

Novità in tema di divieto (temperato ed assoluto) di produrre nuovi documenti nell'appello tributario.

di Carlo Buonauro, Magistrato tributario –Presidente di Sezione CGT II° della Campania

Indice-Sommario: 1. Premessa sistematica e inquadramento delle problematiche - 2. Divieto di *nova* nell'appello tributario e disciplina dei mezzi di prova in secondo grado. – 3. Il seguito pretorio ed i riflessi di sistema. – 4. Conclusioni.

1. Premessa sistematica e inquadramento delle problematiche.

Il sistema dei mezzi d'impugnazione nel processo tributario¹, sia nella dimensione *de jure condito* del cd. decreto contenzioso² che nell'imminente TUGT³, conserva, dal punto di vista statico-strutturale, la classica tripartizione nelle forme dell'appello, del ricorso per cassazione e della revocazione⁴.

Per il primo – delineata, per un verso, la disciplina in tema di forma dell'appello (requisiti di forma-contenuto del ricorso in appello, regole di forma-procedura del relativo *iter* ed adempimenti preliminari alla trattazione del giudizio di secondo grado nel processo tributario)⁵; e, per altro verso,

¹ Accanto ai noti riferimenti manualistici ed all'interno di una sterminata bibliografia, appaiono adatti i seguenti riferimenti bibliografici minimi: CARMELA PERAGO, *Le novità normative in tema di prova nel nuovo processo tributario*, in www.questionegiustizia.it; LUIGI FERRAJOLI, *La produzione di nuovi documenti nel processo tributario d'appello*, in <https://ecnews.it/wp-content/uploads/pdf/2021-10-25>. Utili, anche in chiave pratico-operativa gli spunti presenti in Claudia Fava, *L'appello nel processo tributario*, in www.giustizia-tributaria.it; ENNIO ATTILIO SEPE, *L'appello nel processo tributario* in www.amtrassegnatributaria.it. In una dimensione storico-evolutiva importanti argomenti cfr. M. CANTILLO, *Il Processo Tributario*, Editoriale Scientifica, Napoli, 2014 e DOMENICO FEDERICO, *Processo Tributario: l'appello*, in <https://osservatorioentilocali.it/>; FRANCESCO TESAURIO, *Codice ipertestuale commentato del processo tributario*, UTET - WOLTERS KLUWER, 2011; FRANCESCO PISTOLESI, *L'appello nel processo tributario* 2002, Giappichelli; ID, *La giustizia tributaria*, 2006 Il Mulino.

² In particolare si tratta dell'articolo 50 del decreto legislativo n. 546 del 1992, nel testo già modificato dall'art. 12, comma 1, lettera d-bis) del decreto-legge 8 agosto 1996, n. 437, convertito con modificazioni dalla L. 24 ottobre 1996, n. 556).

³ L'art. 104 del Decreto Legislativo 14 novembre 2024, n. 175 - recante il Testo unico della giustizia tributaria, con entrata in vigore il prossimo 1° gennaio 2027 per effetto del Decreto-Legge 31 dicembre 2025, n. 200 (in G.U. 31/12/2025, n.302) che ne ha disposto (con l'art. 4, comma 3) la modifica dell'art. 131, comma 1 – in perfetta sovrapposizione con il suo antecedente normativo, ivi compresa, sul piano formale, la diversa denominazione degli organi di giustizia tributaria (già mutata per effetto dell'ultima modifica allo stesso operata cumulativamente dal citato art. 4, comma 1, lettera a) della L. 31 agosto 2022, n. 130) – reca il decalogo dei mezzi d'impugnazione nel processo tributario.

⁴ L'unico comma dei due articoli citati nelle note precedenti, in linea con lo schema generale delle impugnazioni di cui alla corrispondente disciplina del c.p.c. ai sensi dei rispettivi precedenti articoli, ribadisce che tipologicamente i mezzi di impugnazione nel processo tributario sono: l'appello alle corti di giustizia tributaria di secondo grado, contro le sentenze della corti di giustizia tributaria di primo grado; il ricorso per cassazione, contro la sentenza della corti di giustizia tributaria di secondo grado; la revocazione. Sono mezzi di impugnazione ordinaria l'appello, il ricorso per cassazione, e la revocazione cosiddetta ordinaria, e che le sentenze passano in giudicato quando non sono più suscettibili di impugnazione con uno di tali mezzi perché già definitivamente percorsi o perché ne è spirato il relativo termine perentorio di proposizione; è invece impugnazione straordinaria la revocazione straordinaria, proponibile anche con sentenze passate in giudicato.

