli interventi volti a promuovere interpretazioni uniformi, tuttavia, pongono dei rischi nel sistema nazionale delle fonti del diritto, in relazione al ruolo del precedente (*cf.* sopra).

In un sistema in cui il giudice inferiore risulti “vincolato”, in ragione di vari fattori, all'interpretazione del giudice superiore, l'esito sarebbe quello di un sistema giurisdizionale gerarchico in cui verrebbe compromessa l'indipendenza del giudice (su questo profilo, con riferimento al rinvio pregiudiziale di cui all'art. 363-bis cod. proc. civ., si veda *infra*).

Ciò si può percepire con riguardo ai casi in cui è stata testimoniata nella materia tributaria la “creatività” del giudice, specie di legittimità. In questi casi l'attività del giudice va oltre l'interpretazione e crea norme giuridiche, determinando finanche contrasti con il legislatore o il giudice delle leggi, le quali poi si consolidano, “vincolando” il giudice di merito attraverso la prospettiva di una futura censura del provvedimento che definisce il giudizio laddove si discosti dal principio enunciato dal giudice superiore⁸⁴.

Nondimeno il legislatore, incentivato dall'esigenza di rispettare gli obiettivi di deflazione e gestione dei flussi del contenzioso fiscale stabiliti dal PNRR, ha introdotto due strutture la cui funzione è quella di promuovere l'interpretazione uniforme del diritto tributario:

⁸⁴ Si pensi, ad esempio, alle questioni sorte in merito all'art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986 (TUR), in materia di imposta di registro, ovvero alla giurisprudenza in tema di imposizione degli utili in capo ai soci nelle società a ristretta base (tanto che il Legislatore, con l'art. 17, comma 1, lett. *h*), ha previsto, in tema di revisione dell'accertamento, il criterio direttivo di “*assicurare la certezza del diritto tributario, attraverso: (...) 4) la limitazione della possibilità di presumere la distribuzione ai soci del reddito accertato nei riguardi delle società di capitali a ristretta base partecipativa ai soli casi in cui è accertata, sulla base di elementi certi e precisi, l'esistenza di componenti reddituali positivi non contabilizzati o di componenti negativi inesistenti, ferma restando la medesima natura di reddito finanziario conseguito dai predetti soci.*”.

- la Sezione tributaria istituita presso la Corte di cassazione,
- l’Ufficio del massimario nazionale delle corti di merito, istituito presso il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria.

La Sezione tributaria della Corte di cassazione non è un’istituzione innovativa. Essa era già stata istituita con decreto del Primo presidente della Corte di cassazione del 19 giugno 1999, n. 61 (Sezione tributaria, o quinta Sezione civile), a seguito dell’introduzione del ricorso per cassazione contro le decisioni rese dalle Commissioni tributarie regionali⁸⁵.

La Commissione “Della Cananea” aveva però suggerito l’istituzione *“di una sezione specializzata della Corte di Cassazione, alla quale possano dare il loro apporto giudici tributari che hanno esercitato con professionalità la giurisdizione nei gradi di merito”*, poiché tale istituzione *“può consentire da un lato una maggiore specializzazione dell’attuale sezione (istituita con mero atto interno della Corte), e dall’altro la possibilità che ne possano far parte i migliori magistrati tributari in possesso di una pluriennale esperienza come giudici di secondo grado”*⁸⁶.

Il Legislatore della riforma ha raccolto in parte la proposta della Commissione, poiché l’art. 3 della L. 31 agosto 2022, n. 130, intitolato *“Misure per la definizione del contenzioso tributario pendente presso la Corte di cassazione”*, ha disposto, al primo comma, l’istituzione presso la Corte di cassazione di una *“sezione civile incaricata esclusivamente della trattazione delle controversie in materia tributaria”*, aggiungendo, al secondo comma, che il primo presidente *“adotta provvedimenti organizzativi adeguati al fine di stabilizzare gli orientamenti di legittimità e di agevolare la rapida definizione dei procedimenti pendenti presso la Corte di cassazione in materia tributaria, favorendo l’acquisizione di una specifica competenza da parte dei magistrati assegnati alla sezione”* tributaria⁸⁷.

⁸⁵ Le altre Sezioni civili sono state istituite nel 1923 e l’art. 19 della L. 11 agosto 1973, n. 533, ha aggiunto una quarta Sezione, la Sezione lavoro. La sesta Sezione civile, detta anche sezione “filtro”, è stata introdotta con la legge 18 giugno 2009, n. 69 ed è cessata per disposizione normativa con il D.lgs. del 10 ottobre 2022 n. 150. In tema, per un inquadramento generale, G. Selicato, *Il cantiere aperto delle riforme del procedimento in cassazione: dai “pannicelli caldi” all’eterogenesi dei fini*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2022, n. 2, pp. 267 ss.

⁸⁶ Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria, *Relazione finale*, 30 giugno 2021, p. 102.

⁸⁷ Resta quindi confermato che il processo tributario vero e proprio termina con la pronuncia della sentenza della corte di giustizia tributaria di secondo grado, applicandosi al grado di legittimità il giudizio ordinario, per quanto caratterizzato da peculiarità derivanti dalle regole particolari del processo tributario di merito che ne è a monte. In tema, A.M. Perrino, *Profili organizzativi di giustizia tributaria: la Corte di Cassazione*, in E. Manzon, G. Melis (a cura di), *Il diritto tributario nella stagione delle riforme. Dalla legge 130/2022 alla*

Desta invece perplessità la limitazione all'accesso alla sezione specializzata dei nuovi magistrati tributari, che non potranno ambire al passaggio nella Sezione tributaria della Corte di cassazione, che rimane riservata ai magistrati ordinari abilitati alle funzioni giudicanti di legittimità (D.lgs. 5 aprile 2006, n. 150).

La sezione specializzata e incaricata esclusivamente della trattazione delle controversie in materia tributaria vedrebbe quindi l'esclusione dei magistrati professionali e formati proprio in tale comparto (sulla formazione del giudice tributario, si veda *infra*), assunti a seguito di uno specifico concorso e che hanno svolto la propria funzione nella giurisdizione fiscale. Tale impostazione, secondo la dottrina, non garantirebbe un'ideale specializzazione dei giudici di legittimità⁸⁸.

Invero, l'accesso di soggetti esterni alla magistratura ordinaria alla Corte di cassazione si giustificerebbe in ragione del contributo di professionalità che il magistrato tributario, istituito secondo il nuovo ordinamento, sarebbe in grado di fornire. Del resto, una deroga sulla base di analoghi presupposti è già prevista dall'art. 2, co. 2, della l. 5 agosto 1998, n. 303, recante “*Nomina di professori universitari e di avvocati all'ufficio di consigliere di cassazione, in attuazione dell'articolo 106, terzo comma, della Costituzione*», il quale dispone che “*la designazione deve cadere su persona che, per particolari meriti scientifici o per la ricchezza dell'esperienza professionale, possa apportare alla giurisdizione di legittimità un contributo di elevata qualificazione professionale*”. Una soluzione positiva, con conseguente possibilità per i nuovi giudici tributari di essere chiamati a far parte della sezione tributaria della Suprema Corte, che dovrebbe essere istituita per legge, trova supporto sia nell'art. 111 Cost., il quale “*riconduce a identità il rapporto tra giudice speciale e giudice ordinario a livello del giudizio di legittimità, quando configura il ricorso per cassazione come un rimedio esperibile contro le decisioni di qualunque giudice, sia speciale che ordinario*”, sia nell'art. 102, secondo comma, Cost., a mente del quale possono

legge 111/2023, Pisa, 2024, pp. 39-45; M. Cataldi, *La sezione tributaria della Corte di cassazione e l'impatto della riforma*, in *Questione giustizia*, 2024, fasc. 3, pp. 181 ss. Per l'organizzazione interna della Corte, comprensiva della composizione della Sezione tributaria e delle aree interne, a seguito del D.lgs 10 ottobre 2022, n. 149 e in coerenza con le previsioni tabellari per il periodo 2020-2022 (*cf.* par. 19), si veda il decreto della Prima presidente del 31 maggio 2023, n. 76 (*Organizzazione delle Sezioni civili e uffici spoglio*) e 18 luglio 2023, n. 99 (*Costituzione e formazione delle Aree interne alle Sezioni civili. Uffici Spoglio delle Sezioni civili*).

⁸⁸ Si veda, A. Contrino, *La riforma della giustizia tributaria di cui al d.d.l. n. 2636/2022: riforma “suicida” o “gattopardesca”?*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 13 luglio 2022; C. Glendi, *L'incompiuta riforma della cassazione tributaria. Cosa manca*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, n. 2, pp. 606 ss.

istituirsi “*presso gli organi giudiziari ordinari sezioni specializzate per determinate materie, anche con la partecipazione di cittadini idonei estranei alla magistratura*”⁸⁹. Se possono accedere alle sezioni specializzate cittadini estranei alla magistratura, tanto più dovrebbero poter entrare magistrati che hanno superato un concorso e che quindi sono del tutto assimilati e assimilabili ai giudici ordinari⁹⁰.

Da ultimo, per quanto riguarda la riforma organizzativa della Corte di cassazione, con riferimento all’art. 3, comma 2, della L. 8 agosto 2022, n. 130 – ove prevede che il primo presidente “*adotta provvedimenti organizzativi adeguati al fine di stabilizzare gli orientamenti di legittimità e di agevolare la rapida definizione dei procedimenti pendenti presso la Corte di cassazione in materia tributaria*” – è stato evidenziato in dottrina, in base a un’interpretazione costituzionalmente orientata, che sarebbe da escludere che il primo presidente possa adottare provvedimenti organizzativi capaci di incidere sulla garanzia del giudice naturale. Non potrebbe, cioè, decidere di assegnare al medesimo giudice tutti i fascicoli in cui viene in rilievo la medesima questione giuridica con la funzione di assicurare uniformità⁹¹.

L’Ufficio del massimario nazionale è stato istituito presso il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria da parte dell’art. 24-*bis* della L. 31 agosto 2022, n. 130 (art. 31 D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175)⁹².

⁸⁹ In tal senso, peraltro, si è pronunciata la Corte costituzionale, sent. 24 gennaio 1983, n. 1, la quale, nel rigettare la censura attinente alla mancata previsione di una sezione specializzata presso la Corte di Cassazione, composta da magistrati di cassazione e magistrati militari, ha perentoriamente statuito che “*basta, invero, por mente alla formulazione dell’art. 102, capoverso, secondo periodo, Cost., per rendersi conto che, in armonia con il disposto dell’art. 108, primo comma, Cost. l’istituzione presso gli organi giudiziari ordinari di “sezioni specializzate per determinate materie, anche con la partecipazione di cittadini estranei alla magistratura”, è rimessa alla scelta discrezionale del legislatore, al qual soltanto spetta di valutare l’opportunità di istituire per specifiche materie siffatte sezioni specializzate, determinandone la composizione*” (analogamente, con riferimento ai terzi estranei alla magistratura alla sezione della Corte di Appello che costituisce il Tribunale delle acque pubbliche, Corte cost, sent. 17 luglio 2002, n. 353). Cfr. Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria, *Relazione finale*, 30 giugno 2021, p. 104.

⁹⁰ *Id.*, in cui si evidenzia di riservare, onde garantire il principio di unità della giurisdizione di legittimità spettante alla Corte di Cassazione ai sensi dell’art. 111, settimo comma, Cost., la prevalenza numerica dei giudici di cassazione, tra i quali dovrà essere scelto il presidente della sezione e prevedere che l’idoneità dei giudici tributari che accedono alla Corte sia valutata dal Consiglio Superiore della Magistratura.

⁹¹ F. Biondi, *Certeza del diritto ed efficienza della giustizia*, op. cit., p. 83.

⁹² L’art. 1, comma 1, della L. 31 agosto 2022, n. 130 ha abrogato, a decorrere dal 1° gennaio 2023, ha abrogato l’art. 40 del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 (il comma 1 istituiva “*presso ciascuna commissione tributaria di secondo grado un ufficio del massimario, che provvede a rilevare, classificare e ordinare in massime le decisioni della stessa e delle commissioni tributarie di primo grado aventi sede nella sua circoscrizione*”).

All'ufficio sono assegnati un totale di sedici componenti – magistrati o giudici tributari – con almeno sette anni di effettivo esercizio nelle funzioni giurisdizionali, nominati dal Consiglio di presidenza. L'incarico del direttore e dei componenti dell'ufficio ha durata quinquennale e non è rinnovabile. A seguito della nomina, i componenti dell'ufficio del massimario nazionale possono essere esonerati dall'esercizio delle funzioni giurisdizionali⁹³. Spetterà al Consiglio di presidenza determinare i criteri di esonero, anche tenendo conto dell'esigenza di garantire l'effettività della giurisdizione in considerazione del numero – complessivamente esiguo – di magistrati tributari che – cessati dalle funzioni i giudici tributari – rimarranno in servizio.

L'ufficio ha il compito di massimare le decisioni delle corti di giustizia tributaria, nell'ambito del servizio di *Documentazione economica e finanziaria* del Ministero dell'Economia e delle Finanze e provvede “a rilevare, classificare e ordinare in massime le decisioni delle corti di giustizia tributaria di secondo grado e le più significative tra quelle emesse dalle corti di giustizia tributaria di primo grado” (art. 24-bis, comma 3, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545).

Dette massime “*alimentano la banca dati della giurisprudenza tributaria di merito, gestita dal Ministero dell'economia e delle finanze*”, considerato che l'ufficio “*si avvale delle risorse previste nel contingente di cui all'articolo 32 e dei servizi informatici del sistema informativo della fiscalità*” del Ministero (art. 24-bis, commi 4 e 6, D.lgs. cit.)⁹⁴.

In merito a tale profilo si deve ritenere che il riferimento non sia limitato alla banca dati *Documentazione economica e finanziaria* (gestita dal CeRDEF)⁹⁵, ma esteso anche al più

Per i profili attuativi si veda il Regolamento attuativo dell'Ufficio del Massimario nazionale, approvato dal Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, con Delibera n. 158/2023, modificato con Delibera del 13 giugno 2024, n. 953.

⁹³ Per i giudici tributari esonerati dalle funzioni giurisdizionali è previsto un trattamento economico sostitutivo di quello previsto dall'art. 13 del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, “*pari alla metà dell'ammontare più elevato corrisposto nello stesso periodo ai giudici tributari per l'incarico di presidente di corte di giustizia tributaria*” (art. 24-bis, comma 7, D.lgs. cit.).

⁹⁴ Il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, con Delibera del 13 giugno 2024, n. 953, ha modificato il Regolamento attuativo dell'Ufficio del Massimario nazionale, eliminando all'art. 2, comma 1, la lett. c), che individuava fra i compiti dell'ufficio il “*coordinamento e supervisione delle attività di massimazione effettuate, a seguito di stipula di appositi protocolli, dagli enti che hanno contribuito alla realizzazione della banca dati di giurisprudenza di merito e conseguente caricamento in banca dati delle massime così redatte*”, per effetto della conclusione del progetto *Prodigit* (cfr. *infra*).

⁹⁵ L'art. 40, comma 3, del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, in base al quale “*Le massime delle decisioni saranno utilizzate per alimentare la banca dati del servizio di documentazione tributaria gestita dal sistema centrale di elaborazione del Ministero delle finanze, al quale le commissioni sono collegate anche per*

recente progetto (allo stato ancora in fase di sviluppo) della *Banca dati della giurisprudenza tributaria* di cui all'art. 19, comma 1, lett. i), L. 9 agosto 2023, n. 111. Merita specifica attenzione in relazione a quest'ultima la possibilità – che, tuttavia, sarebbe da escludere in base alla formulazione letterale della disposizione di cui all'art. 24-bis, comma 4, D.lgs. c31 dicembre 1992, n. 545 – di “automatizzare” il processo di massimazione delle sentenze tributarie (*cf. infra*).

La dottrina ha sollevato la preoccupazione che l'Ufficio del massimario, dietro l'obiettivo di promuovere l'uniformità delle decisioni di merito, potrebbe avere l'effetto surrettizio di introdurre per i giudici di merito un vincolo al rispetto dei precedenti contenuti nelle massime. Tale principio (c.d. *stare decisis*) – che, come si è visto, non è riconosciuto nell'ordinamento nazionale – si è in certa misura affermato con riferimento alle decisioni della Corte di cassazione, fondandosi sulla funzione nomofilattica riconosciuta a quest'ultima, al di là del caso singolo oggetto della decisione (artt. 384, commi 1 e 2, e 363-bis cod. proc. civ.)⁹⁶.

Detto principio, ove applicato alle sentenze di merito potrebbe comportare la compressione di valori costituzionali espressi dagli artt. 24 e 111 Cost., quali, da una parte, la libertà del giudice e l'indipendenza della funzione giurisdizionale e, dall'altra, la libertà del diritto di azione e il diritto, riconosciuto a tutti i soggetti, ad avere una giurisprudenza evolutiva che sia il prodotto di attente riflessioni da parte dei giudici e non sia solo il prodotto di mere ripetizioni⁹⁷.

L'appiattimento sul precedente da parte del giudice di merito – che è giudice del fatto – “confezionato” dall'ufficio del massimario rischia di limitare le capacità e libertà dei professionisti coinvolti nella tutela del contribuente, nonché alla sensibilità umana del giudice nel giudicare un fatto storico. Il rischio è di applicare in modo asettico, senza una

acceder e ad altri sistemi di documentazione giuridica e tributaria”, è stato abrogato dall'art. 1, comma 1, della L. 31 agosto 2022, n. 130.

⁹⁶ Ai sensi dell'art. 65, comma 1, del R.d. 30 gennaio 1941, n. 12, “*La corte suprema di cassazione, quale organo supremo della giustizia, assicura l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge, l'unità, del diritto oggettivo nazionale, il rispetto dei limiti delle diverse giurisdizioni; regola i conflitti di competenza e di attribuzioni, ed adempie gli altri compiti ad essa conferiti dalla legge.*”.

⁹⁷ La previsione di una rilevanza per la circostanza che il giudice si discosti dalla giurisprudenza maggioritaria o consolidata potrebbe assumere rilevanza costituzionale, in relazione alla libertà interpretativa del giudice e al diritto di difesa garantito dall'art. 24 Cost., in quanto finirebbe per ridurre di molto le possibilità, per un avvocato, di vedere accolte soluzioni interpretative differenti da quelle ormai maggioritarie; F. Biondi, *Certeza del diritto ed efficienza della giustizia*, *op. cit.*, p. 84.

compiuta ricostruzione del fatto storico – che sovente, invero, avviene per elementi sommari e insufficienti – precedenti a vicende che presentano caratteristiche diverse⁹⁸. Ebbene tali decisioni, ove prese alla stregua di siffatta ricostruzione, solleverebbero dubbi anche in ordine alla compatibilità con il divieto di discriminazione (art. 3 Cost.).

Vi è poi da evidenziare che l'Ufficio del massimario nazionale dovrebbe trovare una collocazione accanto all'Ufficio del Massimario e del ruolo della Corte di Cassazione⁹⁹. I due uffici non sono – formalmente – tra loro gerarchicamente subordinati¹⁰⁰. Tuttavia, la funzione di nomofilachia della Corte di Cassazione attribuisce a quest'ultima un ruolo preminente (art. 65 del R.d. 30 gennaio 1941, n. 12).

Ciò però fa sorgere degli interrogativi, in particolare nel caso in cui al magistrato tributario sia precluso il ruolo di consigliere di Cassazione.

La riforma rischia di avere un impatto contenuto, nonché di far sorgere contrasti interpretativi tra gli uffici dei massimari di merito e di legittimità. Va inoltre considerato che gli orientamenti del giudice di merito possono essere disattesi dal giudice di ultima istanza e che vi sia, pertanto, maggiore probabilità che il primo tenda ad uniformarsi agli orientamenti interpretativi – espressi anche attraverso la redazione delle massime – del secondo, con le problematiche però suddette. Altro scenario possibile è che il massimario nazionale finisca per essere un mero riflesso e un amplificatore, nella giurisdizione di merito, dei principi enunciati dalla giurisprudenza di legittimità.

⁹⁸ G. Scarselli, *La nuova magistratura tributaria*, op. cit., pp. 33-34.

⁹⁹ L'ufficio del massimario e del ruolo trova la propria disciplina nell'art. 68 del R.d. 30 gennaio 1941, n. 12, in base al comma 3, le attribuzioni dell'Ufficio "sono stabilite dal Primo Presidente della Corte sentito il Procuratore generale". All'ufficio sono "designati magistrati che hanno conseguito almeno la terza valutazione di professionalità e con almeno otto anni di effettivo esercizio delle funzioni giudicanti o requirenti di primo o di secondo grado" (art. 115, R.d. 30 gennaio 1941, n. 12). In base al regolamento del Primo Presidente del 7 maggio 2013 è compito del massimario "l'analisi sistematica della giurisprudenza di legittimità, condotta allo scopo di creare un'utile e diffusa informazione (interna ed esterna alla Corte di Cassazione) necessaria per il miglior esercizio della funzione nomofilattica della stessa Corte", che si articola, poi, in "lettura, selezione e massimazione dei provvedimenti, coincise notizie di decisione, segnalazione dei contrasti, redazione delle relazioni per le sezioni unite, redazione di schede e relazioni informative su richiesta dei presidenti titolari, relazioni periodiche sulle decisioni relative ai principali orientamenti della Corte di Cassazione". L'Ufficio ha, inoltre, assunto il ruolo di redigere pareri sulle novità normative, che non si limitano ad una esposizione ordinata delle scelte del legislatore, ma danno invece, e più significativamente, la soluzione tra più dubbi interpretativi. In tema, G. Scarselli, *Sulle relazioni dell'Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione*, in *Judicium*, 25 gennaio 2023.

¹⁰⁰ Del resto, una previsione espressa in tal senso – come esposto nel precedente capitolo – farebbe sorgere dubbi circa l'indipendenza del giudice di merito.

Ad ogni modo, la previsione per cui attraverso una “*convenzione tra il Ministero dell’economia e delle finanze, il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria e la Corte di cassazione sono stabilite le modalità per la consultazione della banca dati della giurisprudenza tributaria di merito da parte della Corte*” (art. 24-bis, comma 5, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545) rende quantomeno auspicabile, mediante l’accesso alle massime delle corti di giustizia tributaria, un migliore coordinamento interpretativo tra la Corte di Cassazione e i giudici di merito tributari.

La promozione che le opere di massimazione possono dare alla costruzione di orientamenti giurisprudenziali uniformi è certamente in linea con lo spirito della recente riforma.

Non si ritiene, al contrario, un valore positivo la possibile conseguenza, negativa e censurabile, di “appiattimento” della giurisprudenza sulle massime, ossia un sistema in cui i giudici siano incapaci di progressivi mutamenti al mutare delle esigenze sociali. Si verificherebbe così un cortocircuito, poiché una giurisprudenza incapace di evolvere non sarebbe, nel tempo, né efficiente, né in grado di garantire certezza.

Per questo si ritengono fondamentali, da un lato, la cultura giuridica – cui si faceva cenno in esordio – che si riflette nella formazione del giudice, dall’altro porre l’attenzione sulle modalità di redazione delle massime (finalità, criteri di selezione, di redazione, ecc.), in modo che siano trasparenti e condivisi.

Ciò anche in considerazione del fatto che il Legislatore sembra intenzionato a rafforzare il ruolo delle massime e dei precedenti conformi, attraverso la valutazione ai fini della valutazione di professionalità del magistrato della tenuta nei gradi successivi dei provvedimenti dallo stesso resi (art. 3, comma 1, lett. g), della L. del 17 giugno 2022, n. 7, art. 11, comma 2, D.lgs. 5 aprile 2006, n. 160, come modificato dagli artt. 5, comma 4, e 8, comma 3, del D.lgs. 28 marzo 2024, n. 44)¹⁰¹.

¹⁰¹ Una verifica in tal senso era già stata prevista dal Consiglio superiore della magistratura, con la Circolare n. 20691 dell’8 ottobre 2007 “Nuovi criteri per la valutazione di professionalità dei magistrati, con le modifiche apportate dall’Assemblea plenaria nelle sedute del 25 luglio 2012, 6 marzo 2014, 13 marzo 2014, 14 maggio 2014, 23 luglio 2014, 24 luglio 2014, 10 settembre 2014, 26 marzo 2015, 12 aprile 2017, 25 ottobre 2017 e 21 febbraio 2018, al Capo V, punto 2), lett. a), annoverava, tra gli “indicatori della capacità” del giudice, “*l’esito, nelle successive fasi e nei gradi del procedimento, dei provvedimenti giudiziari emessi o richiesti, relativi alla definizione di fasi procedurali o processuali o all’adozione di misure cautelari, accertato attraverso la comunicazione dei dirigenti degli uffici e da valutarsi, ove presenti caratteri di significativa anomalia, anche alla luce del rapporto esistente tra provvedimenti emessi o richiesti e*

Appare lecito interrogarsi – anche nella prospettiva in cui i suddetti criteri venissero estesi al giudice tributario – se in relazione al suddetto criterio rientri la mancanza di uniformazione ad orientamenti consolidati espressi dalle massime¹⁰².

In dottrina è stato osservato che la tenuta di un provvedimento nei gradi successivi avrebbe un valore, considerando che il magistrato non è una monade e fa parte di un sistema complesso, in cui si misura con le interpretazioni esistenti, anche eventualmente per discostarsene, se è giusto, con coraggio e con competenza. La capacità di rendere giustizia ha, infatti, poco a che vedere con una *performance* individuale del magistrato, con parametri di rendimento e di risultato, che assumono significato soprattutto nell’ottica della selezione individuale e di progressioni di “carriera”¹⁰³.

La questione attiene, dunque, al corretto bilanciamento tra capacità del giudice e libertà interpretativa, laddove la prima non dovrebbe comprometterne l’indipendenza, specie attraverso misure non di carattere procedimentale, ma organizzativo.

2.5. *Considerazioni sull’attuale assetto organizzativo della giustizia tributaria alla luce di alcune esperienze straniere. La cooperazione orizzontale fra tribunali tributari (Finanzgerichte) e le sezioni comuni nel modello tedesco. Le riunioni di coordinamento interpretativo nel modello spagnolo.*

Le recenti riforme dell’assetto organizzativo del giudice tributario italiano si prestano ad alcune osservazioni, in una prospettiva comparata, con altri modelli organizzativi del contenzioso tributario in ambito europeo.

Il contenzioso tributario previsto dall’ordinamento tedesco, nelle norme oggi in vigore, è regolato da un corpo di norme, denominato *Finanzgerichtsordnung*¹⁰⁴, sulla base del

provvedimenti non confermati o rigettati, rapporto da valutarsi altresì avuto riguardo alla tipologia ed alla natura degli affari trattati ed alla evoluzione giurisprudenziale”.

¹⁰² La Corte di cassazione, SSUU, sent. 3 maggio 2019, n. 11747, interrogata sul discrimine tra attività di interpretazione, coperta dalla clausola di salvaguardia dell’indipendenza funzionale del giudice, e l’inescusabilità della grave violazione di legge fonte di responsabilità dello Stato, nel caso in cui la norma di diritto si ritenga violata in relazione al significato ad essa attribuito da orientamenti giurisprudenziali consolidati, ha escluso che il discostarsi dal precedente, pur autorevole, costituisca fonte di responsabilità civile, ma hanno evidenziato la necessità per il giudice di motivare adeguatamente al fine di dimostrare la consapevolezza della propria scelta.

¹⁰³ O. Civitelli, *La giustizia e la performance*, in *Questione giustizia*, 2022, fasc. 2-3, pp. 88-89.

¹⁰⁴ Il corpo normativo, noto con la sigla F.G.O., è stato emanato il 6 ottobre 1965 ed entrato in vigore nel 1966.

principio di unitarietà della giurisdizione finanziaria previsto nella Costituzione federale (art. 108 L.F.). La previsione riflette il riparto costituzionale della giurisdizione, per cui è previsto in materia finanziaria il concorso tra *lander* e federazione (art. 92 L.F.)¹⁰⁵.

Il processo tributario è costruito su due gradi, il primo dinanzi al tribunale finanziario (*Finanzgericht*) istituito presso ciascun *Länder* e il secondo dinanzi alla Corte finanziaria federale (*Bundesfinanzhof*)¹⁰⁶. L'articolazione interna prevede la suddivisione delle corti locali e federale in sezioni specializzate per materia (*senate*) e la selezione di magistrati di carriera professionali, ancorché nei tribunali di primo grado sia prevista la nomina di componenti non togati¹⁰⁷.

Ai fini del presente lavoro è interessante esaminare l'ordinamento processuale tributario tedesco sotto un duplice profilo, che attiene all'organizzazione dell'attività giudiziaria:

- l'amministrazione giudiziaria nella materia tributaria,
- l'organizzazione della Corte federale tributaria.

Sotto il profilo di amministrazione giudiziaria, il presidente del tribunale è responsabile dell'organizzazione e dell'amministrazione dell'ufficio giudiziario (art. 32 F.G.O.). Inoltre, esercita il controllo disciplinare sull'attività non solo dei giudici, ma anche del personale amministrativo (art. 31 F.G.O.), mentre nell'ordinamento nazionale quest'ultima è di competenza del Ministero dell'Economia e delle Finanze e il presidente della corte ha la facoltà di segnalare le irregolarità (art. 15 D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 – art. 22 D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175).

L'attribuzione delle funzioni organizzative della giustizia ai presidenti dei tribunali dei *Länder* può presentare, tuttavia, delle problematiche in merito all'adozione di *standard* unitari e omogenei sul territorio nazionale¹⁰⁸. La scelta tra un modello unitario, come quello adottato dall'ordinamento nazionale (ancorché, come visto, legato ad un ruolo preminente del Ministero dell'Economia e delle Finanze), presenta sotto tale profilo dei vantaggi, nel senso che dovrebbe – almeno in astratto – consentire un'omogenea distribuzione delle

¹⁰⁵ Per un inquadramento, S. Bianchi, *Modelli di contenzioso tributario: Germania, Francia, Gran Bretagna*, in *Studi Urbinati di scienze giuridiche, politiche ed economiche*, 2021, Vol. 52, n. 1, pp. 5 ss.

¹⁰⁶ Artt. 2, 35 e 36 F.G.O.

¹⁰⁷ A. Uricchio, *L'amministrazione nella giustizia tributaria*, op. cit., pp. 120 ss.

¹⁰⁸ C. Frankel-Haeberle, *Giudice tributario ed effettività della tutela giurisdizionale nell'ordinamento federale tedesco*, in *La legge generale tedesca del processo tributario. Finanzgerichtsordnung (FGO)*, Ragucci G. (a cura di), Milano, 2022, p. 50.

risorse. D'altro canto, in uno Stato federale con una lunga tradizione delle realtà locali, la sussidiarietà può rappresentare uno strumento di gestione ottimale delle risorse e dei flussi del contenzioso.

È interessante, inoltre, la previsione – esclusa per la giurisdizione civile – della possibilità di cooperazione orizzontale, tra *Länder*, nella forma di tribunali comuni. Per la giurisdizione tributaria la facoltà è prevista dall'art. 3, par. 2, FGO (*“Più Länder possono concordare, anche per singole materie, l'istituzione di un comune Tribunale tributario o sezioni comuni di un Tribunale tributario o l'ampliamento delle circoscrizioni giudiziarie oltre i confini del Land”*). La possibilità di sviluppare queste istituzioni giudiziarie comuni dipende anche dalla presenza, all'interno delle costituzioni dei *Länder*, di previsioni che autorizzano o prevedono tali forme particolari di cooperazione¹⁰⁹.

Per quanto riguarda l'organizzazione della corte federale l'art. 95, par. 3, LF, come modificato nel 1968, prevede che *“per assicurare l'unitarietà della giurisprudenza deve essere costituita una Sezione Comune”* dei tribunali federali. La Sezione Comune interviene allorché si creino divergenze interpretative tra le diverse Corti supreme in relazione al diritto federale (*Aussendivergenz*); la decisione della Sezione Comune è vincolante. Se, invece, le divergenze insorgono tra sezioni della stessa Corte (*Innendivergenz*), interviene la Grande Sezione (*Grosse Senat*) della singola Corte, alla cui decisione devono attenersi le altre sezioni¹¹⁰.

Nella giurisdizione tributaria è istituita la Grande Sezione presso la Corte federale, che si pronuncia *“quando una sezione intenda adottare, su una determinata questione giuridica, una soluzione diversa rispetto a quella già assunta da un'altra sezione o dalla Grande Sezione”* medesima (art. 11, par. 2, FGO). Inoltre, la sezione della Corte federale tributaria che tratta la causa *“può sottoporre una questione di rilevanza fondamentale alla Grande Sezione per decidere se, secondo la sua interpretazione, ciò è opportuno (...) per l'uniformità della giurisprudenza”* (art. 11, par. 4, FGO).

La Corte federale svolge un ruolo simile alla Corte di cassazione, con la differenza che all'interno di ciascuna Corte federale, in relazione alla materia trattata, vi è una sezione

¹⁰⁹ Ne è un esempio il Tribunale comune dei *Länder* di Berlino e Brandeburgo istituito nel 2007 a Cottbus. In tema, R. Bifulco, *L'organizzazione costituzionale del potere giurisdizionale nella Repubblica Federale di Germania*, in in *La legge generale tedesca del processo tributario. Finanzgerichtsordnung (FGO)*, op. cit., pp. 26-27.

¹¹⁰ *Id.*, p. 18.

specializzata nel promuovere l'uniformità degli orientamenti giurisprudenziali. Come se, tentando un parallelismo con la Sezione tributaria della Corte di cassazione, vi fosse una "Sezione unita" tributaria, distinta dalle "Sezioni Unite" Civili e interna alla sezione, dedicata a dirimere i potenziali contrasti interpretativi sorti all'interno della medesima sezione.

L'ordinamento spagnolo prevede una fase precontenziosa dinanzi ai Tribunali economico amministrativi locali, regionali e centrale. Si tratta di organi di giustizia amministrativa che non hanno natura giurisdizionale. I Tribunali sono infatti inquadrati organicamente nel *Ministero di Economia y Hacienda*, anche se non dipendenti da questo sul piano gerarchico e non emettono pronunce che possano acquistare valore di cosa giudicata.

Nel sistema spagnolo, a differenza del sistema tedesco, non vi è un giudice speciale tributario ed il contenzioso fiscale è devoluto interamente a sezioni della giurisdizione ordinaria ed amministrativa specializzate nella materia tributaria¹¹¹.

Sotto il profilo di organizzazione e coordinamento interpretativo merita attenzione l'art. 264 della legge organica sull'ordinamento giudiziario (*Ley Organica del Poder Judicial o LOPJ*).

Nel testo originario del 1985 l'art. 264 LOPJ prevedeva che i magistrati "*dei diversi collegi di una medesima sezione si riuniscono per l'unificazione dei criteri di giudizio e il coordinamento delle prassi processuali*". Le riunioni "*sono convocate dal presidente della sezione, d'ufficio o a richiesta della maggioranza dei magistrati, nonché negli altri casi previsti dalla legge*" e sono "*presiedute dal presidente della sezione*". Resta in ogni caso salva "*l'indipendenza dei collegi nella decisione*".

L'art. 264 LOPJ è stato modificato nel 2015 e nella versione corrente i magistrati "*dei diversi collegi di una medesima sezione si riuniscono per l'unificazione dei criteri e il coordinamento delle prassi processuali, specialmente nei casi in cui i magistrati dei diversi collegi di una stessa sezione o Tribunale abbiano sostenuto nelle loro decisioni diversi criteri interpretativi nell'applicazione della legge su questioni sostanzialmente analoghe*". Il presidente di sezione o del tribunale, d'ufficio o su richiesta della maggioranza

¹¹¹ Per un inquadramento, J.A. Rozas, *La contraddittoria evoluzione del diritto tributario spagnolo nell'ottica del giusto processo*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2017, fasc. 1, pp. 117 ss.

dei membri della sezione o del tribunale, “*convoca una plenaria in sede giurisdizionale affinché conosca di uno o più di detti casi con l’obiettivo di unificare il criterio di giudizio*”. La riforma ha mantenuto, formalmente, salva “*l’indipendenza dei collegi nella decisione*” (o, più precisamente, dei singoli componenti), ma essi sono tenuti a “*esplicitare le ragioni per cui si discostino dal criterio deciso*”¹¹².

In dottrina sono stati avanzati forti dubbi sulla legittimità di tale intervento, specie con riguardo all’onere di motivare il dissenso per le decisioni che si discostino dai criteri stabiliti dalla plenaria, per contrasto con il principio di indipendenza del giudice. In particolare, è stato osservato che il principio di sottomissione del giudice alla legge – da cui discende l’indipendenza del singolo giudice nell’interpretazione e nella conseguente applicazione della legge – e che trova tutela costituzionale, non possa essere derogato da una legge in senso contrario, ancorché di legge si tratti.

In sostanza, il principio per cui i giudici “*sono soggetti soltanto alla legge*” (art. 101, 2° comma, Cost.) non può essere derogato da una legge che abbia l’effetto di condizionare il giudice nell’applicazione della legge, imponendogli come vincolante una determinata interpretazione.

La clausola presente nella normativa spagnola non è, ad esempio, presente nell’art. 47-*quater* del R.d. 30 gennaio 1941, n. 12 – applicabile ai procedimenti civili – a mente del quale il presidente di sezione cura anche “*lo scambio di informazioni sulle esperienze giurisprudenziali all’interno della sezione*”. Durante le riunioni di sezione, debitamente verbalizzate, i giudici della sezione si confrontano sui nodi interpretativi o rilevanti (ad esempio quando sono approvate nuove disposizioni normative di interesse per le materie

¹¹² Traduzione a cura dell’A. dell’art. 37 della *Ley Orgánica 7/2015*, del 21 luglio, che modifica la *Ley Orgánica 6/1985*, del 1° luglio, sul *Poder Judicial* [“*Se modifica el artículo 264, que queda redactado como sigue:*

Artículo 264.

1. *Los Magistrados de las diversas Secciones de una misma Sala se reunirán para la unificación de criterios y la coordinación de prácticas procesales, especialmente en los casos en que los Magistrados de las diversas Secciones de una misma Sala o Tribunal sostuvieren en sus resoluciones diversidad de criterios interpretativos en la aplicación de la ley en asuntos sustancialmente iguales. A esos efectos, el Presidente de la Sala o Tribunal respectivo, por sí o a petición mayoritaria de sus miembros, convocará Pleno jurisdiccional para que conozca de uno o varios de dichos asuntos al objeto de unificar el criterio.*

2. *Formarán parte de este Pleno todos los Magistrados de la Sala correspondiente que por reparto conozcan de la materia en la que la discrepancia se hubiera puesto de manifiesto.*

3. *En todo caso, quedará a salvo la independencia de las Secciones para el enjuiciamiento y resolución de los distintos procesos de que conozcan, si bien deberán motivar las razones por las que se aparten del criterio acordado.”].*

trattate o si creano orientamenti giurisprudenziali difformi) al fine di convenire su una data interpretazione¹¹³.

L'applicazione di quella che la dottrina ha definito "nomofilachia orizzontale", auspicando l'individuazione di orientamenti giurisprudenziali uniformi attraverso il confronto in posizione paritaria tra giudici dello stesso ufficio¹¹⁴, può tuttavia rappresentare un rischio ove, pur nella consapevolezza di ciascun giudice di poter adottare l'interpretazione più corretta, si formino nondimeno delle pressioni in relazione al contesto in cui il giudice opera (si pensi, ad esempio, al ruolo che presidente di sezione e della corte ricoprono nella valutazione della professionalità del giudice).

Nel comparto della giustizia tributaria sembra andare nella medesima direzione il progetto "Trib Hub" – sviluppato come progetto collaterale al Prodigit, nella linea di intervento n. 3, finanziato con fondi europei¹¹⁵ – concepito come luogo di confronto, discussione, riflessione, condivisione ed aggiornamento al fine di redigere "chiare, semplici e buone regole per disciplinare le varie attività" delle Corti di Giustizia tributaria.

Tra le diverse linee di intervento volte ad introdurre regole idonee a rendere maggiormente efficiente il funzionamento delle corti di Giustizia tributaria, vi sono le "riunioni periodiche presso le Corti per l'analisi dei flussi processuali e delle tematiche inerenti all'organizzazione delle Corti e del loro funzionamento"¹¹⁶.

Allo stato gli incontri programmati riguardano l'efficientamento della giustizia sotto il profilo della gestione dei carichi di lavoro, prevedendosi:

- riunioni periodiche sezionali presso le Corti per l'analisi dei flussi processuali e report trimestrali trasmessi dal Presidente della Corte,
- riunioni periodiche presso le Corti per la loro organizzazione ed il loro funzionamento.

Ancorché nella fase attuale in corso di sperimentazione le riunioni attengano ai profili organizzativi, il progetto merita menzione per il fatto di non essere ancorato a parametri

¹¹³ F. Biondi, *Certezza del diritto ed efficienza della giustizia*, op. cit., p. 83.

¹¹⁴ G. Canzio, *Legalità penale, processi decisionali e nomofilachia*, in *Sistema penale*, 29 giugno 2022, p. 7.

¹¹⁵ La creazione sperimentale è stata prevista in otto Regioni italiane (Emilia-Romagna, Lazio, Liguria, Marche, Puglia, Sardegna, Sicilia e Veneto), nonché presso la Corte di Giustizia tributaria di I grado di Brescia.

¹¹⁶ AA.VV., *Laboratorio digitale del giudice tributario "TribHub" – Nuove buone prassi nelle Corti di Giustizia Tributaria*, De Cono M. (a cura di), Bari, 2023, pp. 26 ss.

rigidi e predeterminati, potendo in futuro introdurre, in via sostanzialmente di prassi, anche riunioni finalizzate al coordinamento interpretativo.

In tal senso può essere letta la linea di intervento volta a introdurre “*riunioni periodiche di discussione e confronto sull’andamento della Giustizia Tributaria, con la partecipazione di rappresentanze degli Ordini e Collegi professionali e degli Enti impositori*”, nell’ambito della costituzione sperimentale dei Consigli Giudiziari Tributari.

2.6. *Attività di amministrazione della giustizia e digitalizzazione. L’approccio della Corte di Giustizia dell’Unione Europea all’utilizzo dell’intelligenza artificiale nell’organizzazione giudiziaria. L’impiego dell’IA nei servizi relativi alla giustizia nella L. n. 132 del 2025.*

La transizione digitale svolge un ruolo di primo piano e destinato sempre di più ad assumere, nel contesto contemporaneo, anche una funzione strategica.

Nell’ambito della pubblica amministrazione, tentando di generalizzare, essa rappresenta un processo articolato e complesso in cui l’amministrazione impiega le moderne “Tecnologie dell’Informazione e della Comunicazione” per innovare l’organizzazione e lo svolgimento delle attività amministrative¹¹⁷.

La digitalizzazione di una struttura pubblica presuppone la creazione di una infrastruttura digitale per accedere alle informazioni necessarie per svolgere il servizio previsto. Tale infrastruttura, volendo individuarne gli elementi essenziali, dovrebbe basarsi su due pilastri:

¹¹⁷ Cfr. *Information and Communication Technology (ICT)*. In tema, si veda la Comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento europeo, al Comitato Economico e Sociale e al Comitato delle Regioni (COM/2003/0567 def.), *Il ruolo dell’eGovernment per il futuro dell’Europa* (collegamento permanente: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=celex:52003DC0567>). In dottrina, per un inquadramento, senza pretesa di esaustività, F. Merloni, *Sviluppo dell’eGovernment e riforma delle amministrazioni*, in *Introduzione all’eGovernment: pubbliche amministrazioni e società dell’informazione*, F. Merloni (a cura di), Torino, 2005, p. 5, che ricomprende nella definizione di TIC “*tutte le soluzioni tecnologiche, infrastrutturali, hardware e software, che consentono la raccolta, la conservazione, il trattamento e la trasmissione di informazioni (testuali, visive o sonore)*”; D.U. Galetta, *Transizione digitale e diritto a una buona amministrazione: fra prospettive aperte per le Pubbliche Amministrazioni dal Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza e problemi ancora da affrontare*, in *federalismi*, 2022, 7, pp. 103 ss.; Id., *Digitalizzazione e diritto ad una buona amministrazione (Il procedimento amministrativo, fra diritto UE, nuove tecnologie dell’informazione e della comunicazione)*, in *Il diritto dell’amministrazione pubblica digitale*, R. Cavallo Perin, D.U. Galetta (a cura di), Torino, 2025, pp. 77 ss. Con riguardo alla materia tributaria, per un inquadramento generale, si rinvia a M. Fasola, *L’amministrazione algoritmica dei tributi*, Milano, 2025.

- la dematerializzazione dei documenti esistenti e la creazione di nuovi documenti (c.d. nativi) in formato esclusivamente digitale, immediatamente leggibili, accessibili, integri, autentici e affidabili¹¹⁸;
- la raccolta, la conservazione e la fruizione digitale dei dati (i quali, ove disponibili in grandi quantità, danno luogo al fenomeno dei c.d. *big data*)¹¹⁹.

I passaggi sopra individuati rappresentano il presupposto per trattare i dati mediante l'impiego di algoritmi¹²⁰.

Inoltre, ingenti quantitativi di dati (*big data*) sono il presupposto per applicare quella specie di algoritmi che evolvono autonomamente nel tempo, dando luogo ai sistemi di intelligenza artificiale (IA)¹²¹.

In dottrina è stato osservato che l'utilizzo di strumenti basati su algoritmi di intelligenza artificiale rappresenta l'attuale frontiera della digitalizzazione. Al contempo, tuttavia,

¹¹⁸ D.U. Galetta, *Transizione digitale e diritto a una buona amministrazione*, op. cit., p. 106 ss.

¹¹⁹ Sul tema dei dati nella pubblica amministrazione, R. Cavallo Perin, *Pubblica amministrazione e data analysis*, in *L'amministrazione pubblica con i big data: da Torino un dibattito sull'intelligenza artificiale*, R. Cavallo Perin (a cura di), *Quaderni del dipartimento di giurisprudenza dell'Università di Torino*, 2021, fasc. 20, pp. 11 ss.; M. Falcone, "Big data" e pubbliche amministrazioni: nuove prospettive per la funzione conoscitiva pubblica, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 2017, vol. 3, pp. 601 ss.; G. Carullo, *Big Data e pubblica amministrazione nell'era delle banche dati interconnesse*, in *Conc. Merc.*, 2016, vol. 23, pp. 181 ss.; Id., *Dati, banche dati e interoperabilità dei sistemi informatici nel settore pubblico*, in *Il diritto dell'amministrazione pubblica digitale*, op. cit., pp. 257 ss.

¹²⁰ Un algoritmo informatico consiste in una serie di istruzioni, scritte in linguaggio informatico, che indicano precisamente a un elaboratore i passaggi da eseguire in un arco limitato di tempo (un *software*, dal più semplice al più complesso, è composto da uno o più algoritmi). In tema, P. Zellini, *La dittatura del calcolo*, Milano, 2018; V. F. Cabitza, *Deus in machina? L'uso umano delle nuove macchine, tra dipendenza e responsabilità*, in *Intelligenza artificiale. L'uso delle nuove macchine*, L. Floridi, V.F. Cabitza (a cura di), Firenze-Milano, 2021.

¹²¹ L. Carlucci Aiello, *Intelligenza Artificiale*, in *Enciclopedia It.*, IX, Appendice, 2015, afferma: "L'intelligenza artificiale (I.A.) è la capacità di un computer o di un robot di eseguire compiti tradizionalmente eseguiti da esseri intelligenti. Realizzare l'I.A. significa quindi sviluppare sistemi dotati delle funzioni tipiche dei processi intellettivi umani, quali percepire, associare un significato e ragionare su ciò che si percepisce, decidere, compiere azioni, comunicare o apprendere dall'esperienza". L'intelligenza artificiale è un campo eterogeneo e comprende aree diverse come, ad esempio, l'apprendimento automatico (*machine learning*), le reti neurali (*neural networks*), l'apprendimento profondo (*deep learning*) e l'elaborazione del linguaggio naturale (*natural language processing* o *NPL*). L'intelligenza artificiale diffusa in campo giudiziario è, normalmente, un *software* basato su insiemi di dati e un modello di apprendimento automatico, in cui il linguaggio di programmazione è utilizzato (algoritmo) per identificare connessioni o schemi e (nel campo predittivo) formulare previsioni, imparando dai dati storici. La letteratura sul tema è molto vasta, senza pretesa di esaustività, in tema si veda G. Avanzini, *Decisioni algoritmiche e algoritmi informatici*, Napoli, 2019; L. Floridi, F. Cabitza, *Intelligenza artificiale. L'uso delle nuove macchine*, op. cit.; P. Domingos, *L'algoritmo Definitivo*, Torino, 2016; A. D'Aloia (a cura di), *Intelligenza artificiale e diritto. Come regolare un mondo nuovo*, Milano, 2020; C. Coglianese, *Regulating Machine Learning: The Challenge of Heterogeneity*, in *Public Law and Legal Theory Research Paper Series*, 2023, n. 23-06, pp. 2 e ss.; G. Ziccardi, *Intelligenza artificiale: una guida semplice per il giurista del futuro*, Milano, 2025.

solleva rilevanti interrogativi etici e giuridici, con particolare riguardo agli ambiti in cui può avere un impatto sulle garanzie e libertà fondamentali degli individui¹²².

In ambito giudiziario l'uso delle tecnologie ICT può contribuire a rafforzare un sistema giudiziario e renderlo più accessibile ed efficiente¹²³.

Declinando i principi esposti in precedenza, l'utilizzo delle tecnologie informatiche nel processo si presta a coinvolgere, tra l'altro, i seguenti ambiti:

- l'introduzione di norme procedurali che consentono l'utilizzo della tecnologia digitale nei rapporti con gli organi giurisdizionali (*support process solutions*, che riguardano, ad esempio, la digitalizzazione dei fascicoli, la capacità di espletare fasi specifiche di un procedimento giudiziario per via elettronica, ossia il c.d. processo telematico)¹²⁴,

¹²² Rispettivamente, G. Gallone, *Riserva di umanità e funzioni amministrative*, Milano, 2023, p. 22; A. D'Aloia, *Ripensare il diritto al tempo dell'intelligenza artificiale*, in G. Cerrina Feroni, C. Fontana, E.C. Raffiotta (a cura di), *AI Anthology. Profili giuridici, economici e sociali dell'intelligenza artificiale*, Bologna, 2022, pp. 99 ss.

¹²³ Cfr. *Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio, al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle regioni Digitalizzazione della giustizia nell'Unione europea: Un pacchetto di opportunità*, COM/2020/710 final (collegamento permanente: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/ALL/?uri=COM:2020:710:FIN>).

¹²⁴ Nella giurisdizione tributaria è il Ministero dell'Economia e delle Finanze a sviluppare e gestire – tramite il Dipartimento della giustizia tributaria (cfr. sopra) – l'infrastruttura e gli applicativi informatici utilizzati dagli operatori della giustizia tributaria (quali i giudici, il personale e le parti del processo). Lo stesso Ministero disciplina gli aspetti tecnici del processo telematico, incidendo potenzialmente su tematiche di rilievo costituzionale.

Il quadro regolatorio del processo tributario telematico è demandato a un decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, con il quale sono disciplinate non solo le norme tecniche e di funzionamento del processo telematico, ma anche i modelli per la redazione degli atti processuali (ai sensi dell'art. 79, comma 2-bis, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, inserito dall'art. 1, comma 1, lett. *ee*, n. 3), del D.lgs. 30 dicembre 2023, n. 220, “*Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, sentito il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria e i consigli nazionali dei professionisti abilitati alla difesa davanti alle corti di giustizia tributaria, sono emanate le norme tecniche per il processo tributario telematico, nonché approvati i modelli per la redazione degli atti processuali e per le deposizioni testimoniali, dei verbali e dei provvedimenti giurisdizionali. Il decreto indica altresì tutte le disposizioni tecnico-operative, anche di fonte regolamentare, adottate anteriormente alla data della sua adozione e che dalla medesima data restano abrogate.*”).

Sul punto si osserva che la predisposizione da parte del Ministero dei “*modelli per la redazione degli atti processuali*” potrebbe avere l'effetto di incidere sul contenuto degli atti e comprimere il diritto di difesa (art. 24 Cost.). In particolare, ove nel processo tributario i modelli ministeriali risultassero più “stringenti” di quelli previsti nel processo civile dal Ministero della giustizia, a norma degli artt. 121 c.p.c. e 46 disp. att. c.p.c. (si veda il D.m. 7 agosto 2023, n. 110 del Ministero della giustizia, recante “*Regolamento per la definizione dei criteri di redazione, dei limiti e degli schemi informatici degli atti giudiziari con la strutturazione dei campi necessari per l'inserimento delle informazioni nei registri del processo, ai sensi dell'articolo 46 delle disposizioni per l'attuazione del codice di procedura civile*”).

Va però precisato che la violazione delle norme tecniche non comporta, però, l'inammissibilità del ricorso (art. 16-bis, comma 4-bis, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, inserito dal D.lgs. 30 dicembre 2023, n. 220 attuativo della L. 9 agosto 2023, n. 111). Dunque, appare esclusa l'eventualità, in caso di violazione dei

- l’uso di strumenti e infrastrutture digitali da parte degli organi giurisdizionali (ossia la possibilità per giudici e operatori giudiziari di disporre di vari strumenti digitali, anche per semplificare i processi di lavoro, garantire un’equa ripartizione del carico di lavoro e determinare una chiara riduzione dei tempi del processo);
- la creazione di banche dati delle decisioni giudiziarie (le informazioni in esse contenute costituiscono infatti enormi quantità di dati), con la finalità di promuovere la trasparenza del sistema giudiziario e la stabilizzazione degli orientamenti giurisprudenziali;
- lo sviluppo di strumenti di supporto agli organi giurisdizionali nello svolgimento dei propri compiti, anche mediante l’utilizzo dell’intelligenza artificiale¹²⁵.

L’impiego dell’intelligenza artificiale nella materia giudiziaria può coinvolgere, essenzialmente, due aree, ossia quella organizzativa e quella giurisdizionale in senso stretto le quali, in relazione alle garanzie coinvolte, presentano dei profili di peculiarità che meritano un’analisi più approfondita.

In materia è intervenuto il Regolamento europeo n. 1689/2024 sull’intelligenza artificiale (c.d. *AI Act*)¹²⁶. In esso è stato evidenziato come alcuni sistemi basati sull’IA destinati all’amministrazione della giustizia andrebbero classificati ad alto rischio, in base all’approccio *risk based* derivante dall’uso dell’IA adottato nella regolamentazione del settore. Ciò in considerazione dell’impatto potenzialmente significativo di tali sistemi sul diritto a un ricorso effettivo e a un giudice imparziale. In particolare, la classificazione ad alto rischio riguarderebbe i sistemi di IA destinati a essere utilizzati da un’autorità giudiziaria o per assistere le autorità giudiziarie nelle attività di ricerca e interpretazione dei

modelli predisposti dal Ministero dell’Economia e delle Finanze, che possa essere dichiarata l’inammissibilità del ricorso.

Per una disamina dei profili comparati, in particolare sul concetto di “*template*”, S. D’Ancona, E. Furioli, *Digitalizzazione e giustizia amministrativa*, in *Il diritto dell’amministrazione pubblica digitale*, op. cit., pp. 409 ss.

¹²⁵ L’impiego può riguardare i profili di accesso alla giustizia (ad esempio, l’iscrizione a ruolo, l’esame dei requisiti formali dell’atto, ecc.), nonché i compiti tradizionali di interpretazione e applicazione del diritto sostanziale (*substantive law solutions*) fra cui, tra l’altro, i *software* avanzati di lettura ed esame dei documenti (*document automation* e *document mining*), ricerca giuridica e programmi di giustizia predittiva (si cui si rinvia, ampiamente, *infra*).

¹²⁶ Regolamento (UE) 2024/1689 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 giugno 2024, che stabilisce regole armonizzate sull’intelligenza artificiale [*omissis*] (collegamento permanente: <https://eur-lex.europa.eu/eli/reg/2024/1689/oj?uri=CELEX:32024R1689>).

fatti e del diritto e nell'applicazione della legge a una serie concreta di fatti. Viene evidenziato che l'utilizzo di strumenti di IA può fornire sostegno al potere decisionale dei giudici o all'indipendenza del potere giudiziario, ma non dovrebbe sostituirlo. Il processo decisionale finale dovrebbe infatti rimanere un'attività a guida umana. La classificazione dei sistemi di IA come ad alto rischio non si estenderebbe invece ai sistemi destinati ad attività amministrative puramente accessorie, ossia quelle attività che non incidono sull'effettiva decisione delle controversie (ad esempio, l'anonimizzazione o la pseudonimizzazione di decisioni, documenti o dati giudiziari, la comunicazione tra il personale, i compiti amministrativi, ecc.)¹²⁷.

Nell'ambito europeo si segnalano inoltre:

- la “Carta etica europea sull’uso dell’intelligenza artificiale nei sistemi giudiziari” adottata dalla Commissione europea sull’efficacia della giustizia del Consiglio d’Europa (CEPEJ)¹²⁸.
- la strategia per l’elaborazione dei sistemi basati sull’IA da applicare nell’amministrazione della giustizia elaborata dalla Corte di giustizia dell’UE (ad esempio, la creazione di assistenti virtuali in grado di supportare i dipendenti nella gestione delle attività di routine, come la programmazione del lavoro e la preparazione preliminare di documenti).

Il tratto comune dell’impiego dei sistemi di IA nell’amministrazione della giustizia è che, se da un lato promettono una riduzione del carico di lavoro e un migliore uso delle risorse, dall’altro sollevano specifiche problematiche, poiché la transizione algoritmica, di fatto, introduce un nuovo paradigma nell’organizzazione e nella gestione amministrativa della giustizia e richiede una profonda riorganizzazione degli uffici, con l’introduzione di nuovi moduli organizzativi basati sull’automazione e l’intelligenza artificiale, che non sembra nello stato attuale della giustizia tributaria affidare al personale delle segreterie (ad esempio, ruoli incentrati sulla supervisione delle tecnologie e sulla gestione dei dati prodotti dai sistemi automatizzati). La creazione di nuove unità organizzative dedicate alla supervisione e manutenzione dei sistemi tecnologici comporta un cambio di priorità nella gestione delle

¹²⁷ Regolamento (UE) 2024/1689 cit., considerando n. 61.

¹²⁸ European Commission for the Efficiency of Justice (CEPEJ), *European ethical Charter on the use of Artificial Intelligence in judicial systems and their environment* (<https://rm.coe.int/ethical-charter-en-for-publication-4-december-2018/16808f699c>: ultimo accesso 1° luglio 2025).

risorse e vi è poi l'esigenza di formare il personale all'uso e alla comprensione degli strumenti di IA.

In dottrina è stato osservato che il modello organizzativo e di gestione degli strumenti di IA richiede un approccio che si differenzia nettamente dal modello tradizionale basato su strutture gerarchiche e processi manuali. L'amministrazione umana, infatti, si caratterizzerebbe per una forte dipendenza dall'individuo per quanto riguarda la gestione materiale e intellettuale della documentazione e per la programmazione delle attività burocratiche. Mentre il nuovo modello si fonda sull'automazione dei processi che mira a centralizzare e razionalizzare il flusso di lavoro attraverso l'utilizzo di strumenti digitali, ove le competenze umane si vanno ad allocare non più nella mera gestione, ma nel processo di supervisione. Dunque, mentre il modello tradizionale garantisce il coinvolgimento diretto dell'individuo nell'azione amministrativa, il modello algoritmico si basa su un sistema delegato, la cui efficacia dipende dalla formazione tecnico-amministrativa del personale e dalla capacità critica di monitorare gli automatismi¹²⁹.

L'integrazione dell'IA nei processi di amministrazione della giustizia tributaria richiederebbe, dunque, da un lato un ripensamento del modello organizzativo e, dall'altro, un nuovo metodo di gestione degli uffici, che si basi su una costante formazione del personale e una ridefinizione delle competenze, con lo scopo di sfruttare al meglio le potenzialità dell'automazione, valorizzando il controllo umano sugli strumenti per mantenere il controllo sui processi decisionali.

Nel contesto sopra delineato il legislatore nazionale è intervenuto con la L. 23 settembre 2025, n. 132, di iniziativa governativa, che rappresenta il primo intervento organico – da parte di un'autorità nazionale – sulla disciplina dell'intelligenza artificiale, affiancandosi al Regolamento (UE) n. 2024/1689¹³⁰.

Senza soffermarsi sull'impianto della legge nel suo complesso, in cui il legislatore è intervenuto per settori disciplinari, evidentemente ritenuti sensibili per l'elevato impatto istituzionale, sociale ed economico che assumono nel contesto nazionale, merita di essere

¹²⁹ S.A. Bevilacqua, *La strategia dell'intelligenza artificiale della Corte di Giustizia dell'Unione Europea*, in *Quaderni di organizzazione digitale e trasformazione della giustizia*, 2024, Vol. 1, fasc. 1, pp. 123 ss.

¹³⁰ Il provvedimento è entrato in vigore il 10 ottobre 2025; per un primo commento alla normativa, G. Salanitro, *Una prima lettura sull'impatto della legge sull'intelligenza artificiale nel diritto tributario, tra consultazione semplificata e analisi del rischio*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 9 ottobre 2025.

evidenziata la logica antropocentrica dell'impianto normativo. Essa, fra i criteri che informano lo sviluppo dell'IA, è espressa attraverso *“l'autonomia e [il] potere decisionale dell'uomo”* nonché i principi *“della trasparenza, della spiegabilità”* e *“assicurando la sorveglianza e l'intervento umano”*.

La L. 23 settembre 2025, n. 132 non interviene specificamente sull'utilizzo dell'intelligenza artificiale nell'ambito dei servizi relativi alla giustizia. L'art. 15, comma 1, della L. n. 132 cit. interviene infatti direttamente nel campo della sfera decisionale del giudice, specificando che *“nell'attività giudiziaria è sempre riservata al magistrato ogni decisione sull'interpretazione e sull'applicazione della legge, sulla valutazione dei fatti e delle prove e sull'adozione dei provvedimenti”* nel caso in cui in tale ambito vengano impiegati.

La legge in commento, infatti, delega al Ministro della giustizia l'impiego *“dei sistemi di intelligenza artificiale per l'organizzazione dei servizi relativi alla giustizia”* (comma 2, art. 15, cit.), individuando essenzialmente due aree applicative:

- la semplificazione del lavoro giudiziario,
- le attività amministrative accessorie.

Inoltre *“la sperimentazione e l'impiego dei sistemi di intelligenza artificiale negli uffici giudiziari ordinari sono autorizzati dal Ministero della giustizia”* (comma 3, art. 15 cit.).

Le suddette disposizioni, per come testualmente formulate, individuando l'ambito di impiego nei soli *“uffici giudiziari ordinari”* e il soggetto regolatore nel Ministero della giustizia, sembrano – ad una prima analisi – allo stato escludere la giustizia tributaria dal proprio campo di applicazione. A differenza, invece, di quelle relative alla riserva di attività del magistrato le quali, in quanto riferite all'attività giudiziaria nel complesso, appaiono idonee a trovare applicazione anche nella giustizia tributaria.

3. Il ruolo della professionalità del giudice.

3.1. La formazione continua del magistrato tributario.

Come accennato in esordio la formazione del giudice incide sulla qualità delle decisioni giudiziarie. Essa, inoltre, incide sull'indipendenza del giudice.

La connessione tra formazione e indipendenza non è immediatamente percepibile, ma è nondimeno un fattore da tenere in considerazione.

Il giudice, in buona sostanza, non è indipendente e imparziale (nel giudizio) se non ha ricevuto – e quindi costruito la propria *forma mentis* attorno a – una formazione professionale indipendente da influenze o condizionamenti esterni.

La formazione incide, inoltre, sulla professionalità del giudice e, dunque, sulla qualità dei giudizi che il medesimo andrà a formulare.

Una formazione adeguata formerà un giudice professionale, mentre una formazione inadeguata e superficiale formerà dei giudici meno professionali, con ovvie ricadute in termini di qualità delle decisioni e, dunque, di efficienza della giurisdizione e (in)certezza del diritto.

La professionalizzazione degli organi giurisdizionali tributari, mediante assunzione per concorso, non è da sola sufficiente a garantire il livello di specializzazione necessario per il conseguimento degli obiettivi politici cristallizzati nel PNRR.

A tanto devono aggiungersi il tirocinio (formazione iniziale) e l'aggiornamento (formazione continua) del magistrato, anche con riferimento ai vincoli europei (*cf.* sopra), con la finalità di concorrere a creare la cultura specialistica comune nella materia fiscale e in quelle ad essa collegate che deve possedere chi sia chiamato a decidere le controversie tributarie.

I magistrati tributari – al pari dei magistrati ordinari – oltre al periodo di tirocinio prodromico all'assunzione delle funzioni e previa, come si è visto, valutazione positiva deliberata dal Consiglio di Presidenza (art. 4-*quinquies*, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545), devono sottostare alla formazione continua (art. 5-*bis*, D.lgs. cit.).

La formazione continua del magistrato tributario, quanto a modalità e contenuti, è stabilita con regolamento del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria.

Il DL 22 giugno 2023 n. 75, convertito, con mod., dalla L. 10 agosto 2023 n. 112, ha eliminato la distinzione, nell'ambito della formazione, tra giudici “onorari” – ossia i giudici già nominati in base al reclutamento delle precedenti commissioni tributarie – e i magistrati tributari¹³¹.

Infatti, il Consiglio “*definisce i criteri e le modalità della formazione continua e dell'aggiornamento professionale dei giudici e dei magistrati tributari (...) mediante la*

¹³¹ L'art. 41 del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 è stato abrogato e la disciplina inserita nell'art. 5-*bis* del medesimo D.lgs., la cui formulazione è stata sostituita rispetto a quella originaria contenuta nell'art. 1, comma 1, lett. g), L. 31 agosto 2022 n. 130.

frequenza di corsi periodici di carattere teorico-pratico organizzati e gestiti sulla base di apposita convenzione, prioritariamente, dalla Scuola nazionale dell'amministrazione con modalità separate e corsi distinti rispetto ai corsi di formazione destinati all'amministrazione finanziaria o, subordinatamente, dalle università accreditate ai sensi del decreto legislativo 27 gennaio 2012, n. 19" (art. 5-bis, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545). Emergono, tuttavia, alcuni elementi di possibile criticità. La formazione continua e l'aggiornamento non vengono affidate a un soggetto indipendente e che sia, inoltre, dotato di autonomia organizzativa ed economica. Sotto tale profilo, infatti, è stato previsto che agli oneri per la formazione *"si provvede nell'ambito degli stanziamenti annuali dell'apposita di bilancio in favore dello stesso Consiglio e sulla base di un programma di formazione annuale, comunicato al Ministero dell'economia e delle finanze entro il mese di luglio dell'anno precedente lo svolgimento dei corsi medesimi"* (art. 5-bis, comma 1, ultimo periodo, del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545). Non è stata, dunque, accolta la scelta effettuata per altre giurisdizioni di affidare la formazione alla Scuola Superiore della Magistratura oppure a un ente di nuova costituzione¹³².

In proposito desta perplessità la previsione contenuta nell'art. 5-bis, comma 1, del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, in base alla quale il Consiglio di presidenza stipula la convenzione *"prioritariamente"* con la *"Scuola nazionale dell'amministrazione"*.

La formazione dei soggetti chiamati al controllo giurisdizionale del legittimo esercizio del potere impositivo viene così, indirettamente, ricondotta nell'ambito di una istituzione – la Presidenza del Consiglio dei ministri – che dirige la politica generale del Governo (art. 95 Cost.) e che esercita il potere legislativo (artt. 76 e 77 Cost.).

Non appare sufficientemente ad escludere l'ingerenza del Governo – tramite la Presidenza del Consiglio dei ministri – e, dunque, anche del Ministero dell'Economia e delle Finanze, nella formazione dei magistrati tributari la previsione in base alla quale la formazione

¹³² Nella Relazione del Presidente emerito della Corte costituzionale Franco Gallo alla Commissione "Della Cananea" era stata avanzata la prospettiva di una formazione *"obbligatoria [e] permanente curata da una Scuola Superiore di formazione dei giudici tributari"*; cfr. *Commissione interministeriale*, rel. cit., p. 49. Va ricordato che, al fine di garantire l'indipendenza della formazione giudiziaria imposta dal Consiglio d'Europa e dall'Unione Europea, è stata istituita la Scuola Superiore della Magistratura, un ente autonomo *"con personalità giuridica di diritto pubblico, piena capacità di diritto privato e autonomia organizzativa, funziona e gestionale, negoziale e contabile, secondo le disposizioni del proprio statuto e dei regolamenti interni"* (art. 1, comma 3, D.lgs. 30 gennaio 2006, n. 26); alla scuola spettano, in collaborazione con il Consiglio Superiore della Magistratura, la formazione iniziale dei magistrati in tirocinio e la formazione permanente degli appartenenti all'Ordine Giudiziario, nonché altri compiti didattici e di studio e ricerca.

avverrebbe “con modalità separate e corsi distinti rispetto ai corsi di formazione destinati all'amministrazione finanziaria”, posto che la separazione dei corsi non incide sul contenuto – in termini di nozioni fornite e argomentazioni trattate – di essi. In buona sostanza, stride con il principio di indipendenza, nonché di terzietà, della magistratura tributaria – il quale, come detto, in base ai principi europei, si sviluppa anche nell'assicurare una formazione indipendente del giudice – la previsione che la formazione del giudice vada “a braccetto” con quella della pubblica amministrazione.

Il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria sembra, tuttavia, direzionato verso una formazione maggiormente indipendente dei componenti delle corti di giustizia tributaria. Infatti, in virtù della premessa che “l'impegno derivante dalla novella richiede la costituzione di una struttura interna al CPGT, in attuazione del dettato legislativo, in grado di programmare anche con le Università italiane corsi teorici e pratici di insegnamento nelle diverse materie di cui necessita la giurisdizione tributaria”, il Consiglio di presidenza ha istituito, al proprio interno, la “Scuola Superiore della Giustizia Tributaria”¹³³.

Il DL 2 marzo 2024, n. 19, convertito, con mod., dalla L. 29 aprile 2024, n. 56, ha – inoltre – previsto la possibilità, mediante apposita convenzione, di prevedere la frequenza di corsi di formazione organizzati da “da altri enti pubblici” (art. 24).

Non sembrano dunque sussistere ostacoli affinché il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria possa stipulare una specifica convenzione con la Scuola Superiore della Magistratura, al fine di organizzare percorsi formativi che possano rendere uniformi a livello nazionale le conoscenze teorico-pratiche dei magistrati e dei giudici tributari, anche nella prospettiva di fornire una formazione comune – a tutti i componenti delle varie magistrature – nel quadro della formazione europea.

¹³³ Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, delibera del 23 gennaio 2023, n. 2, con cui è stata approvata la risoluzione n. 1 del 17 gennaio 2023, recante il “Regolamento attuativo della Scuola Superiore della Giustizia Tributaria e relativo statuto”. L'istituzione è attuata “Ai sensi e per gli effetti dell'art. 24, comma 1, lett h) D. Lgs. 31 Dicembre 1992 n. 545, dell'art. 5 bis del D. Lgs. 31 Dicembre 1992 n. 545, e dell'art. 7 ter del Regolamento Interno” (art. 1, comma 1, Reg. cit.). Con delibera 17 gennaio 2023, n. 1 era, infatti, stato modificato il Regolamento del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, con l'inserimento dell'art. 7-ter, che al comma 1, primo periodo, prevede: “È istituita la Scuola Superiore della Giustizia Tributaria con il compito di assicurare la formazione continua e l'aggiornamento professionale dei giudici e dei magistrati tributari attraverso l'organizzazione di corsi da tenersi sia in sede centrale sia in sede decentrata, sulla base di un programma annuale, le cui linee guida sono curate dal Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria.”. In tema, A. Salvati, *La selezione e la formazione della magistratura tributaria*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 12 settembre 2023.

La possibilità di stipulare convenzioni con università accreditate potrebbe, invece, rappresentare dei profili di criticità, nella misura in cui la formazione segua percorsi con contenuti differenziati a livello territoriale. Il rischio è la creazione, di fatto, di ostacoli all'uniformità delle conoscenze teorico-pratiche, che è invece necessaria per assicurare l'uniformità delle decisioni giudiziarie e prevenire la formazione di orientamenti locali "disallineati" e fra di loro in contrasto.

La L. 31 agosto 2022, n. 130 non ha, invece, disciplinato la formazione continua del personale amministrativo delle corti di giustizia tributaria.

Tale intervento era, però, auspicato dalla Commissione "Della Cananea" nell'ambito della riforma della giustizia tributaria¹³⁴.

Alla luce delle considerazioni svolte in precedenza si ritiene auspicabile un intervento normativo sul punto. In particolare, la formazione del personale delle segreterie, anche in ragione dell'evoluzione della tecnologia e dell'obiettivo del PNRR di digitalizzare la giustizia, dovrebbe focalizzarsi sulla conoscenza e uso degli strumenti e tecnologie digitali.

3.2. *La formazione sull'intelligenza artificiale nella L. 132 del 2025.*

La L. 23 settembre 2025, n. 132 sull'intelligenza artificiale è intervenuta, fra l'altro, in materia di formazione del personale giudiziario.

L'art. 15, comma 4, della L. n. 132 cit. ha infatti attribuito al Ministro della giustizia di promuovere, nell'elaborazione delle linee programmatiche sulla formazione dei magistrati, attività didattiche sul tema dell'intelligenza artificiale e sugli impieghi dei sistemi di intelligenza artificiale nell'attività giudiziaria. Tali attività saranno finalizzate alla formazione digitale di base e avanzata, nonché all'acquisizione e alla condivisione di competenze digitali¹³⁵.

¹³⁴ Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria, *Relazione finale*, 30 giugno 2021, p. 18 ("la Commissione reputa opportuno raccomandare altresì una rafforzata attenzione al reclutamento e alla formazione continua del personale amministrativo adibito alla giurisdizione tributaria, in modo che sia assicurata la qualità dei servizi di supporto all'opera dei giudici. Cure rafforzate vanno rivolte alle due componenti, quella dei giudici e quella del personale amministrativo").

¹³⁵ Sarà la Scuola Superiore della Magistratura a recepire le linee di indirizzo ministeriali, ai sensi dell'art. 12, comma 1, lettera a), del D.lgs. 30 gennaio 2006, n. 26, nonché, verosimilmente, istituire i corsi di formazione ed erogare la formazione in parola.

La disposizione prevede inoltre una formazione rivolta a sensibilizzare i giudici sui benefici e sui rischi dell'utilizzo dell'intelligenza artificiale.

La legge sull'intelligenza artificiale ha, inoltre, previsto la formazione del personale amministrativo, per le medesime finalità previste per i magistrati (art. 15, comma 4, secondo periodo, della L. 23 settembre 2025, n. 132).

Ancorché la L. 23 settembre 2025, n. 132 preveda il divieto di utilizzare sistemi di intelligenza artificiale per lo svolgimento dell'attività del giudice nell'ambito del processo (art. 16, L. n. 132 cit.), saranno invece implementate delle strutture informatiche che ne prevedono l'utilizzo nell'ambito dei servizi di amministrazione della giustizia (art. 15, commi 2 e 3, L. n. 132 cit.).

È dunque verosimile immaginare che la formazione andrà promossa con riguardo agli ambiti in cui il Ministero della giustizia disciplinerà gli impieghi dei sistemi di intelligenza artificiale per l'organizzazione dei servizi relativi alla giustizia. In altre parole, il comma 4 dell'art. 15 della L. 23 settembre 2025, n. 132 andrebbe letto, prioritariamente, in combinato con i commi 2 e 3 dello stesso art. 15 della L. 132 cit.

Anche per la formazione, per le medesime ragioni sopra evidenziate, sembrerebbe rimanere esclusa la giustizia tributaria, nonché le altre magistrature “speciali”.

Ciò con il rischio, tuttavia, di creare giudici formati a livello differenziato, soprattutto in un ambito conoscitivo caratterizzato da un contesto di avanzamento tecnologico repentino e in cui, anche con una visione prospettica, sarebbe invece opportuna una formazione uniforme.

4. Il ruolo della trasparenza del sistema giudiziario.

4.1. Considerazioni sull'accessibilità del dato giuridico.

L'uso delle tecnologie della comunicazione e dell'informazione (ICT) riguarda anche il trattamento delle informazioni (dati) nel campo giuridico¹³⁶.

L'accesso da parte del giudice – nonché degli altri operatori – al dato giuridico consente la conoscenza delle informazioni giuridiche (quali le fonti del diritto, nazionali e sovranazionali, gli atti regolamentari, decisioni giudiziarie, ecc.). Inoltre, l'archiviazione

¹³⁶ Per un inquadramento generale, G. Carullo, *Dati, banche dati e interoperabilità dei sistemi informatici nel settore pubblico*, op. cit., pp. 257 ss.

elettronica del dato giuridico consente processi di conservazione, ricerca e recupero dei dati (ad esempio, conservare meccanicamente le decisioni giudiziarie e rendere fruibili i dati giuridici in esse contenuti).

L'accesso al dato giuridico ha una funzione principalmente informativa. Ad essa vi possono concorrere le attività sia di organizzazioni pubbliche sia private. In considerazione della funzione pubblica della giurisdizione solo le prime verranno prese in considerazione.

Le banche dati giuridiche¹³⁷ moderne sono archivi elettronici accessibili mediante rete telematica (*internet*), costituiti da una base di dati (insieme di documenti, strutturati e divisi in archivi in base al tipo di informazioni e caratterizzate dalla c.d. indicizzazione totale, ossia la previsione per la quale la totalità dei termini contenuti in un documento costituiscono specifici elementi di richiamo al documento in fase di ricerca) e da un *software* di interrogazione, finalizzato al reperimento dell'informazione e corredato da un'interfaccia grafica per consentire il dialogo utente-macchina¹³⁸.

Da un punto di vista storico, l'esigenza di inserire l'informazione giuridica in una banca dati – intendendosi uno strumento gestito mediante un *software* in cui il contenuto si aggiorna costantemente – nasce dall'inaccessibilità dell'informazione, disponibile, tradizionalmente, presso gli archivi delle istituzioni o i repertori degli editori e delle riviste di informazione giuridica. Inoltre, l'esigenza risiede nei progressivi ampliamento e sedimentazione – ormai alluvionale – della produzione normativa.

Ciò sia in senso orizzontale, in termini di produzione quantitativa, che verticale, ossia in termini di fonti di produzione normativa (si pensi, ad esempio, alla legislazione regionale o europea)¹³⁹. A ciò vanno aggiunti gli apporti della dottrina e della prassi amministrativa¹⁴⁰, nonché della giurisprudenza, le quali alle volte si limitano a individuare soluzioni

¹³⁷ Per banca dati si intendono delle “raccolte di opere, dati o altri elementi indipendenti sistematicamente o metodicamente disposti ed individualmente accessibili mediante mezzi elettronici o in altro modo” (art. 2, n. 8, L. 22 aprile 1941, n. 633, come modificato dall'art. 2, comma 1, del D.lgs. 6 maggio 1999, n. 169, in attuazione della direttiva 96/9/CE relativa alla tutela giuridica delle banche di dati).

¹³⁸ Le modalità di ricerca sono, normalmente, per estremi e/o testuali. Nelle ricerche testuali in materia giuridica assumono particolare importanza, in fase di costruzione del software di ricerca, l'attribuzione a una parola ai fini della ricerca testuale di significati diversi (polisemia) o identici (sinonimia). In tema, R. Borruso, L. Mattioli, *Computer e documentazione giuridica. Teoria e pratica della ricerca*, Milano, 1999.

¹³⁹ S. Simitis, *Crisi dell'informazione giuridica ed elaborazione elettronica dei dati*, ed. ital. a cura di G. Caizzone, Milano, 1977, osservava che “Nessun uomo sa precisamente quali norme, in quest'ora siano attualmente in vigore, nessun legislatore e nessun giudice, nessuno del popolo”.

¹⁴⁰ In merito alla prassi, l'art. 5 della L. 27 agosto 2000, n. 212 pone in capo all'Amministrazione finanziaria un onere di pubblicità della documentazione amministrativa.

interpretative di regole esistenti. Altre volte, invece, introducono regole nuove con la propria attività (si pensi ai numerosi istituti, sia in ambito privato che pubblico, incluso quello tributario, di “creazioni” giurisprudenziali, come, ad esempio, la presunzione di distribuzione degli utili nelle società a ristretta base proprietaria).

Il quadro attuale è reso ancora più complesso dal fatto che le diverse corti giudiziarie territoriali risolvono in maniera diversa questioni interpretative tra loro analoghe o, talvolta, identiche (si pensi, ad esempio, al recente caso dell’abrogazione della disciplina della mediazione tributaria in cui le disposizioni normative, segnatamente gli artt. 2, comma 3, lett. *a*), e 4, comma 2, del D.lgs. 30 dicembre 2023, n. 220, sono stati interpretati in modo difforme, con esiti contrapposti di ammissibilità ovvero inammissibilità dei ricorsi notificati anteriormente al 1° settembre 2024, ma depositati successivamente al 4 gennaio 2024, oltre il termine di trenta giorni dalla notifica), così come interpretazioni diverse si susseguono in periodi di tempo limitati, pur all’interno della medesima giurisdizione territoriale. La mancanza di accessibilità della giurisprudenza limita la circolazione delle informazioni anche all’interno della magistratura tributaria, con un impatto negativo sia in termini di consapevolezza del contesto decisorio, sia di impoverimento del dibattito giurisprudenziale e accademico sui temi decisi dai giudici di merito.

L’accesso al dato giuridico è connesso alla certezza del diritto. La carenza di informazione giuridica può infatti contribuire all’opacità del sistema giuridico e, quindi, contribuire a produrre incertezza.

Inoltre, la creazione di banche dati giurisprudenziali, contenenti le decisioni degli organi giurisdizionali, può contribuire a replicare i medesimi ragionamenti in casi analoghi, consolidare l’interpretazione di una disposizione normativa, ricavandone i precetti giuridici, contribuendo così alla coerenza degli orientamenti giurisprudenziali.

Promuovere un maggiore accesso al dato giuridico si profila quindi uno degli obiettivi in linea con la riforma del PNRR, tanto che il Legislatore degli ultimi anni ha promosso attraverso determinati soggetti istituzionali lo sviluppo di banche dati giuridiche accessibili *online* (mediante rete *internet*) e il più possibile complete e aggiornate.

In particolare, con riguardo al lavoro svolto dal giudice la banca dati è utile quando, oltre alla ricerca per dati identificativi (che individuano uno specifico documento, quale un testo

di legge o una sentenza), consente di effettuare una ricerca dei testi normativi coordinati (ossia il testo in vigore in un determinato momento storico) e, soprattutto, per materia o argomento.

La conservazione su supporti elettronici delle decisioni giudiziarie e la successiva pubblicazione – intesa come messa a disposizione del pubblico tramite una banca dati – effettuate in modo sistematico (*open data* giudiziari), come si vedrà di seguito, possono peraltro incidere, più in generale, sulla trasparenza del sistema giudiziario, con differenti ripercussioni sul sistema nel suo complesso e sui soggetti coinvolti.

4.2. *Le banche dati giuridiche e le esigenze sistematiche di coordinamento. La banca dati Eur-Lex come modello di accessibilità e integrazione.*

Come accennato, l'accesso da parte del giudice anche tributario alle banche dati giuridiche al pari dello sviluppo di queste ultime è stato implementato nel corso del tempo¹⁴¹.

Negli anni Settanta del secolo scorso è stato istituito presso la Corte di cassazione del Centro Elettronico di Documentazione (CED) – dapprima come struttura dell'Ufficio del massimario e poi centro dotato di autonomia funzionale e giuridica – contenente numerosi archivi, mediante i quali era (ed è tutt'ora) possibile – per i magistrati italiani ed, in particolare quelli della Corte di cassazione, i magistrati europei che ne facciano richiesta e il pubblico degli abbonati – effettuare un'esaustiva ricerca nell'archivio delle fonti normative e giurisprudenziali (ossia servizi di informatica giuridica)¹⁴².

¹⁴¹ Il coordinamento delle iniziative pubbliche per l'informatizzazione e la classificazione della normativa vigente è affidato alla Presidenza del Consiglio dei Ministri, presso il Dipartimento degli affari giuridici e legislativi, con la collaborazione di vari enti pubblici, tra i quali il CED (art. 107 della L. 23 dicembre 2000, n. 388 e D.l. 22 dicembre 2008, n. 200, conv. con mod. dalla L. 18 febbraio 2009, n. 9), che alimenta la banca dati "Normattiva". A norma dell'art. 1, comma 310, della L. 27 dicembre 2013, n. 147, "*La banca dati del portale è alimentata direttamente dai testi degli atti normativi pubblicati nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana e le relative attività sono svolte, su base convenzionale, dal medesimo soggetto preposto alla stampa ed alla gestione, anche con strumenti telematici, della Gazzetta Ufficiale*" (ossia l'Istituto Poligrafico dello Stato). Il motore di ricerca si basa sul linguaggio naturale e consente la consultazione con la modalità "multivigenza" (ossia nel testo originario, come pubblicato nella Gazzetta Ufficiale; nel testo vigente ed effettivamente applicabile, alla data di consultazione della banca dati; nel testo vigente a qualunque data pregressa indicata dall'utente), ma il progetto punta a un'evoluzione attraverso la categorizzazione degli atti secondo il sistema di classificazione "Eurovoc", adottato in ambito europeo, che consentirà la ricerca delle norme anche "per categoria di appartenenza".

¹⁴² Il Centro fornisce inoltre alle strutture amministrative e ai magistrati della Corte servizi informatici per la gestione informatica dei processi dal momento del deposito del ricorso al momento della pubblicazione della sentenza e della restituzione degli atti al giudice *a quo* (c.d. informatica giudiziaria).

Per quanto di interesse ai fini del presente lavoro, il CED svolge un servizio pubblico di informatica giuridica, per diffondere la conoscenza della normativa, della giurisprudenza e della dottrina giuridica (art. 1, comma 1, D.P.R. 17 giugno 2004, n. 195). In sostanza, si occupa dell'attività di conversione informatica dei documenti della Corte, della formazione degli archivi di documentazione giuridica, del trattamento, ricerca e diffusione del dato giuridico globale, in sede nazionale ed internazionale, attraverso la formazione, lo sviluppo della banca-dati "*Italggiure*" e l'adeguamento tecnologico del sistema di ricerca "*ItalggiureWeb*"¹⁴³.

Il Ministero della giustizia è il proprietario del sistema di ricerca, nonché delle informazioni in esso contenute. La gestione è affidata alla Direzione generale dei sistemi informativi automatizzati – DGSIA (art. 8 D.P.R. 21 maggio 1981, n. 322 e art. 2, comma 2, D.P.R. 17 giugno 2004, n. 195).

L'accesso agli archivi del CED della legislazione e dei provvedimenti della Corte costituzionale – come avviene per il portale "*Normattiva*" gestito dalla Presidenza del Consiglio dei ministri tramite Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato S.p.A. – è gratuito (art. 2, comma 1, D.P.R. 17 giugno 2004, n. 195).

La consultazione della banca dati giurisprudenziale del CED è liberamente accessibile da parte dei magistrati (art. 15, comma 3, D.P.R. 21 maggio 1981, n. 322), nonché ai magistrati onorari in servizio (art. 5, comma 1, D.P.R. 17 giugno 2004, n. 195). 7.

La fruizione gratuita del servizio è stata nel tempo estesa anche ai magistrati tributari, limitatamente alla durata delle funzioni (art. 1, comma 7, del D.m. 7 febbraio 2006).

Il sistema elaborato dal CED della Corte di cassazione risente però delle limitazioni date dalla struttura del *software* di ricerca, basato su un modello risalente, che non è ottimale a gestire e, al contempo, mettere a disposizione in maniera ordinata ed esaustiva l'enorme

¹⁴³ I dati inseriti nel CED costituiscono una banca di dati, ai sensi del D.lgs. 6 maggio 1999, n. 169, e sono soggetti alla disciplina della L. 22 aprile 1941, n. 633 sul diritto d'autore (art. 1, comma 2, D.P.R. 17 giugno 2004, n. 195). Il sistema è stato sviluppato con l'uso della tecnologia *XML* che permette di memorizzare informazioni dati in *file* di testo, contenendoli all'interno di marcatori personalizzati con lo scopo di rendere le applicazioni *web* comprensibili e durevoli. Il sistema di archivio documentale consente una ricerca con operatori booleani ("*and*", "*or*", "*not*", "*near*") mediante coincidenza esatta (c.d. coincidenza testuale). Inoltre, è stato compilato un dizionario ("*thesaurus*") che consente di individuare le variazioni morfologiche, i sinonimi e i termini dal significato più specifico (tipici del linguaggio giuridico) della parola cercata (c.d. ricerca concettuale).

mole di informazioni e di dati disponibili, quali – allo stesso tempo – normativa e giurisprudenza¹⁴⁴. Non è, inoltre, contemplata la dottrina.

Al giudice tributario – ma il discorso vale, invero, per qualsiasi giudice – dovrebbe essere assicurato, alla luce delle criticità evidenziate nei sistemi attuali, l’accesso ad una banca dati dotata di un motore di ricerca avanzato¹⁴⁵. Idealmente, detto sistema dovrebbe essere altresì integrato per consentire, in relazione alla ricerca di un determinato argomento, l’accesso alle diverse fonti di informazione giuridica (in primo luogo normativa e giurisprudenza)¹⁴⁶. È stato infatti evidenziato che il nodo fondamentale della questione è la ricerca di metodi – attraverso l’*Information Retrieval* (IR) – per giungere a un’informazione “*semantica*”, ossia la progettazione di un sistema che consenta all’utente (ossia il giudice) di accedere ad un’informazione che offra un significato “*contestuale*”. Tale è un’informazione che, dunque, non sia solo apprezzabile in termini di correlazione tra documenti (ad esempio la correlazione tra due sentenze, come evidenziato nel caso della banca dati *ItalgireWeb*), ma un’informazione che offra una dimensione contestuale, presentando nessi e relazioni formalizzate con altri caratteri rilevanti dell’informazione di partenza (per esempio, da una sentenza si può ricavare un *corpus* di sentenze correlate in diversi modi alla sentenza di partenza, quanto a esito, a contenuto, a disposizioni richiamate, a richiami alla medesima giurisprudenza, ecc.)¹⁴⁷.

¹⁴⁴ Nell’ottica di collaborazione tra gli uffici giudiziari, il sistema consente la memorizzazione di sessioni di ricerca su cartelle attive sul server del CED, condivisibili tra i giudici; *cfr.* Di Amato S., *op. cit.*, p. 419.

¹⁴⁵ Il c.d. “*information retrieval*” (IR) si occupa di studiare e approfondire tecniche e metodologie efficaci ed efficienti per il recupero delle informazioni. I risultati vengono, di regola, applicati nello sviluppo dei software utilizzati per i motori di ricerca. Tali sistemi funzionano, normalmente, attraverso l’utilizzo di sistemi basati su query (stringhe di parole-chiave che rappresentano l’informazione richiesta) e oggetti (l’entità in cui è contenuta l’informazione, ad esempio un documento di testo o un’immagine), mediante i quali il sistema, attraverso il modello di IR utilizzato (ad esempio, il *Latent Semantic Indexing* – LSI utilizzato, tra gli altri, da *Google*, o i sistemi di *Question Answering* basati sul linguaggio naturale e l’intelligenza artificiale), restituisce tutti i documenti rilevanti per la ricerca. In tema, F. Crestani, M. Lalmas, C. Joost Rijsbergen, *Information Retrieval: Uncertainty and Logics. Advanced Models for the Representation and Retrieval of Information*, Springer New York, 1998.

¹⁴⁶ Fra le banche dati accessibili ai magistrati si nota una frammentazione in base alla natura dell’informazione, distinta fra legislazione nazionale e regionale (*Normattiva*) ed europea (*EurLex*), sentenze della Corte costituzionale (sito istituzionale), di legittimità (*SentenzeWeb*), europee (*EurLex* o *Curia*) e di merito (*Banca dati di merito*). La banca dati *ItalgireWeb* presenta un’interfaccia di consultazione differenziata per tipologia di informazione e non integrata (al contrario, ad esempio, di *EurLex* il cui *data-base* è costituito dal diritto normativo dell’Unione, sentenze delle corti europee e documenti di altre autorità europee, e la cui interfaccia consente la consultazione simultanea di tali fonti in relazione all’argomento oggetto di ricerca).

¹⁴⁷ E. Marellò, *Prodigit come banca dati intelligente*, in AA.VV., *Loading Prodigit. Dal diritto naturale al diritto digitale: l’intelligenza artificiale nella giustizia tributaria*, A. Marcheselli, E. Marellò (a cura di), in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, I, p. 95.

In mancanza, andrà accentuandosi la difficoltà nel reperimento dell'informazione giuridica per la decisione delle controversie, con ovvie ripercussioni sotto i profili della giustizia sostanziale e della certezza del diritto.

La trasparenza e l'accesso alle fonti rappresentano uno dei pilastri dell'Unione Europea (art. 15 TFUE)¹⁴⁸.

La banca dati *EUR-Lex* è gestita dall'Ufficio delle pubblicazioni dell'Unione Europea, ma i lavori preparatori per un sistema di automazione nel campo del diritto europeo risalgono al 1967¹⁴⁹. Nel 1974 iniziarono i lavori di un comitato di esperti per la costruzione di un sistema di documentazione giuridica dell'Unione Europea (allora Comunità Europea), a seguito dell'iniziativa avanzata dal Consiglio sulla base della consapevolezza *“della crescente importanza che riveste, in campo giuridico, una documentazione automatizzata, facilmente e rapidamente accessibile, ai fini di una migliore conoscenza, nell'insieme della Comunità, del diritto comunitario e dei diritti nazionali”* e della convinzione che *“per facilitare e promuovere gli scambi di informazioni, è necessario sviluppare la collaborazione tra i centri di documentazione, tanto tra i centri nazionali quanto tra questi ed il centro comunitario”* e *“ai fini dell'efficacia, è importante che un'automazione uniforme della documentazione relativa al diritto comunitario sia attuata dalle istituzioni delle Comunità”*¹⁵⁰. Nel successivo biennio fu lanciata la piattaforma *“CELEX”* (*Communitatis Europae LEX*). I quattro principali gruppi di documenti in *CELEX* erano la legislazione, la giurisprudenza, gli atti preparatori e le interrogazioni parlamentari¹⁵¹. La piattaforma fu resa progressivamente accessibile alle istituzioni europee e al pubblico – sebbene a pagamento – ed entro la fine degli anni Novanta del secolo scorso, oltre alla copertura completa di tutte le versioni linguistiche, aveva esteso l'accesso – nel frattempo reso fruibile

¹⁴⁸ La disciplina è contenuta nel Regolamento (CE) 30 maggio 2001, n. 1049 del Parlamento europeo e del Consiglio, relativo all'accesso del pubblico ai documenti del Parlamento europeo, del Consiglio e della Commissione.

¹⁴⁹ V. Deckmyn, *Guide to European Union Information*, Maastricht, IV ed., 2003, p. 3.

¹⁵⁰ Risoluzione del Consiglio del 26 novembre 1974 relativa all'automazione della documentazione giuridica (collegamento permanente: [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=CELEX:31975Y0128\(02\)](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=CELEX:31975Y0128(02))).

¹⁵¹ In tema, N. Nunn-Price, *CELEX: Improving access to Community legislation and its transposition into national law*, in *The Journal of Information, Law and Technology (JILT)*, 1997, n. 3 (http://www2.warwick.ac.uk/fac/soc/law/elj/jilt/1997_3/nunn/, ultimo accesso 1° luglio 2025).

tramite Internet ai terminali esterni alla rete istituzionale – anche a tutti i documenti della Commissione, inclusi quelli non pubblicati nella Gazzetta ufficiale dell'UE¹⁵².

Il 20 giugno 2001 è stata lanciata la piattaforma *on-line EUR-Lex*, gratuita e aperta al pubblico, come sistema integrato per l'accesso al diritto comunitario, e dal 1° gennaio 2002 venne stabilito che “*tutti i testi dei documenti giuridici saranno disponibili gratuitamente nei formati HTML (ASCII), PDF e TIFF*”. *EUR-Lex* ha progressivamente sostituito CELEX, il cui ultimo aggiornamento fu rilasciato nel 2004.

La fonte informativa principale di *EUR-Lex* è la Gazzetta Ufficiale dell'UE¹⁵³. I dati pubblicati sulla Gazzetta Ufficiale vengono incorporati nel *database* di *EUR-Lex*, garantendo che il portale offra l'accesso, ufficiale e completo, ai documenti giuridici dell'UE. Ciascun documento (e ciascuna versione linguistica) costituisce una singola parte della banca dati mentre il contenuto è raggruppato in settori¹⁵⁴.

Oltre alla ricerca testuale e per parole chiave utilizzate per descrivere il contenuto dei documenti in *EUR-Lex* (secondo la classificazione *EuroVoc*, che comprende 21 settori e 127 sottosettori) è possibile cercare i documenti, usando degli identificatori che non tengono conto né dalla lingua della ricerca, né da quella dell'interfaccia del sito¹⁵⁵.

¹⁵² Entro il 1980, con la conversione del sistema al software “*CII-Honeywell Bull Mistral*”, era coperta e accessibile al pubblico “*l'analisi bibliografica degli atti rientranti nei settori di documentazione 1 (trattati fondamentali), 2 (diritto derivato dalle relazioni esterne), 3 (diritto derivato), 4 (diritto complementare), 5 (lavori preparatori, atti del Parlamento europeo), 6 (giurisprudenza della Corte di giustizia) e 9 (interrogazioni parlamentari)*”. Cfr. M. Düro, *Crosswalking EUR-Lex: a proposal for a metadata mapping to improve access to EU documents*, Lussemburgo, 2009, pp. 68 e 74.

¹⁵³ La Gazzetta ufficiale dell'Unione europea è la pubblicazione ufficiale degli atti giuridici dell'UE ed è pubblicata quotidianamente dall'Ufficio delle pubblicazioni dell'Unione europea. Dal 1° luglio 2013 solo l'edizione elettronica della Gazzetta ufficiale dell'Unione europea è autentica e produce effetti giuridici. Cfr. Regolamento (UE) del Consiglio del 7 marzo 2013, n. 216, relativo alla pubblicazione elettronica della Gazzetta ufficiale dell'Unione europea, collegamento: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/ALL/?uri=CELEX:32013R0216>).

¹⁵⁴ Vi sono dodici settori, ciascuno rappresentato da un numero o da una lettera: 1 – Trattati; 2 – Accordi internazionali; 3 - Atti giuridici; 4 - Legislazione complementare; 5 - Documenti preparatori; 6 - Giurisprudenza dell'UE; 7 - Misure nazionali di recepimento; 8 - Giurisprudenza nazionale; 9 - Interrogazioni parlamentari; 0 - Testi consolidati; C - Altri documenti pubblicati nella Gazzetta ufficiale, serie C; E - Documenti EFTA.

¹⁵⁵ Il primo identificatore è il numero CELEX. Per comporlo, si scrivono uno dietro l'altro il numero del settore di appartenenza del documento, quattro cifre per l'anno di pubblicazione del documento, una o due lettere per il tipo di documento e quattro cifre per il numero del documento.

Un altro modo di cercare documenti su *EUR-Lex* consiste nell'inserire l'identificatore ECLI (identificatore europeo della giurisprudenza), voluto dal Consiglio poiché per “*l'identificazione delle decisioni giudiziarie dovrebbe essere utilizzato un identificatore standard riconoscibile, leggibile e comprensibile sia dall'uomo che dai computer*” (punto 13 delle Conclusioni del Consiglio che invitano all'introduzione dell'*European Case Law Identifier* (ECLI) e di una serie minima di metadata uniformi per la giurisprudenza, collegamento permanente: [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=CELEX:52011XG0429\(01\)](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=CELEX:52011XG0429(01))).

La piattaforma *EUR-Lex* presenta, indubbiamente, dei pregi, di cui sarebbe auspicabile tenessero conto anche il legislatore e gli sviluppatori delle banche dati utilizzate dai giudici nazionali.

Il pregio principale della banca dati europea è l'integrazione delle informazioni e dei dati. Infatti, in un unico *database*, liberamente accessibile e consultabile, è possibile per il giudice accedere alle fonti sia di cognizione sia interpretative, con riguardo al diritto dell'Unione Europea.

La banca dati consente, infatti, di accedere al contenuto dei trattati e della legislazione dell'Unione Europea, agli atti preparatori e all'attuazione negli ordinamenti nazionali, nonché agli atti di indirizzo, pareri e altri atti della Commissione non oggetto di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale.

Infine, tramite il portale "*N-Lex*" è possibile accedere alle banche dati della legislazione nazionale degli Stati membri.

La ricerca è libera – tramite una funzionalità di ricerca "rapida" o avanzata, secondo le tradizionali chiavi di ricerca – oppure guidata mediante l'utilizzo di specifiche categorie di riferimento – sia in base alla classificazione *EuroVoc* sia, per la giurisprudenza, secondo determinati indici di repertorio – che consentono una ricerca focalizzata per categoria e/o argomento, consentendo una visione ampia del materiale normativo e giurisprudenziale che si è formato, stratificandosi, in una determinata materia.

La banca dati, inoltre, ha il pregio di consentire all'operatore di operare un rinvio ai documenti richiamati nel documento consultato (*deeplink*) e, con riferimento alla giurisprudenza dell'UE, non solo gli atti e le pronunce richiamati, ma anche la dottrina che è stata segnalata in relazione alla sentenza¹⁵⁶.

La banca dati europea, rispetto a quelle progettate e messe a disposizione dei giudici nazionali – in particolare "*Normattiva*" e "*ItalggiureWeb*" – fa emergere in primo luogo la

Infine, la terza possibilità di recuperare documenti deriva dall'uso dell'identificatore della legislazione europea (ELI), sviluppato "*per facilitare l'ulteriore sviluppo di collegamenti tra le legislazioni nazionali e assistere i professionisti del diritto e i cittadini nell'uso di queste banche dati, si ritiene utile un sistema comune di identificazione della legislazione e dei relativi metadati*" (punto 9 delle Conclusioni del Consiglio che invitano all'introduzione dell'identificatore della legislazione europea (ELI), collegamento permanente: [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=CELEX:52012XG1026\(01\)](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=CELEX:52012XG1026(01))).

¹⁵⁶ A titolo esemplificativo, si veda Corte giust. UE, sentenza del 3 maggio 2007, causa C-303/05, *Advocaten voor de Wereld VZW contro Leden van de Ministerraad*, (ECLI:EU:C:2007:261, collegamento permanente: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/ALL/?uri=CELEX:62005CJ0303>), che riporta la dottrina relativa alla sentenza.

mancanza di integrazione fra le banche dati nazionali, determinandosi una scissione fra l'accesso alle fonti di cognizione e quella di interpretazione del diritto, nel senso che le informazioni sono contenute in portali separati e privi di collegamento, nonché di coordinamento.

In altre parole, data una disposizione normativa disponibile per la consultazione nella banca dati non è disponibile un collegamento con le sentenze che si sono pronunciate sull'interpretazione della stessa disposizione.

E ciò benché alla citata banca dati nazionale vada riconosciuto il pregio di avere introdotto il collegamento extra-testuale ad altre fonti normative (*deeplink*), consentendo al giudice di consultare le disposizioni di rinvio, nonché di avere reso accessibili – tramite il “*Motore federato regionale*” – le raccolte legislative delle singole Regioni (pubblicate dai siti delle Assemblee legislative regionali e delle Province autonome di Trento e Bolzano), e di sviluppare la categorizzazione degli atti secondo il sistema di classificazione *EuroVoc*, adottato in ambito europeo, che consentirà la ricerca delle norme anche “*per categoria di appartenenza*”.

Merita inoltre una menzione il progetto di integrazione tra Chat LLM (*Chat-Based Large Language Models*) e RAG (*Retrieval Augmented Generation*) per accedere a un *dataset* di atti giuridici, costituito da un sottoinsieme della collezione *EUR-Lex*, e interagire tramite un *chatbot*, con l'obiettivo di creare un'interfaccia conversazionale basata sull'intelligenza artificiale (*gpt-4*) che gestisca testi giuridici complessi, che possa fornire spiegazioni semplificate e consenta all'utente di interagire in base al contesto. Secondo lo studio, “*i risultati preliminari hanno dimostrato che quando il contesto fornito a gpt-4 dal sistema di recupero è coerente con la domanda posta, la risposta generata è concisa, comprensibile e accurata. Questa coerenza riduce significativamente il problema dell'allucinazione, in cui il modello potrebbe generare informazioni false o prive di senso*”, sebbene sia stato evidenziata “*la necessità che gli esperti giuridici effettuino valutazioni qualitative, oltre che quantitative, sia a causa della complessità del settore giuridico, sia perché la valutazione può essere effettuata in modi diversi a seconda del caso d'uso, dell'obiettivo e del target*”.

dell'utente", poiché non sembrerebbe possibile "creare un set di dati univoco per valutare la qualità dei risultati in modo automatico per le attività di QA in ambito legale"¹⁵⁷.

4.3. La trasparenza del sistema giudiziario attraverso le banche dati giuridiche.

La trasparenza del sistema giudiziario è percepita come un elemento positivo. Essa rafforzerebbe la percezione pubblica di indipendenza del giudice e risulterebbe uno dei fattori che possono incidere sull'efficienza della giustizia, sotto il profilo della promozione della fiducia dei cittadini nel sistema giudiziario nel suo complesso, nonché – come evidenziato in precedenza – della maggiore coerenza delle decisioni giudiziarie.

La trasparenza è, in generale, uno degli elementi che contribuiscono a realizzare il canone del buon andamento della pubblica amministrazione (art. 97, 2° comma, Cost.), promuovendo una maggiore responsabilizzazione attraverso la valutazione pubblica delle *performance* degli uffici¹⁵⁸.

Nel settore della giustizia la trasparenza del sistema giudiziario è correlata alla pubblicità delle decisioni giudiziarie, nella misura in cui esse siano liberamente accessibili da parte della generalità del pubblico¹⁵⁹.

La nozione di pubblicità di una sentenza non è però universale, ma varia a seconda dell'ordinamento preso in considerazione e della sua tradizione giuridica¹⁶⁰.

Ad esempio, l'ordinamento processuale tributario prevede che la pubblicità della sentenza si perfeziona con il deposito presso la segreteria dell'ufficio giudiziario, mediante l'inserimento nel fascicolo telematico (art. 37 del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546). L'accesso a tale documento non è però libero, ma può avvenire da parte del pubblico – ossia

¹⁵⁷ M. Cherubini, F. Romano, A. Bolioli, L. De Mattei, M. Sangermano, *Improving the accessibility of EU laws: the Chat-EUR-Lex project*, in *CEUR Workshop Proceedings*, vol. 3762, 2024, pp. 54-59, in particolare p. 57 e p. 58 (<https://ceur-ws.org/Vol-3762/545.pdf>; ultimo accesso 1° luglio 2025).

¹⁵⁸ La trasparenza è un elemento anche del procedimento amministrativo, con riguardo alla materia tributaria si veda M. Pierro, *I doveri di informazione dell'Amministrazione finanziaria e la 'nuova' trasparenza amministrativa tra diritto e principio di buona amministrazione*, in *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, M. Pierro (a cura di), Milano, 2019, pp. 55 ss.

¹⁵⁹ Per una prospettiva ampia, si veda il documento pubblicato dall'Università di Anversa, *Best practice guide for managing Supreme Courts*, 2017 (<https://repository.uantwerpen.be/docman/irua/301b78/143844.pdf>; ultimo accesso 1° luglio 2025).

¹⁶⁰ Nell'ordinamento italiano la pubblicazione della sentenza corrisponde all'esercizio di un servizio per i cittadini in nome dei quali la giustizia è amministrata e non, invece, all'esercizio di un potere (artt. 101 e 104, 1° comma, Cost.).

dei soggetti diversi da quelli coinvolti nel processo, ai quali il provvedimento è comunicato in quanto parti del giudizio – a seguito di una richiesta, eventualmente motivata, e pagamento dei diritti di copia se previsti (art. 40 del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115).

Ben diverso è prevedere un accesso da parte del pubblico a qualsiasi decisione giudiziaria, ossia un sistema di pubblicità in cui *tutti* i soggetti dell'ordinamento abbiano accesso libero a *tutte* le decisioni giudiziarie.

Le politiche di trasparenza dell'UE tendono a svilupparsi proprio in questa direzione. In tale ambito sono stati, infatti, evidenziati, alcuni fattori positivi correlati a una pubblicazione sistematica delle decisioni giudiziarie e l'accesso diffuso ad esse, quali:

- l'aumento della trasparenza dei sistemi giudiziari la coerenza della giurisprudenza¹⁶¹, dunque alla certezza del diritto, attraverso l'esercizio del controllo diffuso sull'attività decisoria, anche nell'ottica di accrescimento della fiducia degli individui nel sistema giudiziario;
- la disponibilità di decisioni giudiziarie in formati leggibili meccanicamente, che può promuovere un sistema giudiziario compatibile con l'uso di algoritmi¹⁶².

A livello europeo, tuttavia, la maggioranza degli Stati membri prevede una pubblicazione solo selettiva delle decisioni e, sovente, limitata, direttamente o indirettamente, a quella delle pronunce delle giurisdizioni superiori. Altri, benché pongano quale principio quello della pubblicazione generalizzata delle sentenze, lasciano poi spazio alla discrezionalità del giudice o del collegio la valutazione in merito alla non opportunità di procedere alla pubblicazione¹⁶³.

Considerato, dunque, il rilievo che assume la pubblicazione “aperta e di massa” delle decisioni giudiziarie è opportuna una riflessione sulle modalità di tale pubblicazione, di

¹⁶¹ Cfr. *Quadro di valutazione UE della giustizia 2024*, cit., p. 61. Va inoltre considerato che il Regolamento (UE) 2016/679 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 27 aprile 2016, relativo alla “Protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati”, si applica integralmente al trattamento dei dati personali da parte degli organi giurisdizionali: la pubblicazione delle decisioni richiede quindi l'anonimizzazione o la pseudonimizzazione dei dati protetti dal regolamento.

¹⁶² Cfr. Commissione UE, *White paper on Artificial Intelligence*, COM/2020/65 final (permanent link: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:52020DC0065>).

¹⁶³ Si veda il documento rilasciato da Présidence française du Conseil de l'Union européenne 2022, Ministère de la justice, *Tableau comparatif sur l'encadrement de l'accès en données ouvertes aux décisions de justice* (https://www.justice.gouv.fr/sites/default/files/2023-04/rapport_pfue_sem_cmjn%20%281%29.pdf, ultimo accesso: 1° luglio 2025).

consultazione da parte degli utenti, nonché dei soggetti che dovrebbero essere coinvolti nello sviluppo e nella gestione di questo specifico servizio.

In particolare, il servizio di pubblicazione svolto da soggetti privati risponde a interessi specifici e può essere rivolto a determinate categorie di beneficiari, anche dietro la corresponsione di un compenso per l'utilizzo del servizio.

Diversa è la percezione ove lo si intenda come parte di un servizio pubblico, nel qual caso dovrebbe – oltre essere gratuito – consentire la massima diffusione delle decisioni e, dunque, non essere selettivo.

Non vanno, ovviamente, tralasciati i possibili profili di rischio, fra i quali si può menzionare, in primo luogo, la tutela della riservatezza degli interessati.

Inoltre, non vi sono – allo stato – studi esaustivi che abbiano valutato l'effettivo impatto, in termini di rilevanza, di una pubblicazione aperta e sistematica delle decisioni sulla promozione della coerenza delle decisioni giudiziarie.

L'effetto, potrebbe anche essere l'opposto di quello auspicato, ossia che una pubblicazione non limitata a una selezione di provvedimenti – eventualmente in relazione alla esaustività, conferma nei successivi gradi, ed altri fattori – possa al contrario contribuire a creare maggiore incertezza.

4.4. *L'impulso della L. 111 del 2023 alla Banca dati della Giurisprudenza Tributaria di merito.*

A livello nazionale, come accennato, non è attualmente disponibile, in materia tributaria, una banca dati completa e pienamente integrata, nonché liberamente accessibile.

Fino a tempi relativamente recenti, inoltre, non era disponibile una banca dati pubblica completa contenente le pronunce dei giudici di merito tributari¹⁶⁴.

Invero, alcune banche dati pubbliche – tutt'ora esistenti e operative – contengono delle “selezioni” di pronunce delle Commissioni e delle Corti di giustizia tributarie (quali, ad

¹⁶⁴ In materia civile, il 14 dicembre 2023 è divenuta operativa la banca dati pubblica delle decisioni di merito (BDP), contenente i provvedimenti resi dai Tribunali e dalle Corti d'appello dal 2016. In tema, E. D'Alessandro, *Ricerca, informazione e disseminazione in diritto processuale civile: la Banca Dati di Merito Pubblica (Obiettivo PNRR MI-C1 Riforma 1.8)*, in *Il Diritto Processuale Civile Italiano e Comparato*, 2024, fasc. 1, pp. 333 ss.

esempio, *ItalgiureWeb* e la banca dati *Documentazione Economica e Finanziaria* del CeRDEF)¹⁶⁵.

Tali banche dati presentano, tuttavia, alcune problematiche. In primo luogo, la mancanza di copertura integrale delle pronunce pubblicate. Tale ostacolo era – ed è tutt’ora, specie per le pronunce risalenti – rappresentato dalla diffusione, generalizzata, della sentenza in formato analogico, che poteva essere inserita nel fascicolo informatico mediante estrazione di una copia informatica per immagine¹⁶⁶. Un altro problema era rappresentato dalla eterogeneità della diffusione della digitalizzazione delle sentenze nelle Commissioni e Corti tributarie, dipendente dalla presenza di strumentazione per digitalizzare le pronunce analogiche e di personale disponibile a svolgere tale attività.

Inoltre, vi è da considerare che la selezione delle pronunce da pubblicare nelle banche dati avveniva di regola su proposta del giudice ovvero con il coinvolgimento del personale di segreteria, lasciando intravedere un possibile profilo di parzialità, nonché di influenza della ricerca giuridica. La disponibilità limitata a un solo un certo tipo di dato (nel caso in esame, una sentenza anziché un’altra) limita l’accesso dell’utente (il giudice), che avrà a disposizione ed utilizzerà solo quel dato specifico. Mentre potrebbero esistere dati (sentenze) migliori, più rappresentativi e più utili per lo sviluppo della scienza giuridica, che tuttavia, non essendo disponibili non saranno utilizzati, perché irraggiungibili.

In questo contesto, nell’ambito della *milestone* del PNRR, la Commissione “Della Cananea” aveva promosso una linea di intervento volta a migliorare l’accesso alle fonti giurisprudenziali, mediante il perfezionamento delle piattaforme tecnologiche e la loro piena accessibilità da parte del pubblico¹⁶⁷.

La L. 31 agosto 2022, n. 130, non ha, tuttavia, introdotto previsioni significative. La successiva L. 9 agosto 2023, n. 111, recante la “*Delega al Governo per la riforma fiscale*” ha invece previsto l’obiettivo “*al fine di assicurare la parità delle parti in giudizio e il*

¹⁶⁵ Quest’ultima banca dati è gestita dal Centro Ricerche e Documentazione Economica e Finanziaria (CeRDEF) è stato fondato all’interno della Scuola Superiore dell’Economia e delle Finanze (2003-2014) e ha reso possibile la consultazione gratuita della documentazione in materia economica e fiscale di normativa, prassi e giurisprudenza. Dal 2015 il Centro è soggetto alla direzione e gestione da parte del Dipartimento delle Finanze del Ministero dell’economia e delle finanze.

¹⁶⁶ Artt. 12 e 14 del D.m. 23 dicembre 2013, n. 163 e art. 25-*bis*, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

¹⁶⁷ Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria, *Relazione finale*, 30 giugno 2021, pp. 7 e 16.

diritto alla difesa”, di “*garantire che le sentenze tributarie presenti, in forma digitale, nelle banche di dati della giurisprudenza delle corti di giustizia tributaria, gestite dal Ministero dell’economia e delle finanze, siano accessibili a tutti i cittadini*” (art. 19, comma 1, lett. i), L. cit.).

A questo scopo sono è stato indirizzato uno dei *target* nell’ambito del progetto *PRO.DI.GI.T.* (per semplicità, *Prodigit*, su cui *infra*)¹⁶⁸. La costruenda banca dati (*Banca dati della Giurisprudenza Tributaria*) è alimentata – allo stato – dalle sentenze di merito e dalle ordinanze di rinvio alle Corti superiori pronunciate a partire dal 2021 (alla data del 1° luglio 2025 risultavano pubblicate 646.248 decisioni)¹⁶⁹.

Ancorché l’obiettivo sia rendere accessibile il maggior numero possibile di sentenze di merito, la pubblicazione nella banca dati è vincolata al dato utilizzabile in base a determinate caratteristiche tecniche. In altre parole, il dato (sentenza e ordinanza) può essere inserito solo se costruito in forma nativa digitale (salvo, per le decisioni analogiche, il corposo lavoro di digitalizzazione di cui si è detto sopra).

In dottrina è stato evidenziato che l’inserimento parziale delle decisioni solleva degli interrogativi sul campionamento e l’affidabilità statistica degli esiti delle ricerche. Infatti, le sentenze dovrebbero essere il più possibile una rappresentazione dell’intera “popolazione” di sentenze, dunque se il campione non è rappresentativo, l’operazione è falsata¹⁷⁰.

Tale – legittima – preoccupazione appare oggi superata, almeno per le sentenze di prossima pubblicazione, per effetto della previsione contenuta negli artt. 17-*ter*, comma 2, e 37, comma 1, del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (a seguito delle modifiche introdotte dall’art. 1, comma 1, lett. *h*) e *r*), del D.lgs. 30 dicembre 2023, n. 220 che, ai sensi del successivo

¹⁶⁸ *Prodigit* è un progetto finanziato con fondi a carico del Programma PON Governance e Capacità Istituzionale 2014-2020, Asse 7, Obiettivo specifico 7.2, Azione 7.2.1, e prevede una serie di attività per l’innovazione della Giustizia Tributaria, con il supporto della tecnologia digitale e della intelligenza artificiale. Il progetto, a cui partecipano il Dipartimento delle finanze (DF) e il Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria (CPGT), ha ottenuto il finanziamento europeo in data 25 maggio 2022, con la stipula tra l’Agenzia per la coesione territoriale e il Dipartimento, quale Beneficiario, della Convenzione per la regolamentazione dei rapporti di attuazione, gestione e controllo relativi al *Prodigit* (<https://www.finanze.gov.it/it/Progetti-europei/PRO.DI.GI.T/>: ultimo accesso 1° luglio 2025).

¹⁶⁹ La *Banca dati della Giurisprudenza Tributaria* è gestita dal Dipartimento della Giustizia Tributaria del Ministero dell’Economia e delle Finanze ed è consultabile gratuitamente e liberamente tramite il seguente portale: <https://bancadatigiurisprudenza.giustiziatributaria.gov.it/>.

¹⁷⁰ E. Marelli, *Prodigit: alcune domande di metodo e qualche semplice risposta*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 1° febbraio 2023.

art. 4, comma 2, “*si applicano ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con ricorso notificato successivamente al 1° settembre 2024*”).

Dal 2024, pertanto, i provvedimenti giurisdizionali devono essere – al pari degli altri atti processuali – formati su documento informatico e sottoscritti con firma digitale (la mancanza di sottoscrizione con firma digitale comporta, in base all’art. 17-ter, comma 4, del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, la nullità della sentenza).

Invero, la redazione della sentenza in formato elettronico era già possibile, poiché dal 2021 i giudici tributari hanno la disponibilità – nell’ambito delle funzionalità della Scrivania del giudice presenti nel Sistema informativo della giustizia tributaria (SIGIT) – di un apposito applicativo, denominato *Provvedimento giurisdizionale digitale* (PGD)¹⁷¹, che consente di redigere in formato digitale e di depositare con modalità telematiche tutti i provvedimenti giurisdizionali, ovvero le sentenze, i decreti e le ordinanze, siano essi definitivi delle controversie ovvero interlocutori nell’ambito del procedimento giudiziario.