⁵ Il comma 1, simmetrico alla richiamata disposizione in tema di ricorso in primo grado, confermatone anche in secondo grado la struttura in termini ricorsuali, reca il decalogo dei requisiti di forma-contenuto dell'appello. Anche in questo caso gli stessi sono raggruppabili in elementi di indicazione soggettiva (giudice *ad quem* - essendo stata espunte l'incongrua indicazione anche della corte di giustizia tributaria di primo grado; parte appellante e parte appellata); di indicazione della decisione di cui si chiede la riforma (estremi della sentenza impugnata); ed, infine, di indicazione del

definite sia le coordinate modali e temporali di costituzione degli appellati, con la sintetica disciplina delle controdeduzioni e dell'istituto dell'appello incidentale⁶, sia le questioni ed eccezioni non riproposte (che, ove non accolte nella sentenza della corte di giustizia tributaria di primo grado, laddove non specificamente riproposte in appello, s'intendono rinunciate)⁷ – viene in rilievo la

petitum (l'oggetto della domanda) e della *causa petendi* (l'esposizione dei fatti ed i motivi, l'una in termini di sommarietà, gli altri di specificità) dell'impugnazione. Trattasi – al pari della sottoscrizione con le modalità e le forme del richiamato art. 64, comma 3, TUGT – di elementi essenziali, in quanto indispensabili per delineare la volontà impugnatoria (anche a tutela del diritto di difesa delle controparti) e radicare la *potestas judicandi* del giudice di appello, comportandone la chiusura in rito con declaratoria di inammissibilità del gravame in caso di radicale mancanza o assoluta incertezza sugli stessi.

Del pari il comma 2 - attraverso un duplice richiamo alle norme previste per il giudizio in primo grado in tema di proposizione del ricorso (notificazione a norma dell'articolo 61, comma 3, TUGT, con le aggiuntive precisazioni in caso di spedizione del ricorso a mezzo posta, da modulare alla luce della completa digitalizzazione del processo tributario e della sua gestione in ambiente SIGIT) e di costituzione del ricorrente (entro trenta giorni dalla proposizione del ricorso, a pena d'inammissibilità, con deposito telematico nella segreteria della corte di giustizia tributaria adita) – recepisce il modulo procedimentale del primo grado, con l'importante precisazione per cui la proposizione dell'appello deve essere operata, secondo un principio di parallelismo, nei confronti di tutte le parti che hanno partecipato al giudizio di primo grado.

Infine, l'ultimo comma 3 - con norma parimenti da sottoporre da interpretazione evolutiva in ragione della piena realizzazione del processo tributario telematico – sul piano organizzativo-logistico richiede, in immediata successione rispetto alla costituzione dell'appellante con il deposito del suo gravame, la richiesta da parte della segreteria della corte di giustizia *ad quem* alla segreteria di quella *a quo* la trasmissione del fascicolo del processo (con l'ulteriore, desueta precisazione al suo interno vi deve essere copia autentica della sentenza). Va al riguardo segnalato che, ai sensi del comma 5-bis dell'articolo 25-bis del d.lgs. 220/23, gli atti e i documenti del fascicolo telematico non devono essere nuovamente depositati nelle fasi successive del giudizio o nei suoi ulteriori gradi e che, sulla scorta di tale previsione, la Corte di Cassazione, sez. tributaria, con la sentenza n. 3005/2024, ha enunciato il principio di diritto per cui nel processo tributario trattato, sin dal primo grado, secondo modalità telematiche le parti non sono tenute a depositare nuovamente in appello le produzioni del fascicolo di parte del primo grado che rimangono acquisite al fascicolo telematico d'ufficio e devono necessariamente essere esaminate dal giudice del gravame.