L’utilizzo del nuovo applicativo informatico da parte dei giudici per la redazione e il deposito delle sentenze e degli altri provvedimenti, rispetto alla modalità analogica, è stato:

- nel 2021, pari al 45,3% nel primo grado di giudizio e al 28,9% in appello del totale dei provvedimenti definitivi adottati,
- nel 2024, la quasi totalità dei provvedimenti è stata adottata nella modalità nativa digitale (98% in primo grado e 96% in appello)¹⁷².

Nel 2025 e negli anni successivi appare, dunque, verosimile stimare che la totalità dei provvedimenti giurisdizionali saranno formati su documento informatico e, quindi,

¹⁷¹ L’applicativo PGD per la redazione dei provvedimenti giurisdizionali digitali è stato messo a disposizione degli organi giudicanti delle Corti di giustizia tributaria – per un utilizzo facoltativo rispetto alla modalità analogica – dal 1° giugno 2021, dopo un primo periodo di sperimentazione iniziato il 1° dicembre 2020 che ha interessato le Corti di giustizia tributaria di primo grado di Roma e di secondo grado del Lazio. Le regole tecnico-operative che disciplinano la redazione in formato digitale il deposito con modalità telematiche dei provvedimenti del giudice tributario sono contenute nel Decreto del Direttore Generale delle Finanze del Ministero dell’Economia e delle Finanze del 6 novembre 2020, n. 44 (<https://www.dgt.mef.gov.it/gt/documents/10180/64917/decreto+PGD+definitivo-firmato.pdf/d1a52d55-ec18-e925-a18d-421ae47435e8>; ultimo accesso 1° luglio 2025).

¹⁷² Ministero dell’Economia e delle Finanze – Dipartimento della Giustizia Tributaria, *Relazione sul monitoraggio dello stato del contenzioso tributario e sull’attività delle corti di giustizia tributaria per l’anno 2024*, pp. 59-60 (<https://www.dgt.mef.gov.it/gt/web/guest/relazione-annuale-sullo-stato-del-contenzioso-tributario>; ultimo accesso 1° luglio 2025). La relazione evidenzia altresì che i tempi di deposito dei provvedimenti nativi digitali dopo lo svolgimento dell’udienza si confermano su livelli molto inferiori rispetto ai tempi di deposito dei provvedimenti analogici, sia in primo grado (37,1 giorni rispetto a 107,3 giorni) che nel secondo grado (57,8 giorni rispetto a 78,9 giorni).

potranno alimentare la *Banca dati della Giurisprudenza Tributaria*, che ne consentirà la fruizione da parte sia del giudice, sia degli altri operatori.

Sotto il profilo tecnico, la banca dati consente una tipologia di ricerca “*standard*” – come, del resto, la maggior parte delle banche dati – ossia la ricerca testuale (inserendo una o più parole chiave), con differenti modalità di ricerca per parola (“*Tutte le parole*”, per cui il sistema ricerca in tutto il testo della sentenza le parole indicate, indipendentemente dalla posizione e dall’ordine, “*Almeno una parola*”, “*Frase esatta*”, “*Parole adiacenti*”, per cui il sistema ricerca i documenti che contengano i termini inseriti vicini tra loro, in un intorno di massimo cinque parole) o con operatori logici (ossia i tradizionali operatori booleani)¹⁷³, filtrando eventualmente per l’anno di interesse.

È inoltre possibile fare una ricerca di una specifica sentenza, mediante l’inserimento dell’anno di deposito e del numero della sentenza, nonché utilizzare la sezione “*Ricerca Avanzata*”, che contiene ulteriori filtri che si possono utilizzare per la ricerca¹⁷⁴.

¹⁷³ L’uso di operatori logici consente di effettuare la ricerca con gli operatori logici AND, OR, NOT secondo le seguenti regole:

- operatori AND e OR: “parola1” AND “parola2” – ricerca i documenti che contengono entrambe le parole; “parola1” OR “parola2” – ricerca i documenti che contengono almeno una delle parole;

Si noti che vengono ricercati anche i singolari, i plurali e le forme flesse allargate delle parole inserite: per limitare la ricerca ai termini esatti le parole vanno indicate tra virgolette, nell’esempio “parola1” AND “parola2”, “parola1” OR “parola2”.

- operatore NOT: NOT “parola1” – ricerca i documenti che non contengono la parola indicata; a differenza degli altri operatori logici, la parola indicata viene ricercata solo nella forma esatta in cui è stata inserita.

Queste stesse regole vengono applicate anche quando si imposta la ricerca con frasi.

¹⁷⁴ Quali “Data deposito” (nel formato gg/mm/aaaa), ossia la data di pubblicazione, mediante inserimento da parte del segretario nel fascicolo telematico, ai sensi dell’art. 37, comma 1, D.lgs. 546/1992, come modificato dall’art. 1 del D.lgs. 30 dicembre 2023, n. 220, “Grado autorità emittente” (il grado di giudizio della Corte di Giustizia Tributaria, scegliendo fra “CGT primo grado/Provinciale”, “CGT secondo grado/Regionale” o “intera regione”, in quest’ultimo caso, selezionando una regione dalle opzioni, “Autorità emittente”, propone tutte le decisioni delle Corti di primo e di secondo grado presenti nella regione indicata), “Autorità emittente” (la Corte di Giustizia Tributaria presso la quale è stata depositata la sentenza) – eventualmente è possibile selezionare più di un valore – “Sentenza impugnata” (la scelta è fra SI/NO ed è selezionabile solo nel caso in cui sia stata scelta come grado autorità emittente “CGT primo grado/Provinciale” e consente di ricercare le sentenze di primo grado per le quali risulti o non risulti presentato appello), “Valore controversia” (calcolato come la somma di tutti gli importi dei singoli ricorsi al netto di interessi e sanzioni, selezionando tra differenti scaglioni), “Tipo giudizio” (collegiale o monocratico), “Esito giudizio” (il sistema propone “Conciliazione”, “Condono e altri esiti”, “Esito non definitivo su pronunciam. Definitorio”, “Favorevole al contribuente”, “Favorevole all’ufficio”, “Giudizio intermedio”, “Reclamo respinto”), “Materia” (viene presentata una lista delle ‘materie fiscali’ che sono state indicate in fase di deposito della sentenza digitale, che sono collegate alla nota di iscrizione a ruolo compilata dal contribuente o dall’ufficio al momento del deposito del ricorso o dell’appello), “Spese Giudizio” (il sistema consente la scelta fra “Compensate”, in cui vengono ricomprese anche le spese non definite e non liquidate, “A carico del contribuente”, “A carico dell’ufficio”).

Ad esito della ricerca il sistema propone le decisioni rilevanti, secondo i criteri impostati, che – con i dati anonimizzati – possono essere visualizzate online (“*Visualizzazione*”) oppure estratte nell’unità locale in formato “.pdf” (“*Scarica*”).

La scelta della anonimizzazione dei dati (ossia la rimozione del dato dal testo) è dubbio che possa essere una scelta migliore della pseudonimizzazione, intesa come attribuzione di un alias alle parti, la quale avrebbe potuto, verosimilmente, consentire una migliore lettura e comprensione del dato.

Il progetto, tuttavia, non si limita alla creazione di una banca dati pubblica, modellata però secondo le regole delle banche tradizionali generaliste, pubbliche o private che siano.

L’intento sarebbe – ma le informazioni pubbliche non sono esaustive sul punto – di sommarizzare e massimare le sentenze delle corti di giustizia tributaria, con l’intento di sviluppare un modello di prevedibilità delle decisioni (su cui, *infra*).

4.5. *I rischi connessi agli open data giudiziari e il “profilage” dei magistrati. Le esperienze belga e francese.*

La pubblicazione aperta e massiva dei provvedimenti giudiziari nelle banche dati pubbliche (*open data* giudiziari) solleva delle problematiche con riguardo alla valutazione dell’impatto di tale attività sulle parti coinvolte nel procedimento, incluso il giudice.

Il tema del trattamento dei dati personali contenuti nelle pronunce giurisdizionali è un tema complesso, che richiede un’attenta valutazione del contesto specifico e delle disposizioni del Reg. UE 2016/679 (GDPR)¹⁷⁵ e della normativa nazionale (D.lgs. 30 giugno 2003, n. 196 e ss.mm.ii.), tenendo conto della differenza tra anonimizzazione e pseudonimizzazione,

¹⁷⁵ Regolamento (UE) 2016/679 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 27 aprile 2016, relativo alla protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati e che abroga la direttiva 95/46/CE (collegamento permanente: <https://eur-lex.europa.eu/eli/reg/2016/679/oj?uri=CELEX:32016R0679>). A norma dell’art. 23, comma 1, lett. f), del GDPR, “*Il diritto dell’Unione o dello Stato membro cui è soggetto il titolare del trattamento o il responsabile del trattamento può limitare, mediante misure legislative, la portata degli obblighi e dei diritti di cui agli articoli da 12 a 22 e 34, nonché all’articolo 5, nella misura in cui le disposizioni ivi contenute corrispondano ai diritti e agli obblighi di cui agli articoli da 12 a 22, qualora tale limitazione rispetti l’essenza dei diritti e delle libertà fondamentali e sia una misura necessaria e proporzionata in una società democratica per salvaguardare: (...) l’indipendenza della magistratura e dei procedimenti giudiziari*”.

nonché dei “*motivi legittimi*” che possono giustificare l’oscuramento dei dati, anche in ragione delle finalità pubblicistiche di tale forma di pubblicità¹⁷⁶.

Dal punto di vista normativo, infatti, la disciplina vigente impone un obbligo generale di omissione delle generalità e altri dati identificativi o dati indirettamente riconducibili all’identità nel caso di minori o delle parti nei procedimenti in materia di rapporti di famiglia e di stato delle persone, nonché “*relativamente alle persone offese da atti di violenza sessuale*” (art. 52, comma 5, D.lgs. 30 giugno 2003, n. 196).

Ancorché gli obblighi di omissione siano circoscritti, le sentenze disponibili nelle banche dati pubbliche sono, in genere, anonimizzate. Ciò vale, ad esempio, per le sentenze pubblicate nella banca dati *ItalgiureWeb* e, per la materia tributaria, nella nuova *Banca dati della giurisprudenza tributaria*.

L’anonimizzazione dei dati delle parti in tali casi non discende però da un obbligo normativo generalizzato, ma deriva dall’intento di tutelare la *privacy* e della protezione dei dati personali.

Questo significa che le informazioni personali delle parti presenti nelle sentenze sono state eliminate prima della loro pubblicazione.

¹⁷⁶ L’anonimizzazione rende i dati irreversibilmente anonimi, impedendo la ricostruzione dell’identità dell’interessato. In questo caso, i dati anonimi non sono più considerati dati personali e non sono soggetti al GDPR. Diversamente, la pseudonimizzazione sostituisce i dati identificativi diretti con pseudonimi, ma permette, tramite l’uso di informazioni aggiuntive, di risalire all’identità dell’interessato. La pseudonimizzazione è considerata una misura di sicurezza che riduce i rischi ma non elimina la natura di dato personale dei dati trattati.

La disciplina della pubblicazione dei dati identificativi degli interessati contenuti nelle sentenze è disciplinata dagli artt. 51 e 52 del D.lgs. 30 giugno 2003, n. 196. In base all’art. 51, comma 2, del D.lgs. cit., “*Le sentenze e le altre decisioni dell’autorità giudiziaria di ogni ordine e grado depositate in cancelleria o segreteria sono rese accessibili anche attraverso il sistema informativo e il sito istituzionale della medesima autorità nella rete Internet, osservando le cautele previste dal presente capo*”. Ove operi la preclusione alla diffusione dei dati, nei casi previsti dall’art. 52 del D.lgs. cit., “*in caso di diffusione anche da parte di terzi di sentenze o di altri provvedimenti (...) o delle relative massime giuridiche, è omessa l’indicazione delle generalità e degli altri dati identificativi dell’interessato*” (comma 4), con la precisazione che, fuori dai casi espressamente previsti, “*è ammessa la diffusione in ogni forma del contenuto anche integrale di sentenze e di altri provvedimenti giurisdizionali*” (comma 7).

La giurisprudenza, in mancanza di indicazioni normative che declinino i “*motivi legittimi*”, rinvia alle Linee guida in materia di trattamento di dati personali nella riproduzione di provvedimenti giurisdizionali per finalità di informazione giuridica del 2 dicembre 2010 del Garante per la protezione dei dati personali, che indicano quali criteri la natura sensibile dei dati o la delicatezza della vicenda (*cf.* Cass., SSUU, 3 ottobre 2024, n. 36764). Inoltre, le restrizioni, a seguito delle modifiche apportate dall’art. 40 del D.l. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con mod., dalla L. 22 dicembre 2011, n. 214 al D.lgs. 30 giugno 2003, n. 196, non si applicano ai soggetti diversi dalle persone fisiche (Cass., sez. V, ord. 23 agosto 2023, n. 25173).

Tale procedimento, tuttavia, può essere illegittimo, laddove applicato in via generalizzata e mediante procedure automatizzate – come nel caso della banca dati della giurisprudenza tributaria – in quanto contrastante con la normativa in materia di protezione dei dati¹⁷⁷.

La questione non ha però una rilevanza limitata ai dati personali delle parti processuali, ma coinvolge altresì, in generale, tutti i soggetti coinvolti nel processo (quali difensori, terze parti, cancellieri, funzionari, etc.). Dunque, anche i dati personali riferibili ai giudici e, in particolare, il nome del giudice singolo o dei componenti del collegio.

Sotto questo profilo si registrano – allo stato – nelle principali banche dati pubbliche delle prassi contrastanti. Ad esempio, per quanto riguarda le sentenze della Corte di cassazione, i portali *ItalggiureWeb* e *SentenzeWeb* mantengono i nominativi del collegio giudicante, indicando anche i ruoli dei consiglieri, estensore e presidente, mentre nelle sentenze pubblicate nella banca dati *Documentazione economica e finanziaria* del CeRDEF i nomi dei giudici vengono completamente rimossi.

Nella *Banca dati della giurisprudenza tributaria*, recentemente sviluppata, i nomi dei giudici sono, ad esempio, presenti sia nella versione consultabile *online*, sia nella copia informatica del provvedimento che è possibile estrarre dal portale.

In dottrina è stato sul punto evidenziato che non esisterebbe nell'ordinamento, in virtù della legislazione nazionale o europea, “alcuna disposizione che tuteli il diritto alla riservatezza dei giudici rispetto a una sentenza pronunciata e anzi i principi generali derivati dall'art. 101 Cost. imporrebbero esattamente il contrario”¹⁷⁸.

¹⁷⁷ Si segnala che il TAR Lazio, Sez. I, con sent. 17 aprile 2025 n. 7625, a seguito di impugnativa del provvedimento 1° dicembre 2023 con cui il Ministero della giustizia comunicava l'oscuramento dei dati personali dei provvedimenti inseriti nella banca dati di merito pubblica, ha dichiarato illegittimo l'oscuramento generalizzato di tutti i dati personali contenuti nelle sentenze pubblicate e rese accessibili tramite banche dati pubbliche, in quanto in contrasto con gli artt. 51 e 52 del D.lgs. 30 giugno 2003, n.196, che consentono la diffusione integrale dei provvedimenti giurisdizionali, salvo i casi espressamente previsti dalla legge o specificamente disposti dall'autorità giudiziaria. Secondo il collegio, l'oscuramento generalizzato dei dati contenuti nei provvedimenti pubblicati disposto dalla pubblica amministrazione contrasterebbe con l'art. 6 CEDU, norma che prescrive la “pubblicità dell'esame delle cause, precisando come per limitate ipotesi possa limitarsi l'accesso alle aule d'udienza, su ordine del giudice procedente (e non dell'autorità amministrativa) (...) questo Collegio ritiene che il principio di pubblicità espresso dall'art.6 Cedu (e implicitamente dell'art.111 Cost.) si debba estendere oltre l'istante della celebrazione dell'udienza, involvendo anche (e soprattutto) l'esito del processo, ossia la sentenza, la quale deve di regola essere disponibile in maniera integrale al pubblico. Ad analoghe conclusioni conduce una lettura teleologicamente orientata anche dell'art.47 della carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (Carta di Nizza)”.

¹⁷⁸ E. Marellò, *Prodigit come banca dati intelligente, Loading Prodigit, op. cit.*, p. 101.

Se, da un lato, la pubblicità dei dati risponde al generale dovere di rendiconto che grava su ciascun esponente dell'autorità giudiziaria sono stati, nondimeno, rilevati dei profili di rischio per quanto concerne l'accesso illimitato a tali dati e, in particolare, il loro riutilizzo. È avanzata la preoccupazione che gli *open data* giudiziari possano presentare alcuni rischi specifici, fra i quali vi è il c.d. *profilage* dei magistrati, cui si possono collegare, potenzialmente, pratiche di *forum shopping* (pratiche volte, cioè, a eludere il giudice naturale competente), la moltiplicazione delle istanze di ricusazione e pressioni nei confronti dei magistrati, nonché in relazione alla superfluità del dato relativo all'autore delle singole decisioni rispetto al fine ultimo dell'*open data*, ossia la migliore conoscibilità della giurisprudenza, di per sé massiva e impersonale; inoltre, oltre ai rischi collegati al *profiling* in sé, come sopra evidenziati, vi sono da considerare le possibili conseguenze negative dovute all'incontrollata diffusione di risultati di profilazione sostanzialmente errati (ad esempio, una comparazione tra giudici fondata sul tasso di accoglimento di una certa tipologia di domande), in virtù della metodologia utilizzata per l'analisi, in quanto capaci, in considerazione della forza che il dato numerico intrinsecamente presenta, quando non accompagnato da una adeguata interpretazione – e, invero, anche a prescindere da quella – di influenzare, negativamente quanto immeritatamente, l'opinione pubblica¹⁷⁹.

La questione, apparentemente semplice, solleva invero numerose tematiche ed è stata oggetto di attenzione anche in ambito europeo.

La Corte di Giustizia – almeno sinora – ha considerato la pubblicità dei nominativi dei giudici un elemento essenziale per il regime di pubblicità delle sentenze e, dunque, ne ha escluso l'oscuramento¹⁸⁰. La Commissione europea per l'efficienza della giustizia (CEPEJ), invece, benché abbia confermato che la menzione dei nomi dei giudici nelle decisioni giudiziarie sia un obbligo comune per gli Stati membri, in relazione al principio di pubblicità del processo sancito dall'art. 6, par. 1, della CEDU, al fine di garantire l'imparzialità oggettiva dei giudici, che devono essere identificabili, legalmente nominati e assegnati alle funzioni che svolgono e il rispetto delle norme procedurali quali, ad esempio,

¹⁷⁹ V. Capasso, *Open data giudiziari, protezione dei dati personali e accountability del giudice: esperienze straniere*, in *Il Diritto Processuale Civile Italiano e Comparato*, fasc. 1, 2024, pp. 350 ss., in particolare, pp. 351 e 361.

¹⁸⁰ C. Iannone, E. Salemme, *L'anonimizzazione delle decisioni giudiziarie della Corte di Giustizia e dei giudici degli Stati membri dell'Unione europea*, in *Il trattamento dei dati personali in ambito giudiziario*, A. Ciriello, G. Grasso, D. Lo Moro (a cura di), Roma, 2021, p. 109.

pubblicità e collegialità, ha anche evidenziato che la questione in merito alla legittimità o meno della pubblicazione dei nomi dei giudici negli *open data* non andrebbe considerato correlato all'obbligo di pubblicare i nomi dei medesimi giudici nelle decisioni giudiziarie, mentre andrebbe, piuttosto, spostato il dibattito sull'esigenza di trovare un bilanciamento tra rendere trasparenti le attività pubbliche, consentendo ai cittadini di conoscere e valutare i propri giudici, da un lato, e tutelare la *privacy* dei giudici, le cui funzioni non dovrebbero limitare le garanzie fondamentali nell'esercizio della giurisdizione – in primo luogo l'indipendenza funzionale del giudice – dall'altro¹⁸¹.

In Francia, il percorso verso l'*open data* delle decisioni giudiziarie è stato avviato da tempo (l'avvio dell'iniziativa risale al 2016)¹⁸², ma si è presto posto il tema – in mancanza di un dibattito esaustivo esauritosi prima dell'avvio della pubblicazione – della disciplina dei possibili utilizzi dei dati diffusi e, in particolare, alla necessità di contemperare la pubblicità delle decisioni con la tutela della *privacy* (anche) dei magistrati. Il Governo ha quindi incaricato una commissione ministeriale di approfondire le implicazioni pratiche dell'*open data*, affidata a affidata a Loïc Cadiet, professore alla Facoltà di Giurisprudenza della Sorbona, che ha presentato il suo rapporto al Ministro della Giustizia il 9 gennaio 2017, in cui viene esposta la possibile sproporzione dei rischi derivanti dalla diffusione digitale dei nominativi dei giudici coinvolti nelle decisioni – per le ragioni sopra descritte – rispetto all'identificazione degli stessi giudici nella copia originale delle decisioni che, al contrario, è resa disponibile a una cerchia ristretta composta dalle parti e da poche terze parti, poiché la diffusione di massa tramite gli *open data* dei nomi dei giudici implicherebbe la comunicazione di tali dati a un numero indefinito di individui, potendo indebolire, anziché

¹⁸¹ CEPEJ, *European ethical Charter on the use of Artificial Intelligence in judicial systems and their environment*, cit., pp. 27-28, di cui si riporta il testo integrale: “It should be noted that, in law, mentioning the names of judges in judicial decisions is a common obligation for member States, in connection with the principle of public trial set out in Article 6(1) of the European Convention on Human Rights, in order to ensure the objective impartiality of judges (who must be identifiable, and lawfully appointed and assigned to the duties they perform) and compliance with procedural rules (e.g. publicity and collegiality). (...) The answer to the question of the legitimacy or not of publishing the names of professionals in open data therefore has nothing to do with the obligation to publish the names of professionals in decisions. Rather, it seems that the challenge lies in reconciling often conflicting requirements: making public activities transparent by allowing citizens to know and evaluate their judges, on one hand, while protecting the privacy of professionals (whose functions should not limit their fundamental guarantees in this field), on the other hand.”.

¹⁸² L'*open data* delle decisioni giudiziarie è stato approvato dalla L. n. 2016-1321 del 7 ottobre 2016, *pour une République numérique* (<https://www.legifrance.gouv.fr/loda/id/JORFTEXT000033202746>: ultimo accesso 1° luglio 2025).

rafforzare la fiducia dei cittadini nel sistema giudiziario, senza contribuire agli obiettivi perseguiti dagli *open data*¹⁸³.

L'esito ha, in realtà, eluso il problema, senza elaborare una soluzione esaustiva in merito al dibattito acceso dai lavori della commissione. Infatti, il legislatore francese non ha preso posizione in merito all'anonimizzazione (totale o parziale) dei nomi dei giudici, ma ha deciso di vietare le condotte produttive di rischi, ossia il *profilage* dei magistrati, vietando il riutilizzo dei dati identificativi dei magistrati con la finalità o l'effetto di valutare, analizzare, confrontare o prevedere le loro pratiche professionali effettive o presunte¹⁸⁴.

¹⁸³ *Rapport sur l'open data des décisions de Justice – L'open data des décisions de justice. Mission d'étude et de réfiguration sur l'ouverture au public des décisions de justice, Rapport à Madame la garde des Sceaux, ministre de la Justice, pubblicato il 10 gennaio 2018* (<https://www.justice.gouv.fr/documentation/ressources/rapport-lopen-data-decisions-justice>: ultimo accesso 1° luglio 2025), p. 48, di cui si riporta il testo integrale “*la diffusion des noms des magistrats exposerait la justice et les juges à plusieurs risques principaux. La possibilité d'individualiser certaines tendances juridictionnelles permettrait de cibler les magistrats ayant rendu les décisions concernées. Elle favoriserait ainsi l'émergence d'activités dites de « justice prédictive » qui, sur la base d'analyses au demeurant souvent erronées des décisions, entendent prévoir les résultats des instances juridictionnelles dans des conditions très contestables et dangereuses sur le plan éthique. Cette personnalisation pourrait aussi donner lieu à des stratégies de déstabilisation des institutions juridictionnelles, notamment par des comportements de forum shopping visant à contourner le juge naturellement compétent. Plus grave encore, les noms des magistrats pouvant fournir par eux-mêmes des indications d'ordre personnel, telles que le sexe, l'origine ou l'appartenance confessionnelle, leur diffusion permettrait de se livrer à des corrélations pernicieuses entre ces données et le sens des décisions rendues. L'utilisation combinée de ces éléments avec ceux qui sont accessibles par les moteurs de recherche accroîtrait encore ce risque en permettant de procéder à des corrélations avec les opinions politiques ou philosophiques, réelles ou supposées, des magistrats. Il pourrait en résulter, là aussi, des tentatives de déstabilisation, par exemple via des phénomènes massifs de récusation ou par la prolifération de critiques plus personnelles, sur la base de ces corrélations hasardeuses. Enfin, la diffusion de l'identité des magistrats dans les décisions mises à disposition en ligne représenterait un risque pour leur sécurité. De nombreux juges ont déjà été victimes d'agressions ou de menaces graves, certains même d'assassinats, du fait du sens des décisions à l'élaboration desquelles ils ont participé. Ce danger n'est donc pas seulement théorique. Or, la mise en open data des noms des magistrats, qui permettent, dans bien des cas, de retrouver leurs coordonnées, y compris leur adresse personnelle, conduirait à le démultiplier. Le risque lié à une diffusion numérique est ainsi sans commune mesure avec celui qui tient à l'identification des magistrats dans l'exemplaire d'origine des décisions, qui existe certes déjà actuellement, mais qui ne concerne qu'un cercle restreint composé des parties et de quelques tiers, alors que dans l'hypothèse d'une diffusion massive par le vecteur mondial que constitue l'internet, les noms des magistrats se trouveraient communiqués à des milliards d'individus, dont les tenants de thèses extrémistes, voire terroristes, et de nombreux déséquilibrés mentaux. En somme, loin d'aboutir à favoriser la confiance du justiciable dans la justice, l'indication des noms des magistrats conduirait à l'affaiblir, sans concourir aux objectifs poursuivis par l'open data”.*

¹⁸⁴ L. n. 2019-222 del 23 marzo 2019 de programmation 2018-2022 et de réforme pour la justice, con riferimento all'art. 33, par. II, 1°, terzo capoverso, di cui si riporta il testo, “*Les données “identité des magistrats et des membres du greffe ne peuvent faire l'objet d'une réutilisation ayant pour objet ou pour effet d'évaluer, d'analyser, de comparer ou de prédire leurs pratiques professionnelles réelles ou supposées. La violation de cette interdiction est punie des peines prévues aux articles 226-18, 226-24 et 226-31 du code pénal, sans préjudice des mesures et sanctions prévues par la loi n° 78-17 du 6 janvier 1978 relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés.”* (ELI: https://www.legifrance.gouv.fr/eli/loi/2019/3/23/JUST1806695L/jo/article_33: ultimo accesso 1° luglio

In Belgio, diversamente dal caso francese, non è prevista una disciplina uniforme per la pubblicazione *online* delle decisioni giudiziarie¹⁸⁵, ma la riflessione è cominciata prima che la prospettiva dell'*open data* assumesse la portata attuale e in dottrina è stata avanzata la proposta di assimilare il dato contenente il nominativo del giudice (ma anche degli altri operatori pubblici nel processo) al concetto di dato personale, come definito dalle fonti europee, che appare sufficientemente ampio da ricomprendere tale categoria di soggetti e, dunque, estenderne il relativo trattamento in base al GDPR (in particolare, il principio di minimizzazione previsto dall'art. 5, comma 1, lett. c), del Regolamento), poiché le esigenze di pubblicità e trasparenza sarebbero già sufficientemente garantiti dalla pubblicità delle udienze e dalla possibilità, per i soggetti interessati, di consultare gli originali delle pronunce attraverso le cancellerie¹⁸⁶.

Allo stato il legislatore italiano non sembra intenzionato ad intervenire sul punto, optando per un modello specifico. Tuttavia, i profili di rischio evidenziati portano ad auspicare ad un tempestivo intervento sulla materia.

5. Il ruolo delle nuove tecnologie nell'attività giudiziaria. Opportunità e rischi dell'intelligenza artificiale.

5.1. Considerazioni sull'apporto delle nuove tecnologie nell'attività di esercizio della giurisdizione. Il quadro regolatorio sull'utilizzo dell'intelligenza artificiale da parte del giudice.

Le nuove tecnologie si prestano a coinvolgere, oltre all'attività di amministrazione della giurisdizione, anche i processi decisionali.

2025). In tema, E. Fourel, Y. Rahmani, *Réutilisation des données d'identité des magistrats: Quel avenir pour la justice prévisionnelle? Le juge français face aux legaltech*, in *Droit & Croissance*, 15 gennaio 2020 (<https://droitcroissance.fr/wp-content/uploads/2015/01/Note-de-position-Re%CC%81utilisation-des-donne%CC%81es-des-magistrats.pdf>; ultimo accesso 1° luglio 2025); V. Capasso, *Open data giudiziari, protezione dei dati personali e accountability del giudice: esperienze straniere*, op. cit., pp. 351-352 ss.

¹⁸⁵ La pubblicazione delle sentenze nel *data base* "Juridat" (<https://www.juridat.be/>) è largamente discrezionale. In tema, J.P. Buyle, A. Van Den Branden, *La robotisation de la justice*, in *L'intelligence artificielle et le droit*, in A. De Streeel, H. Jacquemin (autheur), Bruxelles, 2017, pp. 278 ss.

¹⁸⁶ J. Mont, *RGDP: faut-il anonymiser la jurisprudence publiée?*, in *Journal des Tribunaux*, 2019, n. 6776, pp. 442 ss., in particolare, p. 444 (<https://researchportal.unamur.be/fr/publications/27e646ce-8c80-48d2-913f-bde9006fda74>; ultimo accesso 1° luglio 2025); V. Capasso, *Tra protezione dei dati personali e accountability del giudice: spunti di riflessione dall'esperienza franco-belga*, in *DPCE Online*, 2024, vol. 64, n. 2, pp. 1067 ss.

Esse si prestano a fornire un supporto all'operatore, ad esempio, nella raccolta e selezione delle informazioni, ma anche nella formulazione dei giudizi. Sorge spontaneo osservare che, ove il soggetto utilizzatore sia un giudice il quale, dunque, può essere influenzato da tali strumenti nella decisione, si possano porre dei profili di rischio tutt'altro che irrilevanti, in ragione delle specifiche garanzie che circondano l'esercizio della giurisdizione.

Le tecnologie informatiche che possono incidere sulla capacità conoscitiva e decisoria di un soggetto sono diverse. Ai fini del presente lavoro assumono particolare rilevanza le tecnologie "predittive".

Il risultato offerto dalle tecnologie predittive ha natura inferenziale e, quindi, manifesta una natura solo "probabilistica". Di fronte a ingenti masse di dati la ricerca di inferenze è spesso irrealizzabile da un agente umano, da qui lo sviluppo di tecnologie che si basano sull'apprendimento automatico da dati storici attraverso l'utilizzo di sistemi di intelligenza artificiale (IA)¹⁸⁷.

In tempi relativamente recenti, sistemi simili stanno conoscendo un notevole sviluppo e sono alimentati, da un lato, dall'idea di accelerare l'esito dei procedimenti, mediante decisioni prevedibili (o financo "automatizzate")¹⁸⁸. Dall'altro lato dall'utile economico e crescita di mercato, alimentata anche bisogno degli operatori di gestire una mole sempre maggiore di dati, sia normativi che giurisprudenziali.

In tale contesto gli strumenti tecnologici utilizzati nel settore legale (c.d. *legal tech tools*) sono diversificati e alcuni, ma non tutti, prevedono l'applicazione dell'intelligenza artificiale per finalità predittive¹⁸⁹.

¹⁸⁷ In tema, per una disamina approfondita, si rinvia a P. Savona, *Administrative Decision-Making after the Big data Revolution*, in *Federalismi*, 2018, n. 19 (reperibile al seguente collegamento: https://www.federalismi.it/nv14/articolo-documento.cfm?Artid=37154&content=&content_author=).

¹⁸⁸ Per un inquadramento generale, R. Cavallo Perin, *Ratio decidendi e intelligenza artificiale*, in *Scritti in memoria di Rodolfo Sacco*, P.G. Monateri (a cura di), Tomo I, Torino, 2024, pp. 297 ss.

¹⁸⁹ In materia, la Stanford Law School ha istituito un osservatorio (*CodexTechindex15*), che individua, attualmente, nove categorie di *legal tech app*: *legal analytics*, *legal research* (rispetto alle tradizionali banche dati, che operano mediante operatori booleani, questi *tools* consentono di condurre una ricerca più mirata, disponendo di un maggior numero di filtri per la ricerca e di modalità più avanzate di esposizione dei risultati, quali l'utilizzo di tecniche di *visual analytics*, tra cui si possono annoverare *iltuoforo.net* e la funzione *Giurimetria* di *One Legale*), *compliance* (finalizzati a fornire un supporto nella gestione degli adempimenti normativi imposti dalle discipline di settore e dell'attività di reportistica richiesta dalle autorità di vigilanza, quali ad esempio *Vanta*), *document automation* (redazione di tipologie preventivamente selezionate di documenti, in quanto vengono strutturati creando una *check-list* ad alberatura complessa, a partire dalla quale viene generato un questionario, mentre nei casi più avanzati sono presenti *chatbot* che pongono domande mirate da sottoporre all'utente e, inserite le informazioni, viene redatto un documento che costituisce una prima bozza, destinato però ad essere rivisto e personalizzato da un professionista, tra i quali si possono

L'integrazione dell'IA all'interno di una banca dati giuridica è un passo ulteriore rispetto all'utilizzo nella gestione dei servizi relativi alla giustizia (*cf.* sopra). Essa, infatti, permette di produrre conseguenze rilevanti sull'attività giurisdizionale in senso stretto alla luce del fatto che si presenta come un sistema di estrazione della conoscenza¹⁹⁰.

La filosofia a base della giustizia predittiva è, in sostanza, quella per cui l'esito di un giudizio può essere "previsto" sulla scorta della corretta lettura dei precedenti. Ciò, sull'assunto, evidentemente, di poter intravedere una ideale costanza nella risposta giurisprudenziale ai medesimi problemi. Tant'è che si è soliti ritenere che, al crescere della qualità e quantità dei precedenti raccolti ed analizzati, aumenta anche il grado di prevedibilità dell'esito di un giudizio¹⁹¹.

annoverare *Lexdo.it*, anche con l'utilizzo di IA generativa nel caso di *Spellbook Legal* o *custom made*, come nel caso del *tool PowerLex* sviluppato da ITAS Law Tech per il contenzioso in materia assicurativa, che consente di redigere l'atto di parte richiesto, in particolare comparse di costituzione, memorie e comparse conclusionali, nonché predisporre automaticamente un *report* contenente le informazioni sul caso, estratte dal fascicolo di parte, comprensive di immagini di luoghi esterni, acquisite da *Google maps*, l'indicazione dei precedenti giurisprudenziali rilevanti), *marketplace*, online dispute resolution (si veda *infra*), *e-discovery* e *practice management* (ad esempio in materia di *IP management*, in cui sono sviluppate soluzioni per la gestione dei beni immateriali titolati, quali brevetti, marchi, disegni e modelli registrati, o non titolati, quali *know-how*, segreti commerciali, marchio di fatto, *datasets*, invenzioni non brevettate, che automatizzano parzialmente la redazione, il deposito e la gestione amministrativa dei brevetti. Inoltre, tali piattaforme dispongono di funzioni di archiviazione, basate sulla *blockchain*, sicure e in grado di generare un certificato con validità legale, comprovante la registrazione e recante data e ora del caricamento, che consentono, ad esempio, di agevolare l'onere probatorio nei casi di beni non titolati, tra i quali si annoverano i *tool* quali *Certy*, *ItrueID* e *Proofy*). Infine, alcuni *tool* sfruttano sofisticate tecniche di *Natural Language Processing* per rispondere a domande giuridiche poste in linguaggio naturale dall'utente (ad esempio *Lisia*, che estrapola una risposta alla domanda posta dall'utente, mostrando i risultati più pertinenti all'interno di una banca dati composta da due milioni e mezzo di sentenze integrali). Nel quadro delineato si colloca, inoltre, il termine "*disruptive*", che individua le tecnologie che determinano un mutamento sostanziale dell'intero settore di riferimento, richiedendo una rimodulazione dei compiti e delle attività tradizionali. Per un inquadramento generale, Susskind R, *Tomorrow's Lawyers*, Oxford University Press, 2017.

¹⁹⁰ Evidenzia S. Bevilacqua, *Gli strumenti di intelligenza artificiale nel sistema giudiziario: verso una nuova normatività digitale*, in *Sociologia del diritto*, vol. 52, 2025, fasc. 1, p. 262, che l'individuazione di questo mutamento nella funzione di archiviazione espressa dalla banca dati non è solo una questione definitoria, ma sollecita la necessità di affrontare le sue conseguenze sull'attività giudiziaria, provvedimentale e non provvedimentale, e pone l'esigenza di interrogarsi sul tema della modalità di utilizzo di quella conoscenza e dei rischi ad essa collegati.

¹⁹¹ In considerazione della quantità di dati che tali sistemi sono chiamati ad elaborare si è parlato di "*challenge of finding signals in the noise*" (o di "*big data analytics*"). Il fondamento del ricorso a questa tecnica consiste nell'idea che nel "rumore" generato da una grande massa di dati, si possa trovare un'indicazione, maggiore o più precisa rispetto a quella che si avrebbe se si utilizzassero tecniche conoscitive diverse o comunque basate su tecniche di analisi dati tradizionali. In tema, B.B. Borden, J.R. Baron, *Finding the Signal in the Noise: Information Governance, Analytics, and the Future of Legal Practice*, in *Richmond Journal of Law and Technology*, 2014, Vol. 20, n. 5, pp. 1 e ss.

La funzione dell'algoritmo diventa, in questo contesto, quella di ricercare all'interno della banca dati similitudini e somiglianze tra un certo numero di casi e non tra soluzioni, sulla base dell'idea che, così, possa essere riprodotta la medesima conclusione raggiunta, alla stregua di una ideale regolarità statistica, che la rende verosimile e adeguata.

Va però considerato che nel giudizio umano entrano, come parte del rumore, le emozioni di chi giudica e l'individualità di chi è giudicato. In sostanza, nella decisione di una controversia la persona è trattata come un essere umano, unico e individuale, non come una massa anonima di dati a cui applicare una regola in maniera del tutto astratta¹⁹².

Inoltre, mentre in molti campi in cui vengono formulati i giudizi l'attività dei soggetti che vi concorrono è, tendenzialmente, soggetta alle regole dei rapporti tra privati (si pensi, ad esempio, alle decisioni aziendali o manageriali) la decisione in ambito giudiziario – ossia la costruzione del “*sillogismo giudiziario*”¹⁹³ – non può essere arbitraria. In particolare, sotto il profilo della ricostruzione normativa (premessa minore), l'interpretazione arbitraria della legge è interdetta agli organi giudicanti dalle norme ordinarie (art. 12 Preleggi), a cui il giudice è assoggettato in virtù del vincolo di soggezione alla legge previsto dall'art. 101 Cost.¹⁹⁴.

In tale campo, pertanto, l'uso delle tecnologie “predittive” rimanderebbe – come si vedrà – a una concezione formalista (o normativistica) del diritto, mentre sarebbe difficilmente compatibile con una visione del diritto orientata alla giustizia del caso concreto (realismo) e, più in generale, della giustizia quale scienza umana e sostanziale¹⁹⁵.

Il pensiero dal quale derivano i moderni sistemi di giustizia predittiva, ossia di avvalersi dei “*computer come ausilio a un pensiero ordinato nella formulazione delle sentenze*” – senza

¹⁹² Cfr. Cap. I, nota 28.

¹⁹³ Cfr. Cap. II, nota 6.

¹⁹⁴ Tali disposizioni, in cui va annoverato anche l'art. 65 del R.d. 30 gennaio 1941, n. 12, esprimono l'impersonale oggettività del diritto e la funzionalità tecnica della sua applicazione, vietando costruzioni predeterminate.

¹⁹⁵ Dato che gli algoritmi di *machine learning* costruiscono modelli elaborando dati storici, sarebbe più corretto parlare di “previsione”, ossia di un'enunciazione compiuta in seguito ad un'osservazione, come osserva C. Barbaro, *Usa dell'intelligenza artificiale nei sistemi giudiziari: verso la definizione di principi etici condivisi a livello europeo?*, in *Questione giustizia*, 2018, 4, pp. 190-191. Per una posizione critica ai sistemi di giustizia predittiva, si veda A. Oliva Santos, “*Giustizia predittiva*”, *interpretazione matematica delle norme, sentenze robotiche e la vecchia storia del “Justizklavier”*, in *Riv. trib. dir. proc. civ.*, 2019, 3, pp. 883 ss.

spingersi fino alla “sostituzione delle persone con le macchine” – nasce nell’ordinamento statunitense ormai nei primi anni Sessanta del secolo scorso.

Esso muoveva dalla considerazione che “il principio di legalità richiede un corpus di regole impersonali, applicabili in maniera generalizzata, vincolante per i giudici come per chiunque altro”¹⁹⁶. Questo pensiero nasceva dal riscontro nel diritto penale federale statunitense di innumerevoli casi di applicazione differenziata del diritto in campo giudiziario, specificamente nel settore penale e, soprattutto, delle condanne. Invero, studi anteriori già dibattevano sulla costruzione del modello di decisione giudiziaria tra formalismo e realismo (coscienza)¹⁹⁷.

Tuttavia, va rammentato che l’applicazione rigida di una norma può diventare un’ingiustizia (come insegna la massima ciceroniana “*summum ius, summa iniuria*”). L’applicazione della scienza informatica al diritto – c.d. “giurimetria” o “informatica giuridica”, per lungo tempo indirizzata a favorire la diffusione e la ricerca delle informazioni da parte degli operatori – si è col tempo interessata, invece, allo studio delle decisioni giudiziarie sia per valutarne la prevedibilità sia per creare modelli decisionali artificiali¹⁹⁸.

La ragione principale che spinge all’introduzione di strumenti tecnologici nel processo, anche avvalendosi dell’intelligenza artificiale, è il tentativo di risolvere il delicato problema dell’ingolfamento della macchina giudiziaria.

¹⁹⁶ M. Frankel, *Criminal sentences: Law without order*, New York, 1973, p. 115. Già il filosofo Max Weber, nella concezione del capitalismo moderno, teorizzava l’esistenza di un diritto “*calcolabile in modo simile ad una macchina*” e che l’imprenditore dovesse essere posto nella condizione di prevedere, oltre ai prezzi delle merci, alle spese e ai futuri guadagni, anche gli esiti delle decisioni giudiziali, e che ciò fosse possibile in presenza di un diritto “calcolabile”, ossia razionale e tecnicizzato. In tema, G. Itzcovich, *Il diritto come macchina. Razionalizzazione del diritto e forma giuridica in Max Weber*, in *Materiali per una storia della cultura giuridica*, anno XXXI, 2001, p. 365 ss. Sul tema della calcolabilità giuridica N. Irti, *Un diritto incalcolabile*, Torino, 2016; A. Carleo, *Calcolabilità giuridica*, Bologna, 2017; Zaccaria G., *Figure del giudicare: calcolabilità, precedenti, decisione robotica*, in *Postdiritto. Nuove fonti, nuove categorie*, G. Zaccaria (a cura di), Bologna, 2022, p. 63 ss.

¹⁹⁷ Si vedano le posizioni, contrapposte, di J.N. Frank, *Law and the Modern Mind*, New York, 1936 e N. Bobbio, *La certezza del diritto è un mito?*, in *Riv. int. fil. dir.*, 1951, 28, pp. 146 ss. In tema, M. Ripoli, *Introduzione. L’estremismo di Jerome Frank*, in *Il diritto come profezia. Il realismo americano: antologia di scritti*, S. Castignone, C. Faralli, M. Ripoli (a cura di), Torino, 2002, pp. 299 ss.; P. Calamandrei, *Giustizia e politica: sentenza e sentimento*, op. cit., p. 650 (cfr. Cap. I, nota 28); A. Forza, G. Menegon, Rumiati R., *Il giudice emotivo. La decisione tra ragione ed emozione*, Bologna, 2017.

¹⁹⁸ H. Baade, *Jurimetrics, Basic Book*, New York – Londra, 1963; M.G. Losano, *Giuscibernetica. Macchine e modelli cibernetici nel diritto*, Torino, 1969.

Infatti, grazie alla grande velocità di calcolo e alla potente capacità di elaborazione, i sistemi di *machine learning* possono fornire un apporto positivo in ambiti in cui è ingente il carico di lavoro, tra i quali rientra sicuramente quello della giustizia¹⁹⁹.

Tuttavia, è evidente che quello della ragionevole durata del processo, ancorché presidiato dall'art. 111, comma secondo, Cost. e dall'art. 6, par. 1, CEDU, non è l'unico criterio di cui tenere conto in materia di giustizia. Anche altri aspetti sono da prendere in considerazione, tra cui il rispetto degli altri principi del giusto processo (quali l'accesso giustizia, l'effettività della giustizia, il contraddittorio, l'indipendenza del giudice, l'obbligo di motivazione dei provvedimenti giurisdizionali, ecc.).

Il rilievo, come evidenziato in dottrina, è che l'avvento dell'intelligenza artificiale abbia creato uno strumento che non è più solamente un mezzo con cui intraprendere, più speditamente, adempimenti tipicamente analogici, quanto e piuttosto uno strumento suscettibile di diventare, esso stesso, artefice dei processi decisionali e fonte delle soluzioni²⁰⁰.

È stato inoltre osservato che se una giustizia lenta può essere “ingiusta” non vi è garanzia che una giustizia rapida sia automaticamente “giusta”. Infatti, la maggiore rapidità della decisione automatizzata potrebbe importare solo a condizione che la prestazione meccanica e quella umana si equivalessero in termini qualitativi e soddisfacessero quel principio della tutela giurisdizionale effettiva che la giurisprudenza ha da tempo valorizzato²⁰¹.

Inoltre, vi è un'ulteriore questione che merita una riflessione.

I processi di digitalizzazione delle fonti e della giurisprudenza per la creazione di banche dati e l'applicazione di strumenti di *Machine Learning*²⁰² per elaborare modelli predittivi – utilizzati anche per elaborare strumenti digitali per la definizione *online* delle controversie (*ODR*) – sono sviluppati, di regola, nel campo delle tecnologie aziendali (EIT). Tali entità,

¹⁹⁹ A. Carcaterra, *Machinae autonome e decisione robotica*, in *Decisione robotica*, A. Carleo (a cura di), Bologna, 2019, p. 59.

²⁰⁰ A. Marcheselli, *Intelligenza artificiale e giustizia predittiva: il bivio tra Giustiniano e il Leviatano e il pericolo Coca Cola*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 20 ottobre 2022.

²⁰¹ M. Luciani, *La decisione giudiziaria robotica*, in *Decisione robotica*, *op. cit.*, p. 67.

²⁰² L'intelligenza artificiale è un campo ampio che si propone di creare sistemi intelligenti, all'interno del quale il *Machine Learning* è una tecnica specifica che si concentra sull'apprendimento dai dati. Si può considerare il *Machine Learning* come uno degli strumenti o metodi utilizzati per realizzare l'intelligenza artificiale. Pertanto, mentre il *Machine Learning* può essere incluso nell'ambito dell'intelligenza artificiale, quest'ultima non è limitata a esso, ma può coinvolgere anche altre tecniche, come per esempio il *Deep Learning* o l'Elaborazione del Linguaggio Naturale (*NLP*).

private o eventualmente con la partecipazione delle autorità pubbliche, sviluppano, di regola, gli strumenti e li propongono per progetti pilota o sperimentazioni. Ove tali strumenti siano poi definitivamente acquisiti dal committente, nondimeno, è l'entità che ha la proprietà (e il controllo) dello strumento (in particolare del *software*). In questo contesto vi è chi ha evidenziato che la magistratura dovrebbe ridefinire il proprio ruolo di proprietaria delle procedure e dei sistemi, poiché una volta che il sistema digitalizzato è in uso non è più possibile operare fuori dal sistema, venendosi a sovrapporre sistema e processo²⁰³.

In tale scenario, in sostanza, il *software* diventa legge. Invece, dovrebbe avvenire il contrario, nel senso che il *design* del sistema dovrebbe svilupparsi nel rispetto della legge ed essere modificabile dall'organo giurisdizionale per poterlo rendere, se del caso, conforme ai canoni del giusto processo. Inoltre, sarebbe auspicabile, nella progettazione di tali sistemi, un dialogo il più possibile aperto e trasparente con le altre parti interessate, quali i professionisti abilitati alla difesa tributaria. Invece, quello che si riscontra è, senza mezze misure, una "imposizione" dei sistemi da parte del Ministero dell'Economia e delle Finanze, tanto per il magistrato quanto per gli altri soggetti coinvolti nel processo tributario²⁰⁴.

Il quadro normativo – cui si è fatto cenno in precedenza – in cui è regolato l'impiego dell'intelligenza artificiale nell'attività giurisdizionale lascia trasparire la mancanza di una conoscenza e strategia di sviluppo condivisa in ambito sovranazionale (in cui ciascuno Stato conduce progetti tendenzialmente autonomi) sia nazionale (i diversi sistemi, infatti, sono spesso sviluppati da singoli uffici giudiziari e fra loro non coordinati).

È un terreno, quindi, dominato principalmente dagli attori economici, in cui gli attori istituzionali cercano di intervenire *ex post*, limitando l'accesso e l'utilizzo in tale ambito sulla base di un approccio orientato alla valutazione del rischio (è il caso, ad esempio, del Reg. UE 2024/1689 e della L. 23 settembre 2025, n. 132).

In ambito europeo il "*Libro Bianco per la giustizia 2030*", pur non avendo carattere istituzionale, delinea un'idea di digitalizzazione quale formante della nuova giurisdizione.

²⁰³ M. Giacalone, *Alternative dispute resolution e garanzia di accesso alla giustizia. Nuove forme di tutela nello Stato di Diritto*, Napoli, 2020, p. 147.

²⁰⁴ Il Ministero dell'Economia e delle Finanze, com'è noto, possiede l'intero capitale della società Sogei S.p.A., che gestisce il sistema informativo della fiscalità, inclusi i sistemi utilizzati dalla magistratura tributaria (quali *Sigit* e *Banca dati della giurisprudenza tributaria di merito*).

La tecnologia digitale è concepita quale nuovo paradigma di organizzazione e di interventi volti alla definizione di un processo “*digital by design*”, come reazione all’attuale disavanzo in termini di *governance*, facendo espresso riferimento alla necessità di implementare le capacità predittive di analisi e di esito del contenzioso²⁰⁵.

La *Carta etica* adottata dalla CEPEJ²⁰⁶ reca cinque principi fondamentali che gli attori pubblici e privati, cui è formalmente indirizzata la Carta, sono tenuti ad osservare nel momento in cui immettano sul mercato o utilizzino strumenti o servizi relativi al trattamento di decisioni e dati giudiziari (rispetto dei diritti fondamentali, non discriminazione, qualità e sicurezza, trasparenza, imparzialità ed equità e, infine, il principio “*under user control*”). Mediante l’analitica indicazione degli utilizzi da incoraggiare e da evitare, la Carta individua le coordinate essenziali entro cui bilanciare l’esigenza di efficienza e rapidità con i principi fondamentali riconosciuti e garantiti all’interno dello spazio europeo.

La CEPEJ, sulla base dei principi enunciati nella *Carta etica*, ha classificato le diverse applicazioni dell’intelligenza artificiale nei sistemi giuridici europei, individuando alcuni *tools* il cui sviluppo è da incoraggiare (*chatbot*, tecniche volte a valorizzare il patrimonio giurisprudenziale, valutazioni e proiezioni quantitative); altri che esigono notevoli precauzioni metodologiche (risoluzione *online* delle controversie, supporto a misure di risoluzione alternativa delle controversie in materia civile); altri ancora il cui uso è subordinato a supplementari studi scientifici (anticipazione delle decisioni dei tribunali, valutazione dell’attività dei magistrati); infine, altri da esaminare con le più estreme riserve (uso di algoritmi con effetti potenzialmente deterministici e discriminatori, specificamente nella materia penale).

Con riguardo alla materia tributaria si può pensare all’introduzione di un sistema automatizzato che possa determinare la concessione o meno di una sospensione cautelare, ovvero determinare i presupposti per la concessione di una misura cautelare patrimoniale (fermo o ipoteca), ovvero in quali casi subordinare un rimborso alla prestazione di una garanzia (ecc.).

Non è un caso, del resto, che le applicazioni di IA che attengono alla funzione decisoria nell’amministrazione della giustizia vengano qualificate nella Proposta di Regolamento

²⁰⁵ C. Castelli, *Giustizia 2030. Un libro bianco per la giustizia e il suo futuro*, in *Questione Giustizia*, 2021, fasc. 3, pp. 265 ss.

²⁰⁶ *Cfr.* Cap. II, nota 139.

della Commissione Europea per la disciplina dei sistemi di IA adottata il 21 aprile 2021 – nella prospettiva di un approccio *risk based* – ad alto rischio “*stand alone*”, ossia indipendentemente dall’*hardware* fisico²⁰⁷. In particolare, nel considerando n. 40 della suddetta proposta veniva evidenziato che, “*per affrontare i rischi di potenziali pregiudizi, errori e opacità, è opportuno qualificare come sistemi di IA ad alto rischio quelli destinati all’assistenza nella autorità giudiziaria nella ricerca e interpretazione dei fatti e della legge e nell’applicazione della legge ad un insieme concreto di fatti*”, laddove, al contrario, non sono ad “alto rischio” i sistemi di IA destinati ad “*attività amministrative puramente accessorie che non incidono sull’effettiva amministrazione della giustizia in casi individuali, come l’anonimizzazione o pseudominizzazione di decisioni giudiziarie, documenti o dati, comunicazione tra personale, compiti amministrativi o allocazione di risorse*”²⁰⁸.

L’AI Act europeo – Regolamento UE 2024/1689 cit. – riconduce espressamente alla categoria degli applicativi ad alto rischio quelli “*destinati ad assistere le autorità giudiziarie nelle attività di ricerca e interpretazione dei fatti e del diritto e nell’applicazione della legge a una serie concreta di fatti*”²⁰⁹, non ritenendo opportuno estendere tale categoria ad altri applicativi, che, pur sfruttando l’intelligenza artificiale, sono destinati all’esecuzione di mere attività amministrative (quali l’anonimizzazione o pseudo-anonimizzazione di decisioni giudiziarie o atti di parte, le comunicazioni tra il personale, ecc.). Ne discende una differenza di disciplina applicabile.

Infatti, solo gli applicativi che si profilano ad alto rischio rientreranno nell’ambito di applicazione del titolo III del Regolamento (le cui prescrizioni individuano determinati requisiti obbligatori, quali la dotazione di un sistema di gestione dei rischi, la conservazione delle registrazioni, obblighi di trasparenza e fornitura di informazioni agli utenti, sorveglianza umana, accuratezza, robustezza e cybersicurezza), mentre i *tool* con un grado di rischio inferiore saranno assoggettate alla disciplina meno stringente del titolo IX, a

²⁰⁷ G. Fanelli, *L’impiego dell’intelligenza artificiale nei processi decisorii del giudice: la disciplina europea e quella del processo civile*, in *Il diritto nell’era digitale. Persona, Mercato, Amministrazione, Giustizia*, R. Giordano, A. Panzarola, A. Police, S. Preziosi, M. Proto (a cura di), Milano, 2022, pp. 975 ss.; E. Della Valle, *Il giudice tributario robot*, in *Loading Prodigit*, op. cit., p. 22.

²⁰⁸ Proposta di Regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio che stabilisce regole armonizzate sull’intelligenza artificiale (...), COM/2021/206 final (collegamento permanente: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/ALL/?uri=CELEX:52021PC0206>).

²⁰⁹ All. III, par. 8, lett. a), del Reg. UE 2024/1689, cit.

norma del quale si incoraggia l'adozione di codici di condotta, elaborati da singoli fornitori di sistemi di IA o da organizzazioni che li rappresentano.

Fatte tali premesse, sembrerebbe allo stato da escludersi l'utilizzo dell'IA quale strumento – non solo sostitutivo, ma anche – di supporto alla decisione da parte del giudice tributario, inclusi i sistemi “predittivi”²¹⁰.

Infatti, come osservato in precedenza, la L. 23 settembre 2025, n. 132 sull'intelligenza artificiale, sebbene non abbia escluso l'attività giudiziaria dal campo di applicazione di sistemi basati sull'IA, ha però escluso che si possano utilizzare per determinare (o concorrere a determinare) una decisione “*sull'applicazione della legge, sulla valutazione dei fatti e delle prove e sull'adozione dei provvedimenti*”, che rimangono riservate alla persona del giudicante (art. 15, comma 1, L. n. 132 cit.)²¹¹.

La riserva di attività del magistrato, come accennato, in quanto riferita all'attività giudiziaria nel complesso, appare idonea a trovare applicazione anche nella giustizia tributaria.

5.2. Giustizia “predittiva” e giustizia “robotica”, un rilevante distinguo.

Le tecnologie predittive non vanno confuse con altri progetti che hanno il diverso obiettivo di “automatizzare” i processi decisionali.

²¹⁰ Il timore legato all'utilizzo dell'IA per l'esercizio delle funzioni giudiziali in senso stretto è stato evidenziato, con riferimento al periodo anteriore alla L. 23 settembre 2025, n. 132, dalla Corte di cassazione, sez. III pen., sent. 22 ottobre 2025, n. 34481, affermando che “*non v'è dubbio che l'uso di strumenti informatici agevola, sul piano pratico, la redazione dei provvedimenti giudiziari ma al contempo aumenta il rischio (oggi esponenzialmente incrementato dall'irrompere sulla scena della intelligenza artificiale) che il giudice attinga "aliunde" gli argomenti del suo decidere, abdicando al dovere di apportare il suo ineliminabile ed insostituibile momento valutativo e facendo venir meno l'in sé del suo essere terzo ed imparziale*” (punto 4.7). Dunque, argomentando dalla pronuncia in parola, si desumerebbe che una decisione formata mediante l'utilizzo dell'IA, senza uno specifico apporto cognitivo e critico del giudicante, sarebbe affetta da un radicale vizio di carenza di motivazione (cfr. art. 111, 6° comma, Cost.), nonché lesiva dei principi di terzietà e imparzialità del giudice.

²¹¹ Il CSM, con Delibera dell'8 ottobre 2025, ha adottato le “*Raccomandazioni sull'uso dell'intelligenza artificiale nell'amministrazione della giustizia*”, riguardanti “*l'impiego di sistemi di IA, in particolare quelli generativi e predittivi*”.

Nel campo giudiziario si fa riferimento alla c.d. decisione giudiziaria “robotica”²¹². Il modello decisionale è in questo caso artificiale ed è basato su algoritmi che hanno come obiettivo quello di replicare il *sillogismo giudiziario* per decidere una controversia²¹³.

Nessun sistema informatico – per quanto noto – è allo stato concepito per risolvere una controversia giudiziaria e generare una definizione vincolante del procedimento.

L’utilizzo di un “*giudice robot*” – anche se apparentemente suggestivo – è nella attuale struttura degli Stati moderni “di diritto” difficilmente attuabile, specie nella cornice normativa dei Paesi dell’Unione Europea orientata alla tutela dei diritti fondamentali.

Non vi sono pertanto – almeno allo stato per quanto è noto dalle fonti pubbliche – esperienze concrete ed applicate in tal senso e le sollecitazioni provenienti dalla stampa si sono rivelate in alcuni casi fuorvianti (si pensi, ad esempio, al caso dell’Estonia)²¹⁴.

L’attuazione di una decisione giudiziaria totalmente “automatizzata”, basata sull’uso di algoritmi, incontra infatti dei limiti sul piano teorico, prima ancora che su quello sostanziale.

In primo luogo, vi è il limite dato dalla riserva di giurisdizione, affidata alle magistrature ordinarie e speciali, attraverso la nomina per concorso pubblico (artt. 102 e 108 Cost.).

In secondo luogo, uno dei profili di criticità è rappresentato dall’esigenza di garantire l’indipendenza e l’imparzialità del giudice (artt. 104 e 108 Cost, 6 CEDU, 47 Carta UE).

Ciò richiederebbe l’assoluta trasparenza e il controllo sull’algoritmo utilizzato, che implica comprendere chi sia l’autore del codice sorgente e dell’algoritmo ossia chi sia il soggetto che, in buona sostanza, governa la macchina e ha creato l’apposito applicativo di

²¹² M.R. Covelli, *Dall’informatizzazione della giustizia alla «decisione robotica»? Il giudice del merito*, in *Decisione robotica*, op. cit., pp. 125-137; L. Viola, *Giurimetria, composizione di dati e giustizia predittiva*, in *La Nuova Procedura Civile*, 2019, n. 3, in cui l’A. afferma l’incompatibilità di un giudice-robot con l’ordinamento italiano, argomentando a partire dagli artt. 25 (principio del giudice naturale) e 111 Cost., che presuppongono l’esistenza di un giudice umano, nonché delle disposizioni in materia di astensione e ricusazione, che postulano la natura umana del giudice.

²¹³ R. Susskind, *Online Courts and the Future of Justice*, Oxford University Press, 2019.

²¹⁴ L’equivoco nasce da un articolo pubblicato da E. Niler, *Can AI Be a Fair Judge in Court? Estonia Thinks So*, in *Wired*, 25 marzo 2019 (<https://www.wired.com/story/can-ai-be-fair-judge-court-estonia-thinks-so/>; ultimo accesso 1° luglio 2025), il quale tuttavia, è stato ufficialmente smentito da un comunicato stampa del Ministero della giustizia e della digitalizzazione Estone, in cui si legge che “*the article about Estonian project of designing a "Robot/Judge" in Wired from 25th of March 2019, is misleading*”, ancorché il Ministero abbia interesse nei progetti che coinvolgono l’utilizzo dell’intelligenza artificiale e i progetti in corso prevedano “*software development projects where machine learning is used: transcription project for the court hearings and anonymization of the court decision*” (<https://www.justdigi.ee/en/news/estonia-does-not-develop-ai-judge>; ultimo accesso 1° luglio 2025).

intelligenza artificiale, nonché come esso funzioni, in modo da poterne correggere gli errori (sulla c.d. opacità algoritmica, anche nei sistemi predittivi, si veda *infra*)²¹⁵.

Inoltre, una decisione automatizzata soffre un limite sotto il profilo del suo ambito oggettivo, rappresentato dalle valutazioni rimesse alla discrezionalità del giudice, tanto sui fatti (e sulle prove) quanto sulle norme giuridiche.

Ed invero, in presenza di clausole che fanno riferimento a concetti elastici (quali la buona fede, la correttezza, la volontà effettiva delle parti ecc.), l'attività del giudicante si traduce in una valutazione circa la possibile applicazione delle clausole medesime al caso concreto sulla base dei canoni dell'interpretazione giurisprudenziale; ci si allontana dunque dal metodo decisionale del sillogismo per adottare la tecnica, appunto, delle clausole generali, la quale non presuppone una fattispecie determinata e forse neanche una fattispecie (la quale, conseguentemente, deve essere "inventata" dal giudice). Di qui una difficile calcolabilità del diritto in un modello normativo "aperto", come quello delle clausole generali, appunto, ed una maggiore problematicità della decisione che implica la ponderazione di valori²¹⁶.

A ciò si aggiunga che una decisione giudiziaria basata su un algoritmo non potrebbe essere semplicemente ratificata, ma richiederebbe sempre un vaglio critico da parte dell'autorità competente²¹⁷. Infine, va considerato il profilo della responsabilità, in caso di decisione errata.

²¹⁵ In tema di decisioni amministrative automatizzate, segnala l'esigenza di ricostruire il percorso logico dell'algoritmo, R. Cavallo Perin, *Ratio decidendi e intelligenza artificiale*, op. cit., p. 301.

²¹⁶ A. Signorelli, *La prevedibilità della e nella decisione giudiziaria*, in *Il diritto nell'era digitale*, op. cit., p. 997 ss.; E. Della Valle, *Il giudice tributario robot*, in *Loading Prodigit*, op. cit., p. 17 ss.

²¹⁷ Il principio si ricava, in generale, dall'art. 22, comma 1, del Reg. UE 27 aprile 2016, n. 2016/679 ("L'interessato ha il diritto di non essere sottoposto a una decisione basata unicamente sul trattamento automatizzato, compresa la profilazione, che produca effetti giuridici che lo riguardano o che incida in modo analogo significativamente sulla sua persona"). La deroga contenuta nel comma 3, lett. c), ossia il consenso dell'interessato, giustifica una decisione automatizzata (l'esperienza delle ODR è del resto basata su un compromesso, accettato dalle parti, anche se è di regola prevista la possibilità di ricorrere al giudice). L'art. 23, comma 1, lett. e), del Reg. cit., consente una decisione esclusivamente automatizzata se è autorizzata dal diritto dello Stato membro, pur alla presenza di talune condizioni, e in particolare in materia tributaria. In ambito amministrativo si richiama Cons. st., sez. 6, sent. 13 dicembre 2019, n. 8472. Nell'ordinamento nazionale, si richiama l'art. 30, comma 3, del D.lgs. 31 marzo 2023, n. 36 ("Le decisioni assunte mediante automazione rispettano i principi di: (...) non esclusività della decisione algoritmica, per cui comunque esiste nel processo decisionale un contributo umano capace di controllare, validare ovvero smentire la decisione automatizzata (...)").

In diversi Paesi europei, dell'America e dell'Asia sono invece in corso progetti che hanno come obiettivo l'implementazione dei servizi relativi alla giustizia mediante l'uso delle tecnologie informatiche, anche nello sviluppo di soluzioni nel campo delle *ADR* e, in particolare, il sottoinsieme delle *online dispute resolutions (ODR)*.

Tali progetti vengono normalmente utilizzati per individuare un punto di incontro tra le pretese delle parti, specie nel campo delle controversie di modico valore (*small claims*)²¹⁸. Guardando ad esperienze concrete, il sistema “*Alexei*” (sviluppato da Alexi Technologies Inc.) si avvicina molto all'elaborazione automatica di un sillogismo giuridico e consente di descrivere una fattispecie concreta, formulare la questione giuridica e ottenere una proposta di risoluzione di tale questione giuridica.

L'Università di Brasilia ha sviluppato un applicativo (“*Victor*”) utilizzato dal *Supremo Tribunal Federal* per automatizzare l'iscrizione dei ricorsi e fornire una valutazione preliminare di ammissibilità, in base alla descrizione fornita dal ricorrente in relazione ai requisiti di ammissibilità e dei precedenti del tribunale, mentre un altro sistema (“*Janus*”) consente di elaborare una minuta di sentenza, combinando la selezione dei dati fattuali rilevanti e i precedenti (inseriti nella banca dati *Sinapses*) in materia di contenzioso elettorale. Inoltre, presso il *Tribunale di Rio Grande do Norte* è in corso di sperimentazione un ulteriore applicativo (“*Clara*”), consente un'avanzata lettura automatizzata e intelligente dei documenti processuali (*document mining*) – automatizzando la premessa maggiore del sillogismo giudiziario – il collegamento con i precedenti giudiziari rilevanti e la formulazione di una bozza di decisione del caso.

In materia tributaria, merita menzione la sperimentazione in corso presso il *Tribunal das Financas Publicas di Rio de Janeiro* per la predisposizione automatizzata delle ingiunzioni di pagamento emesse dal tribunale ai fini della riscossione forzata²¹⁹.

²¹⁸ In tema, M. Giacalone, *Alternative dispute resolution e garanzia di accesso alla giustizia*, op. cit., pp. 95 ss.; X. Ronsin, V. Lampos, *In-depth study on the use of ai in judicial systems, notably ai applications processing judicial decisions and data*, in European Commission for the Efficiency of Justice (CEPEJ), *European ethical Charter on the use of Artificial Intelligence in judicial systems and their environment*, Strasburgo, 2018, pp. 13-62 (<https://rm.coe.int/ethical-charter-en-for-publication-4-december-2018/16808f699c>; ultimo accesso 1° luglio 2025).

²¹⁹ F. Farri, *Questioni in tema di giustizia predittiva in materia tributaria*, in *Il Processo*, 2023, 3, pp. 849-852 e bibliografia ivi citata. L'A. ne suggerisce l'applicazione, ad esempio, nella risoluzione delle controversie in materia catastale, relative al classamento e attribuzione di rendita, nelle quali, normalmente, i fatti sono pacifici e la questione giuridica da risolvere attiene alle caratteristiche strutturali e urbanistiche di beni fisici.

5.3. I progetti di giustizia c.d. “predittiva” e le esperienze europee e internazionali.

Gli strumenti di giustizia c.d. “predittiva” – come attualmente concepiti – derivano da piattaforme realizzate, singolarmente o in collaborazione, da enti privati, da istituzioni accademiche o da uffici giudiziari²²⁰.

Con riguardo alla giustizia ordinaria si osserva che è assente un progetto organico di digitalizzazione o di giustizia predittiva, che coinvolga tutti gli uffici giudiziari.

Pertanto, si registrano numerose ed eterogenee iniziative territoriali portate avanti da singole Corti d’Appello nell’ambito del relativo distretto, solitamente in collaborazione con le università locali.

I progetti sviluppati in tali ambiti riguardano programmi di giustizia predittiva di tipo “induttivo”, consistenti nella creazione di banche dati della giurisprudenza di merito del distretto di appartenenza.

La differenza sostanziale è nel procedimento di estrazione dei principi di diritto e l’individuazione degli orientamenti dominanti, che viene eseguita manualmente²²¹ ovvero

²²⁰ Si tratta di *software* disegnati in origine per fornire un supporto alle attività dei professionisti legali, al fine di renderli in grado di stimare approssimativamente la durata, i costi o le probabilità di successo di una controversia, e pianificare efficacemente le proprie strategie (tra i più diffusi si annoverano, ad esempio, *Watson/Ross* di IBM, *Analytics* di Lex Machina, *Predictice* di Predictice e Wolters Kluwer). La letteratura in materia è molto vasta; per un inquadramento generale sulla giustizia predittiva, anche con riguardo all’utilizzo nella materia tributaria, si veda A. Triggiano, *Gli algoritmi predittivi nel processo. Riflessioni storico-giuridiche*, Napoli, 2023; C. Castelli, D. Piana, *Giustizia predittiva. La qualità della giustizia in due tempi*, in *Questione giustizia*, 2018, 4, pp. 153 ss.; A. Santosuosso, *Giustizia predittiva, ecco i tre pilastri per capire gli impatti della tecnologia sul diritto*, in *Agenda digitale*, 1° marzo 2021 (<https://www.agendadigitale.eu/documenti/giustizia-digitale/giustizia-predittiva-ecco-i-tre-pilastri-per-capire-gli-impatti-della-tecnologia-sul-diritto/>: ultimo accesso 1° luglio 2025); A. Voza, *Intelligenza artificiale, giustizia predittiva e processo tributario*, in *il fisco*, 2019, n. 32/33, pp. 3154 ss.; E. Battelli, *Giustizia predittiva, decisione robotica e ruolo del giudice*, in *Giust. civ.*, 2020, 2, pp. 281 ss.; F. Farri, *Questioni in tema di giustizia predittiva in materia tributaria*, *op. cit.*, pp. 841 ss.; P. Giacalone, *Intelligenza artificiale, giustizia predittiva e processo tributario: problemi e prospettive*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, 3, pp. 299 ss.; R. Geraci, *Intelligenza artificiale e giustizia predittiva in materia tributaria*, Torino, 2024; V. Mastroiacovo, *Sulla giustizia predittiva ovvero di quel che accade quando il mito della calcolabilità del diritto incontra i pregiudizi sulla materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2024, fasc. 1, pp. 43 ss.

²²¹ Come il progetto di giustizia predittiva dell’Università di Brescia, in collaborazione con la Corte d’Appello di Brescia e Tribunale di Brescia (iniziato nel 2017, revisionato nel 2021 e allo stato in corso, <https://giustiziapredittiva.unibs.it/>), che ha proprio l’intento di dimostrare che la giustizia predittiva prescinde dall’integrazione di strumenti di IA e, dunque, più che configurarsi come sistema di giustizia predittiva in linguaggio naturale si strutturato come un compendio giurisprudenziale tematico, proponendo una casistica limitata e predeterminata, dove a ciascun caso riportato viene associata una massima e il riferimento alla decisione del caso concreto. Analogo è il progetto “*Praedicta*” (iniziato nel 2023 e allo stato in corso, https://ca-bari.giustizia.it/it/progetto_prevedibilita.page), nato dalla collaborazione tra la Corte d’Appello di Bari e il Tribunale di Bari.

mediante l'utilizzo dell'intelligenza artificiale (in questo caso il sistema è concepito non per ricercare sentenze ovvero documenti sulla base di chiavi di ricerca ma, per elaborare risposte compiute tramite le istruzioni impartite sulla base dei documenti presenti nell'archivio)²²².

In quest'ultimo frangente merita menzione il progetto “*Giurisprudenza predittiva*” (2017-2023), sviluppato tramite una collaborazione tra la Corte d'Appello di Venezia, il Centro di Studi Giuridici di Ca' Foscari con Unioncamere del Veneto, l'Ordine degli Avvocati di Venezia e Deloitte, i cui risultati sono stati pubblicati ad esito della sperimentazione²²³. Il progetto ha evidenziato diverse problematiche (sia giuridiche che non) il cui studio e la cui risoluzione sono problematiche per l'applicazione del sistema nella realtà e fra i quali i più evidenti risultava l'individuazione di criteri chiari e delle modalità di anonimizzazione delle sentenze (ossia addestrare la macchina ad anonimizzare le sentenze in maniera autonoma e ad identificare all'interno della stessa tutti gli elementi rilevanti), il reperimento delle sentenze (mancava una vera e propria banca dati completa di tutte le sentenze di primo o secondo grado di giudizio), la responsabilità algoritmica (che richiede un dibattito politico, prima ancora che giuridico), la presenza di operazioni non lineari – ossia con riferimento a quanto detto *supra* di deviazioni (*bias*) – laddove un algoritmo dia una rilevanza induttiva ad una correlazione spuria (ciò ingenera nella stessa un *bias* di giudizio che andrà a falsare

²²² Si possono citare il progetto “*Giustizia Predittiva*” (iniziato nel 2019 e allo stato in corso, <https://www.lider-lab.it/giustizia-predittiva/>) in collaborazione tra il Lider Lab (Laboratorio Interdisciplinare Diritti e Regole), l'Istituto Dirpolis (Diritto, Politica e Sviluppo) della Scuola Superiore Sant'Anna, il Tribunale di Genova e il Tribunale di Pisa; il progetto “*Iustitia*” (iniziato nel 2021 e allo stato in corso, <https://www.iustitia-ia.it/>) in collaborazione tra Università Mediterranea di Reggio Calabria, Università per Stranieri Dante Alighieri di Reggio Calabria e Corte d'Appello di Reggio Calabria; il progetto “*Giustizia Predittiva*” (avviato nel 2022 e in corso, https://tribunale-milano.giustizia.it/cmsresources/cms/documents/Giustizia_predittiva_-_4-5_ottobre_2022.pdf) in convenzione tra il Tribunale di Milano e l'Università degli Studi di Milano (allo stato non si hanno riscontri circa l'avanzamento del progetto, che tuttavia nell'allegato alla convenzione prevede “*l'acquisizione delle decisioni; l'analisi delle decisioni e indicazione delle questioni di fatto e di diritto rilevanti; la predisposizione di un diagramma/algoritmo; la verifica della capacità prognostica del diagramma/algoritmo; aggiornamento costante del diagramma/algoritmo*”).

²²³ Come riferisce F. Musella, “*Giurisprudenza predittiva*” *Risultati operativi e prospettive future*, in *Studi e ricerche* 34, *L'esperienza Uni4Justice e le prospettive future*, 2023, p. 287, ai fini del progetto “*È stato costruito un algoritmo in grado di leggere, in questa prima fase, circa 800 sentenze, su un triennio, su sette Tribunali e una Corte d'Appello. Il risultato finale è un programma che permette (1) la formulazione di una domanda in linguaggio naturale, (2) la per ricerca elementi significativi di interesse e (3) la possibilità di ricerche per concetto semantico. Allo strumento costruito è possibile pertanto porre domande specifiche come: “È possibile licenziare un dipendente per giusta causa in seguito a sue assenze ingiustificate?” e ottenere una risposta che identifichi quali siano le sentenze all'interno del perimetro delle 800 che sono afferenti al quesito formulato, quali e quanti i rigetti, quali e quanti gli accoglimenti.*”.

l'intero processo decisionale della macchina), la fiducia o sfiducia nell'applicativo da parte dei soggetti interessati²²⁴.

Altro progetto di interesse, in relazione al ruolo ricoperto dall'organo giurisdizionale, è l'accordo quadro di collaborazione strategica stipulato il 29 settembre 2021 tra il CED della Corte di cassazione e la Scuola Universitaria Superiore IUSS di Pavia, con la finalità di raccolta e organizzazione del materiale digitale giurisprudenziale mediante strumenti di *legal analytics (LA)*, con la finalità di “*predizione dell'esito dei processi decisionali giudiziari, amministrativi e politici (prediction), estrazione di argomenti giuridici dal corpus delle sentenze e decisioni di Italgiure (argument mining), creazione automatica di massime (summarization), strumenti di creazione automatica di documenti (document builder)*”, nonché altre possibilità di valorizzazione del patrimonio documentario di Italgiure” (art. 3, accordo quadro, cit.)²²⁵.

Guardando alle esperienze internazionali, merita una menzione il progetto pilota di giustizia predittiva realizzato in Francia, poiché a seguito della sperimentazione – nell'ambito della Carta etica europea sull'uso dell'IA nel sistema giudiziario – sono state pubblicate le conclusioni e la valutazione del progetto.

La sperimentazione è avvenuta con l'implementazione del portale “*Predictice*”, attraverso il caricamento nella banca dati informatica (*Ariane*) in cui sono state caricate le massime delle decisioni della *Court de Cassation* e del *Conseil d'Etat*, nonché delle corti d'appello e la predisposizione di chiavi di ricerca per mappare i precedenti su una determinata materia e l'individuazione dei precedenti più idonei in relazione alla fattispecie.

Su iniziativa del Ministero della Giustizia, nella primavera del 2017 le due corti d'appello di Rennes e Douai hanno accettato di testare un *tool* di giustizia predittiva su diversi ricorsi in materia di contenzioso civile e commerciale, basato su un'analisi delle decisioni civili, sociali e commerciali di tutte le corti d'appello francesi²²⁶. L'obiettivo dichiarato era quindi

²²⁴ *Id.*, pp. 288-289.

²²⁵ Accordo quadro tra Corte di cassazione - CED e Scuola Universitaria Superiore IUSS di Pavia (https://www.cortedicassazione.it/resources/cms/documents/ACCORDO_TRA_CED_E_SCUOLA_UNIVERSITARIA_SUPERIORE_IUSS_PAVIA.pdf). Allo stato non risultano informazioni pubbliche circa l'avanzamento del progetto.

²²⁶ In modo simile dovrebbe operare, secondo le aspettative, il sistema di giustizia predittiva tributaria, elaborato nell'ambito del *Prodigit*.

quello di creare uno strumento decisionale per ridurre, se necessario, l'eccessiva variabilità delle decisioni dei tribunali – ossia, con riferimento a quanto esposto *supra*, il “rumore” nelle decisioni giudiziarie – e rafforzare il principio di uguaglianza dei cittadini di fronte alla legge.

Il risultato dell'esperimento è stato dibattuto in contraddittorio tra le due corti d'appello, il Ministero della Giustizia e la società di *legal tech* che ha progettato il prodotto. Esso è stato, tuttavia, ben al di sotto delle aspettative, in quanto ha riportato l'assenza di valore aggiunto della versione testata del *software* per il lavoro di riflessione e decisione dei magistrati. Più significativamente, sono stati rivelati *bias* di ragionamento del *software*, che hanno portato a risultati aberranti o inappropriati a causa della confusione tra le mere occorrenze lessicali del ragionamento giudiziario e le causalità che sono state decisive nel ragionamento dei giudici, risultando un sistema, dunque, inappropriato anche sul piano della valutazione semantica delle parole²²⁷.

Altri progetti degni di nota, sebbene riguardino il settore penale, riguardano gli USA e la Cina (Shanghai). Nel primo, in cui l'uso dell'intelligenza artificiale è sperimentato da lungo tempo, in relazione ai giudizi predittivi, merita menzione il *tool* “*Compas*” di Northpoint (US Court New York, California, Florida, *et. al.*), che è utilizzato per la commisurazione della pena e l'applicazione delle misure cautelari, fornendo una previsione del tasso di recidiva o di fuga, anche se è ritenuto poco accurato e possibilmente discriminatorio²²⁸. Nel secondo, è stato sviluppato un sistema che consente l'analisi dei precedenti giudiziari locali in determinate ipotesi di reato e la predisposizione, sulla base dei dati oggetto di analisi, di una minuta con la formulazione del capo di imputazione che viene messo a disposizione della procura²²⁹.

²²⁷ In X. Ronsin, V. Lampos, *In-depth study on the use of ai in judicial systems, notably ai applications processing judicial decisions and data*, *op. cit.*, p. 42, si legge che “*The result of the experiment (...) unfortunately stated the absence of added value of the tested version of the software for the work of reflection and decision-making of the magistrates. More significantly, software reasoning biases were revealed that led to aberrant or inappropriate results due to confusion between mere lexical occurrences of judicial reasoning and the causalities that had been decisive in the judges' reasoning*”. In tema, A. Garapon, J. Lassegue, *Justice digitale*, Parigi, 2018, trad. it. *La giustizia digitale*, Bologna, 2019.

²²⁸ U. Bahl, C. Topaz, L. Obermüller, S. Goldstein, M. Sneirson, *Algorithms in Judges' Hands: Incarceration and Inequity in Broward County, Florida*, in *UCLA Law Review*, 22 maggio 2024.

²²⁹ F. Farri, *Questioni in tema di giustizia predittiva in materia tributaria*, *op. cit.*, pp. 848 e 850 ss.

Simili applicativi, del resto, si presterebbero per essere applicati in determinati settori della giustizia tributaria (come i procedimenti cautelari o la prestazione di garanzie nei procedimenti di rimborso).

5.4. *La declinazione della giustizia “predittiva” in materia tributaria. Il progetto di sommarizzazione attraverso strumenti di intelligenza artificiale (Prodigit) e la proposta concernente l’istituzione di una piattaforma telematica di giustizia predittiva in materia tributaria.*

Nella giustizia tributaria è stato osservato in dottrina che l’utilizzo di un sistema predittivo richiederebbe almeno due condizioni concorrenti (che si ritengono, tuttavia, necessarie, ma non sufficienti). In primo luogo, la raccolta completa ed articolata dei precedenti e, in secondo luogo, l’elaborazione di algoritmi in grado di cogliere le migliori concordanze tra i diversi casi raccolti²³⁰.

In questa prospettiva si colloca il progetto “*PRO.DI.GI.T*” (per semplicità “*Prodigit*”)²³¹. Esso ha l’obiettivo di offrire al giurista la possibilità di selezionare le decisioni significative per il caso in esame e ricostruire il quadro interpretativo in cui una specifica questione giuridica deve essere inquadrata.

Il sistema sarebbe utile ai giudici per verificare l’esistenza di filoni interpretativi precedenti consolidati o meno e ai professionisti per fondare le loro richieste sulla base di decisioni già

²³⁰ A. Carinci, *Il processo tributario alla prova della giustizia predittiva*, in *Loading Prodigit*, op. cit., p. 26.

²³¹ Il progetto è stato avviato nel 2022 (<https://www.finanze.gov.it/it/Progetti-europei/PRO.DI.GI.T/>) con la partecipazione del Dipartimento delle finanze del Ministero dell’Economia e delle Finanze – le cui competenze in materia di giustizia sono state trasferite al Dipartimento della giustizia tributaria – dal Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria, con fondi finanziati mediante il PON Governance e Capacità Istituzionale 2014-2020 (Asse 7, Obiettivo specifico 7.2, Azione 7.2.1), ricevuti dal Dipartimento, quale beneficiario, a seguito della stipula il 25 maggio 2022, della Convenzione per la regolamentazione dei rapporti di attuazione, gestione e controllo con l’Agenzia per la coesione territoriale. Il progetto è stato sviluppato da un *team* di ricerca dell’Università degli Studi di Bologna, Università degli Studi di Brescia e Istituto Universitario Europeo. Le fasi di sviluppo del progetto – articolato in due linee di intervento: (i) ricerca semantica delle sentenze, sulla base di quesiti formulati in testo libero, più precisa e completa possibile, così da garantire una selezione affidabile delle sentenze proposte all’esito della ricerca; (ii) realizzazione di un sistema di redazione di brevi sommari (sommarizzazione) del contenuto di ciascuna sentenza, così da agevolare l’utente nella scelta se procedere o meno alla lettura integrale della stessa – e i risultati ottenuti sono pubblicati in G. Pisano, A. Fidelangeli, F. Galli, A. Loreggia, R. Rovatti, P. Santin, G. Sartor, *La sommarizzazione delle sentenze tributarie di merito nel progetto PRODIGIT*, in *Rivista di Scienze Giuridiche, Scienze Cognitive ed Intelligenza Artificiale*, vol. 17, 2024, n. 1, pp. 1 ss.

assunte in precedenza e anche da corti tributarie diverse da quella adita. Nel quadro dei progetti esposti in precedenza esso si presenta in una fase più avanzata²³².

L'innovazione della giustizia tributaria si è quindi spinta verso il tentativo di promuovere la predittività delle decisioni delle corti di giustizia tributaria, nell'ottica di favorire la celere definizione delle controversie e la certezza del diritto attraverso tale soluzione applicativa. Il progetto propone, con il supporto della tecnologia digitale e dell'intelligenza artificiale, di sviluppare, per quanto di interesse, le seguenti iniziative in via sperimentale:

- l'implementazione della banca dati della giurisprudenza tributaria contenuta nel sistema informativo del Ministero dell'Economia e delle Finanze (pubblica e gratuita),
- la sperimentazione di un modello di prevedibilità della decisione giudiziaria con il supporto di strumenti di intelligenza artificiale,
- la creazione del laboratorio digitale del giudice tributario (di cui si è fatto cenno *sopra*)²³³.

Lo sviluppo del sistema predittivo prevede, dunque, come passaggio preliminare, lo sviluppo di una banca dati giurisprudenziale – di cui si è detto poc'anzi – e, in particolare, l'estrazione delle “massime” giurisprudenziali, ossia quei principi che dovrebbero guidare il giudice nell'interpretazione del diritto e nella soluzione della controversia, trattandosi di enunciazioni sintetiche atte a cogliere i principi giuridici più importanti – di regola di una pronuncia di legittimità – il cui contenuto sia di particolare interesse e che esse sono generalmente poste a fondamento della pronuncia stessa²³⁴.

La costruzione della rete dei precedenti non costituisce una novità del progetto, poiché ha rappresentato uno degli elementi distintivi della banca dati *ItalggiureWeb* fin dalle origini.

Il sistema era stato ritenuto efficace in quanto costruito come catena di massime corredate da stringhe con indicazione di tutti gli attinenti riferimenti normativi e dei precedenti

²³² Sulla conclusione del progetto, *cf.* Cap. II, nota 91.

²³³ Il progetto, oltre ai profili relativi all'organizzazione delle corti di giustizia, intende promuovere l'ottimizzazione dell'attuale interfaccia informatica di lavoro del giudice tributario e l'implementazione di un possibile sistema di redazione assistita della sentenza tributaria. In tema, AA.VV., *Laboratorio digitale del giudice tributario “TribHub”*, *op. cit.*, pp. 32 ss.

²³⁴ La funzione degli interventi di massimazione è quello nomofilattico. Ciò comporta due ordini di conseguenze, ossia che l'interesse è integralmente concentrato sul principio di diritto affermato, non sulle circostanze fattuali e che, al contempo, l'Ufficio del Massimario è autorizzato a manipolare il testo per garantire la migliore comprensibilità esterna del principio interpretativo.

giurisprudenziali conformi o difformi ovvero, comunque, relativi a questioni affini, di cui in ogni interrogazione è possibile conoscere la consistenza numerica, anche per anno²³⁵. Non sono mancate, tuttavia, le osservazioni critiche ai sistemi di redazione delle massime²³⁶. In particolare, è stata largamente censurata la mancanza di trasparenza e gli effetti assunti dalle massime nella misura in cui esse non si limitino ad avere un'efficacia solo informativa, quanto, piuttosto “risparmiar fatica ai giudici (...) ossia fare la ricerca dei precedenti per loro”, indirizzando la decisione finale (c.d. “paradigma della comodità”)²³⁷. Le medesime considerazioni valevano per la banca dati *Documentazione economica e finanziaria* del CERDEF che, accanto alle sentenze – selezionate e poi – rese pubbliche, contiene una selezione di massime della giurisprudenza tributaria di merito. Con un ulteriore profilo degno di considerazione poiché, mentre per le massime del CED sono prodotte dall'Ufficio del Massimario della Suprema Corte di Cassazione, secondo determinate regole individuate dalla stessa Corte e rese pubbliche²³⁸, i criteri di redazione delle massime da parte delle corti tributarie di merito – ossia l'estrapolazione del principio giuridico interpretativo contenuto nella decisione – non sono né trasparenti né omogenei sul territorio nazionale, in quanto decisi in base alle prassi in uso nelle singole corti di merito (criticità ora contenuta dall'introduzione dell'Ufficio del massimario nazionale il quale dovrebbe, auspicabilmente, coordinare l'attività di massimazione, sia essa analogica o automatizzata, *cf.* sopra)²³⁹.

²³⁵ S. Di Amato, *Il nuovo sistema d'informatica giuridica del centro elettronico di documentazione della Corte Suprema di Cassazione*, in *Giust. civ.*, 2004, II, p. 422. Non sono però mancate le obiezioni di chi ha evidenziato il rischio insito nel sistema di “imporre un modello di sviluppo dell'ordinamento giuridico contrastante con il sistema delle fonti”; così, M. Lupoi, *La Cassazione, l'università e l'elaboratore*, in *Politica del diritto*, 1973, p. 585).

²³⁶ Già evidenziava V. Andrioli, *Massime consolidate della Corte di cassazione*, in *Riv. dir. proc.*, 1948, I, pp. 250-252, la mancanza di indirizzi redazionali uniformi tra una massimazione che fosse interpretazione di una norma o un gruppo di norme ovvero l'individuazione di un caso concreto e degli elementi fondamentali che hanno persuaso il giudice di fare applicazione di una specifica norma di legge (*abstrakte Thatbestand*), ossia l'individuazione, da un lato, di un principio di diritto, isolato dalle affermazioni contenute nel provvedimento massimato, dall'altro la *ratio decidendi*, che indichi il procedimento logico generativo del precedente, muovendo dalla fattispecie oggetto del giudizio.

²³⁷ F. Carnelutti, *Giurisprudenza consolidata [ovvero della comodità del giudicare]*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1949, p. 42, come richiamato da V. Mastroiacovo, *Il progetto Prodogit e il paradigma della comodità*, in *Loading Prodigit, op. cit.*, pp. 83-91.

²³⁸ *Cfr.* Corte di cassazione, *Sintesi dei criteri della massimazione civile e penale* (https://www.cortedicassazione.it/resources/cms/documents/SINTESI_CRITERI_DELLA_MASSIMAZIONE_CIVILE_E_PENALE.pdf; ultimo accesso 1° luglio 2025).

²³⁹ In tema di trasparenza si osservava che non risultavano note le procedure di selezione dei redattori e i soggetti che, in concreto, hanno realizzato la massima quali, ad esempio, gruppi di lavoro nell'ambito degli uffici dei massimari locali delle corti tributarie di merito, ovvero altri soggetti (potenzialmente meno

Alla luce (anche) delle tematiche sopra esposte la sperimentazione sviluppata nell'ambito del progetto *Prodigit* si è svolta, seguendo un approccio differente.

Infatti, la scelta è stata quella (non di massimare, ma) di sommarizzare tutte le sentenze di merito, a prescindere dal loro valore e dalla loro importanza.

La sommarizzazione persegue un obiettivo diverso e complementare rispetto alla massimazione delle sole sentenze più rilevanti e la scelta è stata giustificata dalla possibilità, allo stato disponibile, di poter applicare tecniche automatiche per la generazione di sommari, suscettibili di essere applicate a tutte le sentenze.

I sommari automatici avrebbero lo scopo di sintetizzare il contenuto di una sentenza, per consentire di valutare quali documenti risultanti dalla ricerca siano di interesse e meritino una lettura integrale.

La sommarizzazione, secondo le conclusioni del gruppo di lavoro impiegato nel progetto, è stata definita come “*il processo di condensazione di un ampio insieme di informazioni con l'obiettivo di produrre un documento più breve, simile ad un riassunto, contenente le informazioni più significative, o comunque quelle più rilevanti per il compito da svolgere*”, evidenziando che “*al contempo, il sommario non è un mero riassunto dal momento che dedica maggior spazio ai principi di diritto che alle questioni di fatto*”²⁴⁰.

Lo scopo dei sommari sarebbe quello di costituire un filtro di selezione per quando la quantità di materiale giuridico disponibile supererà la capacità umana di elaborarlo. Fornendo sintesi delle decisioni, l'operatore avrebbe infatti la possibilità di determinare più rapidamente se un precedente è rilevante per la questione in esame e decidere se è opportuno leggere la sentenza nella sua interezza, potendo inoltre evidenziare i punti chiave di una lunga decisione, consentendo di concentrarsi su di essi.

La sommarizzazione è stata condotta attraverso due metodologie, ossia:

- sommarizzazione estrattiva, attraverso metodi automatici per selezionare le frasi più significative del testo in ingresso, con l'intento di combinarle in un nuovo sommario,

qualificati o pregiudizievoli). In tema di omogeneità destava perplessità la mancanza di indicazioni chiare in merito ai criteri di selezione delle pronunce, nonché in merito alla metodologia seguita per la redazione della massima, che possono portare a risultati disomogenei e, talvolta, poco aderenti al contenuto effettivo della pronuncia.

²⁴⁰ G. Pisano, *et. al.*, *La sommarizzazione delle sentenze tributarie di merito nel progetto PRODIGIT*, *op. cit.*, pp. 4 e ss., al quale altresì si rimanda per i periodi successivi.

- sommarizzazione astrattiva, che consiste nel generare un nuovo testo che fornisce una dichiarazione sinottica del contenuto dei documenti di *input*, senza riprodurre la formulazione.

Entrambe le metodologie, come evidenziato dal gruppo di lavoro, presentano pregi e difetti. In particolare, la sommarizzazione estrattiva garantisce fedeltà all'originale e assenza di interpolazione, ma di contro potrebbe non estrarre tutti i contenuti rilevanti o essi potrebbero essere tanto numerosi e lunghi da limitare la finalità di sintesi. La sommarizzazione astrattiva ha il vantaggio di offrire una sintesi esaustiva e rielaborata, similmente a quanto fanno gli operatori giuridici mediante la parafrasi del testo, ma di contro può comportare che il risultato subisca delle deformazioni.

La sperimentazione si è articolata in tre fasi principali:

- la prima fase finalizzata a individuare i modelli di sommarizzazione con prestazioni migliori, così da operare una scrematura;
- la seconda a verificare le prestazioni dei modelli selezionati e scegliere il migliore;
- la terza volta a perfezionare e finalizzare il metodo emerso come quello più adatto.

La base di dati è stata costituita da sentenze in materia di imposta di registro emanate dalle Corti di giustizia tributaria, sia di primo che di secondo grado e riguardanti, pertanto, l'intera giurisdizione di merito.

La scelta del gruppo di lavoro è stata effettuata a seguito di tre considerazioni di necessità:

- omogeneità del contenuto, nonostante ciascuna sentenza si presenti al suo interno con notevoli differenze procedurali e sostanziali tra vari giudizi, tenendo in considerazione che una eccessiva disomogeneità avrebbe potuto generare distorsioni negative nella sommarizzazione;
- lunghezza, dando per assunto che le sentenze più brevi rappresentassero anche le sentenze meno complesse
- disponibilità dei provvedimenti in forma digitale, preferendo un dominio in cui fosse rinvenibile un elevato numero di decisioni già in formato *machine readable*, ossia provvedimenti giurisdizionali digitali (PGD) che, tuttavia, ha implicato una limitazione di carattere temporale (tali provvedimenti sono disponibili solo dal 2019) e, andrebbe aggiunto, territoriale in considerazione del grado di digitalizzazione non omogeneo tra le corti di giustizia tributaria.

La validazione non è stata svolta secondo processi automatizzati, ma da parte di esperti giuridici in materia tributaria, mediante questionari di valutazione quantitativa (voto da 1 a 5) e qualitativa degli esiti della sommarizzazione.

L'approccio di sommarizzazione estrattiva si è dimostrato deludente ed è stato abbandonato, poiché i risultati sono stati discreti solo nella correttezza, ma sono risultati deludenti rispetto alla soddisfazione generale.

Per quanto riguarda l'approccio astrattivo i risultati migliori sono stati ottenuti da GPT-4, che si è dimostrato performante nel processo di sommarizzazione combinata²⁴¹. In particolare, il risultato è stato ritenuto positivo in termini di completezza e correttezza, presentando difetti minimi come imprecisioni lessicali.

Il risultato complessivo del progetto è stato ritenuto, tuttavia, al di sotto delle aspettative in relazione alle premesse e agli obiettivi di una giustizia predittiva deduttiva, in quanto – con prevedibile sollievo di chi sollevava forti timori in tale ambito – non fornisce un supporto per la previsione del giudizio in modo diretto²⁴².

Il sistema descritto è, dunque, ancora lontano dal costituire un modello sperimentale di “giustizia predittiva”. Difatti si è osservato in dottrina che *“più che di giustizia predittiva, si dovrebbe parlare per questi sistemi di “giustizia aumentata” o di “giurimetria”, per quanto evoluta”*²⁴³.

Se però si intende il termine predizione in senso ampio, tanto da applicarlo *“a qualsiasi inferenza intesa ad espandere le informazioni disponibili su un certo problema”*, si arriva a ricomprendere nella “predizione”, ovvero nei *“sistemi capaci di predire (rectius, prevedere, n.d.r.) aspetti rilevanti di decisioni giuridiche”* e, quindi, di svolgere *“funzioni di giustizia predittiva”*, anche le attività come *“la ricerca documentale”*, *“la creazione automatica di sommari o massime di sentenze”*, *“l’associazione di descrittori al testo”* e non solo la

²⁴¹ La sommarizzazione combinata mira a ottenere un riassunto integrato e non frammentato e l'identificazione dei punti salienti della sentenza di *input*, ossia un testo complessivamente completo e direttamente leggibile. Tale metodologia è contraddistinta da due fasi, una fase analitica e una fase sintetica: nella fase analitica il *prompt* richiedeva l'individuazione ed estrazione di determinate informazioni; nella fase sintetica le informazioni estratte dovevano essere ricomposte per formare un testo unitario e coerente.

²⁴² G. Corasaniti, *Mutamento degli indirizzi giurisprudenziali e prevedibilità della decisione*, in *Giocare con altri dadi. Giustizia e predittività dell'algoritmo*, Mastroiacovo V. (a cura di), Torino, 2024, p. 267.

²⁴³ F. Farri, *La giustizia predittiva in materia tributaria*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 12 ottobre 2022.

“anticipazione dell’esito di una controversia, sulla base di elementi disponibili prima della decisione”²⁴⁴.

Merita inoltre menzione la proposta di legge volta ad istituire una piattaforma di giustizia predittiva per la giustizia tributaria, che prevede l’introduzione *“dell’articolo 5-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, concernente l’istituzione di una piattaforma telematica di giustizia predittiva in materia tributaria”*, che al comma 1 conterrebbe la previsione in base alla quale *“Per promuovere la certezza del diritto tributario e per ridurre il contenzioso in materia, il Ministero dell’economia e delle finanze rende disponibile in via gratuita, nel proprio sito internet istituzionale, la piattaforma telematica della giustizia predittiva tributaria, liberamente consultabile da tutti i contribuenti al fine di acquisire, in maniera non vincolante, una previsione del possibile esito di eventuali controversie giudiziarie concernenti gli atti impositivi adottati dagli enti impositori”²⁴⁵.*

Si tratterebbe, stando alla relazione illustrativa, dell’elaborazione di un programma di analisi basato su algoritmi, predeterminati e conoscibili da chiunque ne abbia potenziale interesse, in grado di analizzare raccolte documentali contenenti sentenze, ordinanze, decreti e di incrociare i dati di numerosi casi precedentemente decisi per pervenire a una percentuale che esprima il possibile risultato atteso di una certa interpretazione o applicazione di norme tributarie. In questa operazione, sempre secondo la relazione alla proposta di legge, consisterebbe la funzione “predittiva”, ossia nell’elaborazione di un possibile esito del giudizio quale risultato di una simulazione di un ragionamento umano basato su casi simili che, pur non sostituendolo, fungerebbe da ausilio sia per il contribuente, che per il giudice. Così strutturato, l’impiego dell’intelligenza artificiale sarebbe ausiliario e non sostitutivo dell’operato dell’uomo, limitandosi appunto a svolgere una funzione di ausilio tecnico-strumentale volta a fornire all’interprete le elaborazioni in grado di supportarne l’autonomo ragionamento nella soluzione del caso concreto e non a sostituirsi meccanicamente e asetticamente ad esso.

²⁴⁴ G. Sartor, *L’intelligenza artificiale e il diritto*, Torino, 2022, pp. 131 ss.

²⁴⁵ D.d.l. n. 3593 (Camera), Martinciglio ed altri, *“Introduzione dell’articolo 5-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, concernente l’istituzione di una piattaforma telematica di giustizia predittiva in materia tributaria”* (<https://www.camera.it/leg18/126?leg=18&idDocumento=3593>: ultimo accesso 1° settembre 2025).

In merito, si possono profilare dei dubbi circa le garanzie di indipendenza e terzietà del giudice, atteso che la banca dati sarebbe gestita dal Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Infatti, il comma 2 demanda a un decreto del ministero *“le specifiche tecniche che presiedono al funzionamento della piattaforma telematica di cui al comma 1, idonee ad assicurare che il pronostico fornito ai contribuenti rifletta nella maniera più accurata possibile l'orientamento giurisprudenziale prevalente secondo la materia dell'eventuale contenzioso”*, nonché di stabilire *“le modalità di acquisizione dei provvedimenti giurisdizionali di carattere tributario emessi dai competenti organi giudicanti”*.

La piattaforma, tuttavia, non sarebbe – stando almeno alla lettera del testo proposto e alla sua collocazione nello Statuto del contribuente – destinata in primo luogo al giudice, bensì ai contribuenti.

Questo sistema, ove in grado di esaminare le conseguenze fiscali di una certa condotta o di anticipare i probabili esiti di una controversia esprimerebbe la sua utilità, stando alla relazione illustrativa, in un'ottica di par condicio tra contribuenti e amministrazione consentendo, soprattutto ai primi (e ai loro consulenti), di orientare in modo più consapevole le scelte processuali ed evitare quindi di intasare la giustizia tributaria con cause dall'esito positivo probabilisticamente precluso in partenza.

L'utilità di una tale piattaforma, ancor prima che nell'analisi probabilistica sull'esito di un contenzioso potrebbe, ad esempio, esprimere la sua utilità nel procedimento di accertamento con adesione, contribuendo ad avvicinare le tesi contrapposte delle parti coinvolte nel procedimento²⁴⁶.

²⁴⁶ La suggestione muove dall'integrazione dell'IA generativa nei servizi di risoluzione delle controversie sviluppata in Belgio, attraverso algoritmi di apprendimento automatico basati sul linguaggio naturale (LLM) per assistere nella divisione dei beni nel contesto del divorzio o della separazione sotto forma di sistemi di supporto alla negoziazione. In tema, si veda lo studio condotto da, M. Giacalone, N. Hyder-Rahman, M. Fonisto, F. Amato, *Enhancing Access to Justice via LLMs in the Field of Asset Division: CREA2 and the Digital Journey*, in *European Journal of Law and Technology*, 2025, Vol. 16, n. 2 (<https://ejlt.org/index.php/ejlt/article/view/1109>, ultimo accesso 10 ottobre 2025).

5.5. *Le criticità dei sistemi “predittivi” e le possibili ricadute sull’efficienza della giustizia e l’indipendenza del giudice. La questione della rilevanza dei fatti.*

Nel paragrafo precedente sono state esposte alcune criticità rilevate nella fase di sviluppo del progetto *Prodigit*. Muovendo dai suddetti rilievi è però utile tentare una riflessione più approfondita sulle criticità che, in generale, possono presentare i sistemi di giustizia predittiva.

Per ordine metodologico si propone una distinzione in base a due *driver* di analisi principali, ossia le criticità afferenti alla creazione della base di dati (l’insieme degli *input* utilizzati dall’algoritmo) e quelle relative alla generazione dell’*output* sulla base della procedura utilizzata (attraverso il linguaggio della programmazione).

In merito al primo profilo, le criticità principali riguardano (i) la completezza e (ii) l’omogeneità del *set* di dati utilizzato.

È infatti necessario – per non rischiare di influenzare impropriamente l’utilizzatore che dovrà formulare il giudizio – che l’insieme dei dati utilizzato dall’algoritmo sia composto da tutte le pronunce rese nella materia di riferimento, comprese quelle che siano espressione di orientamenti minoritari (mentre invece non sarà completo un *set* di dati limitato, ad esempio, alle pronunce rese solo da certe corti per area territoriale o grado di giudizio). Ciò risulterebbe essenziale per evitare *output* falsati e tendenziosi²⁴⁷.

La completezza del *database* giurisprudenziale non risulterebbe però un fattore automaticamente perseguibile, poiché la pubblicità dei provvedimenti giudiziari non costituisce un valore assoluto, secondo la giurisprudenza costituzionale. Basti sul punto richiamare, proprio con riferimento al processo tributario, la sentenza del 18 marzo 2022, n. 73, in cui è stato affermato che la Costituzione non imporrebbe “*in modo indefettibile la pubblicità di ogni tipo di procedimento giudiziario e tanto meno di ogni fase di esso*”. Tale principio, afferma ancora il giudice delle leggi, “*pur trovando espressa enunciazione nella CEDU (art. 6, paragrafo 1), non assume carattere di assolutezza neanche*

²⁴⁷ E. Marelli, *Popper, “Prodigit” e giustizia predittiva*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 24 ottobre 2022. Per alcune riflessioni sulla costruzione dei *database*, si veda R. Geraci, *Intelligenza artificiale e giustizia predittiva in materia tributaria*, *op. cit.*, pp. 43 ss.

*nell'interpretazione offertane dalla Corte europea dei diritti dell'uomo (v., ex aliis, Corte EDU, 6 novembre 2018, sentenza Ramos Nunes de Carvalho e Sá contro Portogallo)*²⁴⁸.

L'aspettativa che promuove gli *open data* giudiziari è, come accennato, la trasparenza delle decisioni giudiziarie e la loro armonizzazione, anche nell'ottica di implementare la prevedibilità delle decisioni. Manca però una visione comune su come raggiungere tale armonizzazione²⁴⁹.

L'omogeneità nella costruzione del *set* di dati comporta che le decisioni dovrebbero essere redatte con un contenuto e uno stile espositivo che rendano i documenti facilmente (“intel”)leggibili dalla macchina (applicando, ad esempio, anche le tecniche di *document automation* e *document mining*)²⁵⁰.

In questa prospettiva sembra collocarsi la recente normativa indirizzata ad uniformare la struttura degli atti di parte (art. 79, comma 2-*bis*, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545) e del giudice (artt. 47-*ter* e 48-*bis*.1, D.lgs. cit.).

La standardizzazione (o, meglio, omogeneità stilistica) degli atti di parte e delle motivazioni delle sentenze è un primo passo per consentire l'analisi dei dati contenuti negli atti e la *ratio decidendi* contenuta nei provvedimenti giudiziari²⁵¹.

Ciò al fine di costruire modelli in grado di comprendere domande basate sul linguaggio naturale – utilizzato dalle parti e dal giudice e, pertanto, specialistico – e di compiere un'efficace generalizzazione. In altre parole, gli atti di parte e i provvedimenti devono essere leggibili, comprensibili e generalizzabili – al fine di applicarne il contenuto a successive controversie – dal sistema di intelligenza artificiale.

²⁴⁸ Cfr. Corte cost., sent. 18 marzo 2022, n. 73, in G.U. 23 marzo 2022.

²⁴⁹ Il dibattito è valorizzato anche nel contesto europeo. Si veda, per una prospettiva comparata, P. Deumier, *L'effet de l'open data sur la jurisprudence des juges du fond*, in *Dir. proc. civ. it. e comp.*, 2023, fasc. 3, pp. 684 ss.

²⁵⁰ In tema, R. Bichi, *Intelligenza artificiale tra “calcolabilità” del diritto e tutela dei diritti*, in *Giur. it.*, 2019, fasc. 7, pp. 1773 ss.; E. Battelli, *Giustizia predittiva, decisione robotica e il ruolo del giudice*, in *Giust. civ.*, 2020, fasc. 2, pp. 285 ss.; T. Sourdin, *Judges, Technology and Artificial Intelligence. The Artificial Judge*, Cheltenham, 2021, p. 131 e bibliografia ivi citata, nonché pp. 150-151 e 225-226.

²⁵¹ R. Cavallo Perin, *Ratio decidendi e intelligenza artificiale*, *op. cit.*, p. 303, osserva come “l'intelligenza artificiale stia erodendo dalle fondamenta il che ciascuno di noi sia un *unicum*, o che nella realtà dei fatti due casi non si possano mai presentare come perfettamente identici, resta esatto affermare che è la ricostruzione *ex post* della rilevanza giuridica di quei fatti e la decisione a essi relativa, a consentire – alla successiva corte o alla scienza giuridica – di estrarre la *ratio decidendi* di quel precedente, censurandolo o convalidandolo nella motivazione a fondamento della nuova decisione o di un elaborato scientifico”.

In merito al secondo profilo, le principali criticità riguardano (i) la rigidità, (ii) la fiducia (che coinvolge le tematiche dell'opacità degli algoritmi, dell'amplificazione dei *bias*, della responsabilità, ecc.) e (iii) la rilevanza (ossia l'individuazione, in concreto, delle decisioni rilevanti in relazione alla controversia oggetto della decisione).

Il profilo della rigidità dell'algoritmo rileva poiché l'*output* riflette le istruzioni impartite e la selezione dei precedenti avviene in modo meccanico.

Nel settore giuridico la rigidità dei procedimenti automatizzati non rappresenta necessariamente un pregio, specialmente con riguardo alle tematiche della equivalenza in termini di fattispecie e dell'analogia giuridica. In dottrina è stato osservato che “*la macchina procede secondo le categorie che le sono state impresse; non può valutare – sotto il profilo giuridico – l'opportunità (per non dire la correttezza) di creare nuove categorie, di liberarsi dalle antiche, di modificarne il contenuto. Spetta, se mai, al programmatore cambiare le istruzioni impartite alla macchina*”²⁵².

La fiducia negli algoritmi è rilevante, in principalità, per lo sviluppo futuro e condiviso di tali strumenti²⁵³.

In particolare, in dottrina è stato osservato che la fiducia è legata alla possibilità che gli algoritmi possano riflettere e amplificare i *bias* presenti nei dati e operare in condizioni di opacità, secondo una logica di *black box*²⁵⁴.

Sotto il primo profilo, si è accennato che il miglioramento complessivo dei giudizi è la condizione per poter sviluppare qualsiasi modello di previsione del giudizio umano (predittivo) basato su algoritmi di apprendimento automatico e di intelligenza artificiale, che richiedono *set* di dati molto ampi.

²⁵² M. Lupoi, *Giuscibernetica, informatica giuridica. Problemi per il giurista*, in *Quaderni Foro it.*, 1970, p. 755.

²⁵³ G. Carullo, *Decisione amministrativa e intelligenza artificiale*, in *Dir. inf.*, 2021, vol. 3, p. 460, osserva che “*vale infine la pena di tenere in considerazione un ulteriore elemento che può incidere sull'effettività dell'utilizzo di strumenti di I.A. nel settore pubblico, ossia il “fattore umano”. Non si può ignorare che il destinatario di un atto confezionato con un sistema di I.A. possa accettare con maggior difficoltà una determinazione sfavorevole, rispetto a una di identico contenuto assunta però da un essere umano. Fattori psicologici, più che giuridici, possono giocare un ruolo fondamentale nel determinare quanto il destinatario dell'atto sarà propenso ad accettare senza contestazioni la decisione*”.

²⁵⁴ G. Gallone, *Riserva di umanità e funzioni amministrative*, Milano, 2023, pp. 26 ss. e 32. Sul tema della trasparenza algoritmica si veda, ampiamente, E. Carloni, *Le intelligenze artificiali nella pubblica amministrazione e la sfida della trasparenza*, in *L'amministrazione pubblica nell'era digitale*, A. Lalli (a cura di), Torino, 2022, pp. 45 ss.

L'uso di tali tecnologie rimuove le dispersioni casuali, ma può essere affetto da *bias*. Quest'ultimo timore si prospetta, accentuandosi, nei modelli basati sull'intelligenza artificiale.

Il *design* dell'algoritmo sia il *set* di dati dovrebbero perciò essere il più possibile "corretti" (ossia privi di deviazioni), in modo che il modello artificiale non replichi gli stessi errori del giudizio umano. È quindi necessario, quale passaggio preliminare, che i giudizi siano migliori, ossia meno affetti da deviazioni, il che si traduce nel miglioramento della qualità delle decisioni giudiziarie.

Ciò è possibile se il soggetto che li esprime è preparato, nonché in possesso di un appropriato stile cognitivo in relazione all'oggetto della decisione. Per esempio, nel caso del giudice, un approccio riflessivo anziché impulsivo nello svolgimento del giudizio.²⁵⁵

Finché gli algoritmi non diventeranno "perfetti" e, pertanto, affidabili, non andrebbero scartate le valutazioni in merito a specifiche iniziative per la riduzione degli errori nei giudizi in campo giudiziario, tenendo conto delle specificità nella materia tributaria.

Il contrasto alla opacità algoritmica rappresenta una sfida particolare nel campo delle tecnologie che fanno uso e, in particolare, quando viene impiegata l'intelligenza artificiale²⁵⁶.

L'opacità è particolarmente critica nel caso in cui l'*output* può influenzare una decisione, nel qual caso diventa fondamentale potere accedere, al fine di verificarne la correttezza, al codice che governa il processo.

La conoscenza del processo in tal modo si sposta, però, da un campo giuridico a uno squisitamente tecnico. L'algoritmo, in altre parole, si profila come un sistema "chiuso", il

²⁵⁵ In tema si rinvia agli studi illustrati in T. Gilovich, D. Griffin, D. Kahneman, *Heuristic and Biases: The Psychology of intuitive Judgement*, 2002; D. Kahneman, O. Sybony, C.R. Sunstein, *Noise: a Flaw in Human Judgement*, New York, 2021; in particolare gli AA. osservano che "finché gli algoritmi non raggiungeranno la perfezione – e in molti campi l'ignoranza oggettiva – negherà per sempre questa possibilità – il giudizio umano non verrà sostituito. Ed è questo il motivo per cui va migliorato", p. 170. Sui *bias* algoritmici, si veda P. Slovic, *Psychological Studyng of Human Judgement: Implications for Investment Decision Making*, in *Journal of Finance*, 2017, 27, p. 779; C. O'Neil, *Armi di distruzione matematica. Come i big data aumentano la disuguaglianza e minacciano la democrazia*, Milano, 2017; M. Brigaglia, *Bias, Giustizia predittiva e autorevolezza della giurisprudizione*, in *Diritto & Questioni Pubbliche*, anno XXV, 2025, 1, pp. 1 ss.

²⁵⁶ Sul concetto di opacità algoritmica, A. Contaldo, F. Campara, *Intelligenza artificiale e Diritto. Dai sistemi esperti "classici" ai sistemi esperti "evoluti": tecnologia e implementazione giuridica*, in *Intelligenza artificiale. Algoritmi giuridici. Ius condendum o "fantadiritto"*, G. Taddei Elmi, A. Contaldo (a cura di), Pisa, 2020, pp. 24 ss.

cui processo è non solo difficilmente conoscibile, ma soprattutto difficilmente comprensibile a un soggetto privo delle adeguate competenze informatiche.

Affinché la trasparenza dell'algoritmo possa dirsi effettiva essa deve realizzarsi sotto diversi profili, quali l'informazione completa ed esaustiva se e in quali casi e circostanze vengono utilizzati sistemi di automazione o di intelligenza artificiale nei processi decisionali, nonché l'esistenza di spiegazioni chiare e comprensibili delle decisioni adottate mediate l'uso di algoritmi²⁵⁷.

In ambito amministrativo è intervenuto il Consiglio di Stato che, alla luce delle disposizioni sugli obblighi informativi contenute nel Regolamento UE n. 2016/679 sulla protezione dei dati personali (GDPR), ha declinato la trasparenza dell'algoritmo, secondo un "principio di conoscibilità", in base al quale "ognuno ha diritto a conoscere l'esistenza di processi decisionali automatizzati che lo riguardano e in questo caso a ricevere informazioni significative sulla logica utilizzata"²⁵⁸. Il principio di trasparenza, appare, quindi, in una declinazione "rafforzata", che includa i principi non solo di conoscibilità, ma anche di comprensibilità²⁵⁹.

La necessità di trasparenza, conoscibilità e comprensibilità dell'algoritmo va oltre il mero linguaggio informatico che ne guida il funzionamento, ma andrebbe assicurata in tutti gli aspetti dell'algoritmo.

In ambito amministrativo è stata inoltre valorizzata la correlazione tra la trasparenza (intesa come conoscibilità e comprensibilità) e l'obbligo di motivazione della decisione amministrativa (art. 3 della L. 7 agosto 1990, n. 241 e art. 41 della Carta dei diritti

²⁵⁷ In ambito amministrativo si veda, N. Rangone, *Intelligenza artificiale e pubbliche amministrazioni: affrontare i numerosi rischi per trarne i vantaggi*, in *BioLaw Journal - Rivista di BioDiritto*, 2022, vol. 2, pp. 473 ss.

²⁵⁸ Cfr. Cons. Stato, sez. VI, sent. 13 dicembre 2019, n. 8472 (par. 15.1). In tema, L. Del Federico, *Sui diritti dei contribuenti nell'era della trasformazione digitale*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2024, n. 1, pp. 71 ss. (spec., p. 93, ove osserva che "in uno scenario di decisioni amministrative adottate grazie a strumenti ICT quali gli algoritmi d'intelligenza artificiale (debole o forte che sia), l'obbligo di motivazione, lungi dal perdere significato, ne esce rafforzato").

²⁵⁹ G. Orsoni, E. D'Orlando, *Nuove prospettive dell'amministrazione digitale: Open Data e algoritmi*, in *Ist. fed.*, 2019, vol. 3, pp. 605 ss., spec. p. 608, ove si afferma che il principio di trasparenza dovrà essere inteso nei termini di "piena conoscibilità e comprensibilità di una regola espressa in un linguaggio diverso da quello giuridico". Ciò significa che "la "formula tecnica", che di fatto rappresenta l'algoritmo", deve essere "corredata da spiegazioni che la traducano nella "regola giuridica" ad essa sottesa e che la rendano leggibile e comprensibile"; così, Cons. Stato, sez. VI, sent. 8 aprile 2019, n. 2270 (par. 8.3); Id., sez. VI, sent. 4 febbraio 2020, n. 881 (par. 10), con nota di A.G. Orofino, G. Gallone, *L'intelligenza artificiale al servizio delle funzioni amministrative: profili problematici e spunti di riflessione*, in *Giur. it.*, 2020, pp. 1738 ss.

dell'Unione europea), al fine di valutarne la legittimità. Tale obbligo, nel contesto algoritmico in ambito giudiziario, riguarderebbe la motivazione della sentenza (art. 111, 6° comma, Cost.) e concernerebbe la capacità di spiegare e giustificare i procedimenti decisionali degli algoritmi e, di conseguenza valutare, anche in una logica di impugnazione, la legittimità delle decisioni adottate mediante il loro utilizzo.