⁶ La disposizione di riferimento (artt. 108 D. Lgs 175/2024 e 54 D. Lgs 546/92), simmetrica alla richiamata disposizione in tema di costituzione delle parti in primo grado (artt. 69 TUGT e 20 Decreto contenzioso), per le parti diverse dall'appellante ne richiama modi (mediante deposito telematico presso la segreteria della corte di giustizia tributaria adita del proprio fascicolo contenente le controdeduzioni e i documenti offerti in comunicazione) e termini (entro sessanta giorni dal giorno in cui il ricorso è stato notificato, consegnato o ricevuto a mezzo del servizio postale), con precisazione, propria del secondo grado, che all'uopo il modulo attizio da depositare è l'atto di controdeduzioni rispetto alle censure impugnatorie.

Al comma 2, la medesima disciplina procedurale (deposito dell'atto di controdeduzioni) e temporale (lo stesso termine di cui al comma prima, a sua volta per individuato *per relationem* con riferimento alla costituzione delle parti diverse dal ricorrente in primo grado, con l'importante precisazione in differenziazione che qui si tratta di termine perentorio, il cui decorso comporta l'inammissibilità del gravame incidentale tardivo) viene estesa, in una progressione di intensità degli strumenti difensivi degli appellati, alla proposizione da parte loro di un appello incidentale (in caso di soccombenza reciproca su sentenze aventi più capi decisorio).

Sul punto, ed in relazione alla disposizione di cui al successivo articolo in tema di onere di riproposizione, giova qui chiarire che la parte totalmente vittoriosa nel merito, ma soccombente su questione pregiudiziale di rito e/o preliminare di merito per rigetto (espresso od implicito) o per omesso esame della stessa - che consiste nell'illegittima pretermissione o nella violazione dell'ordine di decisione delle domande e/o delle eccezioni impresso dalla parte medesima - deve spiegare appello incidentale per devolvere alla cognizione del giudice superiore la questione rispetto alla quale ha maturato una posizione di soccombenza teorica. Infatti, non può limitarsi alla mera riproposizione di detta questione, che è sufficiente nei soli casi in cui non vi è la necessità di sollevare una critica nei confronti della sentenza impugnata, ovvero nelle ipotesi di legittimo assorbimento.

⁷ L'art. 110 – in perfetta continuità con il suo antecedente normativo (articolo 57 del decreto legislativo n. 546 del 1992), conformemente alla natura eminentemente compilativa del testo unico in commento – a differenza del precedente, affronta una tematica tipica nella dinamica del giudizio di appello e dei connessi principi dell'auto-responsabilità e dell'affidamento processuale (questioni ed eccezioni non riproposte), peraltro riprendendo (tuttavia non pedissequamente, poiché ivi si parla di “domande” e non di “questioni”), la linea normativa tracciata dalla corrispondente norma del codice di procedura civile - art. 346 c.p.c. -, in aderenza al generale rinvio ad esso operato in termini complessivi dal precedente art. 103 TUGT.

Il comma 1, per l'ipotesi di aspetti assorbiti dalla decisione di prime cure, richiama la doppia e distinta (non costituente, cioè, endiadi) dimensione delle omesse pronunce da parte del giudice di primo grado su un punto della domanda

fondamentale questione della sua natura giuridica, della sua funzione ordinamentale e, di riflesso, della correlata disciplina positiva con connesse questioni ermeneutiche e soluzioni dottrinali-pretorie⁸.

2. Divieto di *nova* nell'appello tributario e disciplina dei mezzi di prova in secondo grado.

Particolare rilevanza ai fini del presente scritto – nel più generale contesto del tendenziale divieto di *nova* in secondo grado e del primo profilo costituito dalla regolamentazione delle nuove domande⁹