Altro profilo connesso alla fiducia è rappresentato dalla responsabilità del soggetto che utilizza il sistema algoritmico²⁶⁰. In particolare, nel campo della giustizia, l'utilizzo da parte del giudice di strumenti predittivi a supporto della decisione richiederebbe una riflessione sull'attuale assetto della responsabilità civile di cui alla L. 13 aprile 1988, n. 117 (come modificata dalla L. 27 febbraio 2015, n. 18).

La rilevanza attiene alla produzione di un *output* che sia significativo in relazione alla decisione della controversia che è oggetto del procedimento giudiziario.

Le difficoltà riguardano, in primo luogo, i profili tecnici di costruzione del sillogismo giuridico, affinché il sistema possa essere efficiente nel recepire la fattispecie e individuare le disposizioni normative, nonché le decisioni rivelanti intervenute in casi coincidenti o analoghi e fornire una soluzione ermeneutica appagante.

L'individuazione dei fatti rilevanti è però complessa e difficilmente può essere lasciata alla macchina, che non ha la capacità – salvo sia istruita a dare pesi diversi a fattori diversi, che però devono essere specificamente individuati dal programmatore – di fornire giudizi di valore. Non è un caso che i programmi di giustizia predittiva disponibili sono stati testati, in genere, su casi semplici, in cui l'individuazione dei fatti rilevanti della fattispecie può avvenire attraverso l'individuazione di un numero contenuto di parole chiave.

In merito alla ricostruzione del fatto vi è lo stesso problema evidenziato in tema di decisione “robotica”, ossia qualora vi sia discrezionalità del giudice nell'individuazione dei fatti rilevanti. E ciò accade quando i fatti non sono pacifici tra le parti, ma presentano ricostruzioni alternative e, dunque vanno accertati mediante la valutazione delle prove (anch'essa attività rimessa, in buona parte, alla sensibilità del giudice).

Altre difficoltà sono rappresentate dalla progettazione dell'algoritmo – assicurandone la trasparenza e la correzione dai *bias* (cfr. sopra) – e, dall'altro, il procedimento di

²⁶⁰ Con riguardo all'attività della pubblica amministrazione, R. Cavallo Perin, G.M. Racca, *Intelligenza artificiale e responsabilità della pubblica amministrazione*, in *Il diritto dell'amministrazione pubblica digitale*, op. cit., pp. 327 ss.

classificazione della giurisprudenza raccolta, la quale dovrebbe poi essere poi ricercata per massime o per parole chiave²⁶¹. Un ulteriore problema di natura formale è rappresentato dalle difficoltà di ricostruzione della normativa tributaria, valorizzandone in modo adeguato le stratificazioni e i rapporti tra le fonti, onde prevenire un'individuazione dei precedenti che rischi di essere irrazionale²⁶². Infine, un'ulteriore criticità è rappresentata dal controllo, in termini di verificabilità, del procedimento logico seguito dall'algoritmo di selezione delle pronunce rilevanti (*cfr.* sopra).

La rilevanza, inoltre, dipende dalla funzione che la ricerca assume per il soggetto che la svolge.

Nel caso del giudice, come visto, la rilevanza che il *software* di ricerca, in relazione ai parametri inseriti, riconosce alle decisioni contenute nel sistema, influenza la decisione.

In particolare, è stato osservato che tanto più è ampia la banca dati, maggiore è il potere – in termini di influenza – dell'algoritmo che controlla la rilevanza. Ciò in quanto più è ampia la banca dati, più è impossibile da fruire in modo indipendente per l'utente, che tanto più si affiderà all'*output* fornito in termini di rilevanza per la questione da decidere.

L'algoritmo che seleziona e individua decide – da cui l'accezione del potere – la sorte delle decisioni pronunciate: se l'algoritmo, a ragione o a torto, ritiene poco rilevante una decisione, questa finirà tra i risultati in coda e questo, come noto nella prassi in uso dei motori di ricerca, determina che il giudice si accontenti, generalmente, delle prime pagine, soprattutto quando i risultati sono molti. In estrema sintesi, la rilevanza attribuita dall'algoritmo governa la diffusione dell'informazione²⁶³.

²⁶¹ Il funzionamento complessivo dello strumento predittivo, poiché il materiale su cui opera la ricerca deve essere elaborato, potrebbe infatti essere inficiato da errori connessi a detto processo di elaborazione (errori nella massimazione, come nell'accoppiamento di parole chiave). Osserva V. Mastroiacovo, *Prevedibilità, predittività e umanità del giudicare in materia tributaria*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 14 febbraio 2023, p. 7, che “Elemento imprescindibile è la bontà del dato immesso, sia esso legislativo, giurisprudenziale, di prassi (nella specie circolari e risoluzioni dell’Agenzia delle Entrate), di dottrina, di scritti difensivi, istruzioni ministeriali, eccetera”.

²⁶² Tale problematica si riscontra anche nell'uso delle banche dati giurisprudenziali, in cui non è presente, ad esempio, una funzione che consenta di ricercare le sentenze o le massime collegate a una norma in vigore in un determinato periodo (ossia quello nel quale si svolgono i fatti), mentre spetta all'interprete individuare la pertinenza. Ciò potrebbe a volte portare a dare continuità ad orientamenti superati da una nuova versione di una norma, violando il principio di legalità. In tema, F. Farri, *Questioni in tema di giustizia predittiva in materia tributaria*, *op. cit.*, p. 857.

²⁶³ E. Marellò E., *Prodigit come banca dati intelligente*, *op. cit.*, p. 98.

È stato infatti rilevato che, nella fase di progettazione, è necessario comprendere non solo come i soggetti cercano, ma anche cosa cercano, per definire la loro definizione di rilevanza²⁶⁴.

Il compito dell'indagine iniziale dovrebbe essere l'individuazione e classificazione delle modalità attraverso le quali gli utenti compiono il proprio lavoro interpretativo. In particolare, quali siano i percorsi logici ed ermeneutici che compiono, come questi percorsi si integrano nella ricerca di informazioni precedenti, quali sono i dati che vengono utilizzati con più frequenza (ecc.). Ad esempio, giudici e difensori possono seguire percorsi logici differenti, anche in considerazione del momento processuale in cui avviene l'indagine (l'informazione giuridica di cui ha bisogno un difensore nel momento in cui valuta la possibilità di coltivare una lite è differente da quella nel momento in cui prepara l'atto introduttivo, che è ancora differente da quella che necessita il giudice quando deve decidere la controversia).

In sostanza, una nitida rappresentazione della “mente giuridica” e del suo polimorfismo, pur in presenza di grandi risorse computazionali, il sistema produrrà un *output* di scarsa rilevanza e utilità.

Nella predisposizione, invece, di un *output* mediato dall'utilizzo dell'intelligenza artificiale, diviene determinante dunque, ai fini della premessa maggiore, la *rappresentazione* dei fatti rilevanti, fatti che presuppongono una loro previa selezione essendo impossibile rappresentare al giudice l'intero universo dei fatti connessi alla *res iudicanda*. Tuttavia, l'individuazione dei fatti rilevanti dipende dall'identificazione della norma che va loro applicata. Dunque, il calcolo della macchina dipende pur sempre da un fallibile processo cognitivo umano, posto che la selezione dei fatti rilevanti è di fatto affidata a chi crea il codice sorgente e la funzione algoritmica.

Il punto sta nella considerazione che nell'ordinamento tributario l'individuazione della premessa minore del sillogismo giudiziale può risultare, com'è noto, un compito arduo, poiché non di rado la normativa tributaria è “obiettivamente incerta” (la dimostrazione è,

²⁶⁴ F. Dadgostari, M. Guim, P.A. Beling, M.A. Livermore, D.N. Rockmore, *Modeling law search as prediction*, in *Artif. Intell. and Law*, 2021, vol. 29, pp. 3 ss. (spec., pp. 7 ss.). L'assunto di base è che “Any legal information retrieval system built without sufficient knowledge, not just of the actual legal information needs but also of the ‘juristic mind’, is apt to fail”, in M. Van Opijnen, C. Santos, *On the concept of relevance in legal information retrieval*, in *Artif. Intell. and Law*, 2017, vol. 25, pp. 65 ss. (spec., p. 66).

appunto, l'esimente dedicata all'obbiettiva incertezza della norma tributaria, che trova collocazione anche nell'art. 8 del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546)²⁶⁵.

Oltre al tema della rilevanza sotto il profilo del fatto, vi è da considerare il medesimo tema anche sotto il profilo del diritto.

Il progetto di giustizia predittiva parrebbe essenzialmente constare, almeno allo stadio attuale, nell'elaborazione di precedenti. Una prima tematica, come già osservato, è che la giustizia predittiva risulterebbe fortemente limitata nell'ambito di sistemi normativi in costante evoluzione, come tipicamente accade con la disciplina tributaria. In essi, infatti, il valore del precedente sarebbe, naturalmente, pregiudicato dalla circostanza che le norme applicabili cambiano a un ritmo costante. L'algoritmo, in questi contesti, non dovrebbe cercare solo le concordanze tra i fatti, ma dovrebbe ricercare anche le concordanze tra le normative, in modo da poter valorizzare anche i precedenti formati su discipline differenti. Va poi considerata, come detto, la pluralità delle fonti, particolarmente sviluppata nel diritto tributario, che porta con sé la pluralità delle corti, con diverso valore giuridico (Corte di Giustizia e Corte EDU fra tutte). Infine, vi è da considerare che la giurisprudenza talora porta avanti soluzioni che, col tempo, si rivelano erranee. Per cui i modelli di giustizia predittiva, fondati sul precedente, potrebbero finire per cristallizzare dette soluzioni anacronistiche²⁶⁶.

Vi è poi chi – con comprensibile scetticismo – ha osservato che la sostituzione dell'apporto umano del giudice alla soluzione della controversia, oltre che sollevare dubbi sulla rispondenza delle decisioni così ottenute ai canoni del “giusto processo”, non considera la complessità dell'attività decisoria, che consiste in un procedimento logico, psicologico, conoscitivo e valutativo, mediante il quale il giudice sceglie e definisce la decisione-risultato. Esso si sostanzia, in particolare, nelle fasi della ricostruzione del fatto – condizionata, peraltro, dall'individuazione della normativa applicabile – della qualificazione giuridica del fatto e dell'individuazione dell'effetto giuridico contemplato dalla fattispecie astratta. Inoltre, va considerata l'esigenza, in alcune controversie, di considerare il bilanciamento di principi (si pensi alle controversie in materia di sanzioni) o

²⁶⁵ E. Marella E., *Prodigit come banca dati intelligente*, in *Loading Prodigit*, op. cit., pp. 97-98; E. Della Valle, *Il giudice tributario robot*, *Ibidem*, p. 19.

²⁶⁶ Evidenza il paradosso V. Mastroiacovo, *Sulla giustizia predittiva ovvero di quel che accade quando il mito della calcolabilità del diritto incontra i pregiudizi sulla materia tributaria*, op. cit., pp. 64 ss.

di ponderare interessi o valori diversi (si pensi, ad esempio, alla qualificazione dei vantaggi extrafiscali “non marginali” ai fini dell’esclusione dell’abuso del diritto ai sensi dell’art. 10-*bis*, comma 3, L. 27 luglio 2000, n. 212)²⁶⁷.

Il problema emerge con maggiore efficacia se si considera che, oltre che di ordine teorico, poiché si avrebbe un possibile stravolgimento del principio di soggezione del giudice alla legge (art. 101 Cost.)²⁶⁸, è di natura pratica, nel senso che il precedente, senza opportuni correttivi, finirebbe per sostituire ogni altra fonte normativa poiché, anche se fossero promulgate nuove leggi, il software non potrebbe tenerne conto, poiché continuerebbe comunque a processare le vecchie sentenze (riferite a disposizioni superate) contenute nel *database*. Dunque, l’operatore che, ciecamente, si conformasse al risultato fornito dall’*output*, sempre fondato sulle stesse decisioni, concorrerebbe a formare un sistema rigido in cui il diritto risulterebbe, sostanzialmente, cristallizzato²⁶⁹. Non va infatti dimenticato che il giudice, nella sua libertà di giudizio, può non essere convinto né da altri né dai propri precedenti e, come tale, ben intenzionato a discostarsene²⁷⁰.

Anche se i parametri fossero ben formulati e si avesse la certezza che false associazioni non fossero compiute²⁷¹, non si potrebbe comunque decidere una controversia solo uniformandosi acriticamente alla “maggioranza” o alla “media” delle decisioni analizzate, prese in casi che presentano caratteristiche simili, meccanicamente sovrapponibili ma non vagliate criticamente, poiché il giudizio di una controversia è un’operazione che presuppone, come visto, un’intelligenza creativa.

L’*output* – allo stato – generato potrebbe essere, invece, utile per condurre un’analisi statistica per effettuare una previsione della più probabile futura decisione del giudice, basata sulla più elevata ricorrenza di una determinata soluzione adottata in passato, con la

²⁶⁷ AA.VV., *La giustizia tributaria*, op. cit., p. 298 ss.

²⁶⁸ In tema, M. Luciani, *La decisione giudiziaria robotica*, in A. Carleo (a cura di), *Decisione robotica*, Bologna, 2019, pp. 85-86.

²⁶⁹ S. Gaboriau, *Libertà e umanità del giudice: due valori fondamentali della giustizia. La giustizia digitale può garantire nel tempo la fedeltà a questi valori?*, in *Questione giustizia*, 2018, fasc. 4, p. 209.

²⁷⁰ A. Carinci, *Il processo tributario alla prova della giustizia predittiva*, in *Loading Prodigit*, op. cit., p. 27.

²⁷¹ Evidenziano il rischio di produrre false correlazioni, che aumenta con l’incrementare dei dati processati dalla macchina, C.S. Claude, G. Longo, *The Deluge of Spurious Correlations in Big Data*, in *Foundations of Science*, 2017, vol. 22, fasc. 3, pp. 595 ss

consapevolezza che, però, una previsione non determina l'esito²⁷². Ove ciò avvenisse, il procedimento risulterebbe “truccato” e, dunque, compromesso.

E infatti, come evidenziato in dottrina, il rischio che si corre nel fraintendere la possibile funzione dell'intelligenza artificiale in ambito giudiziario sarebbe, se non l'azzeramento, comunque un forte condizionamento del risultato giudiziale determinato dall'impiego, anche solo indiretto, dei sistemi predittivi. Questi, infatti, potrebbero indurre il giudicante ad appiattirsi sull'esito pronosticato dalla macchina, uniformandosi alla previsione statistica più accreditata, abdicando, così, alla funzione che gli è propria²⁷³.

Il rischio che la “norma” derivante dalla tendenza maggioritaria possa avere effetti sull'indipendenza e l'imparzialità della magistratura, soprattutto negli ordinamenti in cui quest'ultima non è totalmente indipendente, è un timore espresso anche dai redattori della Carta Etica della CEPEJ, che hanno notato che “*la norma derivante dalla maggioranza potrebbe diventare uno standard a cui i giudici potrebbero essere incoraggiati a rinviare senza fare questioni, con l'effetto indotto di un'eccessiva omogeneizzazione delle decisioni giudiziarie*”²⁷⁴.

Oltre al profilo della rilevanza nella decisione delle controversie, vi è da considerare quello dell'utilità, nel senso di individuare quei settori in cui l'impiego effettivo di un sistema di giustizia predittiva potrebbe, effettivamente, migliorare l'efficacia del sistema giudiziario.

²⁷² Del resto, prima di iniziare un giudizio è prassi comune che il difensore conduca una valutazione prognostica sulla base dei precedenti raccolti nelle banche dati, per illustrare al cliente i possibili scenari, in modo che questi possa consapevolmente decidere se e come procedere. Dopo di che, la scelta di intraprendere comunque il giudizio risponde a molteplici fattori tra i quali, ad esempio la convinzione che le soluzioni accolte in maggioranza dalla giurisprudenza possono essere corrette, o perché le fonti considerate non sono complete o perché si ritiene di poter offrire una lettura nuova del dato normativo oppure per ragioni ulteriori, che nulla hanno a che fare con il processo, come l'aspettativa di un condono o l'esigenza di rinviare un pagamento. La predizione dell'esito del giudizio sulla base dei precedenti, in altre parole, può non essere risolutiva per prevenire il contenzioso. Si può inoltre dubitare della reale utilità di un modello di giustizia predittiva induttiva di questo tipo, considerato, da un lato, che la giurisprudenza di merito non assicura affatto che negli stessi termini si esprima il giudice di legittimità o che si tratti, ad esempio, di giurisprudenza conforme al diritto unionale, come interpretato dalla Corte di Giustizia UE e, dall'altro, che è in relazione alle decisioni dei giudici di vertice, in definitiva, contribuente ed ente impositore tendenzialmente si orientano nell'instaurare o meno la lite.

²⁷³ E. Fronz, C. Caruso, *Ti faresti giudicare da un algoritmo? Intervista ad Antoine Garapon*, in *Questione Giustizia*, 2018, fasc. 4, pp. 196 ss.

²⁷⁴ X. Ronsin, V. Lampos, *In-depth study on the use of ai in judicial systems, notably ai applications processing judicial decisions and data*, op. cit., Appendice I, p. 20.

Si è detto che gli algoritmi predittivi non dovrebbero inventare nuove soluzioni quanto piuttosto – e solo – trovare, nei precedenti, le soluzioni più pertinenti e che, per concordanza statistica, appaiono le più probabili rispetto ad un dato caso.

La giustizia predittiva – come detto – si fonderebbe, essenzialmente, sulla reiterazione del precedente.

Gli algoritmi di giustizia predittiva finiscono così per avere dei limiti di impiego, non potendo per le ragioni già esposte – in particolare, le limitazioni imposte dalla L. 23 settembre 2025, n. 132 – trovare un’applicazione generalizzata nella decisione delle controversie.

In dottrina è stato nondimeno suggerita l’utilità di tali sistemi nelle cause seriali, a bassa complessità, dove la soluzione potrebbe essere, idealmente, standardizzata sui precedenti. La controversia dovrebbe avere presupposti fattuali semplici, senza troppe variabili e poche norme da applicare a contenuto abbastanza immediato²⁷⁵.

Resta da osservare e valutare, in futuro, se l’evoluzione normativa consentirà una più ampia – e auspicabilmente attenta ai diritti e alle garanzie processuali – applicazione degli algoritmi nel campo giudiziario.

²⁷⁵ C. Castelli, D. Piana, *Giustizia predittiva. La qualità della giustizia in due tempi*, in *Questione giustizia*, 2018, fasc. 4, pp. 153 ss.; F. Farri, *La giustizia predittiva in materia tributaria*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 12 ottobre 2022, p. 16, che evidenzia come “*Il contenzioso catastale, quindi e quanto meno con riferimento alle controversie relative a classamento e attribuzione di rendita alle unità immobiliari a destinazione ordinaria, potrebbe davvero essere un ambito in cui sperimentare e applicare in modo pieno forme di giustizia predittiva di fronte alle Corti di Giustizia tributarie*”.

CAPITOLO III

Il dialogo tra le corti di merito e le corti superiori come strumento per promuovere l'efficienza della giurisdizione. Il rinvio pregiudiziale alla Corte di Cassazione in materia tributaria.

Sommario: **1. Il dialogo tra le corti e il rinvio pregiudiziale nel contesto europeo;** 1.1. *Il rinvio pregiudiziale come strumento idoneo a promuovere l'interpretazione uniforme del diritto;* 1.2. *Il rinvio consultivo alla Corte europea dei diritti dell'uomo;* 1.3. *Il rinvio pregiudiziale interpretativo alla Corte di giustizia dell'Unione Europea: oggetto e condizioni di ricevibilità ed effetti della pronuncia pregiudiziale;* 1.4. *Il rinvio pregiudiziale nel diritto nazionale. La "saisine pour avis" della Cour de Cassation nell'ordinamento francese;* **2. Il rinvio pregiudiziale alla Corte di cassazione in materia tributaria;** 2.1. *Dal principio di diritto in materia tributaria al rinvio pregiudiziale;* 2.2. *Considerazioni sul procedimento e sull'opportunità dell'istituto, anche alla luce delle similitudini e divergenze rispetto agli analoghi istituti europei;* **3. La rilevanza del fatto nel giudizio di rinvio.**

1. Il dialogo tra le corti e il rinvio pregiudiziale nel contesto europeo.

1.1. Il rinvio pregiudiziale come strumento idoneo a promuovere l'interpretazione uniforme del diritto.

Il rinvio pregiudiziale rappresenta uno strumento di dialogo – e, dunque, di collaborazione – tra giudici diversi.

Il rinvio di regola presuppone la c.d. “competenza pregiudiziale”, ossia uno specifico tipo (non di competenza, ma piuttosto) di giurisdizione in base alla quale un giudice può sottoporre ad un altro giudice una determinata questione giuridica e ottenere una risposta che produce determinati effetti giuridici.

Tentando di costruire una classificazione del rinvio pregiudiziale si potrebbero considerare, in relazione alle autorità giurisdizionali coinvolte nel procedimento, alcuni elementi quali, ad esempio, il contesto giuridico, il rapporto tra le corti coinvolte, la natura dello strumento utilizzato, gli effetti della pronuncia pregiudiziale (*etc.*).

Non tutte le forme che instaurano un dialogo tra le corti al fine di dirimere una questione, però, rispondono alla stessa *ratio* del rinvio pregiudiziale. Ad esempio, le pronunce che regolano la giurisdizione o la competenza del giudice (art. 3 D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 – art. 47 D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175, artt. 41, comma 1, e 47 cod. proc. civ.) o

definiscono una questione che si pone nel giudizio e in relazione alla quale il giudice adito sia sprovvisto di giurisdizione in favore di altro giudice (art. 2, comma 3, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 – art. 47 D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175, art. 295 cod. proc. civ.) rispondono ad altre ragioni sistematiche.

Lo strumento del rinvio pregiudiziale si presta, in particolare, a promuovere la formazione del diritto vivente in misura più “certa”.

In altre parole, il rinvio pregiudiziale contribuirebbe alla creazione di un’interpretazione omogenea della norma giuridica, sulla base di un procedimento predefinito, evitando la formazione di una giurisprudenza dapprima oscillante e, solo in seguito – ammesso pur sempre che ciò avvenga – spontaneamente consolidata.

Con riguardo alle esigenze di riforma individuate in precedenza lo strumento può assolvere due ordini di funzioni. La prima è quella di favorire la creazione di orientamenti interpretativi omogenei, non spontanei (tipicamente, a valle dei procedimenti impugnatori), ma anticipati e guidati (assicurando altresì, ove svolto da giurisdizioni di vertice, la nomofilachia dell’ordinamento). Così perseguendo per derivazione la seconda, ossia quella di ridurre il numero dei procedimenti giudiziari.

Nel contesto europeo il rinvio pregiudiziale è in alcuni Paesi previsto dal diritto nazionale, come nel caso della Francia (*Saisine pour avis de la Cour de Cassation*) e – più di recente – dall’Italia (*rinvio pregiudiziale alla Corte di cassazione*).

È però nel contesto internazionale – e, in particolare, nel quadro giuridico europeo – che il rinvio pregiudiziale ha trovato maggiore fortuna e applicazione, tanto da diventare uno strumento imprescindibile per l’applicazione del diritto europeo e costituire, anche in materia fiscale, uno strumento per promuovere la tutela dei diritti e delle libertà fondamentali garantite dai trattati e dagli atti di diritto derivato ed in specie in materia di regolazione dei tributi¹.

In un quadro istituzionale che non appare in grado di condurre – per le ragioni esposte in precedenza – ad un’effettiva tutela giurisdizionale, il rinvio pregiudiziale rappresenta uno strumento per la diretta applicazione delle regole e, al pari, delle tutele che il diritto europeo offre anche a livello giurisdizionale, per il tramite delle due sue più alte Corti, ossia la Corte

¹ In tema, si rinvia a P. Boria, *La funzione della Corte di Giustizia rispetto alla formazione dell’ordinamento tributario comunitario*, in *Studi Tributari Europei*, 2021, vol. 11, pp. II-1 ss.

di Giustizia dell'Unione Europea (CGUE) e la Corte EDU (in questo caso il giudizio presuppone l'esaurimento delle tutele nazionali, mentre il rinvio pregiudiziale ha funzione consultiva e non è vincolante).

Il diritto europeo offre una serie di principi giuridici che, affiancandosi ai diritti e alle libertà fondamentali (rintracciabili con diverse modalità di enunciazione nella Carta Europea, nella CEDU e nella Carta costituzionale), delineano un quadro giuridico in materia tributaria (si pensi alle tematiche di fiscalità sostanziale relative al trattamento dei dividendi, delle operazioni transfrontaliere, ma anche al contraddittorio o alle garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali).

Affinché trovi piena realizzazione l'ordinamento giuridico europeo è necessario che, anche nel campo fiscale, abbiano sempre più diretta applicazione una serie di macro-principi, senza i quali i cosiddetti diritti fondamentali dell'individuo (dignità, libertà, uguaglianza, solidarietà, se si guarda alla classificazione operata dalla Carta Europea) rischiano di rimanere dei modelli astratti per il soggetto giuridico analizzato nella veste di contribuente e, in questo senso, il rinvio pregiudiziale rappresenta un tassello verso una giustizia tributaria in grado di esprimere i suddetti principi in materia fiscale.

Il Legislatore, come accennato, ha di recente “calato” nell'ordinamento nazionale l'istituto del rinvio pregiudiziale, introducendo l'art. 363-*bis* cod. proc. civ., con l'intento di promuovere efficienza della giustizia e certezza del diritto.

Non mancano, tuttavia, riserve circa la capacità dello strumento di contribuire in concreto a raggiungere gli obiettivi perseguiti. Non vi sono infatti studi che abbiano accertato l'utilità dell'istituto a contribuire alla celerità dei procedimenti e, in generale, all'efficienza del sistema giudiziario. Inoltre, se l'anticipazione di un principio di diritto può rappresentare un passo in avanti per promuovere certezza, può tuttavia sollevare perplessità, alla luce di come l'istituto è stato concepito, in relazione alla garanzia dell'indipendenza del giudice.

1.2. Il rinvio consultivo alla Corte europea dei diritti dell'uomo.

La Convenzione europea dei diritti dell'uomo (CEDU) al Protocollo n. 16 – entrato in vigore il 1° luglio 2018 per gli Stati che lo hanno ratificato – prevede la facoltà per le alte giurisdizioni degli Stati contraenti di formulare alla Corte richieste di pareri (*avis*

consultatif) su questioni di principio relative all'interpretazione o all'applicazione dei diritti e delle libertà previsti dalla Convenzione e dai Protocolli².

L'efficacia del Protocollo è subordinata agli strumenti di ratifica previsti negli Stati aderenti; dunque, non si tratta di uno strumento automaticamente applicabile³.

Lo scopo del parere consultivo “*non è quello di trasferire la causa alla Corte, ma piuttosto di conferire all'autorità giudiziaria che presenta la richiesta i mezzi necessari per garantire il rispetto dei diritti previsti nella Convenzione durante l'esame della causa pendente dinanzi a essa*”⁴. Ciò anche al fine di ridurre il contenzioso promosso in via diretta nei confronti della Corte EDU.

È stato infatti evidenziato che uno dei principali impulsi a favore della previsione di una accresciuta competenza consultiva della Corte deriverebbe dall'auspicio che essa potrebbe portare, dopo un iniziale aumento del carico di lavoro, ad una riduzione nel lungo periodo dei casi pendenti in via contenziosa. Tuttavia, il dialogo giudiziario potrebbe rivelarsi non utile quanto sperato, poiché i ricorsi ripetitivi non si originano da dubbi interpretativi in merito a disposizioni convenzionali, bensì da una mancata o errata applicazione a livello domestico di principi viceversa ben consolidati nella giurisprudenza CEDU⁵.

Le richieste di parere da parte delle autorità giurisdizionali nazionali possono avere ad oggetto, quindi, solo questioni di principio, con esclusione di pareri specifici sulla decisione del caso concreto.

Sotto il profilo procedurale si osserva che la richiesta di parere ha carattere incidentale. Essa presuppone la pendenza di un processo e che il quesito riguardi l'interpretazione o

² Protocollo n. 16, art. 1: “*I Le più alte giurisdizioni di un'Alta Parte contraente, designate conformemente all'articolo 10, possono presentare alla Corte delle richieste di pareri consultivi su questioni di principio relative all'interpretazione o all'applicazione dei diritti e delle libertà definiti dalla Convenzione o dai suoi protocolli.*”

² *La giurisdizione che presenta la domanda può chiedere un parere consultivo solo nell'ambito di una causa pendente dinanzi ad essa.*

³ *La giurisdizione che presenta la domanda deve motivare la richiesta di parere e produrre gli elementi pertinenti inerenti al contesto giuridico e fattuale della causa pendente.*”

³ L'Italia non ha allo stato ratificato il Protocollo di modifica alla Convenzione. Inoltre, ciascuno Stato deve individuare “*le più alte giurisdizioni*” competenti a chiedere il parere consultivo (art. 10, Protocollo n. 16 CEDU).

⁴ Corte EDU, *Protocollo n. 16 alla Convenzione EDU, Rapporto esplicativo* (collegamento: https://www.echr.coe.int/documents/d/echr/Protocol_16_explanatory_report_ITA), punto 11.

⁵ G. Asta, *Il Protocollo n. 16 alla CEDU: chiave di volta del sistema europeo di tutela dei diritti umani?*, in *La Comunità internazionale*, 2013, fasc. 4, pp. 773 ss. (spec. pp. 787-788).

l'applicazione di un principio rilevante nel giudizio pendente davanti all'autorità giurisdizionale nazionale.

Il Regolamento di procedura della Corte EDU prevede che la richiesta di parere deve essere motivata (art. 92)⁶. I requisiti procedurali *“implicano che l'autorità giudiziaria che presenta la richiesta deve avere recepito la necessità e l'utilità di richiedere un parere consultivo alla Corte, in modo da essere in grado di spiegare le ragioni che la hanno indotta a farlo”*. Inoltre, *“che la autorità giudiziaria che presenta la richiesta si trovi nella posizione di esporre il contesto giuridico e fattuale rilevante, consentendo in questo modo alla Corte di concentrarsi sulla/e questione/i di principio relativa/e alla interpretazione o all'applicazione delle Convenzione o dei suoi Protocolli”*⁷.

La richiesta di parere, inoltre, deve contenere, *“se possibile e opportuno, un'esposizione, da parte dell'organo giudiziario che presenta la richiesta di parere consultivo, del proprio punto di vista sulla questione, comprese le proprie valutazioni in merito”* (art. 92, par. 2, lett. e), Reg. proc.).

È stato evidenziato in dottrina che il ruolo attivo del giudice del rinvio rappresenta un efficace strumento di interazione tra i giudizi nazionali e la Corte, consentendo ai primi di suggerire interpretazioni dei diritti convenzionali che tengano conto dei principi – non solo giuridici, ma anche etici, sociali e culturali – dello Stato di provenienza. Tale c.d. *“margine di apprezzamento”* – che rappresenta un corollario del principio di sussidiarietà, sul quale si fonda il funzionamento della Corte – consentirebbe, anche in presenza di orientamenti consolidati della Corte di assistere ad aggiustamenti ovvero *revirement* della giurisprudenza stimolati da nuove interpretazioni⁸.

La richiesta di parere consultivo è esaminata da un collegio di cinque giudici della Grande Camera (art. 93, par. 1.1, Reg. proc.).

La Corte *“ha un margine di discrezionalità nell'accettare o meno una richiesta”*⁹ e, tra le ipotesi di rigetto – che deve essere motivato (art. 92, par. 4, Reg. proc.) –, oltre a quelle relative alla inosservanza dei requisiti procedurali, vi è la presenza di giurisprudenza

⁶ Corte EDU, *Regolamento di procedura*, versione in vigore al 28 marzo 2024 (collegamento: https://www.echr.coe.int/documents/d/echr/rules_court_ita).

⁷ Corte EDU, *Rapporto esplicativo*, cit., punto 11.

⁸ A. Guerra, *Il rinvio consultivo alla Corte EDU*, in *Il rinvio pregiudiziale*, F. Ferraro, C. Iannone (a cura di), Torino, 2020, p. 363.

⁹ Corte EDU, *Rapporto esplicativo*, cit., punto 14.

consolidata che risolva il dubbio interpretativo (sebbene una medesima questione possa prospettarsi in modo diverso, come evidenziato)¹⁰.

Quanto all'impatto del parere consultivo sulle decisioni dei giudici nazionali, è bene ricordare che, secondo i principi generali, il giudice nazionale è, da un lato, il *dominus* del processo e dell'interpretazione delle norme nazionali; dall'altro, riveste il ruolo di “*giudice comune della Convenzione*” (cfr. Corte cost., sent. 19 e 24 ottobre 2007, nn. 347 e 348) e, come tale, è investito del potere-dovere di applicare le relative norme, sebbene nell'interpretazione offerta dalla Corte EDU. Per altro verso, sono limitate alle sole sentenze della Corte sia la capacità produttiva di res iudicata (art. 46 CEDU), sia la rilevanza quale res interpretata, idonea a incidere anche su Stati contraenti terzi nel giudizio svoltosi innanzi alla Corte, quando il loro ordinamento giuridico ponga problematiche analoghe. Il valore suddetto non riguarda, invece, il parere consultivo emesso dalla Corte EDU, che non è vincolante (art. 5, Prot. cit.)¹¹.

1.3. *Il rinvio pregiudiziale interpretativo alla Corte di giustizia dell'Unione Europea: oggetto e condizioni di ricevibilità ed effetti della pronuncia pregiudiziale.*

Il rinvio pregiudiziale è stabilito dall'art. 267 del TFUE¹² – già art. 234 TCE – e costituisce uno strumento giurisdizionale per garantire la corretta ed uniforme applicazione del diritto europeo nell'intero territorio degli Stati membri¹³.

¹⁰ A. Guerra, *Il rinvio consultivo alla Corte EDU*, op. cit., p. 366.

¹¹ F. Buffa, *Il parere consultivo nel Protocollo n. 16*, in *Questione giustizia – La Corte di Strasburgo*, F. Buffa M.G. Civinini (a cura di), 2019, pp. 219 ss.

¹² Art. 267 TFUE: “*La Corte di giustizia dell'Unione europea è competente a pronunciarsi, in via pregiudiziale:*

a) *sull'interpretazione dei trattati;*

b) *sulla validità e l'interpretazione degli atti compiuti dalle istituzioni, dagli organi o dagli organismi dell'Unione.*

Quando una questione del genere è sollevata dinanzi ad una giurisdizione di uno degli Stati membri, tale giurisdizione può, qualora reputi necessaria per emanare la sua sentenza una decisione su questo punto, domandare alla Corte di pronunciarsi sulla questione.

Quando una questione del genere è sollevata in un giudizio pendente davanti a una giurisdizione nazionale, avverso le cui decisioni non possa proporsi un ricorso giurisdizionale di diritto interno, tale giurisdizione è tenuta a rivolgersi alla Corte.

Quando una questione del genere è sollevata in un giudizio pendente davanti a una giurisdizione nazionale e riguardante una persona in stato di detenzione, la Corte statuisce il più rapidamente possibile.”

¹³ Per un inquadramento generale, si veda P. Boria, *Diritto Tributario Europeo*, Milano, 2017, pp. 452 ss.; AA.VV., *Il rinvio pregiudiziale*, F. Ferraro, C. Iannone (a cura di), Torino, 2020; P. Pescatore, *Il rinvio*

Il giudice nazionale nel caso in cui si prospetti un contrasto tra diritto nazionale ed europeo, in virtù del principio del primato del diritto dell'Unione, è infatti tenuto a dare al diritto interno un'interpretazione conforme al diritto dell'Unione¹⁴. Qualora ciò non sia possibile, il giudice nazionale è tenuto a non applicare la norma nazionale contrastante con quella europea, sia anteriore sia successiva a quella europea, ove quest'ultima abbia efficacia diretta ossia risulti chiara, precisa e incondizionata¹⁵.

Attraverso l'opera di interpretazione da parte delle giurisdizioni nazionali del diritto europeo, quest'ultimo finirebbe tuttavia per diversificarsi progressivamente quanto a significato e portata¹⁶.

Ecco che allora, in presenza di dubbi interpretativi sul significato delle disposizioni dei trattati o degli atti di diritto derivato¹⁷, il giudice nazionale, quando la questione interpretativa è dirimente per la decisione del giudizio, può (ovvero deve, se di ultima istanza) rivolgersi alla Corte di giustizia per chiarire significato e portata della norma europea¹⁸.

In tal modo, il rinvio costituisce il meccanismo (c.d. "chiave di volta") attraverso cui viene assicurata la tenuta e l'efficace funzionamento del sistema giuridico dell'unione, mediante

pregiudiziale di cui all'art. 177 del Trattato CEE e la cooperazione tra la Corte e i giudici nazionali, in *Il Foro it.*, 1986, V, pp. 26 ss.; C. Lacchi, *Preliminary References to the Court of Justice of the European Union and Effective Judicial Protection*, II ed., Bruxelles, 2020. Si veda, inoltre, Corte giust. UE, *Raccomandazioni all'attenzione dei giudici nazionali, relative alla presentazione di domande di pronuncia pregiudiziale*, C/2024/6008, p. 3, "il rinvio pregiudiziale è una procedura fondamentale del diritto dell'Unione europea [la quale] mira a garantire l'interpretazione e l'applicazione uniformi di tale diritto in seno all'Unione (...)".

¹⁴ L'interpretazione conforme si estrinseca nell'obbligo gravante su tutti gli interpreti del diritto nazionale di prendere in considerazione tutte le norme del diritto interno – ed utilizzare tutti i metodi di interpretazione ad esso riconosciuti – m per addivenire ad un risultato conforme a quello voluto dall'ordinamento ivi citato; così, V. Piccone, *Primato e pregiudizialità: il ruolo dell'interpretazione conforme*, in *Il rinvio pregiudiziale*, *op. cit.*, p. 343 bibliografia ivi cit.

¹⁵ G. Grasso, *Il rinvio pregiudiziale nel diritto interno*, in *Il rinvio pregiudiziale*, *op. cit.*, p. 308 e giurisprudenza ivi citata.

¹⁶ R. Adam, A. Tizzano, *Lineamenti di diritto dell'Unione Europea*, Torino, 2010, p. 333.

¹⁷ Non è oggetto di trattazione, ai fini del presente lavoro, il rinvio pregiudiziale concernente la validità degli atti dell'Unione.

¹⁸ A seguito dell'entrata in vigore, il 1° settembre 2024, del Regolamento (UE, Euratom) 2024/2019 del Parlamento europeo e del Consiglio, dell'11 aprile 2024, che modifica il protocollo n. 3 sullo statuto della Corte di giustizia dell'Unione Europea, la Corte di giustizia condivide ora con il Tribunale dell'Unione Europea la competenza a pronunciarsi, in via pregiudiziale, sull'interpretazione del diritto dell'Unione o sulla validità degli atti adottati dalle istituzioni, dagli organi od organismi dell'Unione. In tema, M. Condinanzi, C. Amalfitano, *Il Tribunale oltre il pregiudizio: le pregiudiziali al Tribunale*, in *Rivista del contenzioso europeo*, 2024, fasc. spec., pp. 1 ss.

l'uniformità nell'interpretazione e applicazione del diritto europeo¹⁹. Esso, quindi, realizza una cooperazione diretta tra la Corte di giustizia e i giudici nazionali – estranea all'iniziativa delle parti – grazie alla quale la Corte di giustizia fornisce ai giudici degli Stati membri gli elementi di interpretazione del diritto dell'Unione, che sono ad essi necessari per la soluzione delle controversie che sono chiamati a dirimere²⁰.

Sebbene non sia prevista l'iniziativa di parte, la Corte ha evidenziato come nell'interesse “*di una corretta amministrazione della giustizia può anche risultare opportuno che il rinvio venga effettuato in esito a un contraddittorio tra le parti*”²¹.

L'oggetto del rinvio pregiudiziale interpretativo è costituito da una controversia in ordine all'interpretazione di una norma europea (contenuta nei trattati o stabilita dalla legislazione derivata) e, in materia tributaria, può investire tanto le norme riguardanti il diritto tributario formulate nei trattati tanto le norme contenute nelle direttive e nei regolamenti²², anche in caso di rinvio da parte di norme nazionali. Inoltre, la Corte è competente a interpretare le disposizioni della Carta dei diritti fondamentali dell'UE nel caso in cui la situazione giuridica rientri nell'ambito di applicazione del diritto dell'Unione (*cf.* art. 51 della Carta)²³, nonché sull'interpretazione dei principi generali del diritto.

La Corte di giustizia non può operare una interpretazione di norme degli ordinamenti nazionali, né può pronunciarsi sulla incompatibilità di una norma nazionale rispetto all'ordinamento europeo. Tuttavia, la Corte ha ampliato la propria competenza pregiudiziale fino a ricomprendere forme di sindacato sul diritto nazionale, riformulando i quesiti in modo da fornire al giudice nazionale gli elementi di interpretazione che consentano di valutare la compatibilità della norma nazionale rispetto all'ordinamento

¹⁹ Corte giust. UE, 18 dicembre 2014, parere 2/13, Sed. Plen., *Adesione dell'Unione alla CEDU*, punto 176 (ECLI: EU:C:2014:2454).

²⁰ Corte giust. UE, sent. 27 febbraio 2014, causa C-470/12, *Pohotovost'*, punto 30 (ECLI:EU:C:2014:101, collegamento permanente: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=CELEX:62012CJ0470>). Il rapporto tra giudice dell'UE e giudice nazionale è stato definito in dottrina come di “cogiurisdizione”; in dottrina, D.U. Galetta, *Rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia UE e obbligo di interpretazione conforme del diritto nazionale: una rilettura nell'ottica del rapporto di cooperazione (leale) tra giudici*, in *Riv. Ital. Dir. Pubbl. Comunitario*, 2012, n. 2, pp. 431 ss. e bibliografia ivi cit.

²¹ Corte giust. UE, *Raccomandazioni all'attenzione dei giudici nazionali*, cit., punto 13.

²² Rientrano nella competenza pregiudiziale, in generale, gli atti individuati nell'art. 288 TFUE, nonché gli accordi conclusi ai sensi dell'art. 218 TFUE. In tema, L. Daniele, *Commento all'art. 267 TFUE*, in A. Tizzano (a cura di), *Trattati dell'Unione Europea*, Padova, 2014, pp. 2103 ss.

²³ K. Lenaerts, J. Gurierrez-Fons, *Les méthodes d'interprétation de la Cour de justice de l'Union européenne*, Bruylant, 2020, pp. 167 ss.

europeo e procedere alla formulazione di una sentenza pregiudiziale in cui contestare l'incompatibilità rispetto al diritto europeo di una norma interna²⁴.

La Corte di giustizia non è chiamata a formulare una decisione nel merito della controversia promossa dalle parti costituite. Poiché il quesito è di natura interpretativa la Corte è tenuta soltanto a formulare un giudizio di diritto in ordine all'interpretazione della norma europea (decidendo pertanto la *quaestio iuris*). La decisione interpretativa viene comunicata al giudice nazionale affinché assuma quale argomento di diritto nella motivazione della sentenza che andrà a emettere per decidere il caso sottoposto al suo giudizio (e dunque pronunciarsi sulla *quaestio facti*).

La ripartizione delle competenze tra gli organi giurisdizionali è – almeno apparentemente – tracciata con chiarezza. Il giudice europeo deve pronunciarsi sulla portata giuridica di norme e principi dell'ordinamento europeo, formulando l'interpretazione di diritto, mentre l'attuazione del diritto europeo nel caso concreto è invece riservata al giudice nazionale, che emette la decisione per risolvere la controversia specifica. La Corte, dunque, non può operare una ricostruzione del diritto nazionale diversa da quella fatta dal giudice del rinvio, né – salvo alcune eccezioni (su cui, *infra*) – operare un apprezzamento di fatti diversi da quelli operati dal giudice del rinvio²⁵.

L'oggetto del giudizio non può essere una pronuncia pregiudiziale, che altrimenti verrebbe privata di efficacia²⁶.

Il giudice, tuttavia, può interpellare nuovamente la Corte davanti a difficoltà di comprensione o di applicazione della sentenza. I giudici nazionali sono infatti tenuti a

²⁴ In tema, P. Biavati, *La sentenza Lucchini: il giudicato nazionale cede al diritto comunitario*, in *Rass. trib.*, 2007, fasc. 5, pp. 1591 ss.; C. Consolo, *La sentenza Lucchini della Corte di Giustizia: quale possibile adattamento degli ordinamenti processuali interni e in specie del nostro?*, in *Riv. dir. proc.*, 2008, fasc. 1, pp. 225 ss.; L. Salvi, *Primato del diritto comunitario e principi interni: «no» della Corte di giustizia al giudicato esterno in ipotesi di pratiche abusive in materia di IVA*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2010, pp. 415 ss.; L. Del Federico, *Giurisdizione comunitaria e mezzi di tutela del contribuente*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2006, n. 1, pp. 23 ss. (spec., pp. 43-44, ove osserva che talvolta “*pragmaticamente, la Corte giunge a segnalare direttamente al Giudice nazionale l'incompatibilità della norma interna, emettendo sentenze pregiudiziali che nella sostanza hanno natura di sentenze di inadempimento; più frequentemente utilizza lo strumento tecnico processuale della riformulazione dei quesiti, che le consente di salvare la ricevibilità della domanda e di entrare nel merito della questione pregiudiziale; spesso poi la Corte si pronuncia indirettamente sulla compatibilità della norma interna, senza riformulare il quesito, fornendo al Giudice nazionale elementi relativi all'interpretazione del diritto comunitario tali da metterlo in grado di decidere sulla compatibilità delle disposizioni nazionale censurate.*”).

²⁵ D.U. Galetta, *Rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia UE e obbligo di interpretazione conforme del diritto nazionale*, *op. cit.*, p. 440.

²⁶ M. Condinanzi, R. Mastroianni, *Il contenzioso dell'Unione Europea*, Torino, 2009, p. 231.

“valutare se si ritengano sufficientemente illuminati dalla pronuncia pregiudiziale emessa su loro domanda o su domanda di un giudice di grado inferiore, oppure se sembri loro necessario adire nuovamente la corte”²⁷.

Il giudice nazionale non invece è tenuto a sottoporre una questione pregiudiziale alla Corte di giustizia qualora l’interpretazione della norma europea sia stata chiarita da una precedente pronuncia²⁸.

Il procedimento di rinvio pregiudiziale è disciplinato nella parte relativa ai principi dallo Statuto della Corte di giustizia (Protocollo n. 3, all. TFUE) e, per la parte procedurale in senso stretto, dal Regolamento di procedura della Corte di giustizia²⁹.

Le norme istitutive e i regolamenti prevedono alcune condizioni di ammissibilità (c.d. ricevibilità) del rinvio da parte della Corte, sia soggettive che oggettive³⁰.

²⁷ Corte giust. UE, ord. 18 ottobre 1979, causa C-40/70, *Sirena Srl* (ECLI:EU:C:1979:236, collegamento permanente: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=CELEX:61970CO0040>). Nei casi di omessa applicazione del principio di diritto o richiesta di chiarimento da parte dei giudici nazionali è promovibile una procedura di infrazione; cfr. Corte giust. UE, sent. 4 ottobre 2018, causa C-416/17, *Commissione c. Francia* (collegamento permanente: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=CELEX:62017CA0416>).

²⁸ N. Fenger, M. Broberg, *Renvoi préjudiciel à la Cour de Justice de l’Union européen*, Bruxelles, 2013, p. 574.

²⁹ Il regolamento di procedura stabilisce le norme che attuano e completano lo statuto della Corte di giustizia di cui al protocollo n. 3 allegato ai trattati. Da ultimo, con provvedimento n. 2024/2094 del 12 agosto 2024, la Corte di giustizia ha modificato il Regolamento allo scopo di attuare il regolamento (UE, Euratom) 2024/2019 per definire la ripartizione della competenza sulle cause pregiudiziali e a regolare il procedimento dinanzi al Tribunale. Sul procedimento, si veda, AA.VV., *Le regole del processo dinanzi al Giudice dell’Unione Europea*, C. Amalfitano, M. Condinanzi, P. Iannuccelli (a cura di), Napoli, 2017; K.P.E. Lasok, *Lasok’s European Court practice and procedure*, IV ed., London, 2022; K. Lenaerts, K. Gutman, J. Tomasz Nowak, *EU procedural law*, Oxford, 2023.

³⁰ Cfr. per una rassegna nella recente giurisprudenza, Corte giust. UE, sent. 27 aprile 2023, causa C-70/22, *Viagogo*, punti 23 ss. (CELEX: 62022CA0070, collegamento permanente: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=CELEX:62022CA0070>). In dottrina, per un inquadramento della casistica, M. Broberg, N. Fenger, *Broberg and Fenger on Preliminary References to the European Court of Justice*, III ed., Oxford, 2021, pp. 144 ss.; C. Iannone, *Le ordinanze di irricevibilità dei rinvii pregiudiziali dei giudici italiani*, in *Il diritto dell’Unione Europea*, 2018, n. 2, pp. 249 ss. La domanda pregiudiziale si presenta per via telematica tramite l’applicativo E-CURIA; cfr. Corte giust. UE, Decisione del 16 ottobre 2018 relativa al deposito e alla notifica di atti processuali mediante l’applicazione E-CURIA (collegamento permanente: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dec/2018/1120/oj>), sostituita con il medesimo oggetto dalla Decisione del 4 settembre 2024, 2024/2490 (collegamento permanente: <http://data.europa.eu/eli/dec/2024/2490/oj>).

Sotto il profilo soggettivo, il rinvio può essere disposto unicamente da un soggetto qualificabile come “*organo giurisdizionale nazionale*” (art. 267 TFUE, che riprende il tenore dell’art. 19 TUE)³¹.

Per quanto riguarda le condizioni oggettive di ricevibilità³², la Corte di giustizia – nonché il Tribunale per le cause di propria competenza – è tenuta a verificare la rilevanza del rinvio pregiudiziale, escludendo che si tratti di una rimessione riconducibile a controversie fittizie, a questioni manifestamente irrilevanti, ovvero a questioni puramente ipotetiche.

La Corte, inoltre, sulle questioni di ricevibilità dei rinvii pregiudiziali, ha ulteriormente sviluppato i concetti di necessità e rilevanza. Nel contesto del rinvio pregiudiziale, esula infatti dalla competenza della Corte fornire una decisione in relazione a questioni non rilevanti ai fini della decisione della causa principale o prive di un collegamento sufficiente con l’oggetto della causa. In sostanza, il giudice del rinvio deve dimostrare che le disposizioni di cui si chiede l’interpretazione siano applicabili in relazione ai fatti rilevanti nel giudizio di rinvio³³.

Il giudice nazionale è autonomo nella scelta in merito all’*an* e al *quando* interrogare la Corte; tuttavia, – sebbene il coinvolgimento delle parti non sia obbligatorio, come accennato – “*può anche risultare opportuno che il rinvio venga effettuato in esito a un contraddittorio tra le parti*”, anche con la finalità di non essere indotta a fondare una pronuncia interpretativa su una descrizione erronea o parziale dei fatti³⁴.

Altro profilo è la chiarezza espositiva dell’ordinanza di rinvio. La Corte ha ritenuto, infatti, irricevibile una domanda contenente una ricostruzione non sufficientemente precisa del quadro di fatto e di diritto nel quale si inserivano le questioni sollevate³⁵.

³¹ Corte giust. UE, *Raccomandazioni all’attenzione dei giudici nazionali*, cit., p. 3. Per approfondimenti si rinvia a V. Capuano, *Le condizioni soggettive di ricevibilità del rinvio pregiudiziale*, in *Il rinvio pregiudiziale*, op. cit., pp. 33 ss.

³² Per un inquadramento generale, M. Melloni, *I requisiti formali delle decisioni di rinvio pregiudiziale alla Corte giust. dell’Unione Europea*, in *Foro It.*, 2011, IV, pp. 480 ss.; L. Terminiello, *Le condizioni oggettive di ricevibilità del rinvio pregiudiziale*, in *Il rinvio pregiudiziale*, op. cit., pp. 59 ss.; K.P.E. Lasok, *Lasok’s European Court practice and procedure*, op. cit., pp. 282 ss.

³³ Cfr. Corte giust. UE, sent. 8 giugno 2006, causa C-60/05, *WWF Italia* (collegamento permanente: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=CELEX:62005CJ0060>); più di recente, Corte giust. UE, ord. 5 settembre 2019, causa C-239/19, *Eli Lilly and Company contro Genentech Inc.* (collegamento permanente: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=CELEX:62019CO0239>).

³⁴ Corte giust. UE, *Raccomandazioni all’attenzione dei giudici nazionali*, cit., p. 4.

³⁵ Cfr. Corte giust. UE, sent. 26 gennaio 1993, cause riunite C-320/90, C-321/90 e C-322/90, *Telemarsicabruzzo SpA* (collegamento permanente: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=CELEX:61990CJ0320>); più di recente, Corte giust. UE, ord. 7 giugno 2012, causa C-

Il contenuto della decisione di rinvio, richiamando espressamente il testo – introdotto nel 2012 – dell’art. 94 del Regolamento di procedura della Corte, deve contenere *i)* un’illustrazione sommaria dell’oggetto della controversia e dei fatti rilevanti su cui si basa la questione sollevata, quali accertati dal giudice che dispone il rinvio; *ii)* indicare il contenuto delle norme nazionali applicabili alla fattispecie e l’eventuale giurisprudenza nazionale in materia, nonché *iii)* illustrare i motivi che hanno spinto il giudice a sollevare la questione pregiudiziale e il collegamento che esso stabilisce tra le disposizioni del diritto dell’Unione e la normativa interna applicabile alla causa principale³⁶.

Tale adempimento riveste, come visto, una particolare importanza in quanto la Corte può esprimersi esclusivamente sull’interpretazione del diritto dell’UE a partire dai fatti a essa presentati dal giudice nazionale ed è tenuta a prendere in considerazione il contesto fattuale e normativo nel quale si inserisce la questione pregiudiziale, così come definito dalla decisione di rinvio.

Nel caso in cui la Corte abbia necessità di chiarimenti per valutare la sussistenza dei criteri per trattare la questione pregiudiziale può farne richiesta al giudice nazionale e, in mancanza di risposta o nel caso in cui questa sia carente, la domanda è irricevibile³⁷.

Le sentenze interpretative pronunciate dalla Corte di giustizia hanno efficacia dichiarativa e il dispositivo, secondo la dottrina maggioritaria, costituisce insieme alla disposizione interpretata un precetto unico (c.d. *autorité de la chose interprétée*)³⁸.

21/11, *Volturno Trasporti Sas* (collegamento permanente: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=CELEX:62011CB0021>).

³⁶ In tema, G. Grasso, *Articolo 94 Contenuto della domanda di pronuncia pregiudiziale*, in *Le regole del processo dinanzi al Giudice dell’Unione Europea*, op. cit., pp. 586 ss.

³⁷ Cfr. Corte giust. UE, sent. 22 giugno 2023, cause riunite C-711/21 e C-712/21, *État belge* (CELEX: 62021CA0711, collegamento: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=CELEX:62021CA0711>), con nota di C. Lacchi, *Irricevibilità di una domanda di pronuncia pregiudiziale e obbligo del giudice nazionale di fornire una risposta utile ai quesiti che gli sono posti dalla Corte di giustizia dell’Unione*, in *Rivista del contenzioso europeo*, 2024, fasc. 1 (<https://europeanlitigation.eu/2024/04/02/irricevibilita-di-una-domanda-di-pronuncia-pregiudiziale-e-obbligo-del-giudice-nazionale-di-fornire-una-risposta-utile-ai-quesiti-che-gli-sono-posti-dalla-corte-di-giustizia-dellunione/>).

³⁸ La decisione pregiudiziale chiarisce il significato e la portata della norma come avrebbe dovuto essere interpretata e applicata al momento dell’entrata in vigore. Si veda sul punto, M. Condinanzi, R. Mastroianni, *Il contenzioso dell’Unione Europea*, op. cit., p. 232; C. Naomé, *Le renvoi préjudiciel en droit européen*, Bruxelles, 2007, p. 205; in senso contrario, E. D’Alessandro, *Il procedimento pregiudiziale interpretativo dinanzi alla Corte di giustizia. Oggetto ed efficacia della pronuncia*, Torino, 2012, pp. 255 ss. Inoltre, secondo alcuni sarebbe vincolante il solo dispositivo (cfr. A. Maffeo, *Gli effetti della sentenza pregiudiziale*, in *Il rinvio pregiudiziale*, op. cit., p. 201, E. D’Alessandro, *Il procedimento pregiudiziale interpretativo*

L'efficacia temporale è prevista *ex tunc*, ma la Corte ne ha talora limitato gli effetti temporali, bilanciando la portata della pronuncia con esigenze di certezza del diritto e tutela dell'affidamento dei terzi³⁹.

L'interpretazione fornita è vincolante per il giudice del rinvio, che non può discostarsi, dovendo dare piena attuazione alla sentenza della Corte. È tenuto, in virtù di tale vincolo, ad assolvere al compito da essa eventualmente demandatogli di verificare gli elementi di fatto e di diritto necessari perché quella interpretazione trovi applicazione corretta e puntuale nella sentenza definitiva della causa principale⁴⁰.

Il giudice nazionale non è però obbligato ad applicare la norma europea per risolvere la controversia, poiché potrebbero insorgere situazioni di fatto o di diritto idonee a escludere la sussistenza della necessità di applicare la disposizione europea ovvero la causa potrebbe essere risolta, applicando disposizioni nazionali che rendono irrilevante la questione pregiudiziale⁴¹.

Le sentenze interpretative non hanno però valore normativo e non si applicano, quindi, *erga omnes*. Poiché si riferiscono a questioni giuridiche di portata generale, tuttavia, espandono i loro effetti oltre il giudizio cui si riferiscono e sono vincolanti rispetto ad altri giudici⁴². In particolare, la pronuncia pregiudiziale vincola anche le giurisdizioni dei gradi superiori che potrebbero essere successivamente interessate dalla medesima controversia⁴³.

1.4. *Il rinvio pregiudiziale nel diritto nazionale. La “saisine pour avis” della Cour de Cassation nell’ordinamento francese.*

Il legislatore francese ha approvato il 15 maggio 1991, la LOI n. 91-491, che ha istituito la “*saisine pour avis della Cour de Cassation*”, con la quale la Suprema Corte ha visto

dinanzi alla Corte di giustizia, op. cit., p. 213), mentre secondo altri l'intero contenuto della sentenza sarebbe vincolante (cfr. F. Vismara, *Interpretazione pregiudiziale comunitaria e processo tributario*, Milano, 2008, p. 377).

³⁹ A. Maffeo, *Gli effetti della sentenza pregiudiziale, op. cit.*, pp. 205-208.

⁴⁰ G. Tesauro, *Sui vincoli (talvolta ignorati) del giudice nazionale prima e dopo il rinvio pregiudiziale: una riflessione sul caso Avastin/Lucentis e non solo*, in *federalismi*, 2020, n. 6, p. 189 ss. (spec. pp. 194-195).

⁴¹ *Id.*, p. 200.

⁴² Nonché, entro certi limiti, anche per le autorità amministrative. In tema, P. Boria, *Diritto Tributario Europeo, op. cit.*, p. 456.

⁴³ A. Maffeo, *Gli effetti della sentenza pregiudiziale, op. cit.*, p. 202 e giurisprudenza ivi cit. Sugli effetti della pronuncia nei rapporti interni, G. Grasso, *Il rinvio pregiudiziale nel diritto interno*, in *Il rinvio pregiudiziale, op. cit.*, pp. 322 ss.

affiancare al proprio tradizionale ruolo di controllo della legittimità delle decisioni di ultimo grado, una funzione consultiva circa l'interpretazione delle disposizioni legislative controverse⁴⁴.

La legge del 1991 ha aggiunto al Codice della organizzazione giudiziaria (*Code de l'organisation judiciaire*) l'art. L.151-1, successivamente rifuso nell'art. L.441-1 (modificato dall'art. 24 della LOI n. 2016-1088 dell'8 agosto 2016), in forza del quale “*Avant de statuer sur une question de droit nouvelle, présentant une difficulté sérieuse et se posant dans de nombreux litiges, les juridictions de l'ordre judiciaire peuvent, par une décision non susceptible de recours, solliciter l'avis de la Cour de cassation*”⁴⁵.

La Suprema Corte vede pertanto affiancare al proprio tradizionale ruolo di controllo della legittimità delle decisioni di ultimo grado una funzione consultiva circa l'interpretazione delle disposizioni legislative controverse. Infatti, la norma francese prescrive che prima di pronunciarsi su una nuova questione di diritto, che presenta una grave difficoltà e che nasce in numerose controversie, i giudici dell'ordinamento giudiziario possono, con decisione non impugnabile, chiedere il parere della Corte di cassazione.

In dottrina è stata suggerita l'origine storica dell'istituto nel *réfère au corps législatif* che, fino alla sua abolizione nel 1837, dava alla possibilità al giudice (*référé facultatif*) di richiedere al legislatore, senza peraltro sospendere il giudizio, una interpretazione autentica

⁴⁴ Per un inquadramento generale dell'istituto, C. Silvestri, *Il parere preventivo delle Corti Supreme*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1993, n. 3, pp. 873 ss.; Id., *La saisine pour avis della Cour de Cassation*, in *Riv. dir. civ.*, 1998, I, pp. 495 ss.; R. Giordano, *La “Saisine pour avis” alla Corte di Cassazione francese*, in *Riv. dir. proc.*, 2005, pp. 109 ss.; J. Normand, *La richiesta di parere alla Corte di Cassazione*, in *Riv. dir. proc.*, 1998, pp. 127 ss.; F. Zenati, *La saisine pour avis de la cour de cassation*, in *Recueil Dalloz*, 1992, pp. 247 ss. L'istituto della *saisine pour avis*, che prevede la possibilità per un giudice di rivolgersi al massimo grado della propria giurisdizione per ottenere un parere su una difficile questione interpretativa era già stata introdotta per la magistratura amministrativa dall'art. 12 della LOI n. 87-1127 del 31 dicembre 1987 (oggi art. L. 113-1, *Code de justice administrative*) ed indirizzata al *Conseil d'Etat*. La natura del Consiglio di Stato francese, organo giurisdizionale ma anche consultivo, non aveva destato particolare interesse attorno all'istituto, poiché il parere rappresentava una modalità naturale di espressione dell'organo in funzione consultiva. Il cambiamento del 1991 ha riguardato la richiesta del parere, invece, alla Corte di Cassazione, quale organo puramente giurisdizionale e custode della esatta interpretazione della legge. In tema, C. Silvestri, *Il parere preventivo delle Corti Supreme*, *op. cit.*, p. 875 (spec., nota 3), osserva che l'indicazione dei requisiti che rendono la questione di diritto suscettibile di rinvio alla Corte di cassazione è testualmente identica a quella relativa alle questioni su cui può richiedersi il parere del Consiglio di Stato.

⁴⁵ Traduzione a cura dell'A. [*Prima di pronunciarsi su una questione di diritto nuova, che presenta una difficoltà seria e che si pone in numerose controversie, i tribunali dell'ordine giudiziario possono, con una decisione non soggetta a ricorso, richiedere il parere della Corte di cassazione*].

in caso di dubbio interpretativo o in presenza di una lacuna nell'ordinamento⁴⁶. Altri l'istituto del *rescriptum principis* di matrice romanistica⁴⁷.

Appare piuttosto chiara l'intenzione del legislatore francese di fronte a questioni interpretative nuove, attraverso l'*avis* alla *Cour de Cassation*, di non volere attendere che si formi una giurisprudenza dapprima oscillante e poi spontaneamente consolidata attorno all'interpretazione di una norma giuridica. La finalità dell'istituto, quindi, appare quella di favorire la certezza del diritto, prevenendo la formazione di orientamenti giurisprudenziali ondivaghi.

Oltretutto, l'intenzione appare altresì quella di migliorare l'efficienza della giustizia, riducendo il numero di contenziosi pendenti in cassazione mediante il coinvolgimento preventivo della corte di ultimo grado e l'anticipazione della propria posizione interpretativa su una norma di diritto.

Quanto ai presupposti la richiesta di parere, per essere ammissibile davanti alla Corte di cassazione, deve riguardare una questione di diritto "*nouvelle, présentant une difficulté sérieuse et se posant dans de nombreux litiges*"⁴⁸, ossia deve essere:

- nuova,
- presentare serie difficoltà interpretative,
- porsi in numerose controversie.

La questione di diritto è nuova innanzitutto in base a un criterio cronologico. Quando cioè riguarda l'applicazione di leggi appena emanate ovvero quando, pur presupponendo l'applicazione di testi normativi risalenti, non è mai stata risolta dalla Corte di cassazione. La novità può, tuttavia, sussistere anche in presenza di interpretazioni difformi e, dunque, di orientamenti che non riescono a stabilizzarsi. È possibile, inoltre, che una questione

⁴⁶ R. Giordano, *La "Saisine pour avis" alla Corte di Cassazione francese*, op. cit., pp. 109 ss.; J. Normand, *La richiesta di parere alla Corte di Cassazione*, op. cit., pp. 153 ss. Per un inquadramento dell'istituto del *réfère législatif*, anche dal punto di vista storico e sistematico, P. Alvazzi del Frate, *Giurisprudenza e réfère législatif in Francia nel periodo rivoluzionario e napoleonico*, Torino, 2005 (spec. p. 8).

⁴⁷ V.B. Oppetit, *La résurgence du rescrit*, in *Recueil Dalloz*, 1991, pp. 105 ss.

⁴⁸ Sui presupposti per la richiesta del parere, si veda R. Giordano, *La "Saisine pour avis" alla Corte di Cassazione francese*, op. cit., pp. 109 ss.; J. Normand, *La richiesta di parere alla Corte di Cassazione*, op. cit., pp. 127 ss.; M. Chauvin, *La "Saisine pour avis"*, in *Riv. trim. proc. civ.*, 1995, pp. 1026 ss. (spec. p. 1031 e giurisprudenza ivi cit.); C. Silvestri, *La Saisine pour avis della Court de Cassation*, op. cit., pp. 495 ss.

venga considerata nuova anche se è già stata ripetutamente decisa dalla Corte, ma venga posta con una diversa prospettazione da parte del giudice di merito⁴⁹.

La questione presenta seria difficoltà interpretativa in relazione alla complessità della normativa sulla quale la questione verte. La difficoltà interpretativa può essere anche data dal fatto che sulla questione esistano dei contrasti nella giurisprudenza di merito o tra gli orientamenti espressi dalle diverse sezioni della Corte; dunque, la norma è suscettibile di interpretazioni divergenti, ma tutte egualmente pertinenti, sicché il rischio di perduranti contrasti non è trascurabile⁵⁰.

Il presupposto della suscettibilità della questione interpretativa di porsi in numerose controversie richiede che essa sia stata sollevata o possa essere sollevata in molteplici processi instaurati o da instaurare nelle fasi di merito⁵¹. Va però osservato che ogni norma, in quanto generale ed astratta, è suscettibile di essere applicata in un numero indeterminato di casi; pertanto – in linea teorica – qualunque questione di diritto risponde al requisito in parola. Tale fattore, peraltro, aumenta la discrezionalità della Corte Suprema nel decidere se ricevere il parere.

Sebbene l'art. 441-1 *Cod. org. jud.* non lo precisi, affinché la richiesta di parere possa essere ritenuta ammissibile, si ritiene che occorra che la stessa risulti “rilevante” nel processo *a quo* poiché, sebbene il parere non sia vincolante per il giudice (*cf. infra*) la richiesta sebbene discrezionale non è libera, ma subordinata alla necessità della risoluzione del caso concreto.

⁴⁹ Osserva C. Silvestri, *Il parere preventivo delle Corti Supreme*, *op. cit.*, p. 877, che “*in questo caso, la pronuncia della Corte suprema, non avendo né la forma né gli effetti di una sentenza, in quanto espressione di una funzione consultiva e non decisoria, assume più che altro il valore di un avvertimento rivolto ai giudici inferiori, ai quali viene preannunciato il revirement che la Corte intende operare quando verrà investita della questione oggetto dell’avis come giudice di cassazione*”.

⁵⁰ In presenza di contrasti giurisprudenziali, il ricorso all’*avis* realizza una forma di economia processuale. Infatti, con un parallelismo nel sistema italiano, verrebbe contenuto il coinvolgimento nella fase giurisdizionale dell’intervento delle Sezioni Unite.

⁵¹ La previsione di tale requisito si spiega considerando che i primi progetti di riforma riguardanti la creazione della *saisine pour avis* del Consiglio di Stato limitavano il campo di applicazione dell’istituto alle sole questioni relative all’interpretazione di norme in materia di imposizione fiscale, norme imputate di essere la fonte di un contenzioso in continuo aumento e destinato a riversarsi sul Consiglio di Stato, con conseguenze disastrose per il suo già considerevole carico di lavoro; C. Silvestri, *Il parere preventivo delle Corti Supreme*, *op. cit.*, p. 878 e bibliografia *ivi cit.*

Sotto il profilo procedurale, il codice di procedura civile (*Code de procédure civile*) ammette un'ampia discrezionalità del giudice nel formulare o meno la richiesta di parere⁵². In relazione alla domanda pregiudiziale è però previsto che il giudice informi – a pena di inammissibilità – le parti e il pubblico ministero e, inoltre, che fornisca un termine alle parti per raccogliere le osservazioni e, successivamente formuli la questione di diritto (*question de droit*) da sottoporre alla Corte⁵³.

La dottrina francese ha accentuato la funzione che le parti, attraverso le loro osservazioni, sarebbero chiamate a svolgere, prima nel persuadere il giudice della causa a rimettere la questione alla Corte suprema e, successivamente, nel consentire a quest'ultima di formulare un *avis* che sia il risultato di un'interpretazione non del tutto astratta, ma compiuta tenendo conto degli elementi caratteristici della fattispecie concreta nell'ambito della quale la questione è sorta⁵⁴.

Il processo è sospeso fino alla decisione della *Cour de Cassation*, salve specifiche ipotesi e la possibilità di compiere atti d'urgenza (art. 1031-1, par. 3 ss., *Code cit.*).

La Corte di cassazione emette il proprio parere entro tre mesi dal ricevimento del fascicolo (art. 1031-3, *Code cit.*).

Sulla richiesta di parere si pronuncia la sezione competente per materia della Corte di cassazione francese (art. L.441-2, par. 1, *Cod. org. jud.*). Se il quesito di diritto rientra nella competenza di più sezioni, viene decisa da un collegio a composizione mista.

Se il giudice *a quo* solleva una questione di principio (“*pose une question de principe*”) il parere viene adottato dall'assemblea plenaria (art. L.441-2, parr. 3 e 4, *Cod. org. jud.*).

Nessuna disposizione, inoltre, sembra impedire che la medesima questione oggetto di una richiesta di *avis* venga riproposta alla Corte, magari in base a nuovi e diversi argomenti, dallo stesso o da un altro giudice.

⁵² La natura discrezionale si rinvia dalla previsione in base alla quale il rinvio è disposto con un provvedimento non suscettibile di impugnazione (art. 1031-1, par. 2, *Code de procédure civile*).

⁵³ Tuttavia, le osservazioni delle parti nelle materie in cui la rappresentanza processuale è obbligatoria devono essere sottoscritte da un avvocato abilitato al patrocinio dinanzi alle giurisdizioni superiori (art. 1031-4, *Code de procédure civile*).

⁵⁴ In tal senso, F. Zenati, *La saisine pour avis de la cour de cassation*, op. cit., pp. 249 ss.; C. Silvestri, *Il parere preventivo delle Corti Supreme*, op. cit., p. 876.

Quanto all'efficacia del parere espresso dalla *Cour de Cassation* esso non è vincolante per il giudice che ha presentato la richiesta (art. L.441-3 *Cod. org. jud.*)⁵⁵. Pertanto, il giudice che chiede alla Corte di cassazione francese di risolvere anticipatamente la questione di diritto può definire la controversia in modo difforme dalla indicazione ricevuta dall'organo nomofilattico. Per le stesse ragioni, inoltre, le parti conservano la facoltà di impugnare la sentenza con cui il giudice del merito ha definito la controversia adeguandosi al parere.

La dottrina francese ha, in proposito, osservato che solo in linea di fatto è possibile che l'autorità morale e scientifica riconosciuta ai membri della *Cour de Cassation* possa convincere i giudici di merito e, perciò, influenzare la giurisprudenza. In sostanza, nel sistema francese, ove il giudice del processo a quo disattenda il parere non è configurabile alcuna violazione di legge deducibile nelle fasi di impugnazioni successive, poiché il principio di diritto non vincola la decisione e la sua eventuale violazione risulta del tutto irrilevante⁵⁶.

Infatti, principalmente per ragioni storiche, il divieto di “*arrêts de règlement*” previsto nell'ordinamento francese (art. 5, *Code Civil*), costituisce un limite per l'esercizio di una funzione normativa da parte dei giudici e all'autorità vincolante del precedente giurisprudenziale⁵⁷.

In linea generale, si può affermare che l'istituto della *saisine pour avis* di natura meramente consultiva – a differenza, come si vedrà del rinvio pregiudiziale introdotto dal D.lgs. 10 ottobre 2022, n. 149 – è funzionale a realizzare una nomofilachia preventiva e alla risoluzione di questioni che, per la eccezionalità e delicatezza che le caratterizzano, meritano un approfondimento immediato che possa orientare, ma non vincolare la risoluzione delle controversie pendenti.

Senonché, pur alla luce di un generale riconoscimento di efficacia meramente persuasiva, è stato evidenziato in dottrina che l'accoglimento della richiesta di *avis* apparirebbe invero finalizzata alla creazione di un precedente che, a dispetto del divieto posto dal legislatore,

⁵⁵ Traduzione a cura dell'A. [Art. L441-3: *L'avis rendu ne lie pas la juridiction qui a formulé la demande.*].

⁵⁶ J. Normand, *La richiesta di parere alla Corte di Cassazione*, op. cit., pp. 147 ss.

⁵⁷ M. Marinelli, *Divagazioni su norme giuridiche e 'norme culturali', tra la 'saisine pour avis de la Cour de Cassation' e il nuovo rinvio pregiudiziale ex art. 363-bis cod. proc. civ.*, in *La cultura giuridica e il ruolo del giurista*, P. Lambrini, G. Romagnoli (a cura di), Quaderni del dottorato di ricerca dell'Università di Padova, 2023, pp. 203 ss. (spec. pp. 210-211).

sembra destinato ad avere efficacia molto intensa, e forse *de facto* vincolante, se non altro per le disposizioni di nuova emanazione perché costituirebbe per esse la prima (nonché unica) pronuncia emessa dalla Corte suprema sulla questione, sia pure sotto forma di parere. Nel sistema francese, infatti, ancorché non sussista un vincolo corrispondente a quello che discende dal principio di diritto enunciato dalla Corte di cassazione (art. 384, comma 1, cod. proc. civ.), va però rilevato che la *Cour de Cassation* dinanzi alla quale la sentenza del giudice di rinvio venga impugnata per gli stessi motivi in accoglimento dei quali è stato pronunciato il primo annullamento, ha comunque il potere di imporre il proprio orientamento attraverso una seconda cassazione. In questo caso, infatti, il giudice cui la causa sia nuovamente rinviata ha l'obbligo di deciderla applicando il principio di diritto (*règle de droit*) enunciato dalla *Cour de Cassation*. Inoltre, la pubblicazione del parere nella Gazzetta Ufficiale (art. 1031-6, *Code de procédure civile*) può attribuire al medesimo una connotazione di ufficialità tale da farne una sorta di interpretazione "autentica" delle norme su cui verte e ciò rappresenterebbe un elemento destinato a rafforzare l'efficacia dell'*avis* nei confronti dei giudici di merito, che saranno prevedibilmente indotti a seguire le indicazioni della Corte, prestando loro un ossequio ben maggiore di quello riservato di norma ad un parere definito come non vincolante⁵⁸.

2. Il rinvio pregiudiziale alla Corte di cassazione in materia tributaria.

Le osservazioni svolte in precedenza sono state oggetto di attenzione da parte del legislatore italiano con specifico interesse per la materia tributaria.

Come esposto in esordio, infatti, in detta materia si registra un elevato contenzioso, specie davanti alla Corte di cassazione il quale, per quantità di ricorsi proposti e fisiologiche ragioni organizzative – delle quali si è dato pure conto nel precedente capitolo di alcuni tentativi per migliorarne l'efficienza strutturale – rimane molto elevato.

⁵⁸ C. Silvestri, *Il parere preventivo delle Corti Supreme*, op. cit., pp. 877 e 881. L'istituto, comunque, appare scarsamente utilizzato in ragione della rigidità della Corte nell'accettare le richieste di parere; in tema, R. Giordano, *La "Saisine pour avis" alla Corte di Cassazione francese*, op. cit., pp. 109 ss.; M. Chauvin, *La "Saisine pour avis"*, op. cit., pp. 1026 ss.

Il rinvio pregiudiziale, fino al 2022, è stato un istituto sconosciuto per l'ordinamento interno, esistendo solo la procedura di rinvio prevista in ambito europeo dall'art. 267 TFUE (e dal Protocollo n. 16 della CEDU, tuttavia non ratificato).

Invero, è stato prima d'ora previsto che quando “è necessario risolvere in via pregiudiziale una questione concernente l'efficacia, la validità o l'interpretazione delle clausole di un contratto o accordo collettivo nazionale”, il giudice possa definire la questione con sentenza, che è soggetta a ricorso immediato per cassazione (art. 64, D.lgs. 30 marzo 2001, n. 165, di contenuto analogo art. 420-*bis* cod. proc. civ.)⁵⁹.

Emerge tuttavia con chiarezza la diversità fra gli istituti, in quanto nell'ultimo caso illustrato il giudice assume una posizione per sé definitiva, che è onere delle parti contestare mediante il ricorso al giudice di legittimità e il procedimento assume i tratti tipici del fenomeno impugnatorio. Mentre nel caso del rinvio pregiudiziale o dell'*avis* è lo stesso giudice ad avere un dubbio interpretativo circa il contenuto o la portata di una norma dell'ordinamento giuridico.

2.1. Dal principio di diritto in materia tributaria al rinvio pregiudiziale.

Il 1° giugno 2022 è stato presentato in Senato il D.d.l. n. 2636 dal Ministro dell'economia e finanze Daniele Franco e dalla Ministra della giustizia Marta Cartabia (Governo Draghi I), Proprio sulla base delle esperienze dei rinvii pregiudiziali di matrice europea e, in particolare, della “*saisine pour avis*” francese⁶⁰. Il testo è stato emendato in più punti dal Senato della Repubblica, con il testo approvato il 4 agosto 2022 e passato al vaglio della Camera dei deputati il 9 agosto del 2022. Il testo emendato dalla Camera è stato infine promulgato con L. 31 agosto 2022, n. 130⁶¹.

Il disegno di legge n. 2636, cit. prevedeva (art. 2, comma 1) l'inserimento dell'art. 363-*bis* del cod. proc. civ., rubricato “*Principio di diritto in materia tributaria*”, che avrebbe

⁵⁹ In tema, M. Fabiani, *Rinvio pregiudiziale alla Corte di Cassazione: una soluzione che non alimenta davvero il dibattito scientifico*, in *Riv. dir. proc.*, 2022, pp. 198 ss.

⁶⁰ Espressamente richiamato nella relazione illustrativa; cfr. XVIII leg., D.d.l. 2636 (Senato), p. 12 (collegamento: <https://www.senato.it/legislature/18/leggi-e-documenti/disegni-di-legge/scheda-dl?did=55046>).

⁶¹ In tema, G. Glendi, *Dal principio di diritto nell'interesse della legge al rinvio pregiudiziale alla Corte di Cassazione nell'ambito della giustizia tributaria riformata: il rischio di cortocircuito tra “astratti principi di diritto” e “concrete fattispecie impositive”*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, n. 1, pp. 56 ss.

consentito al Procuratore generale presso la Corte di cassazione di formulare al primo presidente della Corte la richiesta di rimettere una questione di diritto di particolare importanza, che rivestisse il carattere della novità o della serialità o che avesse generato un contrasto nella giurisprudenza di merito, in modo che venisse enunciato un principio di diritto nell'interesse della legge, privo però di “*effetto diretto sui provvedimenti dei giudici tributari*”⁶².

Inoltre, nel disegno di legge era stato previsto all'art. 2, comma 2, lett. g), l'inserimento, dopo l'art. 62-*bis* del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, di un art. 62-*ter* etichettato in rubrica “*Rinvio pregiudiziale*”.

L'istituto avrebbe al giudice tributario di primo e di secondo grado di chiedere alla Corte di legittimità l'enunciazione di un principio di diritto, in presenza di “*almeno una*” delle seguenti (dunque, tra loro alternative) condizioni: “*a) la questione di diritto sia nuova o comunque non sia stata già trattata in precedenza dalla Corte di cassazione; b) si tratti di una questione esclusivamente di diritto e di particolare rilevanza per l'oggetto o per la materia; c) la questione presenti particolari difficoltà interpretative e vi siano pronunce contrastanti delle commissioni tributarie provinciali o regionali; d) si tratti di questione che, per l'oggetto o per la materia, sia suscettibile di presentarsi o si sia presentata in numerose controversie dinanzi ai giudici di merito*”.

Il rinvio pregiudiziale sarebbe stato rimesso al prudente apprezzamento del giudice tributario e, secondo i lavori parlamentari, avrebbe necessitato di un filtro particolarmente rafforzato, per evitare il rischio di un eccesso di ordinanze di rinvio, con l'effetto paradossale di aumentare il già gravoso carico della Corte di cassazione.

A tale fine era stato previsto un filtro di ammissibilità affidato al primo presidente della Corte di cassazione, che potrà avvalersi anche dell'Ufficio del massimario, per una

⁶² L'uso della parola “diretto”, alla luce di quanto si legge nella Relazione illustrativa del D.d.l. n. 2636, inequivocabilmente mostrava l'intenzione che un qualche effetto, invece, dovesse prodursi, stante il monito rivolto ai giudici tributari di merito dal guardarsi dal pronunciare decisioni difformi, se non caricandosi di “*un onere motivazionale supplementare*”, e con il rischio di incorrere in “*conseguenze in termini di responsabilità*”. Inoltre, riferendosi ad un principio di diritto senza alcun collegamento ad uno specifico provvedimento del giudice di merito emerge come la finalità del prospettato art. 363-bis cod. proc. civ. fosse quella di sollecitare una pronuncia che chiudesse anticipatamente ogni disputa, anche prima del sorgere della medesima, affidando alla Corte di cassazione la funzione di guidare e, tendenzialmente, veicolare, *ex ante* tutti coloro che sono chiamati ad applicare la norma: giudici, amministrazione e contribuenti.

valutazione preliminare di ammissibilità e senza oneri motivazionali in caso di restituzione al giudice per mancanza dei presupposti legittimanti il rinvio.

Era inoltre previsto un contraddittorio tra le parti, in quanto era previsto che il giudice *“assegna alle parti un termine non superiore a quaranta giorni per il deposito di memorie contenenti osservazioni sulla questione di diritto”*. Era, inoltre, prevista espressamente la sospensione del processo fino alla decisione della Corte di cassazione.

Il principio di diritto espresso dalla Corte di cassazione sarebbe risultato vincolante, per disposizione espressa, solo per il giudice che lo ha sollevato e anche nel processo instaurato con la riproposizione della domanda.

Le previsioni succitate sono state, tuttavia, entrambe eliminate dal testo definitivo della L. 31 agosto 2022, n. 130 approvato dalla Camera (A.C. 3703).

La L. delega 26 novembre 2021, n. 206, all'art. 1, comma 9, lett. g), aveva delegato il Governo ad introdurre la possibilità per il giudice di merito, *“quando deve decidere una questione di diritto sulla quale ha preventivamente provocato il contraddittorio tra le parti, di sottoporre direttamente la questione alla Corte di Cassazione per la risoluzione del quesito posto, prevedendo che: 1) l'esercizio del potere di rinvio pregiudiziale alla Corte di Cassazione è subordinato alla sussistenza dei seguenti [tra loro concorrenti, n.d.r.] presupposti: 1.1) la questione è esclusivamente di diritto, non ancora affrontata dalla Corte di Cassazione e di particolare importanza; 1.2) la questione presenta gravi difficoltà interpretative; 1.3) la questione è suscettibile di porsi in numerose controversie”* (attenendosi agli ulteriori criteri direttivi indicati nella medesima lett. g).

In seguito, l'art. 3, comma 27, lett. c), del D.lgs. 10 ottobre 2022, n. 149, ha inserito l'art. 363-bis cod. proc. civ. rubricato *“Rinvio pregiudiziale”*, applicabile ai procedimenti di merito pendenti alla data del 1° gennaio 2023 (art. 35, comma 7, D.lgs. cit., come modificato dalla L. 29 dicembre 2022, n. 197)⁶³.

⁶³ Art. 363-bis cod. proc. civ.: *“Il giudice di merito può disporre con ordinanza, sentite le parti costituite, il rinvio pregiudiziale degli atti alla Corte di cassazione per la risoluzione di una questione esclusivamente di diritto, quando concorrono le seguenti condizioni:*

1) la questione è necessaria alla definizione anche parziale del giudizio e non è stata ancora risolta dalla Corte di cassazione;
2) la questione presenta gravi difficoltà interpretative;
3) la questione è suscettibile di porsi in numerosi giudizi.

Rispetto alla proposta contenuta nell'art. 62-ter del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, il testo dell'art. 363-bis cod. proc. civ. adottato prevede che i requisiti per presentare la domanda ricorrano congiuntamente, con una susseguente riduzione del possibile campo di applicazione dell'istituto⁶⁴.

Descritto per sommi capi l'istituto civilistico, è sorto il dubbio se, alla luce delle modifiche normative descritte, risulti compatibile con il processo tributario.

Sebbene sarebbe lecito pensare che alla soppressione del prospettato art. 62-ter del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 sottenda un intento preciso del legislatore per escludere una qualsiasi applicazione dell'istituto del rinvio pregiudiziale in ambito tributario⁶⁵, la presenza dell'art. 1 del D.lgs. n. 546 cit. e il rinvio diretto alle disposizioni processualcivilistiche (qualora dovesse esserci una precisa disposizione del codice di rito a regolare una fattispecie non regolata in ambito tributario), non permette una presa di posizione superficiale. Vero è che l'art. 1 D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 impone di compiere quel giudizio di "compatibilità" tra norma processuale civile e sistema processuale tributario, ma in tale prospettiva lo stralcio attuato dal legislatore della riforma tributaria andrebbe interpretato non tanto come la volontà di non trasporre nel processo tributario il rinvio pregiudiziale,

L'ordinanza che dispone il rinvio pregiudiziale è motivata, e con riferimento alla condizione di cui al numero 2) del primo comma reca specifica indicazione delle diverse interpretazioni possibili. Essa è immediatamente trasmessa alla Corte di cassazione ed è comunicata alle parti. Il procedimento è sospeso dal giorno in cui è depositata l'ordinanza, salvo il compimento degli atti urgenti e delle attività istruttorie non dipendenti dalla soluzione della questione oggetto del rinvio pregiudiziale.

Il primo presidente, ricevuta l'ordinanza di rinvio pregiudiziale, entro novanta giorni assegna la questione alle sezioni unite o alla sezione semplice per l'enunciazione del principio di diritto, o dichiara con decreto l'inammissibilità della questione per la mancanza di una o più delle condizioni di cui al primo comma.

La Corte, sia a sezioni unite che a sezione semplice, pronuncia in pubblica udienza, con la requisitoria scritta del pubblico ministero e con facoltà per le parti costituite di depositare brevi memorie, nei termini di cui all'articolo 378.

Con il provvedimento che definisce la questione è disposta la restituzione degli atti al giudice.

Il principio di diritto enunciato dalla Corte è vincolante nel procedimento nell'ambito del quale è stata rimessa la questione e, se questo si estingue, anche nel nuovo processo in cui è proposta la medesima domanda tra le stesse parti."

⁶⁴ Sull'ampiezza della portata applicativa dell'art. 62-ter del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, si veda F. Tundo, *Giustizia tributaria: una riforma perfettibile, ma con interventi non negoziabili*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 1° luglio 2022.

⁶⁵ Corte di cassazione, Relazione su novità normativa dell'Ufficio del Massimario n. 98 del 21 ottobre 2021 (https://www.cortedicassazione.it/it/altre_rel_dettaglio.page?contentId=LGR29218)

quanto piuttosto come quella di non volerlo regolamentare in maniera differenziata rispetto a quello che il legislatore della Riforma Cartabia ha inserito nel codice di procedura civile⁶⁶. Del resto, come evidenziato in dottrina, a ritenere diversamente, si verrebbe a legittimare una disparità di regime irragionevole *“in quanto i giudici tributari, pur facendo impiego delle norme sul processo civile e vedendo impugnate le loro pronunce di appello dinanzi alla Cassazione civile, non potrebbero invocare l'intervento della Corte Suprema per dirimere i dubbi sussistenti su questioni esclusivamente di diritto”*⁶⁷.

La questione è stata presto affrontata anche dalla giurisprudenza. La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Agrigento⁶⁸ ha infatti attivato il procedimento di rinvio pregiudiziale in parola con cui ha *de facto* richiesto alla Corte di cassazione proprio se il rinvio pregiudiziale potesse applicarsi al processo tributario (il quesito posto si riferiva ad una questione attinente il riparto di giurisdizione tra giudice ordinario e giudice tributario. La Corte di cassazione, pronunciandosi sul quesito a Sezioni Unite (sent. 13 dicembre 2023, n. 34851) ha – da un lato – ritenuto ammissibile il rinvio pregiudiziale proposto su questioni di giurisdizione – e dall'altro lato – ha affermato l'applicazione dell'istituto anche nell'ambito della giurisdizione tributaria di primo e secondo grado, non ravvisando *“alcun profilo d'incompatibilità tra l'istituto in esame, così come disciplinato dal codice di rito civile, e la disciplina del processo tributario di merito”*⁶⁹.

⁶⁶ Corte di cassazione, Relazione su novità normativa dell'Ufficio del Massimario n. 96 del 6 ottobre 2022 (https://www.cortedicassazione.it/it/altre_rel_dettaglio.page?contentId=LGR29197) ove, pur rimarcando che il testo della disposizione *“non chiarisce quali giudici di merito siano legittimati a proporre il rinvio pregiudiziale, se solo quelli ordinari o anche i giudici speciali (amministrativi, contabili o tributari)”*, ha poi affermato come *“la formulazione della Legge delega, poi ripresa dal decreto delegato, è ampia e non pone limitazioni. Sembra, quindi, che possa rientrare nel termine ‘giudice di merito’ il giudice tributario, sia perché le sue pronunce, com'è noto, sono sempre ricorribili per cassazione per violazione di legge, sia perché l'art. 1, secondo comma, del D.Lgs. n. 546/1992 (Codice del processo tributario) stabilisce che i giudici tributari applicano le norme del predetto decreto e, per tutto quanto da esse non disposto e con esse compatibile, le norme del Codice di procedura civile. Quindi, in virtù di tale espresso rinvio, dovrebbe applicarsi ai giudici tributari anche l'art. 363-bis c.p.c.”*.

⁶⁷ Così, F. Pistolesi, *Il primo caso di rinvio pregiudiziale alla Corte di cassazione in materia tributaria*, in *Giustizia Insieme*, 13 giugno 2023 (collegamento: <https://www.giustiziainsieme.it/it/diritto-tributario/2796-il-primo-caso-di-rinvio-pregiudiziale-alla-corte-di-cassazione-in-materia-tributaria-di-francesco-pistolesi>, ultimo accesso 10 ottobre 2025).

⁶⁸ Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Agrigento, ord. del 31 marzo 2023, per la risoluzione della seguente questione di diritto: *“se spetti al Giudice tributario la giurisdizione in ordine alla controversia avente ad oggetto l'impugnazione del provvedimento di diniego (comunicazione di scarto) del contributo a fondo perduto previsto dall'art. 25 del d.l. 19 maggio 2020, n. 34”*.

⁶⁹ Per un commento, S.S. Masoni, *Giudice tributario e rinvio pregiudiziale alla Corte di Cassazione: le Sezioni Unite chiariscono il perimetro di applicabilità dell'art. 363-bis c.p.c.*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2024, n.

La questione, dunque, appare risolta, tanto che lo strumento è stato in larga parte utilizzato negli anni successivi all'arresto delle Sezioni Unite proprio dal giudice tributario⁷⁰.

2.2. Considerazioni sul procedimento e sull'opportunità dell'istituto, anche alla luce delle similitudini e divergenze rispetto agli analoghi istituti europei.

Il rinvio pregiudiziale alla Corte di cassazione presenta analogie e differenze con gli istituti analoghi al quale si richiama.

Per quanto concerne l'oggetto e le finalità del rinvio il tratto è comune, in quanto riguarda una "questione di diritto" e di chiarire un dubbio interpretativo in ordine al significato o alla portata di una norma giuridica.

Non è chiara quale sia la portata applicativa della disposizione, in particolare se la questione di diritto debba attenere esclusivamente all'interpretazione di una norma nazionale, ovvero potrebbe estendersi anche alle norme sovranazionali o di matrice concezionale. Con riguardo al diritto europeo la risposta dovrebbe essere *prima facie* affermativa, atteso l'onere che incorre nel giudice nazionale di interpretare autonomamente il diritto europeo, con l'ulteriore differenza che, nel contesto del rinvio pregiudiziale "interno", la Cassazione non sarebbe obbligata, in caso di dubbio sull'applicazione di una norma europea sollevata dal giudice di merito, a sollevare la questione pregiudiziale ai sensi dell'art. 267 TFUE, in quanto non riveste in tale contesto il ruolo di giudice di ultima istanza.

4, pp. 877 ss. Sulle questioni sollevate è stato osservato che il sindacato relativo alla individuazione della giurisdizione è inscindibilmente collegato all'esame della vicenda sostanziale da cui scaturisce la situazione giuridica soggettiva che definisce la giurisdizione, tanto che le Sezioni Unite sono eccezionalmente per queste controversie giudici del fatto; dunque, la decisione irrimediabilmente presuppone un giudizio di fatto – e perciò i giudici sono chiamati ad esaminare le circostanze fattuali allegate dalle parti ed emergenti dalle risultanze istruttorie – il quale però non pare possa essere svolto per il tramite del rinvio pregiudiziale, che limita il ruolo della Cassazione a giudice delle sole questioni "esclusivamente di diritto"; così, D. Corrado, *Il rinvio pregiudiziale alla Corte di cassazione ex art. 363-bis c.p.c. e la sua possibile estensione al processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2024, fasc. 1, II, pp. 67 ss. Infatti, "il rinvio pregiudiziale può legittimamente essere avviato solo quando il giudice si è reso conto che i profili fattuali non sono controversi o sono già stati accertati" e, in tal modo, per raccordare le due discipline del rinvio pregiudiziale e del regolamento di giurisdizione, si potrebbe prospettare di quest'ultimo per risolvere la questione di giurisdizione solo quando non verrebbe in alcun modo rimessa alla Corte di cassazione alcuna questione di fatto, ma unicamente l'interpretazione della regola astratta di diritto ai fatti come rappresentati dal giudice a quo; così, F. Pistolesi, *Il primo caso di rinvio pregiudiziale alla Corte di cassazione in materia tributaria*, *op. cit.*

⁷⁰ Cfr. Si veda in proposito quanto pubblicato nella sezione dedicata sul sito web della Corte di cassazione (https://www.cortedicassazione.it/it/rinvii_pregiudiziali_ex_art.page).

In merito al procedimento di rinvio pregiudiziale appaiono, peraltro, opportune alcune considerazioni.

Quanto ai presupposti la richiesta di parere, per essere ammissibile davanti alla Corte di cassazione, deve riguardare una “*questione esclusivamente di diritto*”, che deve essere:

- necessaria alla definizione anche parziale del giudizio,
- non ancora risolta dalla Corte di cassazione,
- presentare gravi difficoltà interpretative,
- suscettibile di porsi in numerosi giudizi.

Nell’attuazione della L. delega 26 novembre 2021, n. 206 non è stata trasposta, fra i requisiti, la “*particolare importanza*” della questione di diritto (art. 1, comma 9, lett. g), n. 1.1), della L. del. cit.).

Tale scelta da parte del legislatore delegato andrebbe letta, dunque, nell’intento di promuovere il ricorso all’istituto, limitando la discrezionalità della Corte sulle questioni da esaminare.

La sussistenza dei requisiti di ammissibilità è valutata dal Primo presidente della Corte di cassazione il quale, ove ravvisi “*la mancanza di una o più delle condizioni*” suindicate, pronuncia con decreto l’inammissibilità della domanda pregiudiziale.

Il vaglio di ammissibilità della questione non è dunque collegiale, bensì monocratico. Inoltre, non è stato chiarito se sia data facoltà alla Corte di chiedere chiarimenti al giudice del rinvio, come nel caso del rinvio pregiudiziale europeo.

Tale facoltà sembra però doversi escludere sulla base del tenore della norma. Tuttavia, ancorché in tal modo verrebbero necessariamente a dilatarsi i tempi del processo, il giudice di merito avrà comunque facoltà di presentare una nuova domanda.

La questione può essere sollevata se è rilevante per la decisione del giudizio, ossia se si atteggia quale questione pregiudiziale giudizio nel senso che la norma della quale si chiede l’interpretazione deve essere applicata nel giudizio *a quo* per decidere la controversia.

Tale requisito è, generalmente, richiesto nelle procedure di rinvio pregiudiziale sopra esaminate.

La possibilità che la questione possa definire “parzialmente” il giudizio sembra proco incisiva in relazione al processo tributario, nel quale non sono ammesse sentenze parziali ovvero sentenze non definitive⁷¹.

La novità è un elemento in comune all’*avis* francese dal quale, come visto, il legislatore italiano ha preso ispirazione⁷². Tuttavia, mentre nell’ordinamento francese la questione è “nuova” (*nouvelle*), il legislatore italiano ha precisato che deve risultare “*non ancora risolta dalla Corte di cassazione*” (mentre nella L. delega 26 novembre 2021, n. 206, all’art. 1, comma 9, lett. g), n. 1.1), era previsto che la questione risultasse “*non ancora affrontata*” dalla Corte).

Sembra, in questo senso, che il rinvio di cui all’art. 363-*bis* cod. proc. civ. tenda ad avvicinarsi a quello consultivo alla Corte EDU, in relazione al quale è riconosciuto il ruolo del giudice del rinvio, anche a fronte di orientamenti già espressi dal giudice superiore, di poter fornire nuovi spunti interpretativi.

In proposito vi è chi ha però evidenziato come l’istituto denoti una visione della giurisdizione strettamente gerarchica la quale, a ben guardare, intervenendo sul giudizio fuori dagli ordinari mezzi di impugnazione (e nei limiti di quanto dedotto dalle parti) risulterebbe poco compatibile con il sistema costituzionale e sovranazionale del giusto processo⁷³.

⁷¹ In tema, C. Glendi, *Rinvio pregiudiziale nel processo tributario? Antinomie ai vertici, da risolvere presto e bene*, in *Dir. e prat. trib.*, 2023, n. 2, pp. 602 ss., spec. p. 604, ove osserva che il rinvio pregiudiziale previsto per il processo civile “*postula fundamentalmente una possibile scissione, con la consequenziale parcellizzazione, della quaestio iuris estraibile in limine dall’oggetto del processo, così da poterla direttamente trasferire dal giudice del merito al giudice di legittimità, per ivi acquistare subito la forza di principio di diritto vincolante ab imis nei confronti del giudizio di merito, financo a seguito della sua estinzione e possibile riproposizione ex novo (ultimo comma del novellato art. 363- bis c.p.c.)*”, non avendosi “*alcun riscontro nella normativa di cui al d.lgs. n. 546 del 1992, dove, infatti, non è ammesso alcun frazionamento di domande e/o parcellizzazione di questioni (art. 35, 3° comma, d.lgs. cit.), né, tanto meno, è consentita la riproponibilità dell’azione e/o domanda proposte dopo l’estinzione del relativo giudizio.*”.

⁷² La novità non è espressamente menzionata nell’ambito del ricorso consultivo alla Corte EDU, né dall’art. 267 TFUE per il rinvio alla Corte di giustizia. Tuttavia, come visto, rinvio consultivo è irricevibile se la Corte EDU si è pronunciata, mentre il giudice nazionale non è tenuto a sollevare una questione pregiudiziale quando l’interpretazione della norma sia già stata chiarita dalla Corte di giustizia (*cfr.* rispettivamente, note 427 e 445).

⁷³ G. Scarselli, *Note sul rinvio pregiudiziale alla Corte di Cassazione di una questione di diritto da parte del giudice di merito*, in *Giustizia Insieme*, 5 luglio 2021 (collegamento: <https://www.giustiziainsieme.it/it/processo-civile/1838-note-sul-rinvio-pregiudiziale-alla-corte-di-cassazione-di-una-questione-di-diritto-da-parte-del-giudice-di-merito-di-giuliano-scarselli>, ultimo accesso 15 ottobre 2025), il quale osserva “*qui, par evidente, delle due l’una: – o noi andiamo verso un principio di ubbidienza del giudice del merito rispetto al dettato della cassazione, e allora questa riforma ha un senso; – oppure questa ubbidienza non fa parte del nostro sistema alla luce dell’art. 101, 2° comma, Cost., e allora*

La Corte di cassazione ha già avuto occasione di esprimersi sul profilo della novità della questione.

Con riguardo alla materia tributaria, è stata ritenuta rilevante l'assenza di pronunce di legittimità sulla questione sollevata e la presenza di orientamenti di merito contrastanti⁷⁴.

Anche nel caso di sostituzione o rimodulazione di prelievi esistenti in relazione ai quali la giurisprudenza pregressa aveva espresso orientamenti differenti in merito alla natura giuridica di tali prelievi (il rinvio riguardava la natura tributaria del canone unico patrimoniale di concessione, introdotto dall'art. 1, commi 816-847, della L. 27 dicembre 2019, n. 160 in sostituzione di precedenti tributi ed entrate patrimoniali)⁷⁵.

Mentre non è nuova una questione di diritto sulla quale si è già espressa la giurisprudenza di legittimità⁷⁶. Ovvero, anche se la questione non è stata specificamente affrontata dalla Corte, può non sussistere la novità della questione alla luce della considerazione che *“l'attività interpretativa del giudice di merito non può esaurirsi nella mera ricerca di un precedente esattamente in termini che risolva la questione, giacché la portata di una disposizione di legge può ben essere ricavata, in via maieutica, anche attraverso una lettura complessiva delle pronunce di legittimità”*⁷⁷.

Non sussiste il presupposto della novità, inoltre, quando il giudice potrebbe risolvere la questione di diritto, ricorrendo all'analogia⁷⁸.

l'anticipazione del giudizio di diritto, che meglio e più precisamente la cassazione potrebbe rendere al termine del processo, non sembra novità né utile né proporzionata”.

⁷⁴ Ordinanza di rinvio pregiudiziale della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Roma del 4 marzo 2024 e decreto di ammissione del Primo presidente della Corte di cassazione del 25 luglio 2024 (https://www.cortedicassazione.it/page/it/ordinanza_pregiudiziale_4032024?contentId=RPC32341).

⁷⁵ Ordinanza di rinvio pregiudiziale della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Vicenza del 7 aprile 2025 e decreto di ammissione e assegnazione alle S.U. del Primo presidente della Corte di cassazione del 5 giugno 2025 (https://www.cortedicassazione.it/page/it/ordinanza_di_rinvio_pregiudiziale_del_7_aprile_2025_con_rg_5992024_corte_di_giustizia_tributaria_di_1_di_vicenza?contentId=RPC42524).

⁷⁶ Ordinanza di rinvio pregiudiziale della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Piemonte del 3 luglio 2024 e decreto di inammissibilità del Primo presidente della Corte di cassazione del 25 luglio 2024 (https://www.cortedicassazione.it/page/it/ordinanza_di_rinvio_pregiudiziale_del_1_luglio_2024_con_rg_212442023_corte_di_giustizia_tributaria_di_2_grado_del_piemonte?contentId=RPC32818).

⁷⁷ Ordinanza di rinvio pregiudiziale della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia del 12 agosto 2024 e decreto di inammissibilità del Primo presidente della Corte di cassazione del 24 ottobre 2024 (https://www.cortedicassazione.it/page/it/ordinanza_di_rinvio_pregiudiziale_del_12_agosto_2024_con_rg_2412024_corte_di_giustizia_tributaria_di_ii_grado_della_regione_lombardia?contentId=RPC33567).

⁷⁸ Ordinanza di rinvio pregiudiziale della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado dell'Abruzzo del 10 luglio 2023 e decreto di inammissibilità del Primo presidente della Corte di cassazione del 28 novembre 2023, che ha dichiarato l'inammissibilità della questione riguardante la legittimazione e la spettanza del diritto al rimborso delle ritenute a titolo di acconto ai sensi dell'art. 26, comma 4, lettera b), del D.P.R. 29

La questione di diritto deve poi presentare “*gravi difficoltà interpretative*”, mentre nel caso dell’*avis* francese la formulazione letterale appare più tenue, richiedendo che la difficoltà interpretativa sia seria (*serieuse*) e, ancor di più, nei casi di rinvio ai giudici europei in cui è sufficiente un dubbio interpretativo.

Come nel caso dell’*avis* francese, si ritiene che la difficoltà interpretativa derivi dalla complessità del linguaggio utilizzato, nonché dalla presenza di orientamenti contrastanti. Ovvero nel caso in cui la disposizione possa essere interpretata con significati tra loro divergenti.

In proposito, l’art. 363-*bis*, comma 2, cod. proc. civ. ha previsto che l’ordinanza di rinvio, oltre a essere motivata, “*reca specifica indicazione delle diverse interpretazioni possibili*”.

La grave difficoltà interpretativa, tuttavia, “*non può derivare dalla scelta tra soluzioni contrapposte*”; in particolare, il rinvio pregiudiziale non può essere impropriamente utilizzato per conseguire un avallo interpretativo, diretto a preservare la decisione del rimettente da una diversa lettura ed applicazione delle norme ad opera del giudice della impugnazione⁷⁹.

L’ultimo presupposto, anch’esso mutuato dall’*avis* francese, non ritiene necessario che la questione sia già oggetto di numerose liti, ma sufficiente anche una mera valutazione prospettica. Con riguardo alle norme tributarie, suscettibili – di regola – di applicazione generalizzata, la suscettibilità della questione interpretativa di porsi in numerose controversie potrebbe ritenersi sempre soddisfatta.

Dal punto di vista procedurale il rinvio è discrezionale, non essendo previsto un obbligo del giudice di chiedere l’enunciazione del principio di diritto.

settembre 1973, n. 600 nel corso della procedura fallimentare relativa ad una società di persone conclusasi senza residuo attivo e, quindi, senza alcun reddito imponibile, non potendosi ravvisare una grave difficoltà interpretativa in ragione della già avvenuta affermazione da parte della Corte di un principio di diritto il quale, benché espresso in relazione alle società di capitali, poteva essere esteso, per identità di *ratio*, anche alle società di persone
(https://www.cortedicassazione.it/page/it/ordinanza_di_rinvio_pregiudiziale_del_10_luglio_2023_con_rg_1462023_corte_di_justizia_tributaria_ii_grado_abruzzo?contentId=RPC28166).

⁷⁹ Ordinanza di rinvio pregiudiziale della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia del 2 agosto 2024 e decreto di ammissione del Primo presidente della Corte di cassazione del 7 ottobre 2024
(https://www.cortedicassazione.it/page/it/ordinanza_di_rinvio_pregiudiziale_del_2_agosto_2024_con_rg_18382023_corte_di_justizia_tributaria_di_2_lombardia?contentId=RPC33690).

È previsto il contraddittorio, poiché il giudice pronuncia l'ordinanza di rinvio "*sentite le parti costituite*" (art. 363-bis, comma 1, cod. proc. civ.).

La L. delega 26 novembre 2021, n. 206, all'art. 1, comma 9, lett. g), adottava invero una formulazione più incisiva ("*quando deve decidere una questione di diritto sulla quale ha preventivamente provocato il contraddittorio tra le parti*"), che lasciava intendere uno specifico onere del giudice di coinvolgere specificamente le parti nel produrre le proprie osservazioni in merito alla questione, richiamando il tenore dell'art. 101, comma 2, cod. proc. civ. relativo alle questioni rilevabili d'ufficio risolutive del giudizio.

Sotto tale profilo si nota un distacco dall'*avis* francese, nel quale previsto che il giudice non solo informi le parti, ma anche che assegni loro un termine per raccogliere le osservazioni, accentuandone così – come visto – il ruolo attivo nella procedura di rinvio.

Inoltre, come nel caso dell'*avis* francese, l'art. 363-bis, comma 4, cod. proc. civ. è prevista la "*facoltà per le parti costituite di depositare brevi memorie, nei termini di cui all'articolo 378*", con l'onere dunque di munirsi di un difensore abilitato al patrocinio dinanzi alle giurisdizioni superiori, nelle quali l'assistenza è – come noto – preclusa a categorie di professionisti le quali, invece, possono assistere il contribuente nel giudizio di merito.

Anche nel rinvio di cui all'art. 363-bis cod. proc. civ. è previsto che il processo sia sospeso dal deposito dell'ordinanza di rinvio, "*salvo il compimento degli atti urgenti e delle attività istruttorie non dipendenti dalla soluzione della questione oggetto del rinvio pregiudiziale*"⁸⁰ (art. 363-bis, comma 2, cod. proc. civ.).

È previsto che il Primo presidente "*entro novanta giorni assegna la questione alle sezioni unite o alla sezione semplice per l'enunciazione del principio di diritto, o dichiara con decreto l'inammissibilità della questione*" (art. 363-bis, comma 3, cod. proc. civ.), ma non è previsto un termine per l'enunciazione del principio da parte della Corte (a differenza dell'*avis* francese, in cui il parere è reso entro tre mesi dal ricevimento del fascicolo)⁸¹.

⁸⁰ Il riferimento all'attività istruttoria è da leggere congiuntamente alla definizione parziale di cui al comma 1 dell'art. 363-bis cod. proc. civ. Tale disposizione appare quindi di scarsa applicabilità nel processo tributario, in cui l'istruttoria si esaurisce di regola nell'accertamento.

⁸¹ Evidenzia la suddetta criticità, con una differenza rispetto agli analoghi istituti europei, M. Marinelli, *Divagazioni su norme giuridiche e 'norme culturali', tra la 'saisine pour avis de la Cour de Cassation' e il nuovo rinvio pregiudiziale ex art. 363-bis cod. proc. civ., op. cit., p. 222.*

Il principio è pronunciato dalla Corte di cassazione a Sezioni Unite o a sezione semplice, a seguito dell'udienza pubblica. La pronuncia dipende dall'assegnazione fatta dal primo presidente, posto che l'art. 363-*bis* cod. proc. civ. non individua criteri specifici.

Mentre nell'*avis* francese l'assemblea plenaria si pronuncia se il giudice di merito "*pose une question de principe*" – e il criterio potrebbe essere seguito dal Primo presidente, applicando il criterio contenuto nella legge delega, nel caso in cui la "*questione di diritto è di particolare rilevanza*" – l'orientamento assunto in seno alla Corte di cassazione – almeno alla luce delle ordinanze sinora pronunciate – sembrerebbe quello di coinvolgere le Sezioni Unite se la questione sollevata riguarda la giurisdizione.

Non viene chiarito, infine, se la presentazione di un quesito precluda la riformulazione della medesima richiesta.

In mancanza di un'espressa preclusione in tal senso si deve ritenere in generale possibile, purché il quesito riproposto soddisfi i requisiti previsti per l'ammissibilità (ad esempio, un quesito dichiarato inammissibile o uno su cui la Corte di è pronunciata potrebbe essere riproposto se il giudice presenta nuovi argomenti).

In merito all'effetto della pronuncia della Corte di cassazione sulla questione pregiudiziale l'art. 363-*bis*, comma 6, cod. proc. civ. prevede che il principio di diritto enunciato "*è vincolante nel procedimento nell'ambito del quale è stata rimessa la questione e, se questo si estingue, anche nel nuovo processo in cui è proposta la medesima domanda tra le stesse parti*"⁸². Il principio non è quindi vincolante solo per il giudice che ha sollevato la questione, ma anche per tutti gli altri giudici coinvolti "*nel procedimento*"⁸³.

Tale previsione rappresenta una novità nell'ordinamento nazionale⁸⁴. Essa peraltro allontana il modello italiano da quello della Corte EDU e dall'*avis* francese, per i quali è

⁸² La previsione sull'efficacia del principio in caso di estinzione del giudizio appare inapplicabile nel processo tributario, che ha ad oggetto l'impugnazione di atti impositivi e nel quale, in caso di estinzione, si riespande l'efficacia esecutiva dell'atto e non è ammessa una nuova domanda, essendo previsto un termine di decadenza per l'impugnazione dell'atto. L'eccezione potrebbe essere rappresentata dalle liti di rimborso nel caso di diniego tacito in cui, ad esempio, a seguito dell'estinzione del giudizio il contribuente potrebbe riproporre il ricorso ove non siano decorsi i termini di prescrizione.

⁸³ Vi è da chiedersi se il principio sarebbe vincolante anche per la stessa Corte di cassazione, ove successivamente investita della causa in sede di impugnazione.

⁸⁴ Evidenzia G. Glendi, *Dal principio di diritto nell'interesse della legge al rinvio pregiudiziale alla Corte di Cassazione nell'ambito della giustizia tributaria riformata*, op. cit., n. 61, il tentativo di investire la Corte di Cassazione di una questione in via anticipata in materia tributaria da parte dell'art. 23 della L. 7 gennaio 1929, n. 4, ove prevedeva che "*il giudice non può dichiarare (...) la inapplicabilità di norme penali contenute*

espressamente previsto che il parere reso ad esito del rinvio pregiudiziale non vincola il giudice della causa di merito (se non, come visto, attraverso un'efficacia persuasiva morale). Il tratto descritto è, piuttosto, comune con il rinvio pregiudiziale *ex art. 267 TFUE*, in cui il giudice nazionale è vincolato all'interpretazione fornita dalla Corte di giustizia.

La prerogativa del giudice unitario, tuttavia, nasce in un contesto (sovranazionale) e con un ruolo ad esso attribuito diverso da quello riconosciuto dalla Corte di cassazione.

Infatti, mentre la vincolatività delle decisioni pregiudiziali della Corte di giustizia affonda le radici nella effettività del diritto dell'Unione Europea – che sarebbe in caso contrario pregiudicata – e trova copertura costituzionale (artt. 11 e 117 Cost.), la medesima forza vincolante attribuita al principio enunciato dalla Cassazione ne sarebbe invece priva. Vero è che l'art. 65 del R.d. 30 gennaio 1941, n. 12 attribuisce alla Corte una funzione nomofilattica, ma sembra rischioso percorrere questo obiettivo attraverso uno strumento interpretativo vincolante per il giudice di merito⁸⁵.

La differenza con il principio di diritto nel prospettato art. 363-*bis* cod. proc. civ. (AS n. 2636) e nel principio di diritto nell'interesse della legge enunciato dalla Suprema Corte anche d'ufficio di cui art. 363 cod. proc. civ., che qui interessa, sta proprio nel fatto che esso (non avrebbe avuto e) non ha effetto vincolante, non solo sul provvedimento del giudice di merito oggetto del ricorso in cassazione, ma neppure, per quanto possa costituire autorevole parere (rappresentando, al più, una pronuncia con efficacia persuasiva morale), per gli altri giudici, posto che solo il giudice del rinvio ai sensi dell'art. 384 cod. proc. civ. è per legge vincolato alle decisioni della Corte di cassazione.

in leggi concernenti i singoli tributi, se prima non abbia promosso la decisione della Corte di Cassazione", stabilendo che "a tal uopo dispone con ordinanza, anche di ufficio, la sospensione del procedimento e la trasmissione degli atti alla Corte medesima" e che "questa delibera a Sezioni unite e la sentenza costituisce giudicato irrevocabile sul punto da essa deciso", di scarso utilizzo e abrogato dal D.l. 10 luglio 1982, n. 429, conv. in L. 7 agosto 1982, n. 516.

⁸⁵ Critico dell'istituto C. Glendi, *Rinvio pregiudiziale in cassazione secondo la progettata riforma della giustizia tributaria*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2022, n. 7, pp. 565 ss., spec. pp. 568-569 ove afferma, pur con riferimento al prospettato art. 62-*ter* del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, come "si stia improvvidamente cercando d'imporre una svolta fortemente autocratica e verticistica nel processo tributario, attraverso lo stravolgimento della normale dialettica tra le parti davanti al loro giudice naturale e relegando i giudici di merito ad un ruolo potenzialmente "ancillare" rispetto al ruolo egemonicamente apicale della Corte di cassazione", nonché nota 9 e bibliografia ivi cit., in cui evidenzia che istituti analoghi erano previsti in ordinamenti di stampo totalitaristico come quello sovietico (artt. 319 ss. del Codice di procedura civile della Repubblica Socialista Federativa Sovietica di Russia) o quello polacco prima della caduta dell'U.R.S.S. (art. 391 del Codice di procedura civile del 1965).

Vi è chi ha evidenziato degli elementi positivi nell'ambito del contenzioso tributario, poiché *“l'art. 363-bis non risponde alla sola finalità, costituzionalmente garantita dall'art. 111, comma 2, Cost. di assicurare la ragionevole durata del processo, ma può anche rappresentare un decisivo stimolo per gli Enti impositori all'esercizio dell'autotutela, dando attuazione al principio di buon andamento ex art. 97, comma 2, Cost. Infatti, allorché il principio di diritto enunciato a seguito di rinvio smentisca l'interpretazione fatta valere a conforto delle pretese impositive e/o sanzionatorie, queste ultime potranno essere ritirate, con evidente beneficio per i contribuenti e consentendo altresì agli Enti suddetti di evitare la soccombenza in giudizio”*⁸⁶.

La vincolatività del principio enunciato nei confronti del giudice *a quo* ha sollevato, inoltre, la questione in merito alla natura della pronuncia pregiudiziale adottata dalla Corte di cassazione.

Alla luce del fatto che il parere risolve una questione di diritto e non decide una controversia ci si interroga sulla natura della relazione tra il principio di diritto enunciato e la necessariamente conforme decisione del giudice remittente, a cui devono sottostare tutti i giudici investiti di quel processo. Ciò in quanto, sino all'introduzione del rinvio pregiudiziale, l'unico caso vincolante per il giudice del merito era costituito dal giudizio di rinvio di cui all'art. 384, comma 2, cod. proc. civ., dopo la cassazione della sentenza.

Per quanto in entrambi i casi vi sia un giudice del merito che deve uniformarsi al principio di diritto reso dalla Corte di Cassazione, in dottrina si è sostenuto che non si tratta dello stesso vincolo poiché, mancando la fase rescindente e la fase rescissoria, *“il giudice del merito e il giudice del rinvio non possono essere messi sullo stesso piano, poiché, mentre il giudice del rinvio opera quale giudice che completa, in fase rescissoria, la stessa impugnazione rescindente affidata alla Corte di Cassazione, il giudice del merito non ha questo legame con la cassazione, non è giudice dell'impugnazione, ed opera in un processo che è aperto a tutte le novità che non siano già precluse dallo stato di avanzamento del processo stesso”*⁸⁷.

⁸⁶ F. Pistolesi, *Il primo caso di rinvio pregiudiziale alla Corte di cassazione in materia tributaria*, op. cit.

⁸⁷ G. Scarselli, *Note sul rinvio pregiudiziale alla Corte di Cassazione di una questione di diritto da parte del giudice di merito*, op. cit.