(“questioni non accolte”, ancorché questa ricostruzione si attagli maggiormente alla formula linguistica, “domande”, utilizzate dal c.p.c. anziché a quella, apparente più ampia di “questioni”, utilizzata dal TUGT, pur sembrando la cassazione sovrapporre perfettamente le due previsioni normative: cfr Cassazione civile n. 14813 del 26 maggio 2023 che usa promiscuamente, a mo’ di sinonimi, i due termini, come interscambiabili); e dei rilievi attinenti a fatti modificativi, estintivi o impeditivi» della domanda (“eccezioni”: si precisa in giurisprudenza sull’omologa norma del c.p.c., di merito, da identificare in quel fatto che, in relazione alla struttura della fattispecie costitutiva del diritto fatto valere dalla parte attrice con la domanda, assume la natura di fatto impeditivo, modificativo o estintivo dell’efficacia dei fatti costitutivi, i quali, per la loro inerenza sul piano normativo alla fattispecie dedotta in giudizio, assumono il rilievo di c.d. fatto principale non diversamente dai fatti costitutivi della domanda: Cass. Civ., Sez. Un., 12 maggio 2017, n. 1179): si tratta delle cc.dd. eccezioni in senso proprio, così dunque da distinguere dalle contestazioni sull’esistenza del fatto costitutivo della domanda o di elementi dello stesso, rispetto alle quali la parte che le abbia ritualmente fatte valere nei gradi precedenti di giudizio non ha l’onere di riproporre in fase di gravame tali contestazioni, non essendo esse eccezioni, ma mere difese, e può quindi limitarsi a chiedere la conferma della sentenza impugnata). Al riguardo la norma in commento pone indirettamente un onere di riproposizione “specificata” (cioè, in negativo, non cumulativa o con formule di mero stile, quale un richiamo, del tutto generico, agli atti del primo grado); ed, in positivo, con distinta ed esplicita, ancorché in forma sintetica, ripresentazione delle stesse in appello, la cui omissione determina la presunzione assoluta di loro rinuncia, ravvisandosi *juris ed de iure* un comportamento processuale *ex lege* incompatibile con la volontà che il giudice di secondo grado possa procedere al loro esame in caso di accoglimento dei motivi di appello. Interessante, perché specificamente calibrata sulla (conforme) pre-vigente disposizione processual-tributaria, è la posizione, anche recente, della giurisprudenza di legittimità (Cassazione civile n. 23880 del 05 settembre 2024) per cui la domanda di annullamento di un atto tributario, sottoposto ad impugnazione giudiziale mediante sul presupposto della sua illegittimità, mira ad una pronuncia costitutiva, essendo diretta all’eliminazione dell’atto stesso, sicché l’Amministrazione finanziaria, anche in caso di omessa costituzione in primo grado, è legittimata ed ha interesse a sostenere, in appello, la sua legittimità per paralizzare e resistere alla domanda avversaria, senza che ciò determini la violazione degli artt. 57 e ss. del d.lgs. n. 546 del 1992 e dell’art. 345 c.p.c., trattandosi di esercizio di mere difese e non della proposizione di una domanda o eccezione in senso proprio.

⁸ Giova qui anticipare, con immediato riferimento al dato di diritto positivo, che la baricentrica disposizione di cui agli artt. 58 del decreto contenzioso e 112 TUGT – al comma 1, primo alinea (ed in conformità con la dimensione strutturale-funzionale dell’appello tributario atteso che nel vigente ordinamento processuale, esso non può più dirsi, un riesame pieno nel merito della decisione impugnata (“*novum iudicium*”), ma assume le caratteristiche di una impugnazione a critica vincolata (“*revisio prioris instantiae*”) – recano, come regola generale, il precetto in forma di divieto della proposizione di “domande nuove” nel relativo giudizio (tali, cioè, per modificazione della “*causa petendi*” perché il diverso titolo giuridico della pretesa, dedotto innanzi al giudice di secondo grado, essendo impostato su presupposti di fatto e su situazioni giuridiche non prospettate in primo grado, comporti il mutamento dei fatti costitutivi del diritto azionato e, introducendo nel processo un nuovo tema di indagine e di decisione, alteri l’oggetto sostanziale dell’azione e i termini della controversia, in modo da porre in essere una pretesa diversa, per la sua intrinseca essenza, da quella fatta valere in primo grado e sulla quale non si è svolto in quella sede il contraddittorio); e, quale sanzione processuale per la sua inosservanza, la declaratoria di inammissibilità, con la ridondante (perché trattasi di regola imperativa posta a presidio dell’ordinario svolgersi della funzione giurisdizionale e quindi a tutela di un interesse di natura pubblicistica, sicché la relativa violazione è rilevabile anche d’ufficio, in caso di mancata eccezione d’inammissibilità o di accettazione del contraddittorio) della sua rilevanza d’ufficio, anche in carenza di un espresso rilievo di controparte e senza che possa spiegare alcuna influenza l’accettazione del contraddittorio.