Diversamente, l'*avis* francese – come esposto – svolge una funzione meramente “persuasiva” nei confronti dei giudici di merito, indicando loro la soluzione interpretativa che la Corte di ultima istanza intende adottare in ordine ad una determinata questione, nell’ipotesi in cui essa divenga oggetto di una vera e propria decisione e non di un semplice parere e, in tale contesto, con un funzione quindi dissuasiva nei confronti dei litiganti intenzionati a proporre ricorso sostenendo una tesi interpretativa diversa da quella fatta propria dalla Corte⁸⁸.

L’istituto previsto dall’art. 363-bis cod. proc. civ. sembra invece orientato – come l’art. 363 cod. proc. civ. – a “*fare della Cassazione non più o non soltanto un giudice bensì un organo di ‘coordinazione tra funzione legislativa e funzione giudiziaria’, interessato alla formulazione del diritto, grazie all’affermazione di principi (nell’ interesse della legge), e assai meno alla sua applicazione in quei casi pratici che, per li rami degli uffici di merito, faticosamente ascendono verso il Palazzaccio*”⁸⁹, realizzando un modello di “*Corte suprema del precedente*”⁹⁰.

L’istituto, per come ad oggi configurato, non sembra inoltre poter assicurare né una effettiva riduzione dei tempi del processo né, propriamente, la nomofilachia in materia tributaria.

In merito al primo profilo, incidono in negativo sia la mancata previsione di tempi definiti per l’enunciazione del principio, che viene rimessa al calendario della Corte, in relazione alla sospensione del giudizio di merito nelle more della pronuncia, sia la circostanza che dopo la pronuncia della cassazione a nessuna parte è impedito di impugnare la decisione

⁸⁸ C. Silvestri, *Il parere preventivo delle Corti Supreme, op. cit.*, p. 890, osserva che la promozione di una giurisprudenza inferiore uniforme, attuata anticipando l’affermazione da parte della Corte suprema di orientamenti che il giudice di merito è giuridicamente tenuto a seguire o ai quali finirà per sentirsi vincolato, se non altro per il rischio incombente di un annullamento delle decisioni difformi, rappresenta la funzione primaria dei procedimenti che investono la Corte non di una specifica controversia, ma di questioni che, pur essendo sorte nell’ambito di una determinata fattispecie concreta, presentano sotto vari aspetti un interesse generale. Tali questioni, riproponendosi in più casi e generando presumibilmente decisioni di merito divergenti, potrebbero essere fonte di una litigiosità che avrebbe un dannoso effetto di ricaduta sulla Corte di ultima istanza, da cui l’opportunità di prevenire il proliferare delle impugnazioni consentendo alla Corte di preavvertire i giudici inferiori e, indirettamente, i potenziali ricorrenti, dell’orientamento che intende adottare nel caso in cui si trovi a dover decidere come giudice di ultimo grado la medesima questione sulla quale si è già pronunciata in sede di rinvio pregiudiziale, così portando avanti l’ulteriore obiettivo del contenimento del numero dei ricorsi alla Corte suprema.

⁸⁹ B. Capponi, *La nomofilachia tra equivoci ed autoritarismi*, in *Judicium*, 6 luglio 2022, p. 7.

⁹⁰ In senso critico, G. Verde, *L’evoluzione del ruolo della magistratura e le ricadute sul nostro sistema*, in *Riv. dir. proc.*, 2021, pp. 1155 ss.; B. Sassani, *La deriva della cassazione e il silenzio dei chierici*, in *Riv. dir. proc.*, 2019, pp. 43 ss.; L. Passanante, *Il precedente impossibile. Contributo allo studio del diritto giurisprudenziale nel processo civile*, Torino, 2018.

del giudice, financo, di nuovo, in cassazione (fermo che i giudici coinvolti nel procedimento sono vincolati e, dunque, anche il giudice d'appello se la questione è proposta, ad esempio, in primo grado)⁹¹.

In merito al secondo profilo rileva – similmente a quanto è stato osservato sopra per la Sezione tributaria della Corte di cassazione – l'assenza di magistrati tributari nella Suprema Corte rappresenta un elemento da tenere in considerazione e, auspicabilmente, rivedere.

Appare quindi che l'idea di fondo sul rinvio pregiudiziale del legislatore della riforma “Cartabia” vada oltre quella di fornire un principio di diritto volto ad assicurare l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge in ambito tributario, per cercare di favorire il sorgere di indirizzi giurisprudenziali univoci e coerenti, e soddisfare l'esigenza, sempre più avvertita, della prevedibilità delle decisioni e deflazione del contenzioso.

Oltretutto, vi è da considerare che ove nel procedimento pregiudiziale sorgano questioni di legittimità costituzionale, la Corte di cassazione sarebbe vincolata a sospendere il procedimento e sollevare la questione davanti alla Corte costituzionale, con allungamento dei tempi⁹². Alla stessa conclusione dovrebbe giungersi con riguardo all'interpretazione del diritto europeo, con la precisazione, come detto, che in tal caso la Corte di cassazione non avrebbe l'obbligo di sollevare la questione pregiudiziale, non essendo giudice di ultima istanza.

Le scelte intraprese, pur alla luce degli obiettivi anzidetti che si ritengono positivi – nonché sollecitati a più riprese in sede europea – richiedono però che l'istituto vada “*armonizzato col sistema, non solo col sistema processuale, ma più in apice con alcuni principi fondanti dell'assetto giurisdizionale di matrice costituzionale*”⁹³.

Con riferimento all'*avis* francese vi era chi ha evidenziato come l'istituto, trasposto nell'ordinamento nazionale, avrebbe trovato legittimazione proprio nell'assenza in capo al

⁹¹ C. Silvestri, *Il rinvio per interpretazione pregiudiziale alla Corte di cassazione a oltre un anno dalla sua entrata in vigore*, in *Judicium*, 3 ottobre 2024, p. 2, si interroga “*se ed entro quali limiti l'interpretazione anticipata, resa nella forma della sentenza per precisa prescrizione normativa, potrà configurare motivi d'inammissibilità dell'appello o del ricorso per cassazione*”, alla luce della posizione assunta dalla giurisprudenza, specie ci legittimità, della “*costante ricerca di strategie per contrarre i tempi del giudizio in grado di facilmente orientarla verso posizioni interpretative amplificatorie degli effetti del responso pregiudiziale*” e del “*progressivo depotenziamento di tutte le impugnazioni, che trova una manifestazione senza precedenti nel meccanismo sanzionatorio introdotto con l'art. 380-bis, c.p.c.*”.

⁹² In senso affermativo in merito all'ammissibilità dell'incidente di costituzionalità nel corso del procedimento sul rinvio pregiudiziale interpretativo, si veda Cass., ord. 9 ottobre 2025, n. 7497.

⁹³ M. Fabiani, *Rinvio pregiudiziale alla Corte di Cassazione: una soluzione che non alimenta davvero il dibattito scientifico*, in *Riv. dir. proc.*, 2022, pp. 197 ss. (spec. p. 198).

giudice richiedente dell'obbligo di conformarsi al parere reso dalla corte superiore, apparendo un elemento idoneo ad escludere che nella disciplina dell'istituto potessero ravvisarsi gli estremi di una violazione dell'art. 101, 2° comma, Cost.⁹⁴.

La diversa scelta del legislatore di rendere vincolante il principio “*nel procedimento nell'ambito del quale è stata rimessa la questione*” – ossia per tutti i giudici coinvolti nel processo – potrebbe porre quindi dei dubbi di costituzionalità per la violazione del suddetto principio di indipendenza funzionale del giudice (artt. 101, 2° comma e 107, 4° comma, Cost.)⁹⁵.

Ma vi è anche chi ha sollevato dubbi sulla legittimità dell'istituto anche sotto altri profili, quali il principio del giudice naturale (art 25 Cost.) e il principio della ragionevole durata del processo (art. 111, 2° comma, Cost. e art. 6, paragrafo 1, CEDU) alla luce della sospensione del processo in attesa della pronuncia della Corte di Cassazione⁹⁶.

3. La rilevanza del fatto nel giudizio di rinvio.

La corte superiore investita del rinvio pregiudiziale, sia nelle esperienze europee che domestiche, è chiamata a pronunciarsi solo su una questione di diritto.

Il giudice del fatto è il giudice nazionale ovvero il giudice del merito, come nel caso del rinvio pregiudiziale francese o *ex art. 363-bis* cod. proc. civ., che deve applicare alla controversia il principio di diritto – ossia la regola giuridica – che la corte superiore enuncia. Sebbene la questione debba essere “esclusivamente di diritto” essa è però tale in quanto attiene alla qualificazione giuridica dei fatti oggetto del giudizio.

Poiché una questione su una norma è rilevante quando la sua interpretazione o applicazione è ineliminabile nell'*iter* logico-giuridico che il giudice *a quo* deve percorrere per la decisione, il fatto storico prospettato dal giudice di merito rileva quindi nel giudizio pregiudiziale come elemento delimitativo del *thema decidendum* al fine di stabilire l'applicabilità della norma di cui si chiede l'interpretazione.

⁹⁴ Così, C. Silvestri, *Il parere preventivo delle Corti Supreme*, op. cit., p. 892.

⁹⁵ F. Biondi, *Certezza del diritto ed efficienza della giustizia*, op. cit., pp. 81-82 e bibliografia ivi cit., che evidenzia come la Corte cost. abbia avuto occasione di esprimersi sulla legittimità “*dell'effetto vincolante del principio di diritto nei confronti del giudice che ha emesso il provvedimento che è stato impugnato in Cassazione (sentt. n. 50/1970 e n. 375/1996)*”.

⁹⁶ Con riferimento al prospettato art. 62-ter del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (AS n. 2636), F. Tundo, *Giustizia tributaria: una riforma perfetibile, ma con interventi non negoziabili*, op. cit., p. 9; C. Glendi, *Rinvio pregiudiziale in cassazione secondo la progettata riforma della giustizia tributaria*, op. cit., p. 568.

Nel caso del rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia il fatto storico rileva, essenzialmente, al fine di stabilire la rilevanza nella controversia del diritto europeo e, dunque, la competenza pregiudiziale della Corte. Inoltre, nella materia tributaria l'accertamento dei fatti rilevanti nella causa è necessario per stabilire se la norma nazionale è compatibile con la norma europea.

Anche nel rinvio pregiudiziale di cui all'art. 363-bis cod. proc. civ. il giudice è tenuto alla rappresentazione dei fatti che qualificano la questione di diritto come “*necessaria alla definizione anche parziale del giudizio*”.

Nelle procedure di rinvio pregiudiziale si profila quindi un tratto comune, nel senso che il giudice *a quo* è tenuto a sollevare il quesito interpretativo nella cornice (ossia con la delimitazione) dei fatti che egli assume rilevanti per definire il giudizio.

Nella procedura europea – specie nelle materie, quale quella tributaria, in cui gli Stati membri mantengono delle prerogative a livello nazionale – l'ordinanza deve essere sufficientemente chiara e precisa in relazione ai fatti sollevati dinanzi al giudice *a quo*, ai fini di consentire alla Corte di esprimere un giudizio di rilevanza e compatibilità delle norme europee in relazione alla norma nazionale⁹⁷. Nel caso del rinvio pregiudiziale previsto dal diritto interno l'onere per il giudice di individuare “*diverse interpretazioni possibili*” impone una individuazione e qualificazione giuridica dei fatti rilevanti.

La rilevanza della fattispecie concreta può quindi condizionare la pronuncia pregiudiziale, poiché la corte investita della questione di diritto dovrà pronunciarsi sul rapporto tra quest'ultima – individuata dal giudice del rinvio – e quella astratta prevista dalla norma.

Alla luce delle precedenti considerazioni si profilano alcune questioni che meritano una più attenta riflessione.

La prima riguarda la completezza in merito alla ricostruzione del fatto rilevante compiuta dal giudice del rinvio. E ciò anche relazione al momento processuale idoneo per sollevare la questione di diritto⁹⁸.

⁹⁷ C. Iannone, *Le ordinanze di irricevibilità dei rinvii pregiudiziali dei giudici italiani*, in *op. cit.*, pp. 262-263 ss., riporta che “*la necessità di giungere a un'interpretazione del diritto comunitario utile per il giudice nazionale implica che questi definisca il contesto di fatto e di diritto nel quale si inseriscono le questioni che formula o, quanto meno, che illustri le ipotesi di fatto sulle quali dette questioni si fondano*”.

⁹⁸ In tema, F. Pistolesi, *Il primo caso di rinvio pregiudiziale alla Corte di cassazione in materia tributaria*, *op. cit.*

La seconda riguarda la facoltà, da parte della corte superiore investita della questione pregiudiziale, di poter apprezzare fatti ulteriori da quelli allegati dal giudice del rinvio.

In merito al primo profilo l'enunciazione del principio di diritto potrebbe essere richiesta senza che il relativo punto controverso, con riguardo al complesso fattuale da cui è scaturito il dubbio interpretativo della regola giuridica, sia stato completamente affrontato e risolto dal giudice di merito, con uno stravolgimento della normale dialettica tra le parti davanti al loro giudice naturale⁹⁹.

Si può dunque ritenere che il giudice non dovrebbe sollevare la questione pregiudiziale, finché alle parti – anche per valorizzarne il ruolo nella procedura – sia consentito prendere posizione in merito ai fatti di causa, che nel processo tributario avviene con le memorie anteriori all'udienza ai sensi dell'art. 32 del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (art. 80 D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175).

Con riguardo al secondo profilo, nel caso del rinvio pregiudiziale interpretativo alla Corte di giustizia si è osservato che, talvolta, essa non entra nel merito dei fatti prospettati dal giudice nazionale, ma si limita a recepirli in quanto tali e al di là dei possibili aspetti emersi nel procedimento, lasciando al medesimo giudice nazionale il compito di applicare il diritto unionale a quello nazionale dopo un'opportuna valutazione dell'impatto di entrambi sui fatti di causa (c.d. sentenze "aperte"). In tal modo la Corte ritiene di lasciare un margine di apprezzamento al giudice nazionale, che può eventualmente sollevare una seconda questione pregiudiziale, allegando fatti ulteriori¹⁰⁰.

La soluzione individuata può sopperire, nel caso in cui sorga la necessità per la Corte di apprezzare fatti ulteriori rispetto a quelli dedotti dal giudice *a quo*, alla carenza nel procedimento pregiudiziale della previsione di un'adeguata attività istruttoria¹⁰¹.

⁹⁹ Non ritiene si integri una lesione dell'art. 25 Cost., M. Marinelli, *Divagazioni su norme giuridiche e 'norme culturali', tra la 'saisine pour avis de la Cour de Cassation' e il nuovo rinvio pregiudiziale ex art. 363-bis cod. proc. civ., op. cit., p. 212.*

¹⁰⁰ P. Pistone, *La rilevanza dell'accertamento del fatto per l'esercizio della giurisdizione della Corte di giustizia europea in materia tributaria, in Filtri e accertamento del fatto nel processo tributario, op. cit., pp. 157 ss. (spec. pp. 164-165).*

¹⁰¹ B. Cortese, *Rinvio pregiudiziale e ricorso di annullamento: parallelismi, intersezioni e differenze, in Il rinvio pregiudiziale, op. cit., p. 256. Sulle prerogative istruttorie, K.P.E. Lasok, Lasok's European Court practice and procedure, op. cit., pp. 1016 ss.*

Alla medesima soluzione potrebbe approdare la Corte di cassazione, in considerazione della struttura del processo di legittimità che non consente alla Corte di compiere attività istruttoria, chiarendo in tal modo eventuali fatti controversi.

Non sembra, inoltre, rinvenibile nell'art. 363-*bis* cod. proc. civ. un ostacolo perché vi sia la facoltà di richiedere un'integrazione della Corte del quesito, ovvero per una modifica o integrazione proveniente dal giudice di merito, quando sorga la necessità per individuare propriamente la questione che ne costituisce l'oggetto, evitando una successiva – ancorché diversamente declinata – riproposizione.

Infine, vi è un'ulteriore considerazione da svolgere. Essa attiene alla valutazione del valore attribuito al principio di diritto enunciato, in relazione ai fatti dedotti dal giudice del rinvio. In sostanza, onde evitare che il principio di diritto contribuisca a creare incertezza giuridica, invece che certezza, esso andrà valutato, ove recepito da altri giudici, nell'ottica del fatto a cui la regola giuridica andrà di volta in volta applicata.

In presenza di un diverso contesto fattuale, ossia in mancanza di identità tra la fattispecie decisa sulla base del principio di diritto e altre fattispecie, l'enunciazione non dovrebbe pertanto avere effetto vincolante. E ciò non solo sotto il profilo normativo – il cui rischio sembra essere contenuto, avendo il legislatore limitato l'effetto vincolante solo nei confronti dei giudici investiti della controversia – ma anche in via di fatto.

Conclusioni

Le riforme avviate dalla L. 31 agosto 2022, n. 130 e a valle della L. 9 agosto 2023, n. 111 rappresentano certamente un passo innovativo per la giustizia tributaria.

La riforma istituzionale della magistratura tributaria colloca infatti il giudice tributario in un contesto di parità rispetto al giudice ordinario e alle altre magistrature speciali.

Tuttavia, permangono delle perplessità se tale avvicinamento possa qualificarsi come sostanziale, ovvero solo formale. E ciò in considerazione del ruolo di primo piano tutt'ora attribuito al Ministero dell'Economia e delle Finanze in relazione allo *status* del giudice tributario, nonché di amministrazione delle risorse per il complessivo funzionamento dell'apparato giudiziario e amministrativo della giustizia tributaria.

Ad una riforma strutturale dell'ordinamento della giustizia tributaria, svincolandola dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, appaiono però opporsi ragioni di ordine sia sistematico sia pratico.

Sotto il primo profilo non sembra potersi escludere una eventuale censura da parte della Corte costituzionale, per violazione dell'art. 102, 2° comma e della VI disp. trans. Cost., qualora l'impianto delle – già “salvate” Commissioni tributarie e ora – Corti di giustizia tributaria venisse stravolto in maniera tale da fuoriuscire dal concetto di “revisione” della magistratura antecedente alla Costituzione (alla quale, tuttavia, si può obiettare – a seguito della sentenza della Corte cost. n. 144/1998 – che ulteriori revisioni e sviluppi sono sempre possibili, specie ove vadano ad accentuare il carattere giurisdizionale del giudice speciale, purché entro l'ambito giurisdizionale che già gli appartiene). Sotto il secondo profilo, va considerato che tutti gli strumenti gestionali e gli applicativi, incluso il sistema informativo della giustizia tributaria, sono forniti dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, con la conseguente necessità di riuscire a fare “transitare” detti sistemi – ammesso che ciò sia possibile – presso il Ministero della Giustizia, ovvero svilupparne di nuovi.

Il legislatore non sembra però insensibile a tali perplessità e nuove valutazioni potranno essere fatte nel caso in cui il Governo deciderà di esercitare la delega per uniformare l'ordinamento, lo stato giuridico e il ruolo dei magistrati tributari a quelli della magistratura ordinaria (art. 1, comma 1, lett. *d*), della L. 8 agosto 2025 n. 120, che ha inserito la lett. *m-bis*) nell'art. 19, comma 1, della L. 9 agosto 2023, n. 111).

Quanto all’impatto delle riforme sugli obiettivi auspicati dal PNRR, primo fra i quali l’efficienza della giustizia, ma anche sulla qualità delle decisioni e la certezza del diritto, possono essere svolte alcune considerazioni.

Dal quadro che emerge dalla ricostruzione svolta sembra potersi affermare che il Legislatore, più che intervenire sull’efficienza attraverso un corposo aumento di organico e un’adeguata professionalizzazione dei giudici tributari, migliorando così, idealmente, la “qualità” delle decisioni come promotore dell’efficienza, abbia piuttosto inteso raggiungere questo obiettivo, attribuendo valore ai precedenti, attraverso la valorizzazione della coerenza delle decisioni giudiziarie e la stabilizzazione degli orientamenti giurisprudenziali. Forse ciò con l’obiettivo, con un unico gruppo di azioni, non eccessivamente diversificate e incisive sulla complessa struttura organica, di raggiungere tanto l’obiettivo di migliorare l’efficienza della giustizia tanto quello di promuovere una maggiore certezza del diritto.

Ed infatti alla stabilizzazione degli orientamenti sembrano orientati diversi interventi, sia in ambito di *governance*, sia di accesso alla conoscenza giuridica attraverso la creazione di banche dati pubbliche specificamente dedicate alle pronunce giurisprudenziali, nonché di sviluppo di *tool* di giustizia “predittiva” mediante l’uso dell’intelligenza artificiale.

Con riguardo al primo profilo appaiono orientate ai suddetti propositi l’istituzione dell’Ufficio del massimario nazionale e della Sezione tributaria della Corte di cassazione.

Guardando, invece, alle disposizioni introdotte nei singoli uffici, sembra che il Legislatore abbia dato maggiore peso all’efficiente gestione dei carichi di lavoro (L. 17 giugno 2022, n. 176 e L. 29 aprile 2024, n. 56, di conversione del D.l. 2 marzo 2024, n. 19). Appare però orientata al medesimo risultato anzidetto la valutazione dei magistrati, in cui entrerebbe l’esito del procedimento nei gradi successivi e in relazione al quale, giocoforza, il ruolo del precedente potrebbe andare nella direzione di acquisire maggiore efficacia persuasiva (D.lgs. 28 marzo 2024, n. 44). La previsione, benché al momento non sia stata estesa alla giustizia tributaria, non è escluso lo sarà in futuro, né che il Consiglio di presidenza possa intervenire – anche sospinto dal Ministero dell’Economia e delle Finanze – nell’ambito della propria autonomia regolamentare con disposizioni analoghe di indirizzo agli uffici giudiziari.

Merita inoltre attenzione il rafforzamento del ruolo attribuito al “precedente conforme” nel ricorso alla motivazione semplificata nei provvedimenti del giudice tributario (in particolare

l'art. 47-ter del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 relativo alla definizione in esito alla domanda di sospensione, introdotto dal D.lgs. 30 dicembre 2023, n. 220).

Nella medesima direzione, ossia di rafforzare il ruolo dei precedenti, sembrano altresì orientate le scelte del legislatore di promuovere l'accesso alla conoscenza giuridica mediante banche dati accessibili liberamente non solo dal giudice, ma anche dal pubblico in generale.

In questo senso la *Banca dati della giurisprudenza tributaria di merito* – in *pendant* con l'omonimo progetto nella giurisdizione ordinaria – si affianca al database delle sentenze della Corte di cassazione gestito dal CED.

L'accesso alla conoscenza giuridica, se da un lato rappresenta un elemento positivo per contribuire alla certezza dell'ordinamento, dall'altro implica un rafforzamento del ruolo della giurisprudenza, oltre i singoli casi decisi e lascia profilare il rischio di “appiattimento” sui precedenti.

Ciò vale – come evidenziato da più parti della dottrina – anche con riferimento al terzo punto, ossia l'utilizzo di strumenti predittivi nella giustizia tributaria.

In questo frangente, i risultati ottenuti attraverso il progetto *Prodigit* per come allo stato sviluppato si sono però collocati sotto le aspettative, anche in ragione delle obiettive difficoltà tecniche di creare un *data set* valido, nonché dei rischi di produzione di *output* affetti da errori e *bias*. Non è però escluso che altri progetti verranno sviluppati in futuro, traendo da questa prima esperienza dati rilevanti.

In particolare, l'utilizzo dell'IA si rivelerebbe utile nel migliorare la qualità delle sentenze giudiziarie ove consentisse al giudice di individuare, ad esempio, la normativa e i precedenti rilevanti enunciati in casi simili attraverso l'utilizzo del linguaggio naturale mediante la descrizione del caso concreto e a cui sia collegato un output selezionato attraverso connessioni logiche, superando le limitazioni delle principali banche dati che forniscono risultati attraverso connessioni semantiche. In questa prospettiva si può apprezzare il progetto *Prodigit*, che suggeriva di sostituire alle massime – la cui redazione, come visto, solleva problematiche in ordine sia alle modalità sia alla natura dell'enunciato – i sommari (ossia dei riassunti) delle decisioni, se non altro per consentire di collegare i precedenti non solo agli enunciati giuridici, ma anche (e soprattutto) ai fatti rilevanti per la decisione.

Alla luce però del Regolamento (UE) n. 2024/1689 – che individua il settore giustizia fra quelli ad alto rischio – e, soprattutto, della L. 23 settembre 2025, n. 132 l'utilizzo di queste tipologie di software andrà rivalutato nella misura in cui sia suscettibile di incidere “*sull'interpretazione e sull'applicazione della legge, sulla valutazione dei fatti e delle prove e sull'adozione dei provvedimenti*” (art. 15, comma 1, L. n. 132 cit.).

Tale scelta del legislatore, evidentemente sensibile ai principi costituzionali in tema di esercizio della giurisdizione – e, in particolare gli artt. 102, 1° comma, e 111, 6° comma, Cost. – può, invero, rappresentare un'opportunità per pensare ad ulteriori utilizzi di tali tecnologie.

Infatti, l'applicazione dell'IA nel settore giustizia si è quasi interamente concentrata sul fornire supporto al giudice nell'esercizio dell'attività decisionale ovvero nel fornire agli operatori giuridici degli strumenti per conoscere il possibile esito di un giudizio. Ciò, con tutta probabilità, anche perché percepito come l'uso più utile per avere un impatto positivo nella gestione dei volumi di contenzioso, anche sotto il profilo di smaltimento dell'arretrato. Appare invece interessante e meritevole di approfondimento l'utilizzo dell'intelligenza artificiale nei servizi di amministrazione della giurisdizione tributaria. In particolare, per (i) la semplificazione del lavoro giudiziario e (ii) le attività amministrative accessorie, come del resto suggerisce per la giurisdizione ordinaria la stessa L. 23 settembre 2025, n. 132 (art. 15, commi 2 e 3).

Essa appare utile per promuovere l'efficienza della giustizia tributaria, anche attraverso una migliore gestione dell'organico e delle sezioni in ragione dell'analisi attraverso l'IA dei flussi del contenzioso, nonché dell'automazione dei procedimenti di iscrizione a ruolo e formazione dei fascicoli processuali (già in larga parte automatizzati mediante il *Sigit*) ovvero, ad esempio, delle comunicazioni nei confronti delle parti.

In particolare, con riguardo al processo tributario, non sembra rientrare nel divieto normativo l'impiego dell'intelligenza artificiale, ad esempio, nell'attività di supporto al presidente di ciascuna Corte di giustizia tributaria nell'assegnare i ricorsi alle singole sezioni. In particolare, individuando i ricorsi concernenti identiche questioni di diritto a carattere ripetitivo, per concentrarne l'assegnazione ad una stessa sezione o per essere trattati congiuntamente (art. 26 D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 – art. 73 D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175). Allo stesso modo il presidente di sezione potrebbe essere agevolato

nell'individuare i procedimenti da riunire, nel caso in cui gli stessi presentino il medesimo oggetto o siano fra loro connessi, oppure per sollecitare la concentrazione dei ricorsi stessi al presidente della Corte quando non siano tutti assegnati ad una medesima sezione (art. 29 D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 – art. 77 D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175). Inoltre, la stessa facilitazione nell'accorpamento dei ricorsi potrebbe essere di valido sostegno anche nell'individuazione dei singoli relatori ai quali assegnare controversie analoghe o connesse (art. 30 D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 – art. 78 D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175).

Tale approccio implica però una valutazione con i principi costituzionali, in particolare con quello del giudice precostituito (art. 25 Cost.).

Più vicine all'ambito decisorio, dunque con l'esigenza di coordinarsi con la riserva di attività "personale" del giudice, la possibilità di sviluppare dei *tool* per l'ausilio al presidente di sezione per l'esame preliminare dei ricorsi (art. 27 D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 – art. 75 D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175) ovvero nell'individuazione dei ricorsi suscettibili di "definizione accelerata", anche con riguardo all'individuazione del "precedente conforme" (art. 47-ter D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 – art. 98 D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175).

Da ultimo, appare perseguire il medesimo obiettivo di coerenza delle decisioni giudiziarie e stabilizzazione degli orientamenti giurisprudenziali anche il rinvio pregiudiziale alla Corte di cassazione (art. 363-bis cod. proc. civ.), specie alla luce della previsione in base alla quale il principio di diritto enunciato dalla Corte è vincolante per tutti i giudici coinvolti nel processo in cui è sorta la questione pregiudiziale.

La stessa riforma introdotta con la L. 31 agosto 2022, n. 130 (art. 5) attribuisce al Primo Presidente della Corte di cassazione il compito di adottare provvedimenti organizzativi per stabilizzare gli orientamenti di legittimità e agevolare la rapida definizione dei procedimenti pendenti davanti alla Corte. Le esigenze di nomofilachia e smaltimento del contenzioso, in tal senso, sembrano completarsi con l'istituto del rinvio pregiudiziale in materia tributaria, costituendone una "proiezione dal basso" nell'ambito della giurisdizione tributaria di merito.

L'obiettivo – quasi un "mito" a ben guardare – della certezza del diritto perseguito attraverso la stabilizzazione e la "vincolatività" della giurisprudenza (in cui il giudice di

merito si trova, sostanzialmente, “schiacciato” da un portato storico sulla controversia da decidere, proveniente dai *data base* giudiziari e i *software* “predittivi”, e in cui l’interpretazione sia “attuale” che “innovativa” diventa appannaggio della corte di legittimità), più che attraverso la chiarezza del legislatore, fa sorgere però l’esigenza di interrogarsi se tale scelta sia compatibile con i principi del “giusto” processo.

In particolare, sembra che il legislatore stia andando oltre la semplice valorizzazione del ruolo interpretativo riconosciuto alla giurisprudenza, tipico dei sistemi di diritto positivo, nonché del ruolo nomofilattico attribuito alla Corte di cassazione.

Sorge infatti l’interrogativo – la cui risposta merita uno sviluppo e un’indagine ulteriori, anche alla luce del dibattito che si svilupperà in futuro – se il tentativo di attribuire un valore ai “consolidati orientamenti giurisprudenziali”, financo anticipandoli attraverso il rinvio pregiudiziale, nonché di “prevedere le decisioni” sia compatibile con il principio di libertà riconosciuto alle parti (art. 24 Cost.) e ai giudici (art. 101, 2° comma, Cost.), nonché con il principio del giudice naturale (art. 25 Cost.).

In quest’ottica parrebbe opportuno ripensare, piuttosto, di valorizzare il ruolo del singolo giudice, distinto dalla massa dei precedenti e “proiettato” nella controversia da decidere, poiché la funzione di applicare la legge al caso concreto è “*un’operazione di sintesi, che si compie a caldo, misteriosamente, nel crogiuolo sigillato dello spirito, ove la mediazione e la saldatura tra la legge astratta e il fatto concreto ha bisogno, per compiersi, della intuizione e del sentimento acceso in una coscienza operosa*”¹.

Ecco allora che, cambiando punto di vista, sarebbe la *cultura giuridica*, alla quale si accennava in esordio, a riacquistare valore nella dimensione della giustizia tributaria e nel dibattito politico, sociale e giuridico.

¹ P. Calamandrei, *Giustizia e politica: sentenza e sentimento*, op. cit., p. 646.

Bibliografia

Pubblicazioni

AA.VV., *Le regole del processo dinanzi al Giudice dell'Unione Europea*, Amalfitano C., Condinanzi M., Iannuccelli P. (a cura di), Napoli, 2017

AA.VV., *L'indipendenza della magistratura oggi*, Biondi F., Zanon A. (a cura di), Milano, 2020

AA.VV., *Garanzie ed efficienza nella giustizia in una prospettiva multidisciplinare*, Biondi F., Sacchi R. (a cura di), Torino, 2024

AA.VV., *La giustizia tributaria*, Contrino A., Della Valle E., Marcheselli A., Marellò E., Marini G., Paparella F. (a cura di), Milano, 2024

AA.VV., *Decisione robotica*, Carleo V. (a cura di), Bologna, 2019

AA.VV., *Giustizia e potere(i). Riflessioni sull'indipendenza del giudice*, Daniele L., Vignoli A., Campagnoli M.N. (a cura di), Milano, 2024

AA.VV., *Laboratorio digitale del giudice tributario "TribHub" – Nuove buone prassi nelle Corti di Giustizia Tributaria*, De Cono M. (a cura di), Bari, 2023

AA.VV., *Il rinvio pregiudiziale*, Ferraro F., Iannone C. (a cura di), Torino, 2020

AA.VV., *Il diritto nell'era digitale. Persona, Mercato, Amministrazione, Giustizia*, Giordano R., Panzarola A., Police A., Preziosi S., Proto M. (a cura di), Milano, 2022

AA.VV., *Loading Prodigit. Dal diritto naturale al diritto digitale: l'intelligenza artificiale nella giustizia tributaria*, Marcheselli A., Marellò E. (a cura di), in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, I

AA.VV., *Costituzione, legge, tributi: scritti in onore di Gianfranco Gaffuri*, Ragucci G., Albertini F.V. (a cura di), Milano, 2018

AA.VV., *La legge generale tedesca del processo tributario, Finanzgerichtsordnung [FGO]*, Ragucci G. (a cura di), Milano, 2022

AA.VV., *La riforma della giustizia e del processo tributario. Commento alla L. 31 agosto 2022, n. 130*, Pistolesi F., Carinci A. (a cura di), Milano, 2023

AA.VV., *Il nuovo processo tributario*, Tosi L., Viotto A. (a cura di), Padova, 1999

- AA.VV., *Postdiritto. Nuove fonti, nuove categorie*, Zaccaria G. (a cura di), Bologna, 2022
- Adam R., Tizzano A., *Lineamenti di diritto dell'Unione Europea*, Torino, 2010
- Albertini F.V., *Poteri istruttori e decisione sul fatto incerto nel processo tributario riformato*, in *Filtri e accertamento del fatto nel processo tributario*, Ragucci G. (a cura di), Torino, 2025, pp. 3 ss.
- Alvazzi del Frate P., *Giurisprudenza e réfère législatif in Francia nel periodo rivoluzionario e napoleonico*, Torino, 2005
- Allorio E., *Diritto processuale tributario*, V ed., Torino, 1969
- Andrioli V., *Le giurisdizioni speciali nella costituzione della Repubblica*, in *Studi sulla giustizia costituzionale*, Milano, 1992
- Andrioli V., "Revirement" sulla natura giuridica delle commissioni tributarie ("Osservaz." a Corte cost. 27 dicembre 1974, n. 287), in *Il foro it.*, 1975
- Andrioli V., *Massime consolidate della Corte di cassazione*, in *Riv. dir. proc.*, 1948, I, p. 249 ss.
- Antonini L., *La Corte costituzionale e il processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1998
- Avanzini G., *Decisioni algoritmiche e algoritmi informatici*, Napoli, 2019
- Baade H., *Jurimetrics, Basic Book*, New York – Londra, 1963
- Bahl U., Topaz C., Obermüller L., Goldstein S., Sneirson M., *Algorithms in Judges' Hands: Incarceration and Inequity in Broward County, Florida*, in *UCLA Law Review*, 22 maggio 2024
- Basilavecchia M., *La sentenza tributaria terzo atto di accertamento?*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2014, n. 1, pp. 47 ss.
- Basilavecchia M., *La cognizione del giudice tributario nel giudizio di rimborso*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2014, n. 10, pp. 781 ss.
- M. Basilavecchia, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, III ed., Torino, 2018
- Basilavecchia M., *La riforma del giudice e del processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2020, I, p. 55

- Basilavecchia M., *La giurisdizione*, in *Il Processo*, 2022, n. 3, p. 653
- Basilavecchia M., *No man's land. La giustizia tributaria verso la costituzione*, Milano, 2023
- Battelli E., *Giustizia predittiva, decisione robotica e ruolo del giudice*, in *Giust. civ.*, 2020, 2, pp. 281 ss.
- Bertea S., *La certezza del diritto nel dibattito teorico-contemporaneo*, in *Materiali per una storia della cultura giuridica*, 2001, n. 1, p. 131 ss.
- Berti G., *La pubblica organizzazione come organizzazione*, Padova, 1968
- Bianchi S., *Modelli di contenzioso tributario: Germania, Francia, Gran Bretagna*, in *Studi Urbinati di scienze giuridiche, politiche ed economiche*, 2021, Vol. 52, n. 1, pp. 5 ss.
- Biavati P., *La sentenza Lucchini: il giudicato nazionale cede al diritto comunitario*, in *Rass. trib.*, 2007, fasc. 5, pp. 1591 ss.
- Bichi R., *Intelligenza artificiale tra "calcolabilità" del diritto e tutela dei diritti*, in *Giur. it.*, 2019, fasc. 7, pp. 1773 ss.
- Bin R., Bartole S., *Commentario breve alla costituzione*, Padova, 2008
- Bobbio N., *La certezza del diritto è un mito?*, in *Riv. int. fil. dir.*, 1951, 28, pp. 146 ss.
- Bombois T., Dupont N., *Le droit constitutionnel belge réceptionne-t-il la théorie du «droit vivant»? Jurisdiction constitutionnelle et interprétation consolidée de la loi*, in *Esperienze di diritto vivente. La giurisprudenza negli ordinamenti di diritto legislativo*, Cavino M. (a cura di), Milano, 2009, pp. 113 ss.
- Borden B.B., Baron J.R., *Finding the Signal in the Noise: Information Governance, Analytics, and the Future of Legal Practice*, in *Richmond Journal of Law and Technology*, 2014, Vol. 20, n. 5, pp. 1 e ss.
- Boria P., *La funzione della Corte di Giustizia rispetto alla formazione dell'ordinamento tributario comunitario*, in *Studi Tributari Europei*, 2021, vol. 11, pp. II-1 ss.
- Boria P., *Diritto Tributario Europeo*, Milano, 2017
- Borruso R., Mattioli L., *Computer e documentazione giuridica. Teoria e pratica della ricerca*, Milano, 1999

Brigaglia M., *Bias, Giustizia predittiva e autorevolezza della giurisdizione*, in *Diritto & Questioni Pubbliche*, anno XXV, 2025, 1, pp. 1 ss.

Broberg M., Fenger N., *Broberg and Fenger on Preliminary References to the European Court of Justice*, III ed., Oxford, 2021

Buffa F., *Il parere consultivo nel Protocollo n. 16*, in *Questione giustizia – La Corte di Strasburgo*, Buffa F. Civinini M.G. (a cura di), 2019, pp. 219 ss.

Buyle J.P., Van Den Branden A., *La robotisation de la justice*, in De Streef A., Jacquemin H. (auteur), *L'intelligence artificielle et le droit*, Bruxelles, 2017, pp. 278 ss.

Cabitza V.F., *Deus in machina? L'uso umano delle nuove macchine, tra dipendenza e responsabilità*, in *Intelligenza artificiale. L'uso delle nuove macchine*, Floridi L., Cabitza V.F. (a cura di), Firenze-Milano, 2021

Calamandrei P., *Giustizia e politica: sentenza e sentimento*, in *Opere giuridiche*, vol. I, Cappelletti M. (a cura di), Napoli, 1965

Canzio G., *Legalità penale, processi decisionali e nomofilachia*, in *Sistema penale*, 29 giugno 2022

Capasso V., *Open data giudiziari, protezione dei dati personali e accountability del giudice: esperienze straniere*, in *Il Diritto Processuale Civile Italiano e Comparato*, fasc. 1, 2024, pp. 350 ss.

Capasso V., *Tra protezione dei dati personali e accountability del giudice: spunti di riflessione dall'esperienza franco-belga*, in *DPCE Online*, 2024, vol. 64, n. 2, pp. 1067 ss.

Capograssi C., *Giudizio processo scienza verità*, in *Riv. dir. proc.*, 1950, I

Carleo A., *Calcolabilità giuridica*, Bologna, 2017

Carloni E., *Le intelligenze artificiali nella pubblica amministrazione e la sfida della trasparenza*, in *L'amministrazione pubblica nell'era digitale*, Lalli A. (a cura di), Torino, 2022, pp. 45 ss.

Carlucci Aiello L., *Intelligenza Artificiale*, in *Enciclopedia It.*, IX, Appendice, 2015

Carnelutti F., *Giurisprudenza consolidata [ovvero della comodità del giudicare]*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1949

Carullo G., *Big Data e pubblica amministrazione nell'era delle banche dati interconnesse*, in *Conc. Merc.*, 2016, vol. 23, pp. 181 ss.

Carullo G., *Decisione amministrativa e intelligenza artificiale*, in *Dir. inf.*, vol. 3, 2021, 431 ss.

Carullo G., *Dati, banche dati e interoperabilità dei sistemi informatici nel settore pubblico*, in *Il diritto dell'amministrazione pubblica digitale*, Cavallo Perin R., Galetta D.U. (a cura di), Torino, 2025, pp. 257 ss.

Capponi B., *La nomofilachia tra equivoci ed autoritarismi*, in *Judicium*, 6 luglio 2022

Capuano V., *Le condizioni soggettive di ricevibilità del rinvio pregiudiziale*, in *Il rinvio pregiudiziale*, Ferraro F., Iannone C. (a cura di), Torino, 2020, pp. 33 ss.

Castelli C., *Giustizia 2030. Un libro bianco per la giustizia e il suo futuro*, in *Questione Giustizia*, 2021, fasc. 3, pp. 265 ss.

Castelli C., Piana D., *Giustizia predittiva. La qualità della giustizia in due tempi*, in *Questione giustizia*, 2018, fasc. 4, pp. 153 ss.

Cataldi M., *La sezione tributaria della Corte di cassazione e l'impatto della riforma*, in *Questione giustizia*, 2024, fasc. 3, pp. 181 ss.

Cavallini D., *Il CSM tra ordinamento e organizzazione della giustizia*, Bologna, 2024

Cavallo Perin R., *Pubblica amministrazione e data analysis*, in *L'amministrazione pubblica con i big data: da Torino un dibattito sull'intelligenza artificiale*, Cavallo Perin R. (a cura di), *Quaderni del dipartimento di giurisprudenza dell'Università di Torino*, 2021, fasc. 20, pp. 11 ss.

Cavallo Perin R., *Ratio decidendi e intelligenza artificiale*, in *Scritti in memoria di Rodolfo Sacco*, Monateri P.G. (a cura di), Tomo I, Torino, 2024, pp. 297 ss.

Cavallo Perin R., Racca G.M., *Intelligenza artificiale e responsabilità della pubblica amministrazione*, in *Il diritto dell'amministrazione pubblica digitale*, Cavallo Perin R., Galetta D.U. (a cura di), Torino, 2025, pp. 327 ss.

Chauvin M., *La "Saisine pour avis"*, in *Riv. trim. proc. civ.*, 1995, pp. 1026 ss.

Cherubini M., Romano F., Bolioli A., De Mattei L., Sangermano M., *Improving the accessibility of EU laws: the Chat-EUR-Lex project*, in *CEUR Workshop Proceedings*, vol. 3762, 2024, pp. 54-59 (<https://ceur-ws.org/Vol-3762/545.pdf>: ultimo accesso 1° luglio 2025)

Ciafardini L., *Organizzazione degli uffici giudicanti e indipendenza funzionale del giudice*, in *L'indipendenza della magistratura oggi*, in *L'indipendenza della magistratura oggi*, Biondi F., Zanon A. (a cura di), Milano, 2020, pp. 207 ss.

Cimmarusti I., *Arretrato in Cassazione: conciliazione estesa anche ai vecchi ricorsi*, in *Il Sole 24 Ore*, 13 marzo 2025

Civitelli O., *La giustizia e la performance*, in *Questione giustizia*, 2022, fasc. 2-3, pp. 85 ss.

Claude C.S., Longo G., *The Deluge of Spurious Correlations in Big Data*, in *Foundations of Science*, 2017, vol. 22, fasc. 3, pp. 595 ss.

Cociani S.F., *Gli effetti della sentenza penale di assoluzione nel processo tributario. Tra creazionismo giudiziario, normalizzazione ed effettiva separazione dei poteri*, in *Tax News - Supplemento online alla Rivista Trimestrale di Diritto Tributario*, 29 marzo 2025

Coglianesi C., *Regulating Machine Learning: The Challenge of Heterogeneity*, in *Public Law and Legal Theory Research Paper Series*, 2023, n. 23-06, pp. 2 e ss.

Colzani E., Mariani S., Pirotta G., *La statistica giudiziaria e la governance degli uffici ai tempi del PNRR: le esperienze dei Tribunali di Busto Arsizio e Monza*, in *Quaderni di organizzazione e trasformazione digitale della giustizia*, 2024, fasc. 1, pp. 61 ss.

Condinanzi M., Mastroianni R., *Il contenzioso dell'Unione Europea*, Torino, 2009

Consolo C., *La sentenza Lucchini della Corte di Giustizia: quale possibile adattamento degli ordinamenti processuali interni e in specie del nostro?*, in *Riv. dir. proc.*, 2008, fasc. 1, pp. 225 ss.

Consolo C., *Processo e accertamento fra responsabilità contributiva e debito tributario*, in *Riv. dir. proc.*, 2000, n. 4, pp. 1035 ss.

Consolo C., *Dal contenzioso al processo tributario. Studi e casi*, Milano, 1992

Contaldo A., Campara F., *Intelligenza artificiale e Diritto. Dai sistemi esperti "classici" ai sistemi esperti "evoluti": tecnologia e implementazione giuridica*, in Taddei Elmi G., Contaldo A. (a cura di), *Intelligenza artificiale. Algoritmi giuridici. Ius condendum o "fantadiritto"*, Pisa, 2020, pp. 24 ss.

Contrino A., *La riforma della giustizia tributaria di cui al d.d.l. n. 2636/2022: riforma "suicida" o "gattopardesca"?*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 13 luglio 2022

Corasaniti G., *Mutamento degli indirizzi giurisprudenziali e prevedibilità della decisione*, in Mastroiacovo V. (a cura di), *Giocare con altri dadi. Giustizia e predittività dell'algoritmo*, Torino, 2024, pp. 267-276

Corraro D., *L'oggetto del giudicato tributario*, Padova, 2024

Corraro D., *Il rinvio pregiudiziale alla Corte di cassazione ex art. 363-bis c.p.c. e la sua possibile estensione al processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2024, fasc. 1, II, pp. 67 ss.

Corsale M., *Certeza del diritto. I) Profili teorici*, in *Enciclopedia giuridica*, vol. VI, Roma, 1988

Cortese B., *Rinvio pregiudiziale e ricorso di annullamento: parallelismi, intersezioni e differenze*, in *Il rinvio pregiudiziale*, Ferraro F., Iannone C. (a cura di), Torino, 2020, pp. 241 ss.

Crestani F., Lalmas M., Joost Rijsbergen C., *Information Retrieval: Uncertainty and Logics. Advanced Models for the Representation and Retrieval of Information*, Springer New York, 1998

D'Alessandro E., *Ricerca, informazione e disseminazione in diritto processuale civile: la Banca Dati di Merito Pubblica (Obiettivo PNRR MI-C1 Riforma 1.8)*, in *Il Diritto Processuale Civile Italiano e Comparato*, fasc. 1, 2024, pp. 333 ss.

D'Alessandro E., *Il procedimento pregiudiziale interpretativo dinanzi alla Corte di giustizia. Oggetto ed efficacia della pronuncia*, Torino, 2012

D'Aloia A., *Ripensare il diritto al tempo dell'intelligenza artificiale*, in Cerrina Feroni G., Fontana C., Raffiotta E.C. (a cura di), *AI Anthology. Profili giuridici, economici e sociali dell'intelligenza artificiale*, Bologna, 2022, pp. 99 ss.

D'Aloia A. (a cura di), *Intelligenza artificiale e diritto. Come regolare un mondo nuovo*, Milano, 2020

D'Ancona S., Furiosi E., *Digitalizzazione e giustizia amministrativa*, in *Il diritto dell'amministrazione pubblica digitale*, Cavallo Perin R., Galetta D.U. (a cura di), Torino, 2025, pp. 409 ss.

Dadgostari F., Guim M., Beling P.A., Livermore M.A., Rockmore D.N., *Modeling law search as prediction*, in *Artif. Intell. and Law*, 2021, vol. 29, pp. 3 ss.

Dal Canto F., *Lezioni di ordinamento giudiziario*, II ed., Torino, 2020

Dal Canto F., *La dirigenza degli uffici giudiziari: modelli, problemi e prospettive all'indomani della riforma Cartabia*, in *QDigito*, 2024, n. 1, pp. 1-18

Danelius H., *L'indipendenza e l'imparzialità della giustizia alla luce della giurisprudenza della Corte Europea dei diritti dell'uomo*, in *Riv. int. dir. uomo*, 1992

Daniele L., *Commento all'art. 267 TFUE*, in Tizzano A. (a cura di), *Trattati dell'Unione Europea*, Padova, 2014, pp. 2103 ss.

De Montesquieu L., *Lo spirito delle leggi*, Cotta S. (a cura di), Torino, 1975

De Santis Di Nicola F., *Addetti al nuovo “ufficio del processo” (artt. 11 ss. del D.L. n. 80 del 2021) vs. assistant-lawyers presso la Cancelleria della Corte europea dei diritti dell’uomo: due modelli a confronto*, in *Il diritto processuale civile italiano e comparato*, 2021, 3, pp. 265 ss.

Deckmyn V., *Guide to European Union Information*, Maastricht, IV, 2003

Del Federico L., *Giurisdizione comunitaria e mezzi di tutela del contribuente*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2006, n. 1, pp. 23 ss.

Del Federico L., *La rilevanza dei principi della CEDU in materia tributaria: ricadute applicative e percorsi interpretativi*, in *Corte Europea dei Diritti dell’Uomo e indagini fiscali*, Muleo S., Del Federico L., Basilavecchia M., in *Dialoghi tributari*, 2009, n. 4, pp. 381 ss.

Del Federico L., *Sui diritti dei contribuenti nell’era della trasformazione digitale*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2024, n. 1, pp. 71 ss.

Deumier P., *L’effet de l’open data sur la jurisprudence des juges du fond*, in *Dir. proc. civ. it. e comp.*, 2023, fasc. 3, pp. 684 ss.

Di Amato S., *Il nuovo sistema d’informatica giuridica del centro elettronico di documentazione della Corte Suprema di Cassazione*, in *Giust. civ.*, 2004, II

Domingos P., *L’algoritmo Definitivo*, Torino, 2016

Doria C., *Corte costituzionale e giustizia tributaria: il lento percorso di avvicinamento del giudice tributario al giudice ordinario. Riflessioni a margine della sentenza costituzionale n. 204 del 2024*, in *Dir. pubbl. eur.*, 2025, 1, pp. 173 ss.

Düro M., *Crosswalking EUR-Lex: a proposal for a metadata mapping to improve access to EU documents*, Lussemburgo, 2009

Kahneman D., Sybony O., Sunstein C.R., *Noise: a Flaw in Human Judgement*, New York, 2021

Fabiani M., *Rinvio pregiudiziale alla Corte di Cassazione: una soluzione che non alimenta davvero il dibattito scientifico*, in *Riv. dir. proc.*, 2022, pp. 197 ss.

Falcone M., *“Big data” e pubbliche amministrazioni: nuove prospettive per la funzione conoscitiva pubblica*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 2017, vol. 3, pp. 601 ss.

Fanelli G., *L'impiego dell'intelligenza artificiale nei processi decisorii del giudice tra la disciplina europea e quella del processo civile*, in Giordano R., Panzarola A., Police A., Preziosi S., Proto M. (a cura di), *Il diritto nell'era digitale. Persona, Mercato, Amministrazione, Giustizia*, Milano, 2022, pp. 975 ss.

Farri F., *La giustizia predittiva in materia tributaria*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 12 ottobre 2022

Farri F., *Questioni in tema di giustizia predittiva in materia tributaria*, in *Il Processo*, 2023, 3, pp. 841 ss.

Fasola M., *L'amministrazione algoritmica dei tributi*, Milano, 2025

Fenger N., Broberg M., *Renvoi préjudiciel à la Cour de Justice de l'Union européenne*, Bruxelles, 2013

Forza A., Menegon G., Rumiati R., *Il giudice emotivo. La decisione tra ragione ed emozione*, Bologna, 2017

Frank J.N., *Law and the Modern Mind*, New York, 1936

Frankel M., *Criminal sentences: Law without order*, New York, 1973

Frankel-Haeberle C., *Giudice tributario ed effettività della tutela giurisdizionale nell'ordinamento federale tedesco*, in Ragucci G. (a cura di), *La legge generale tedesca del processo tributario. Finanzgerichtsordnung (FGO)*, Milano, 2022, pp. 31 ss.

Fronza E., Caruso C., *Ti faresti giudicare da un algoritmo? Intervista ad Antoine Garapon*, in *Questione Giustizia*, 2018, fasc. 4, pp. 196 ss.

Gaboriau S., *Libertà e umanità del giudice: due valori fondamentali della giustizia. La giustizia digitale può garantire nel tempo la fedeltà a questi valori?*, in *Questione giustizia*, 2018, fasc. 4, pp. 200 ss.

Galetta D.U., *Rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia UE e obbligo di interpretazione conforme del diritto nazionale: una rilettura nell'ottica del rapporto di cooperazione (leale) tra giudici*, in *Riv. Ital. Dir. Pubbl. Comunitario*, 2012, n. 2, pp. 431 ss.

Galetta D.U., Schiavolin R., Pierro M., Gianoncelli S., Nussi M., Ragucci G., Logozzo M., Vanz G., Viotto A., Fiorentino S., Mazzagregò D., Zagà S.; Basilavecchia M., Mauro M., Trivellin M., Corasaniti G., Marongiu P., *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, M. Pierro (a cura di), Milano, 2019

Galetta D.U., *Transizione digitale e diritto a una buona amministrazione: fra prospettive aperte per le Pubbliche Amministrazioni dal Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza e problemi ancora da affrontare*, in *federalismi*, 2022, 7, pp. 103 ss.

Galetta D.U., *Digitalizzazione e diritto ad una buona amministrazione (Il procedimento amministrativo, fra diritto UE, nuove tecnologie dell'informazione e della comunicazione)*, in *Il diritto dell'amministrazione pubblica digitale*, Cavallo Perin R., Galetta D.U. (a cura di), Torino, 2025, pp. 77 ss.

Gallo F., *La "Sezione Tributaria" della Corte di cassazione e la crisi della giustizia tributaria*, in *Rass. trib.*, 2020, n. 1, pp. 9 ss.

Gallo F., *Quale modello processuale per il giudizio tributario?*, in *Rass. trib.*, 2011, n. 1, pp. 11 ss.

Gallo F., *Verso un "giusto processo" tributario*, in *Rass. trib.*, 2003, n. 1, pp. 11 ss.

Gallo F., *Sullo stato attuale della riforma del contenzioso tributario*, in *Rass. trib.*, 2000, n. 1, pp. 13 ss.

Gallone G., *Riserva di umanità e funzioni amministrative*, Milano, 2023

Geraci R., *Intelligenza artificiale e giustizia predittiva in materia tributaria*, Torino, 2024

Giacalone M., Hyder-Rahman N., Fonisto M., Amato F., *Enhancing Access to Justice via LLMs in the Field of Asset Division: CREA2 and the Digital Journey*, in *European Journal of Law and Technology*, 2025, Vol. 16, n. 2 (<https://ejlt.org/index.php/ejlt/article/view/1109>, ultimo accesso 10 ottobre 2025)

Giacalone P., *Intelligenza artificiale, giustizia predittiva e processo tributario: problemi e prospettive*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, 3, pp. 299 ss.

Giannini A.D., *L'accertamento dell'imposta*, in *Riv. it. dir. fin.*, 1942, I, pp. 69 ss.

Giannini A.D., *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937

Gilovich T., Griffin D., Kahneman D., *Heuristic and Biases: The Psychology of intuitive Judgement*, 2002

Giordano R., *La "Saisine pour avis" alla Corte di Cassazione francese*, in *Riv. dir. proc.*, 2005, pp. 109 ss.

Giovannini A., *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, Padova, 1996

Giovannini A., *Sulla presunzione di onestà del contribuente e sulle prove*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2023, fasc. 2, pp. 327 ss.

Glendi C., *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984

Glendi C., *Contenzioso tributario*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1988, VIII

Glendi C., *Verso l'unità della giurisdizione tributaria*, Padova, 2000

Glendi C., *La ricusazione del giudice tributario*, in *Corr. trib.*, 2002, n. 19, p. 1740 ss.

Glendi C., *Ancora sull'astensione del giudice*, in *Corr. trib.*, 2002, n. 39, p. 3576 ss.

Glendi C., *L'oggetto del processo tributario» trent'anni dopo*, in AA.VV., *Discussioni sull'oggetto del processo tributario*, Basilavecchia M., Comelli A. (a cura di), Padova, 2020, pp. 319 ss.

Glendi C., *La "speciale" specialità della giurisdizione tributaria*, in *Specialità delle giurisdizioni ed effettività delle tutele*, Guidara A. (a cura di), Torino, 2021, pp. 413 ss.

Glendi C., *Rinvio pregiudiziale in cassazione secondo la progettata riforma della giustizia tributaria*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2022, n. 7, pp. 565 ss.

Glendi C., *L'incompiuta riforma della cassazione tributaria. Cosa manca*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, n. 2, pp. 606 ss.

Glendi C., *Rinvio pregiudiziale nel processo tributario? Antinomie ai vertici, da risolvere presto e bene*, in *Dir. e prat. trib.*, 2023, n. 2, pp. 602 ss.

Glendi G., *Dal principio di diritto nell'interesse della legge al rinvio pregiudiziale alla Corte di Cassazione nell'ambito della giustizia tributaria riformata: il rischio di cortocircuito tra "astratti principi di diritto" e "concrete fattispecie impositive"*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, n. 1, pp. 56 ss.

Gometz G., *La certezza giuridica come prevedibilità*, Torino, 2005

Grasso G., *Articolo 94 Contenuto della domanda di pronuncia pregiudiziale*, in *Le regole del processo dinanzi al Giudice dell'Unione Europea*, in *Le regole del processo dinanzi al Giudice dell'Unione Europea*, Amalfitano C., Condinanzi M., Iannuccelli P. (a cura di), Napoli, 2017, pp. 586 ss.

Grasso G., *Il rinvio pregiudiziale nel diritto interno*, in *Il rinvio pregiudiziale*, Ferraro F., Iannone C. (a cura di), Torino, 2020, pp. 307 ss.

- Guarino G., *Contenzioso tributario e giurisdizioni speciali*, in *Foro it.*, 1954
- Guastini R., *Art. 101*, in *Commentario alla Costituzione*, a cura di Branca G., Pizzorusso A., *Gli organi ausiliari. La magistratura*, Tomo I, 1994
- Guerra A., *Il rinvio consultivo alla Corte EDU*, in *Il rinvio pregiudiziale*, Ferraro F., Iannone C. (a cura di), Torino, 2020, pp. 355 ss.
- Guidara A., *Gli "oggetti del processo tributario"*, in *Specialità delle giurisdizioni ed effettività delle tutele*, Guidara A. (a cura di), Torino, 2021, pp. 438 ss.
- Iannone C., *Le ordinanze di irricevibilità dei rinvii pregiudiziali dei giudici italiani*, in *Il diritto dell'Unione Europea*, 2018, n. 2, pp. 249 ss.
- Iannone C., Salemme E., *L'anonimizzazione delle decisioni giudiziarie della Corte di Giustizia e dei giudici degli Stati membri dell'Unione europea*, in *Il trattamento dei dati personali in ambito giudiziario*, Ciriello A., Grasso G., Lo Moro D. (a cura di), Roma, 2021, pp. 109 ss.
- Ingrao G., *Sui retroscena processuali della sentenza di Cassazione n. 3800/2025: una reazione ad una assoluzione penale sbrigativa e mal motivata?*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 29 marzo 2025
- Irti N., *Un diritto incalcolabile*, Torino, 2016
- Irti N., *La crisi della fattispecie*, in *Riv. dir. proc.*, 2014, 1, p. 36 ss.
- Itzcovich G., *Il diritto come macchina. Razionalizzazione del diritto e forma giuridica in Max Weber*, in *Materiali per una storia della cultura giuridica*, anno XXXI, 2001, p. 365 ss.
- Lacchi, C., *Preliminary References to the Court of Justice of the European Union and Effective Judicial Protection*, II ed., Bruxelles, 2020
- Lacchi C., *Irricevibilità di una domanda di pronuncia pregiudiziale e obbligo del giudice nazionale di fornire una risposta utile ai quesiti che gli sono posti dalla Corte di giustizia dell'Unione*, in *Rivista del contenzioso europeo*, 2024, fasc. 1 (<https://europeanlitigation.eu/2024/04/02/irricevibilita-di-una-domanda-di-pronuncia-pregiudiziale-e-obbligo-del-giudice-nazionale-di-fornire-una-risposta-utile-ai-quesiti-che-gli-sono-posti-dalla-corte-di-giustizia-dellunione/>)
- La Rosa S., *Processo tributario e organizzazione degli uffici finanziari*, in *Il contenzioso tributario: problemi e prospettive di riforma*, a cura di Leccisotti M., Padova, 1992
- Lasok K.P.E., *Lasok's European Court practice and procedure*, IV ed., London, 2022

Lenaerts K., Gurierez-Fons J., *Les méthodes d'interprétation de la Cour de justice de l'Union européenne*, Bruylant, 2020

Lenaerts K., Gutman K., Tomasz Nowak J., *EU procedural law*, Oxford, 2023

Lombardi Vallauri L., *Saggio sul diritto giurisprudenziale*, Milano, 1975

Lombardo L., *Passato e futuro della Cassazione civile (a cent'anni da "La Cassazione civile" di Piero Calamandrei)*, in *Riv. dir. proc.*, 2021, p. 892. In senso critico, Verde G., *L'evoluzione del ruolo della magistratura e le ricadute sul nostro sistema*, in *Riv. dir. proc.*, 2021, pp. 1155 ss.; Sassani B., *La deriva della cassazione e il silenzio dei chierici*, in *Riv. dir. proc.*, 2019, pp. 43 ss.; Passanante L., *Il precedente impossibile. Contributo allo studio del diritto giurisprudenziale nel processo civile*, Torino, 2018

Losano M.G., *Giuscibernetica. Macchine e modelli cibernetici nel diritto*, Torino, 1969

Lovisolò A., *Profili "evolutivi" della disciplina del contenzioso tributario*, in *La riforma della giustizia tributaria*, a cura di Glendi C., Padova, 2021

Lupi R., *Nuovo contenzioso: dal semplice al complesso*, in *Rass. trib.*, 1996, I

Lupo E., *La funzione nomofilattica della Corte di cassazione e l'indipendenza funzionale del giudice*, in *L'indipendenza della magistratura oggi*, Biondi F., Zanon A. (a cura di), Milano, 2020, pp. 97 ss.

Lupoi M., *Giuscibernetica, informatica giuridica. Problemi per il giurista*, in *Quaderni Foro it.*, 1970, p. 755

Luzzati C., *L'interprete e il legislatore. Saggio sulla certezza del diritto*, Milano, 1999

Maffeo A., *Gli effetti della sentenza pregiudiziale*, in *Il rinvio pregiudiziale*, Ferraro F., Iannone C. (a cura di), Torino, 2020, pp. 199 ss.

Magnani C., *Commissioni tributarie*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1988, VII

Magnani C., *Il processo tributario. Contributo alla dottrina generale*, Padova, 1965

Marcheselli A., *Intelligenza artificiale e giustizia predittiva: il bivio tra Giustiniano e il Leviatano e il pericolo Coca Cola*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 20 ottobre 2022

Marello E., *Prodigit: alcune domande di metodo e qualche semplice risposta*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 1° febbraio 2023

Marinelli M., *Divagazioni su norme giuridiche e 'norme culturali', tra la 'saisine pour avis de la Cour de Cassation' e il nuovo rinvio pregiudiziale ex art. 363-bis cod. proc. civ.*, in *La cultura giuridica e il ruolo del giurista*, Lambrini P., Romagnoli G. (a cura di), Quaderni del dottorato di ricerca dell'Università di Padova, 2023, pp. 203 ss.

Marongiu G., *Alle radici dell'ordinamento tributario italiano*, Padova, 1988

Marongiu G., *Gerarchia*, in *Enc. dir.*, vol. XVIII, Milano, 1969

Marongiu G., *Le commissioni tributarie da giudice specializzato a giudice togato: una proposta – Studi in onore di Enrico de Mita*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, n. 4, I

Marongiu G., *Il riordinamento dell'amministrazione pubblica*, Milano, 1974

Masoni S.S., *Giudice tributario e rinvio pregiudiziale alla Corte di Cassazione: le Sezioni Unite chiariscono il perimetro di applicabilità dell'art. 363-bis c.p.c.*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2024, n. 4, pp. 877 ss.

Mastroiacovo V., *Prevedibilità, predittività e umanità del giudicare in materia tributaria*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 14 febbraio 2023

Melloni M., *I requisiti formali delle decisioni di rinvio pregiudiziale alla Corte giust. dell'Unione Europea*, in *Foro It.*, 2011, IV, pp. 480 ss.

Mengoni L., *Ermeneutica e dogmatica giuridica*, Milano, 1996

Merlini S., *Magistratura e politica. Una introduzione*, in *Magistratura e politica*, a cura di Merlini S., Firenze, 2016

Merloni F. (a cura di), *Introduzione all'eGovernment: pubbliche amministrazioni e società dell'informazione*, Torino, 2005

Miccinesi M., Baglione T., Menchini S., *Il nuovo processo tributario. Commentario*, Milano, 1997

Mont J., *RGDP: faut-il anonymiser la jurisprudence publiée?*, in *Journal des Tribunaux*, 2019, n. 6776, pp. 442 ss. (<https://researchportal.unamur.be/fr/publications/27e646ce-8c80-48d2-913f-bde9006fda74>: ultimo accesso 1° luglio 2025)

Moretti A., *Il presidente della Repubblica come presidente del CSM*, Napoli, 2011

Moschetti F., *Profili costituzionali del nuovo processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1994

Moschetti G., *Il comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992: un quadro istruttorio per ora solo abbozzato, tra riaffermato principio dispositivo e diritto pretorio acquisitivo*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 28 gennaio 2023

Muleo S., *Riflessioni sull'onere della prova nel processo tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2021, pp. 603 ss.

Musella F., *“Giurisprudenza predittiva” Risultati operativi e prospettive future*, in *Studi e ricerche* 34, *L'esperienza Uni4Justice e le prospettive future*, 2023, p. 279 ss.

Naomé C., *Le renvoi préjudiciel en droit européen*, Bruxelles, 2007

Nappi A., *L'interpretazione tra nomofilachia e indipendenza*, in *L'indipendenza della magistratura oggi*, Biondi F., Zanon A. (a cura di), Milano, 2020, pp. 133 ss.

Nigro M., *Studi sulla funzione organizzatrice della Pubblica Amministrazione*, Milano, 1966

Niler E., *Can AI Be a Fair Judge in Court? Estonia Thinks So*, in *Wired*, 25 marzo 2019 (<https://www.wired.com/story/can-ai-be-fair-judge-court-estonia-thinks-so/>: ultimo accesso 1° luglio 2025)

Normand J., *La richiesta di parere alla Corte di Cassazione*, in *Riv. dir. proc.*, 1998, pp. 127 ss.

O'Neil C., *Armi di distruzione matematica. Come i big data aumentano la disuguaglianza e minacciano la democrazia*, Milano, 2017

Oliva Santos A., *“Giustizia predittiva”, interpretazione matematica delle norme, sentenze robotiche e la vecchia storia del “Justizklavier”*, in *Riv. trib. dir. proc. civ.*, 2019, 3, pp. 883 ss.

Oppetit V.B., *La résurgence du rescrit*, in *Recueil Dalloz*, 1991, pp. 105 ss.

Orlando M., *La gestione delle risorse dell'ufficio giudiziario e i rapporti tra Capo dell'ufficio giudiziario e dirigente amministrativo*, in *Questione giustizia*, 14 gennaio 2020

Orofino A.G., Gallone G., *L'intelligenza artificiale al servizio delle funzioni amministrative: profili problematici e spunti di riflessione*, in *Giur. it.*, 2020, pp. 1738 ss.

Orsoni G., D'Orlando E., *Nuove prospettive dell'amministrazione digitale: Open Data e algoritmi*, in *Ist. fed.*, 2019, vol. 3, pp. 605 ss.

Romano A., *Autonomia nel diritto pubblico*, in *Digesto*, 1987

Parente G., *Un tavolo di confronto con la Cassazione per la certezza del diritto*, in *Il Sole 24 Ore*, 22 febbraio 2025

Parodi M., *Il controllo della Corte di Giustizia sul rispetto del principio dello Stato di diritto da parte degli Stati membri: alcune riflessioni a margine della sentenza Associação Sindical dos Juizes Portugueses*, in *European Papers*, 2018, 3, pp. 985 ss.

Passanante L., *Il precedente impossibile. Contributo allo studio del diritto giurisprudenziale nel processo civile*, Torino, 2018

Perrino A.M., *Profili organizzativi di giustizia tributaria: la Corte di Cassazione*, in Manzon E., Melis G. (a cura di), *Il diritto tributario nella stagione delle riforme. Dalla legge 130/2022 alla legge 111/2023*, Pisa, 2024

Pescatore P., *Il rinvio pregiudiziale di cui all'art. 177 del Trattato CEE e la cooperazione tra la Corte e i giudici nazionali*, in *Il Foro it.*, 1986, V, pp. 26 ss.

Piccone V., *Primato e pregiudizialità: il ruolo dell'interpretazione conforme*, in *Il rinvio pregiudiziale*, Ferraro F., Iannone C. (a cura di), Torino, 2020, pp. 325 ss.

Pisano G., Fidelangeli A., Galli F., Loreggia A., Rovatti R., Santin P., Sartor G., *La sommarizzazione delle sentenze tributarie di merito nel progetto PRODIGIT*, in *Rivista di Scienze Giuridiche, Scienze Cognitive ed Intelligenza Artificiale*, vol. 17, 2024, fasc. 1, pp. 1 ss.

Pistolesi F., *L'impatto della giurisprudenza europea sul processo tributario italiano*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 3, pp. 621 ss.

Pistolesi F., *Il processo tributario*, II ed. Torino, 2023

Pistolesi F., *Il primo caso di rinvio pregiudiziale alla Corte di cassazione in materia tributaria*, in *Giustizia Insieme*, 13 giugno 2023 (collegamento: <https://www.giustiziainsieme.it/it/diritto-tributario/2796-il-primo-caso-di-rinvio-pregiudiziale-alla-corte-di-cassazione-in-materia-tributaria-di-francesco-pistolesi>, ultimo accesso 10 ottobre 2025)

Pistone P., *La rilevanza dell'accertamento del fatto per l'esercizio della giurisdizione della Corte di giustizia europea in materia tributaria*, in *Filtri e accertamento del fatto nel processo tributario*, Gaetano Ragucci (a cura di), Torino, 2025, pp. 157 ss.

Pizzorusso A., *L'organizzazione della giustizia in Italia*, Torino, 1990

Porcaro G., *Il ruolo del giudice tributario nella dinamica della tutela giurisdizionale. Stato degli atti e prospettive*, in *Dir. proc. trib.*, 2016, n. 2, pp. 207 ss.

- Prendini L., *L'imparzialità del giudice civile e la sua tutela processuale*, Roma, 2012
- Pugliatti S., *Conoscenza*, in *Enciclopedia del diritto – Volume IX*, Milano, 1961
- Quadri R., *Dell'applicazione della legge in generale. Art. 10-15*, in Scaloja A., Branca G. (a cura di), *Commentario del Codice civile*, Bologna, 1974
- Ragucci G., *Perché riformare la giustizia tributaria è un investimento. Non bastano piccoli aggiustamenti, serve un cambiamento strutturale e una nuova magistratura*, in *Il foglio*, 25 agosto 2021
- Ramajoli M., *Giusto processo e giudizio amministrativo*, in *Dir. proc. amm.*, 2013, 1, p. 119
- Rangone N., *Intelligenza artificiale e pubbliche amministrazioni: affrontare i numerosi rischi per trarne i vantaggi*, in *BioLaw Journal - Rivista di BioDiritto*, 2022, vol. 2, pp. 473 ss.
- Ripoli M., *Introduzione. L'estremismo di Jerome Frank, in Il diritto come profezia. Il realismo americano: antologia di scritti*, Castignone S., Faralli C., Ripoli M. (a cura di), Torino, 2002, pp. 299 ss.
- Rozas J.A., *La contraddittoria evoluzione del diritto tributario spagnolo nell'ottica del giusto processo*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2017, fasc. 1, pp. 117 ss.
- Ronsin X., Lampos V., *In-depth study on the use of ai in judicial systems, notably ai applications processing judicial decisions and data*, in *European Commission for the Efficiency of Justice (CEPEJ), European ethical Charter on the use of Artificial Intelligence in judicial systems and their environment*, Strasburgo, 2018, pp. 13-62 (<https://rm.coe.int/ethical-charter-en-for-publication-4-december-2018/16808f699c>: ultimo accesso 1° luglio 2025)
- Rudoni R., *Giudice naturale e criteri di assegnazione degli affari giudiziari: profili di diritto costituzionale nazionale ed europeo, in federalismi*, 2025, n. 7, pp. 79 ss.
- Russo P., *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969
- Russo P., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005
- Russo P., Coli F., Mercuri G., *Diritto Processuale tributario*, Milano, 2022
- Sabato R., *L'imparzialità del giudice civile alla luce della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo*, in *Il nuovo articolo 111 della Costituzione e il giusto processo civile*, a cura di Civinini M.G., Verardi C.M., in *Quaderni di "questione giustizia"*, Milano, 2001

Salvati A., *Ufficio del processo anche per i giudici tributari?*, in Riv. tel. dir. trib., 30 settembre 2021

Salvati A., *La selezione e la formazione della magistratura tributaria*, in Riv. tel. dir. trib., 12 settembre 2023

Salvi L., *Primato del diritto comunitario e principi interni: «no» della Corte di giustizia al giudicato esterno in ipotesi di pratiche abusive in materia di IVA*, in Riv. dir. trib. int., 2010, pp. 415 ss.

Santosuosso A., *Giustizia predittiva, ecco i tre pilastri per capire gli impatti della tecnologia sul diritto*, 1° marzo 2021 (<https://www.agendadigitale.eu/documenti/giustizia-digitale/giustizia-predittiva-ecco-i-tre-pilastri-per-capire-gli-impatti-della-tecnologia-sul-diritto/>: ultimo accesso 1° luglio 2025)

Sartor G., *L'intelligenza artificiale e il diritto*, Torino, 2022

Sassani B., *La deriva della cassazione e il silenzio dei chierici*, in Riv. dir. proc., 2019, pp. 43 ss.

Savona P., *Administrative Decision-Making after the Big data Revolution*, in federalismi, 2018, n. 19 (https://www.federalismi.it/nv14/articolo-documento.cfm?Artid=37154&content=&content_author=)

Scarselli G., *Sulle relazioni dell'Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione*, in Judicium, 25 gennaio 2023

Scarselli G., *Note sul rinvio pregiudiziale alla Corte di Cassazione di una questione di diritto da parte del giudice di merito*, in Giustizia Insieme, 5 luglio 2021 (collegamento: <https://www.giustizainsieme.it/it/processo-civile/1838-note-sul-rinvio-pregiudiziale-alla-corte-di-cassazione-di-una-questione-di-diritto-da-parte-del-giudice-di-merito-di-giuliano-scarselli>, ultimo accesso 15 ottobre 2025)

Segrè T., *Astensione, ricusazione e responsabilità dei giudici*, in Commentario del c.p.c., diretto da Allorio E., Torino, 1973, I

Selicato G., *Il cantiere aperto delle riforme del procedimento in cassazione: dai “pannicelli caldi” all’eterogenesi dei fini*, in Riv. trim. dir. trib., 2022, n. 2, pp. 267 ss.

Simitis S., *Crisi dell'informazione giuridica ed elaborazione elettronica dei dati*, ed. it. a cura di Caizzone G., Milano, 1977

- Silvestri C., *Il parere preventivo delle Corti Supreme*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1993, n. 3, pp. 873 ss.;
- Silvestri C., *La saisine pour avis della Cour de Cassation*, in *Riv. dir. civ.*, 1998, I, pp. 495 ss.
- Silvestri C., *Il rinvio per interpretazione pregiudiziale alla Corte di cassazione a oltre un anno dalla sua entrata in vigore*, in *Judicium*, 3 ottobre 2024
- Silvestri G., *Giustizia e giudici nel sistema costituzionale*, Torino, 1997
- Silvestri G., *Consiglio superiore della magistratura e sistema costituzionale*, in *Questione giustizia*, 2017, fasc. 4, pp. 19 ss.
- Simone A., *Una riforma non più eludibile: il giudice tributario professionale*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, n. 6
- Slovic P., *Psychological Studyng of Human Judgement: Implications for Investment Decision Making*, in *Journal of Finance*, 2017, 27, p. 779
- Sourdin T., *Judges, Technology and Artificial Intelligence. The Artificial Judge*, Cheltenham, 2021
- Susskind R., *Online Courts and the Future of Justice*, Oxford University Press, 2019
- Susskind R., *Tomorrow's Lawyers*, Oxford University Press, 2017
- Tarzia G., *L'art. 111 e le garanzie europee del processo civile*, in *Riv. dir. proc.*, 2001
- Terminiello L., *Le condizioni oggettive di ricevibilità del rinvio pregiudiziale*, in *Il rinvio pregiudiziale*, Ferraro F., Iannone C. (a cura di), Torino, 2020, pp. 59 ss.
- Terrusi F., *Assetto del processo tributario, funzione della sentenza e actio iudicati*, in *Dir. proc. trib.*, 2015, n. 1, pp. 59 ss.
- Tesauro F., *Lineamenti del processo tributario*, Rimini, 1991
- Tesauro F., *Processo tributario*, in *Digesto*, IV, Torino, 1988, III
- Tesauro F., *Manuale del processo tributario*, VII ed., Torino, 2024
- Tesauro F., *Osservazioni sulla delega per la riforma del processo tributario*, in *Boll. trib.*, 1992

Tesauro F., *Scritti scelti di diritto tributario. Principi e regole*, a cura di Fichera F., Fregni M.C., Sartori N., Vol. I, Torino, 2022

Tesauro F., *Scritti scelti di diritto tributario. Il processo*, a cura di Fichera F., Fregni M.C., Sartori N., Vol. II, Torino, 2022

Tesauro G., *Sui vincoli (talvolta ignorati) del giudice nazionale prima e dopo il rinvio pregiudiziale: una riflessione sul caso Avastin/Lucentis e non solo*, in *federalismi*, 2020, n. 6, p. 189 ss.

Tosi L., Viotto A., *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1999

Tundo F., *Giustizia tributaria: una riforma perfettibile, ma con interventi non negoziabili*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 1° luglio 2022

Uricchio A., *L'amministrazione nella giustizia tributaria. L'organizzazione delle Commissioni tributarie*, Padova, 2000

Van Opijnen M., Santos C., *On the concept of relevance in legal information retrieval*, in *Artif. Intell. and Law*, 2017, vol. 25, pp. 65 ss.

Verde G., *L'amministrazione della giustizia fra Ministero e Consiglio Superiore*, Padova, 1990

Verde G., *L'evoluzione del ruolo della magistratura e le ricadute sul nostro sistema*, in *Riv. dir. proc.*, 2021, pp. 1155 ss.

Villata S.A., *Efficienza ed effettività nella riforma della giustizia civile*, in Biondi F., Sacchi R. (a cura di), *Garanzie ed efficienza nella giustizia in una prospettiva multidisciplinare*, Torino, 2024, p. 125-144.

Viola L., *Giurimetria, composizione di dati e giustizia predittiva*, in *La Nuova Procedura Civile*, 2019, 3

Vismara F., *Interpretazione pregiudiziale comunitaria e processo tributario*, Milano, 2008

Vozza A., *Intelligenza artificiale, giustizia predittiva e processo tributario*, in *il fisco*, 2019, n. 32/33, pp. 3154 ss.

Zanon N., Biondi F., *Il sistema costituzionale della magistratura*, V, Bologna, 2019

Zanon N., Panzieri L., *Commento all'art. 101*, in *Commentario alla Costituzione*, Bifulco R., Celotto A., Olivetti M. (a cura di), Torino, 2006, pp. 1958 ss.

Zellini P., *La dittatura del calcolo*, Milano, 2018

Zenati F., *La saisine pour avis de la cour de cassation*, in *Recueil Dalloz*, 1992, pp. 247 ss.

Ziccardi G., *Intelligenza artificiale: una guida semplice per il giurista del futuro*, Milano, 2025

Documenti istituzionali

Camera dei Deputati, D.d.l. n. 3593 (Camera), Martinciglio ed altri, “*Introduzione dell’articolo 5-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, concernente l’istituzione di una piattaforma telematica di giustizia predittiva in materia tributaria*” (<https://www.camera.it/leg18/126?leg=18&idDocumento=3593>: ultimo accesso 1° settembre 2025)

Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria, *Relazione finale*, 30 giugno 2021

Commissione UE, Comunicazione al Consiglio, al Parlamento europeo, al Comitato Economico e Sociale e al Comitato delle Regioni (COM/2003/0567 def.), *Il ruolo dell'eGovernment per il futuro dell'Europa* (collegamento permanente: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=celex:52003DC0567>)

Commissione UE, *White paper on Artificial Intelligence*, COM/2020/65 final (collegamento permanente: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:52020DC0065>)

Commissione UE, *Proposta di Regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio che stabilisce regole armonizzate sull'intelligenza artificiale (legge sull'intelligenza artificiale) e modifica alcuni atti legislativi dell'unione*, COM/2021/206 final (collegamento permanente: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/ALL/?uri=CELEX:52021PC0206>)

Commissione UE, *Quadro di valutazione UE della giustizia 2024*, COM/2024/950 final (collegamento permanente: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52024DC0950>)

Consiglio UE, Conclusioni del Consiglio che invitano all'introduzione dell'*European Case Law Identifier* (ECLI) e di una serie minima di metadata uniformi per la giurisprudenza (collegamento permanente: [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=CELEX:52011XG0429\(01\)](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=CELEX:52011XG0429(01)))

Consiglio UE, Conclusioni del Consiglio che invitano all'introduzione dell'identificatore della legislazione europea (ELI) (collegamento permanente: [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=CELEX:52012XG1026\(01\)](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=CELEX:52012XG1026(01)))

Corte EDU, *Protocollo n. 16 alla Convenzione EDU, Rapporto esplicativo* (collegamento: https://www.echr.coe.int/documents/d/echr/Protocol_16_explanatory_report_ITA)

Corte giust. UE, 18 dicembre 2014, parere 2/13, Sed. Plen., *Adesione dell'Unione alla CEDU* (ECLI: EU:C:2014:2454, collegamento: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=160882&doclang=it>)

Corte giust. UE, *Raccomandazioni all'attenzione dei giudici nazionali, relative alla presentazione di domande di pronuncia pregiudiziale*, C/2024/6008, in GU UE del 9 ottobre 2024 (https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=OJ:C_202406008)

Corte di cassazione, *Relazione su novità normativa dell'Ufficio del Massimario n. 98 del 21 ottobre 2021* (https://www.cortedicassazione.it/it/altre_rel_dettaglio.page?contentId=LGR29218)

Corte di cassazione, *Relazione su novità normativa dell'Ufficio del Massimario n. 96 del 6 ottobre 2022* (https://www.cortedicassazione.it/it/altre_rel_dettaglio.page?contentId=LGR29197)

Corte di Cassazione, *Relazione sull'amministrazione della giustizia nell'anno 2022*, Roma, 2023

Corte di Cassazione, *Annuario statistico 2024 – Settore Civile*, 10 febbraio 2025 (https://www.cortedicassazione.it/resources/cms/documents/CIVILE_ANNUARIO_2024.pdf: ultimo accesso 1° luglio 2025)

Corte di cassazione, *Sintesi dei criteri della massimazione civile e penale* (https://www.cortedicassazione.it/resources/cms/documents/SINTESI_CRITERI_DELLA_MASSIMAZIONE_CIVILE_E_PENALE.pdf: ultimo accesso 1° luglio 2025)

Corte di cassazione - CED e Scuola Univ. Sup. IUSS di Pavia, *Accordo quadro del 29 settembre 2021* (https://www.cortedicassazione.it/resources/cms/documents/ACCORDO_TRA_CED_E_SCUOLA_UNIVERSITARIA_SUPERIORE_IUSS_PAVIA.pdf: ultimo accesso 1° luglio 2025)

Consiglio Superiore della Magistratura, *Delibera dell'8 ottobre 2025, "Raccomandazioni sull'uso dell'intelligenza artificiale nell'amministrazione della giustizia"*

Estonia, Ministero della giustizia e della digitalizzazione, comunicato stampa *"Estonia does not develop AI Judge"*, 16 febbraio 2022 (<https://www.justdigi.ee/en/news/estonia-does-not-develop-ai-judge>: ultimo accesso 1° luglio 2025)

European Commission for the Efficiency of Justice (CEPEJ), *European ethical Charter on the use of Artificial Intelligence in judicial systems and their environment* (<https://rm.coe.int/ethical-charter-en-for-publication-4-december-2018/16808f699c>: ultimo accesso 1° luglio 2025)

Garante per la protezione dei dati personali, *Linee guida in materia di trattamento di dati personali nella riproduzione di provvedimenti giurisdizionali per finalità di informazione giuridica*, 2 dicembre 2010 (<https://www.garanteprivacy.it/home/docweb/-/docweb-display/docweb/1774813>: ultimo accesso 1° luglio 2025)

Ministero dell'Economia e delle Finanze – Dipartimento della Giustizia Tributaria, *Relazione sul monitoraggio dello stato del contenzioso tributario e sull'attività delle corti di giustizia tributaria per l'anno 2024*, pp. 59-60 (<https://www.dgt.mef.gov.it/gt/web/guest/relazione-annuale-sullo-stato-del-contenzioso-tributario>: ultimo accesso 1° luglio 2025)

Présidence française du Conseil de l'Union européenne 2022, Ministère de la justice, *Tableau comparatif sur l'encadrement de l'accès en données ouvertes aux décisions de justice* (https://www.justice.gouv.fr/sites/default/files/2023-04/rapport_pfue_sem_cmjn%20%281%29.pdf, ultimo accesso: 1° luglio 2025)

Rapport sur l'open data des décisions de Justice – L'open data des décisions de justice. Mission d'étude et de préfiguration sur l'ouverture au public des décisions de justice, Rapport à Madame la garde des Sceaux, ministre de la Justice, pubblicato il 10 gennaio 2018 (<https://www.justice.gouv.fr/documentation/ressources/rapport-lopen-data-decisions-justice>: ultimo accesso 1° luglio 2025)

Senato della Repubblica, D.d.l. n. 2636 (Senato), Franco D., Cartabia M., “*Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributari*” (<https://www.senato.it/legislature/18/leggi-e-documenti/disegni-di-legge/scheda-ddl?did=55046>)

Università di Anversa, *Best practice guide for managing Supreme Courts*, 2017 (<https://repository.uantwerpen.be/docman/irua/301b78/143844.pdf>: ultimo accesso 25 giugno 2025)

Atti normativi

L. 14 luglio 1864, n. 1830, “Cui è stabilita un'imposta sui redditi della ricchezza mobile” (G.U. del 22 luglio 1864, n. 173)

L. 20 marzo 1865, n. 2248, “Per l'unificazione amministrativa del Regno d'Italia” (GU 27 aprile 1865, n. 101)

R.d. 28 giugno 1866, n. 3023, “Per l'imposta fondiaria sui terreni, sui fabbricati e sui redditi della ricchezza mobile” (G.U. 10 luglio 1866, n. 189)

L. 28 maggio 1867, n. 3719, “Portante modificazioni alla Legge per l'imposta sulla ricchezza mobile” (G.U. 30 maggio 1867, n. 149)

L. 14 luglio 1907, n. 511, “Modificazioni all'ordinamento giudiziario” (G.U. 23 luglio 1907, n. 174)

L. 24 luglio 1908, n. 438, “Per le guarentigie e la disciplina della magistratura” (GU 6 agosto 1908, n. 183)

R.d. 30 dicembre 1923, n. 2786, “Testo unico delle disposizioni sull'ordinamento degli uffici giudiziari e del personale della magistratura” (GU 31 dicembre 1923, n. 306)

R.d. 15 ottobre 1925, n. 1860, “Modificazioni al regolamento per il concorso di ammissione in magistratura contenuto nel R. decreto 19 luglio 1924, n. 1218” (G.U. 7 novembre 1925, n. 259)

R.d. 7 agosto 1936, n. 1639, “Riforma degli ordinamenti tributari” (GU 11 settembre 1936, n. 211)

R.d. 30 gennaio 1941, n. 12, “Ordinamento giudiziario” (GU 4 febbraio 1941, n. 28)

R.dlgs. 31 maggio 1946, n. 511, “Guarentigie della Magistratura” (GU 22 giugno 1946, n. 136)

D.P.R. 10 gennaio 1957, n. 3, Testo unico delle disposizioni concernenti lo statuto degli impiegati civili dello Stato (GU 25 gennaio 1957, n. 22)

L. 24 marzo 1958, n. 195, “Norme sulla costituzione e sul funzionamento del Consiglio superiore della Magistratura” (G.U. 27 marzo 1958, n. 75)

L. 23 ottobre 1960, n. 1196, “Ordinamento del personale delle cancellerie e segreterie giudiziarie e dei dattilografi” (GU 29 ottobre 1960, n. 266 - SO n. 1)

L. 6 dicembre 1971, n. 1034, “Istituzione dei tribunali amministrativi regionali” (G.U. 13 dicembre 1971, n. 314)

D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, “Revisione della disciplina del contenzioso tributario” (G.U. 11 novembre 1972, n. 292, SO n. 2)

D.P.R. 21 aprile 1973, n. 214, “Regolamento di esecuzione della legge 6 dicembre 1971, n. 1034, istitutiva dei tribunali amministrativi regionali” (G.U. 22 maggio 1973, n. 131)

L. 2 aprile 1979, n. 97, “Norme sullo stato giuridico dei magistrati e sul trattamento economico dei magistrati ordinari e amministrativi, dei magistrati della giustizia militare e degli avvocati dello Stato” (G.U. 6 aprile 1979, n. 97)

L. 19 febbraio 1981, n. 27, “Provvidenze per il personale di magistratura” (G.U. 21 febbraio 1981, n. 52)

L. 27 aprile 1982, n. 186, “Ordinamento della giurisdizione amministrativa e del personale di segreteria ed ausiliario del Consiglio di Stato e dei tribunali amministrativi regionali” (GU 29 aprile 1982, n. 117)

L. delega 30 dicembre 1991, n. 413, “Disposizioni per ampliare le basi imponibili, per razionalizzare, facilitare e potenziare l'attività di accertamento; disposizioni per la rivalutazione obbligatoria dei beni immobili delle imprese, nonché per riformare il contenzioso e per la definizione agevolata dei rapporti tributari pendenti; delega al Presidente della Repubblica per la concessione di amnistia per reati tributari; istituzioni dei centri di assistenza fiscale e del conto fiscale” (G.U. 31 dicembre 1991, n. 305, SO n. 91)

D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, “Ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria ed organizzazione degli uffici di collaborazione in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413” (GU del 13 gennaio 1993, n. 9, SO n. 8)

D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, “Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413” (GU del 13 gennaio 1993, n. 9, SO n. 8)

D.lgs. 30 luglio 1999, n. 300, “Riforma dell'organizzazione del Governo, a norma dell'articolo 11 della legge 15 marzo 1997, n. 59” (GU 30 agosto 1999, n. 203 - SO n. 163)

L. 27 luglio 2000, n. 212, “Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente” (GU 31 luglio 2000, n. 177)

D.lgs. 30 marzo 2001, n. 165, “Norme generali sull'ordinamento del lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche” (GU 9 maggio 2001, n. 106, SO n. 112)

D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, “Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di spese di giustizia” (GU 15 giugno 2002, n.139, SO n. 126)

D.lgs. 30 giugno 2003, n. 196, “Codice in materia di protezione dei dati personali, recante disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento nazionale al regolamento (UE) n. 2016/679 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 27 aprile 2016, relativo alla protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati e che abroga la direttiva 95/46/CE” (GU 29 luglio 2003, n.174, SO n. 123)

L. 25 luglio 2005, n. 150, “Delega al Governo per la riforma dell'ordinamento giudiziario di cui al regio decreto 30 gennaio 1941, n. 12, per il decentramento del Ministero della giustizia, per la modifica della disciplina concernente il Consiglio di presidenza, della Corte dei conti e il Consiglio di presidenza della giustizia amministrativa, nonché per l'emanazione di un testo unico” (G.U. 29 luglio 2005, n. 175, SO n. 134)

D.lgs. 30 gennaio 2006, n. 26, “Istituzione della Scuola superiore della magistratura, nonché disposizioni in tema di tirocinio e formazione degli uditori giudiziari, aggiornamento professionale e formazione dei magistrati, a norma dell'articolo 1, comma 1, lettera b), della legge 25 luglio 2005, n. 150” (G.U. 3 febbraio 2006, n. 28, SO n. 26)

D.lgs. 5 aprile 2006, n. 160, “Nuova disciplina dell'accesso in magistratura, nonché in materia di progressione economica e di funzioni dei magistrati, a norma dell'articolo 1, comma 1, lettera a), della legge 25 luglio 2005, n. 150” (GU 29 aprile 2006, n. 99, SO n. 106)

D.lgs. 23 febbraio 2006, n. 109, “Disciplina degli illeciti disciplinari dei magistrati, delle relative sanzioni e della procedura per la loro applicabilità, nonché modifica della disciplina in tema di incompatibilità, dispensa dal servizio e trasferimento di ufficio dei magistrati, a norma dell'articolo 1, comma 1, lettera f), della legge 25 luglio 2005, n. 150” (G.U. 21 marzo 2006, n. 67)

D.lgs. 25 luglio 2006, n. 240, “Individuazione delle competenze dei magistrati capi e dei dirigenti amministrativi degli uffici giudiziari nonché decentramento su base regionale di talune competenze del Ministero della giustizia, a norma degli articoli 1, comma 1, lettera a), e 2, comma 1, lettere s) e t) e 12, della legge 25 luglio 2005, n. 150” (GU n.175 del 29-07-2006 - Suppl. Ordinario n. 173)

L. 30 luglio 2007, n. 111, “Modifiche alle norme sull'ordinamento giudiziario” (G.U. 30 luglio 2007, n. 175, SO n. 171)

L. 24 dicembre 2007, n. 244, “Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2008)” (GU 28 dicembre 2007, SO n. 285)

D.lgs. 2 Luglio 2010, n. 104, “Attuazione dell'articolo 44 della legge 18 giugno 2009, n. 69, recante delega al governo per il riordino del processo amministrativo” (G.U. 7 luglio 2010, n. 156, SO n. 148)

L. 15 luglio 2011, n. 111, conversione in legge, con mod., del D.l. 6 luglio 2011, n. 98, recante “Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria” (GU 16 luglio 2011, n. 164)

D.l. 6 dicembre 2011, n. 201, “Disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici”, convertito con mod. dalla L. 22 dicembre 2011, n. 214 (GU 27 dicembre 2011, n. 300, SO n. 276)

L. 17 dicembre 2012, n. 221, conversione in legge, con modificazioni, del D.l. 18 ottobre 2012, n. 179, recante “Ulteriori misure urgenti per la crescita del Paese” (GU 18 dicembre 2012, n. 294, SO n. 208)

Regolamento (UE) 216/2013 del Consiglio, del 7 marzo 2013, relativo alla pubblicazione elettronica della Gazzetta ufficiale dell'Unione europea (collegamento permanente: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/ALL/?uri=CELEX:32013R0216>)

L. 27 dicembre 2013, n. 147, “Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato” (GU 27 dicembre 2013, n. 302, SO n. 87)

L. 11 agosto 2014, n. 114, conversione in legge, con modificazioni, del D.l. 24 giugno 2014, n. 90, recante “Misure urgenti per la semplificazione e la trasparenza amministrativa e per l'efficienza degli uffici giudiziari” (GU 18 agosto 2014, n. 190, SO n. 70)

D.lgs. 24 settembre 2015, n. 156, “Misure per la revisione della disciplina degli interpellati e del contenzioso tributario, in attuazione degli articoli 6, comma 6, e 10, comma 1, lettere a) e b), della legge 11 marzo 2014, n. 23” (G.U. 7 ottobre 2015, n. 233, SO n. 55)

Regolamento (UE) 2016/679 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 27 aprile 2016, relativo alla protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati e che abroga la direttiva 95/46/CE (collegamento permanente: <https://eur-lex.europa.eu/eli/reg/2016/679/oj?uri=CELEX:32016R0679>)

L. 25 ottobre 2016, n. 197, conversione in legge, con modificazioni, del D.l. 31 agosto 2016, n. 168, recante “Misure urgenti per la definizione del contenzioso presso la Corte di cassazione, per l'efficienza degli uffici giudiziari, nonché per la giustizia amministrativa” (GU 29 ottobre 2016, n. 214)

D.lgs. 13 luglio 2017, n. 116, “Riforma organica della magistratura onoraria e altre disposizioni sui giudici di pace, nonché disciplina transitoria relativa ai magistrati onorari in servizio, a norma della legge 28 aprile 2016, n. 57” (GU 31 luglio 2017, n. 177)

Corte giust. UE, Decisione del 16 ottobre 2018 relativa al deposito e alla notifica di atti processuali mediante l'applicazione E-CURIA (collegamento permanente: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dec/2018/1120/oj>), e succ. Decisione del 4 settembre 2024, 2024/2490 (collegamento permanente: <http://data.europa.eu/eli/dec/2024/2490/oj>)

L. 27 dicembre 2019, n. 160, “Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2020 e bilancio pluriennale per il triennio 2020-2022” (GU 30 dicembre 2019, n. 304, SO n. 45)

Decreto del Direttore Generale delle Finanze del 6 novembre 2020, n. 44, Ministero dell'Economia e delle Finanze (<https://www.dgt.mef.gov.it/gt/documents/10180/64917/decreto+PGD+definitivo-firmato.pdf/d1a52d55-ec18-e925-a18d-421ae47435e8>: ultimo accesso 1° luglio 2025)

L. 6 agosto 2021, n. 113, conversione in legge, con modificazioni, del D.l. 9 giugno 2021, n. 80, recante “Misure urgenti per il rafforzamento della capacità amministrativa delle pubbliche amministrazioni funzionali all'attuazione del Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR) e per l'efficienza della giustizia” (GU 7 agosto 2021, n. 188, SO n. 28)

D.l. 6 novembre 2021, n. 152, convertito con mod. dalla L. 29 dicembre 2021, n. 233 (c.d. PNRR-1)

L. 26 novembre 2021, n. 206, “Delega al Governo per l'efficienza del processo civile e per la revisione della disciplina degli strumenti di risoluzione alternativa delle controversie e misure urgenti di razionalizzazione dei procedimenti in materia di diritti delle persone e delle famiglie nonché in materia di esecuzione forzata” (GU 9 dicembre 2021, n. 292)

Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, *Regolamento per la procedura di conferma quadriennale dei presidenti di commissione tributaria*, approvato con Delibera del Consiglio di presidenza del 22 febbraio 2022, n. 269

D.l. 30 aprile 2022, n. 36, convertito con mod. dalla L. 29 giugno 2022, n. 79 (c.d. PNRR-2)

L. 17 giugno 2022, n. 71, “Deleghe al Governo per la riforma dell'ordinamento giudiziario e per l'adeguamento dell'ordinamento giudiziario militare, nonché disposizioni in materia ordinamentale, organizzativa e disciplinare, di eleggibilità e ricollocamento in ruolo dei magistrati e di costituzione e funzionamento del Consiglio superiore della magistratura” (GU 20 giugno 2022, n. 142)

L. 31 agosto 2022, n. 130, “Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributari” (GU 1° settembre 2022, n. 204)

D.lgs. 10 ottobre 2022, n. 149, “Attuazione della legge 26 novembre 2021, n. 206, recante delega al Governo per l'efficienza del processo civile e per la revisione della disciplina degli strumenti di risoluzione alternativa delle controversie e misure urgenti di razionalizzazione dei procedimenti in materia di diritti delle persone e delle famiglie nonché in materia di esecuzione forzata” (GU 17 ottobre 2022, n. 243, SO n. 38)

D.lgs. 10 ottobre 2022, n. 151, “Norme sull'ufficio per il processo in attuazione della legge 26 novembre 2021, n. 206, e della legge 27 settembre 2021, n. 134” (GU 17 ottobre 2022, n. 243, SO n. 38)

L. 17 novembre 2022, n. 175, “Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 23 settembre 2022, n. 144, recante ulteriori misure urgenti in materia di politica energetica nazionale, produttività delle imprese, politiche sociali e per la realizzazione del Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR)” (G.U. 17 novembre 2022, n. 269)

L. 29 dicembre 2022, n. 197, “Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025” (GU 29 dicembre 2022, n. 303, SO n. 43)

Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, Delibera del 23 gennaio 2023, n. 2, con cui è stata approvata la risoluzione n. 1 del 17 gennaio 2023, recante il “*Regolamento attuativo della Scuola Superiore della Giustizia Tributaria e relativo statuto*”

D.l. 24 febbraio 2023, n. 13, convertito con mod. dalla L. 21 aprile 2023, n. 41 (c.d. PNRR-3)

D.lgs. 31 marzo 2023, n. 36, “Codice dei contratti pubblici in attuazione dell'articolo 1 della legge 21 giugno 2022, n. 78, recante delega al Governo in materia di contratti pubblici” (GU 31 marzo 2023, n.77, SO n. 12)

Decreto del Primo/a Presidente della Corte di cassazione del 31 maggio 2023, n. 76, “Modifica e integrazione decreto n. 58/2023 (Organizzazione delle Sezioni civili e uffici spoglio)” (https://www.cortedicassazione.it/page/it/decreto_primoa_presidente_n_76_del_2023?contentId=DOC34063)

D.m. 15 giugno 2023 del Ministero della giustizia, “Disciplina del concorso per magistrato ordinario mediante strumenti informatici” (G.U. 17 giugno 2023, n. 140)

Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, Delibera del 13 giugno 2024, n. 953, recante modifiche al “Regolamento attuativo dell’Ufficio del Massimario nazionale”

L. 21 giugno 2023, n. 74, conversione in legge, con modificazioni, del D.l. 22 aprile 2023, n. 44, recante “Disposizioni urgenti per il rafforzamento della capacità amministrativa delle amministrazioni pubbliche” (GU 21 giugno 2023, n. 143, SO n. 23)

L. 10 agosto 2023, n. 112, “Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 22 giugno 2023, n. 75, recante disposizioni urgenti in materia di organizzazione delle pubbliche amministrazioni, di agricoltura, di sport, di lavoro e per l'organizzazione del Giubileo della Chiesa cattolica per l'anno 2025” (G.U. 16 agosto 2023, n. 190)

L. 9 agosto 2023, n. 111, “Delega al Governo per la riforma fiscale” (G.U. 14 agosto 2023, n. 189)

Decreto del Primo/a Presidente della Corte di cassazione del 18 luglio 2023, n. 99, “Costituzione e formazione delle Aree interne alle Sezioni civili. Uffici Spoglio delle Sezioni civili” (https://www.cortedicassazione.it/page/it/decreto_prima_presidente_n_99?contentId=DOC7084)

Consiglio Superiore della Magistratura, Delibera del 25 ottobre 2023, concernente l’individuazione dei carichi esigibili nazionali degli uffici giudiziari per l’anno 2024

D.lgs. 30 dicembre 2023, n. 220, “Disposizioni in materia di contenzioso tributario” (G.U. 3 gennaio 2024, n. 2)

D.l. 2 marzo 2024, n. 19, convertito con mod. dalla L. 29 aprile 2024, n. 56 (c.d. PNRR-4)

Corte EDU, *Regolamento di procedura*, versione in vigore al 28 marzo 2024 (collegamento: https://www.echr.coe.int/documents/d/echr/rules_court_ita)

D.lgs. 28 marzo 2024, n. 44, “Attuazione della legge 17 giugno 2022, n. 71, recante deleghe al Governo per la riforma dell'ordinamento giudiziario e per l'adeguamento dell'ordinamento giudiziario militare, nonché disposizioni in materia ordinamentale, organizzativa e disciplinare, di eleggibilità e ricollocamento in ruolo dei magistrati e di costituzione e funzionamento del Consiglio superiore della magistratura” (GU 6 aprile 2024, n. 81)

L. 29 aprile 2024, n. 56, conversione in legge, con modificazioni, del D.l. 2 marzo 2024, n. 19, recante “Ulteriori disposizioni urgenti per l'attuazione del Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR)” (GU 30 aprile 2024, n. 100, SO n. 19)

Regolamento (UE) 2024/1689 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 giugno 2024, che stabilisce regole armonizzate sull'intelligenza artificiale e modifica i regolamenti (CE) n. 300/2008, (UE) n. 167/2013, (UE) n. 168/2013, (UE) 2018/858, (UE) 2018/1139 e (UE) 2019/2144 e le direttive 2014/90/UE, (UE) 2016/797 e (UE) 2020/1828 (regolamento sull'intelligenza artificiale) (collegamento permanente: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=CELEX:32024R1689>)

Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, Delibera del 13 giugno 2024, n. 952, recante modifiche al “Regolamento per l'Istituzione dell'Ufficio Ispettivo”

D.lgs. 14 novembre 2024, n. 174, “Testo unico della giustizia tributaria” (GU 28 novembre 2024 n. 279, SO n. 40)

Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, Risoluzione del 17 dicembre 2024, n. 7, rubricata “Anno 2025 - Criteri e linee guida per l'organizzazione ed il funzionamento delle Corti di Giustizia Tributaria”

L. 30 dicembre 2024 n. 207, “Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2025 e bilancio pluriennale per il triennio 2025-2027” (G.U. 31 dicembre 2024, n. 305, SO n. 43)

Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, Delibera del 16 maggio 2025, n. 438, recante il “Regolamento per il procedimento disciplinare nei confronti dei componenti delle Corti di Giustizia Tributaria”

L. 8 agosto 2025 n. 120, “Modifiche alla legge 9 agosto 2023, n. 111, recante delega al Governo per la riforma fiscale” (GU 9 agosto 2025, n. 184)

L. 23 settembre 2025, n. 132, “Disposizioni e deleghe al Governo in materia di intelligenza artificiale” (GU 25 settembre 2025, n. 223)

L. 3 ottobre 2025, n. 148, conversione in legge, con modificazioni, del D.l. 8 agosto 2025, n. 117, recante “Misure urgenti in materia di giustizia” (GU 7 ottobre 2025, n. 233)

*

ESP – Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, por la que se modifica la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (collegamento permanente: <https://www.boe.es/eli/es/lo/2015/07/21/7/con>)

FR – LOI n° 91-491 du 15 mai 1991 *modifiant le code de l'organisation judiciaire et instituant la saisine pour avis de la Cour de cassation* (<https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/id/JORFTEXT000000526330>)

FR – LOI n. 2016-1321 du 7 octobre 2016 *pour une République numérique* (<https://www.legifrance.gouv.fr/loda/id/JORFTEXT000033202746>: ultimo accesso 1° luglio 2025)

FR – LOI n. 2019-222 du 23 mars 2019 de programmation 2018-2022 et de réforme pour la justice (ELI: <https://www.legifrance.gouv.fr/eli/loi/2019/3/23/JUST1806695L/jo/texte>: ultimo accesso 1° luglio 2025)

FR – *Code de l'organisation judiciaire* (ELI: https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000033023208)

FR – *Code de procédure civile*, Livre II, Titre VII, Chapitre VI: *La saisine pour avis de la Cour de cassation* (https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITEXT000006070716/2025-10-12)

D – *Finanzgerichtsordnung* (FGO), 6 ottobre 1965

Giurisprudenza

Corte cost., 1° marzo 1957, n. 41, in *Giust. civ.*, 1957, III, p. 189

Corte cost., sent. 5 maggio 1959, n. 22, pres. Azzariti, rel. Gabrieli Pantaleo (ECLI:IT:COST:1959:22)

Corte Cost., sent. 23 dicembre 1963, n. 168, pres. A. Ambrosini, rel. Manca (ECLI:IT:COST:1963:168)

Corte Cost., sent. 23 maggio 1964, n. 40, pres. Ambrosini, rel. Sandulli (ECLI:IT:COST:1964:40)

Corte Cost., sent. 21 gennaio 1967, n. 1, pres. Ambrosini, rel. Cassandro (ECLI:IT:COST:1967:1)

Corte cost., 6 e 10 febbraio 1969, nn. 6 e 10, in *Giur. It.*, 1969, I, 1, 1027

Corte Cost., sent. 2 dicembre 1970, n. 173, pres. Branca, rel. Reale (ECLI:IT:COST:1970:173)

Corte Cost., sent. 5 maggio 1974, n. 128, pres. Bonifacio, rel. Verzi (ECLI:IT:COST:1974:128)

Corte cost., 27 dicembre 1974, n. 287, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1975, II, p. 132

Corte Cost., sent. 16 gennaio 1978, n. 1, pres. Rossi, rel. Oggioni (ECLI:IT:COST:1978:1)

Corte cost., sent. 10 maggio 1982, n. 86, pres. Elia, rel. Paladin (ECLI:IT:COST:1982:86)

Corte cost., sent. 24 gennaio 1983, n. 1, pres. Elia, rel. Malagugini (ECLI:IT:COST:1983:1)

Corte Cost., sent. 13 giugno 1985, n. 182, pres. Roehrsen, rel. Paladin (ECLI:IT:COST:1985:182)

Corte Cost., sent. 23 dicembre 1986, n. 284, pres. La Pergola, rel. Saja (ECLI:IT:COST:1986:284)

Corte cost., sent. 16 aprile 1988, n. 111, pres. Saja, rel. Caianiello (ECLI:IT:COST:1988:111)

Corte cost., sent. 10 gennaio 1989, n. 18, pres. Saja, rel. Pescatore (ECLI:IT:COST:1989:18)

Corte cost., sent. 27 luglio 1992, n. 379, pres. Corasaniti, rel. Baldassarre (ECLI:IT:COST:1992:379)

Corte Cost., sent. 10 febbraio 1993, n. 42, pres. Borzellino, rel. Casavola (ECLI:IT:COST:1993:42)

Corte Cost., sent. 30 dicembre 1994, n. 460, pres. Casavola, rel. Mirabelli (ECLI:IT:COST:1994:460)

Corte cost., ordin. 21 luglio 1995, n. 351, pres. Caianiello, rel. Chieppa (ECLI:IT:COST:1995:351)

Corte cost., sent. 15 settembre 1995, n. 435, pres. Caianiello, rel. Ferri (ECLI:IT:COST:1995:435)

Corte cost., sent. 8 settembre 1995, n. 419, pres. Baldassarre, rel. Ferri (ECLI:IT:COST:1995:419)

Corte Cost., sent. 20 maggio 1996, n. 155, pres. Ferri, rel. Zagrebelsky (ECLI:IT:COST:1996:155)

Corte cost., sent. 7 novembre 1997, n. 326, pres. Granata, rel. Ruperto (ECLI:IT:COST:1997:326)

Corte cost., sent. 12 marzo 1998, n. 51, pres. Granata, rel. Ruperto (ECLI:IT:COST:1998:51)

Corte cost., ordin. 23 aprile 1998, n. 144, pres. Granata, rel. Chieppa (ECLI:IT:COST:1998:144)

Corte cost., sent. 24 luglio 1998, n. 341, pres. Vassalli, rel. Ruperto (ECLI:IT:COST:1998:341)

Corte cost., sent. 15 ottobre 1999, n. 387, pres. Vassalli, rel. Chieppa (ECLI:IT:COST:1999:387)

Corte Cost., sent. 28 maggio 2001, n. 167, pres. Ruperto, rel. Marini (ECLI:IT:COST:2001:167)

Corte cost., sent. 17 luglio 2002, n. 353, pres. Ruperto, rel. Marini (ECLI:IT:COST:2002:353)

Corte cost., sent. 30 dicembre 2003, n. 380, pres. rel. Chieppa (ECLI:IT:COST:2003:380)

Corte cost., sent. 19 ottobre 2007, n. 347, pres. Bile, rel. Mazzella (ECLI:IT:COST:2007:347)

Corte cost., sent. 24 ottobre 2007, n. 348, pres. Bile, rel. Silvestri (ECLI:IT:COST:2007:348)

Corte Cost., sent. 14 maggio 2008, n. 137, pres. Bile, rel. Mazzella (ECLI:IT:COST:2008:137)

Corte Cost., sent. 11 novembre 2012, n. 133, pres. Quaranta, rel. Napolitano (ECLI:IT:COST:2012:133)

Corte Cost., sent. 11 ottobre 2012, n. 223, pres. Quaranta, rel. Tesauro (ECLI:IT:COST:2012:223)

Corte cost., sent. 18 marzo 2022, n. 73, pres. Amato, rel. San Giorgio (ECLI:IT:COST:2022:73)

Corte cost., sent. 17 dicembre 2024, n. 204, pres. Barbera, rel. Buscema (ECLI:IT:COST:2024:204)

Corte cost., sent. 24 luglio 2025, n. 124, pres. Amoroso, rel. Marini (ECLI:IT:COST:2025:124)

*

Corte eur. dir. uomo, 23 giugno 1981, caso *Le Compte, Van Leuven e De Meyere c. Belgio*, in *Riv. int. dir. uomo*, 1982, p. 588

Corte eur. dir. uomo, sent. 26 marzo 1992 caso “*Editions Périscope*”

Corte eur. dir. uomo, 12 luglio 2001, caso “*Ferrazzini v. Italia*”

Corte eur. dir. uomo, sent. 22 ottobre 2003, caso “*Cabinet Diot*”

Corte eur. dir. uomo, sent. 23 novembre 2006, caso “*Jussila*”

Corte eur. dir. uomo, sent. 21 febbraio 2008, caso “*Ravon*”.

Corte eur. dir. uomo, 27 novembre 2008, caso “*Miroshnik v. Ukraine*”

Corte eur. dir. uomo, 10 gennaio 2012, caso “*Pohoskal v. Poland*”

*

Corte giust. UE, ord. 18 ottobre 1979, causa C-40/70, *Sirena Srl* (ECLI:EU:C:1979:236, collegamento: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=CELEX:61970CO0040>)

Corte giust. UE, sent. 26 gennaio 1993, cause riunite C-320/90, C-321/90 e C-322/90, *Telemarsicabruzzo SpA* (ECLI:EU:C:1993:26, collegamento: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=CELEX:61990CJ0320>)

Corte giust. UE, sent. 8 giugno 2006, causa C-60/05, *WWF Italia* (ECLI:EU:C:2006:378, collegamento: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=CELEX:62005CJ0060>)

Corte giust. UE, sentenza del 3 maggio 2007, causa C-303/05, *Advocaten voor de Wereld VZW contro Leden van de Ministerraad*, (ECLI:EU:C:2007:261, collegamento: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/ALL/?uri=CELEX:62005CJ0303>)

Corte giust. UE, ord. 7 giugno 2012, causa C-21/11, *Volturno Trasporti Sas* (collegamento: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=CELEX:62011CB0021>)

Corte giust. UE, sent. 27 febbraio 2014, causa C-470/12, *Pohotovost’* (ECLI:EU:C:2014:101, collegamento: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=CELEX:62012CJ0470>)

Corte giust. UE, sent. 4 ottobre 2018, causa C-416/17, *Commissione c. Francia* (collegamento: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=CELEX:62017CA0416>)

Corte giust. UE, ord. 5 settembre 2019, causa C-239/19, *Eli Lilly and Company contro Genentech Inc.* (collegamento: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=CELEX:62019CO0239>)

Corte giust. UE, sent. 27 aprile 2023, causa C-70/22, *Viagogo*, punti 23 ss. (CELEX: 62022CA0070, collegamento permanente: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=CELEX:62022CA0070>)

Corte giust. UE, sent. 22 giugno 2023, cause riunite C-711/21 e C-712/21, *État belge* (CELEX: 62021CA0711, collegamento permanente: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=CELEX:62021CA0711>)

*

Corte di cass., SSUU, 20 giugno 1969, n. 2175, in *Foro it.*, 1969, I, 1416

Corte di cass., SSUU, 21 giugno 1969, n. 2201, in *Giur. It.*, 1969, I, 1, p. 1637

Corte di cass., SSUU, sent. 3 maggio 2019, n. 11747

Corte di cass., sez. VI, 28 settembre 2020, n. 20358

Corte di cass., sez. V, ord. 23 agosto 2023, n. 25173

Corte di cass., SSUU, sent. 13 dicembre 2023, n. 34851

Corte di cass., SSUU, sent. 3 ottobre 2024, n. 36764

Corte di cass., sez. V, sent. 14 febbraio 2025, n. 3800

Corte di cass., sez. V., ord. 22 febbraio 2025, n. 4702

Corte di cass., sez. III civ., ord. 9 ottobre 2025, n. 7497

Corte di cass., sez. III pen., sent. 22 ottobre 2025, n. 34481

Cons. Stato, sez. VI, sent. 8 aprile 2019, n. 2270

Cons. Stato, sez. VI, sent. 13 dicembre 2019, n. 8472

Cons. Stato, sez. VI, sent. 4 febbraio 2020, n. 881

*

Corte di giustizia tributaria di primo grado di Venezia, sez. 1, ord. 31 ottobre 2022 (G.U. n. 49, prima serie speciale, anno 2022)

Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, sez. 7, ord. 21 dicembre 2022 (G.U. n. 17, prima serie speciale, anno 2023)

Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio, sez. 12, ord. 11 aprile 2023, n. 660

Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Agrigento, ord. del 31 marzo 2023

Corte di giustizia tributaria di primo grado di Messina, sez. 1, ord. 4 agosto 2023 (G.U. n. 40, prima serie speciale, anno 2023)

Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado dell'Abruzzo, ord. pregiud. 10 luglio 2023
(https://www.cortedicassazione.it/page/it/ordinanza_di_rinvio_pregiudiziale_del_10_luglio_2023_con_rg_1462023_corte_di_justizia_tributaria_ii_grado_abruzzo?contentId=RPC28166)

Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Roma, ord. pregiud. 4 marzo 2024
(https://www.cortedicassazione.it/page/it/ordinanza_pregiudiziale_4032024?contentId=RPC32341)

Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Piemonte, ord. pregiud. 3 luglio 2024
(https://www.cortedicassazione.it/page/it/ordinanza_di_rinvio_pregiudiziale_del_1_luglio_2024_con_rg_212442023_corte_di_justizia_tributaria_di_2_grado_del_piemonte?contentId=RPC32818)

Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia, ord. pregiud. 2 agosto 2024
(https://www.cortedicassazione.it/page/it/ordinanza_di_rinvio_pregiudiziale_del_2_agosto_2024_con_rg_18382023_corte_di_justizia_tributaria_di_2_lombardia?contentId=RPC33690)

Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia, ord. pregiud. 12 agosto 2024
(https://www.cortedicassazione.it/page/it/ordinanza_di_rinvio_pregiudiziale_del_12_agosto_2024_con_rg_2412024_corte_di_justizia_tributaria_di_ii_grado_della_regione_lombardia?contentId=RPC33567)

Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Vicenza, ord. pregiud. 7 aprile 2025
(https://www.cortedicassazione.it/page/it/ordinanza_di_rinvio_pregiudiziale_del_7_aprile_2025_con_rg_5992024_corte_di_justizia_tributaria_di_1_di_vicenza?contentId=RPC42524)

Ringraziamenti

Alle Istituzioni Accademiche e ai Professori coinvolti nel corso di dottorato per la gestione e la pianificazione del percorso formativo.

Al Prof. G. Ragucci e al Prof. F.V. Albertini, che hanno supervisionato il progetto, per il costante supporto, la contaminazione accademica, le vivaci e feconde conversazioni.

Al Prof. E. Traversa per l'ospitalità all'UC Louvain e il coinvolgimento nelle iniziative accademiche, che hanno accresciuto il bagaglio culturale.

Alle molte persone incontrate per avere, con lunghe conversazioni oppure con solo una parola o un gesto, tanto arricchito quanto alleggerito il percorso.

Alla Famiglia per esserci, vicina o lontana, sempre e comunque.