⁹ Non pare superfluo precisare che il divieto di proporre domande nuove in appello implica che è preclusa la facoltà di avanzare pretese che involgano la trasformazione obiettiva del contenuto intrinseco della domanda proposta in primo grado, ma non quella di prospettare rilievi che importino una diversa qualificazione giuridica del rapporto e l’applicazione di una norma di diritto non invocata in primo grado, tanto più quando la nuova ragione giuridica dedotta in sede di gravame derivi da una norma di legge che il giudice è tenuto ad applicare Costante, sulla corrispondente norma del c.p.c., è la giurisprudenza per cui, in tema di appello, - ribadito che si ha domanda nuova – inammissibile in appello

(di regola da dichiararsi inammissibili, salva la richiesta degli interessi maturati dopo la sentenza impugnata¹⁰) ed eccezioni (parimenti non proponibili, salvo che non siano rilevabili anche d'ufficio purché non si sia formato il giudicato sul punto)¹¹ dinanzi alle Corti di giustizia tributaria di secondo

– per modificazione della "causa petendi" quando il diverso titolo giuridico della pretesa, dedotto innanzi al giudice di secondo grado, essendo impostato su presupposti di fatto e su situazioni giuridiche non prospettate in primo grado, comporti il mutamento dei fatti costitutivi del diritto azionato e, introducendo nel processo un nuovo tema di indagine e di decisione, alteri l'oggetto sostanziale dell'azione e i termini della controversia, in modo da porre in essere una pretesa diversa, per la sua intrinseca essenza, da quella fatta valere in primo grado e sulla quale non si è svolto in quella sede il contraddittorio -non costituisce domanda nuova la prospettazione di una qualificazione giuridica diversa della fattispecie introdotta in primo grado, ove la ricostruzione si fondi sui medesimi fatti (ad esempio, proprietà in termini di condominio o comunione ordinaria: Cass. civ. n. 7743/2017).

¹⁰ In ragione della stretta dipendenza di tale tipologia di domanda, quale necessario accessorio di quella principale, ed al fine di evitare un proliferare di giudizi salvaguardandone unicità e concentrazione, si apporta, con riguardo alla richiesta dei c.d. interessi successivi (cioè, maturati dopo la sentenza impugnata) una circoscritta ed eccezionale deroga (come tale, in sede di approccio ermeneutico, di stretta interpretazione con divieto di letture estensive o analogiche. Tuttavia, in senso opposto si è espressa la giurisprudenza, precisando, nel simmetrico contesto processual-civilistico, che la domanda di restituzione delle somme versate in esecuzione della sentenza di primo grado o del decreto ingiuntivo può essere proposta nel giudizio d'appello senza che ciò implichi violazione del divieto di domande nuove posto dall'art. 345 c.p.c., dovendo applicarsi, in via analogica, il principio generale in base al quale, per ragioni di economia processuale, la domanda di risarcimento del danno per responsabilità aggravata ex art. 96, comma 2, c. p. c. può essere proposta anche in grado di appello, come pure la domanda di riduzione in pristino ed ogni altra conseguente davanti al giudice di rinvio ex art. 389 c.p.c.: in termini, da ultimo Cassazione civile n. 6614 del 06 marzo 2023). Sul punto però è stato precisato - al pari dei cd. interessi compensativi in quanto dotati di un fondamento autonomo rispetto a quello dell'obbligazione pecuniaria e di quelli anatocistici per i limiti entro i quali la legge ne ammette la corresponsione - che è altresì inammissibile la domanda con cui la parte chieda per la prima volta in appello l'attribuzione di interessi non reclamati in primo grado, perché introduttiva di un "novum" non consentito in sede di impugnazione, salvo che si tratti di interessi che non avrebbero potuto essere richiesti precedentemente (Cassazione civile, Sez. VI-2, sentenza n. 1529 del 27 gennaio 2015).

¹¹ Il comma 2 prevede che le nuove eccezioni (in senso stretto o proprio – rappresentate, in positivo, da quelle ragioni delle parti sulle quali il giudice non può esprimersi se manchi l'allegazione ad opera delle stesse, con la richiesta di pronunciarsi al riguardo – e, cioè ed in negativo, non rilevabili anche d'ufficio: tipologicamente quindi sono quelle per le quali la legge espressamente riservi il potere di rilevazione alla parte o quelle in cui il fatto integratore dell'eccezione corrisponde all'esercizio di un diritto potestativo azionabile in giudizio da parte del titolare e, quindi, per svolgere l'efficacia modificativa, impeditiva od estintiva di un rapporto giuridico suppone il tramite di una manifestazione di volontà della parte – da sola o realizzabile attraverso un accertamento giudiziale –; il rilievo d'ufficio delle eccezioni in senso lato, invece, attesa la riassunta distinzione rispetto a quelle in senso stretto, non è subordinato alla specifica e tempestiva allegazione della parte ed è ammissibile anche in appello, purché i fatti risultino documentati "ex actis"; ne consegue che in presenza di una eccezione in senso lato il giudice può esercitare anche i propri poteri officiosi al fine di ammettere le prove indispensabili, cioè quelle idonee ad elidere ogni incertezza nella ricostruzione degli eventi), al pari delle nuove domande, non possono trovare ingresso in appello; se prospettate, la relativa preclusione è rilevabile d'ufficio, anche per la prima volta in sede di legittimità, in considerazione della natura pubblicistica del divieto, a meno che non si sia formato il giudicato sul punto.

Nella corrispondente giurisprudenza processual-civilistica si è precisato, per un verso, che le eccezioni vietate in appello, ai sensi dell'art. 345, comma secondo, c.p.c., sono soltanto quelle in senso proprio, ovvero «non rilevabili d'ufficio» e non, indiscriminatamente, tutte le difese, comunque svolte dalle parti per resistere alle pretese o alle eccezioni di controparte, potendo i fatti su cui esse si basano e risultanti dalle acquisizioni processuali essere rilevati d'ufficio dal giudice alla stregua delle eccezioni «in senso lato» o «improprie»; per altro verso, che l'eccezione relativa a sopravvenienze che operano come fatti estintivi, modificativi o impeditivi della pretesa fatta valere in primo grado può essere formulata per la prima volta in appello, giacché quei fatti non sono elementi negativi della fattispecie, analogamente a quelli che l'art. 112 c.p.c. considera come normalmente rilevabili; il divieto di allegazione in appello, infatti, non riguarda le argomentazioni e i fatti posti dalla parte a fondamento della domanda o dell'eccezione e che costituiscono oggetto di accertamento e di valutazione da parte del giudice di secondo grado, il quale, per effetto dell'impugnazione, deve pronunciarsi sulla domanda o sull'eccezione proposte davanti al primo giudice, riesaminando i fatti, le allegazioni probatorie e le argomentazioni giuridiche che rilevano per la decisione. Qualora, invece, trattasi di eccezioni che soddisfano solo esigenze individuali e che possono essere fatte valere se tempestivamente indicate nel giudizio, il giudice può provvedere sulle stesse soltanto se proposte dalle parti e non oltre i limiti di esse né può esaminare le ragioni estintive, modificative o impeditive che per legge debbono essere proposte dalla parte interessata (Cassazione civile, Sez. III, sentenza n. 19678 del 17 luglio 20080. Utile infine la ulteriore precisazione per cui l'intervenuta cessazione della materia del contendere (nella specie, per transazione intervenuta nel corso del giudizio di

grado - è la disciplina delle nuove prove in appello, articolantesi lungo tre linee precettive in rapporto di principio generale, relative eccezioni e regimi derogatori speciali¹².

Quanto ai primi, l'assunto fondamentale si sviluppa nella regola-cardine per cui non sono ammessi nuovi mezzi di prova e non possono essere prodotti nuovi documenti, salvo che il collegio li ritenga indispensabili ai fini della decisione della causa ovvero che la parte dimostri di non aver potuto proporli o produrli nel giudizio di primo grado per causa ad essa non imputabile.

Quanto al secondo versante ed ai connessi riflessi strutturali in coerenza con l'impianto generale del processo tributario quale sistema di rito di tipo impugnazione-merito, si precisa che possono essere proposti motivi aggiunti qualora la parte venga a conoscenza di documenti, non prodotti dalle altre parti nel giudizio di primo grado, da cui emergano vizi degli atti o provvedimenti impugnati¹³.

primo grado) non forma oggetto di un'eccezione in senso stretto e, pertanto, può essere rilevata dal giudice d'ufficio, anche in appello, non essendo il relativo rilievo subordinato alla specifica e tempestiva allegazione della parte, purché i fatti risultino documentati "ex actis" (Cassazione civile, Sez. II, sentenza n. 10728 del 3 maggio 2017).

¹² L'art. 112 – in evolutivo (e costituzionalmente critico) recepimento del suo antecedente normativo, salvo il diverso rinvio interno, (articolo 58 del decreto legislativo n. 546 del 1992, già modificato, da ultimo, dall'art. 1, comma 1, lettera bb) del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 220, attraverso l'inserimento del comma 3, dichiarato, con statuizione estensibile al corrispondente comma 3 della norma del TUGT in commento, costituzionalmente illegittimo dalla Corte Costituzionale, con sentenza 30 gennaio - 27 marzo 2025 n. 36, limitatamente alle parole «delle deleghe, delle procure e degli altri atti di conferimento di potere rilevanti ai fini della legittimità della sottoscrizione degli atti) – costituisce un'altra colonna portante del vigente sistema processuale tributario e specificamente della dimensione strutturale/funzionale del giudizio di appello dinanzi alla corte tributario di secondo grado. Quivi si ritrova la disciplina delle nuove prove in appello, declinando e graduando in tre commi soprattutto la produzione dei nuovi documenti in secondo grado, in un problematico rapporto tra regola (divieto) ed eccezione (ammissibilità), con evidenti riflessi in punto di generale ricostruzione dell'appello tributario in termini sempre più di *revisio prioris instantiae* che di *novum iudicium*

¹³ L'attenzione e, per così dire, la riscoperta dello strumento processuale dei cc.dd. motivi aggiunti e dei suoi riflessi in punto di natura giuridica e struttura funzionale dell'intero rito tributario appare di tutta evidenza ovi si considerino in sempre più numerosi ed approfonditi arresti giurisprudenziali sia di legittimità che di merito, anche nella specifica e lenticolare dimensione della loro operatività nel giudizio di appello. Paradigmaticamente amplissima e di notevole impatto teorico-sistemico ed operativo-pratico si presenta la ricostruzione da ultimo operata dalla Corte di Giustizia Tributaria di II° della Campania nelle decisioni gemelle di febbraio 2026 (sentenze nn. 1758 e 1759 del 26 febbraio 2026): quest'ultima, in particolare, dopo un'attenta ricostruzione del quadro normativo di riferimento (sia all'interno del D. Lgs. 546/1992 che del prossimo TUGT), per un verso, osserva che la generica contestazione di omessa notifica nel ricorso di primo grado ("l'istante rileva che sino ad oggi, non è stata mai destinataria di notifiche regolari di qualsiasi atto sotteso, pertanto, non poteva essere inviato alla ricorrente alcuna richiesta") e di c.d. prescrizione originaria ("il credito vantato, è riferito alle tasse auto, risalenti all'anno 2010, a tal uopo, si eccepisce la prescrizione, con dichiarazione da parte del Giudice Onorario di Pace Adito – sic - che nulla è dovuto) non può ritenersi idonea a ricomprendere la (diversa e logicamente incompatibile) censura di irrituale/irrelevante notifica e di prescrizione c.d. successiva, sicché ove quest'ultimo profilo sia emerso, come nel caso di specie, dalla produzione documentale di controparte in primo grado, era onere del ricorrente ivi procedere nelle forme dei motivi aggiunti (e non di mera memoria), precludendosi altrimenti il relativo rilievo (conseguenzialmente non vi è stato contraddittorio rituale sul punto in primo grado, né il giudice di prime cure ha scrutinato i relativi aspetti, emersi in maniera compiuta inammissibilmente solo in sede di appello con violazione del divieto di nova in questo grado del giudizio). Per altro verso, in continuità con una giurisprudenza in via di consolidamento (conf. CGT II Campania sentt. nn. 3614/2025; 6392/2025; 7602/2025; 7604/2025; 7845/2025; 7837/2025; 552/2026; 721/2026; 1380/2026), presta convinta adesione al percorso argomentativo e conclusionale recentemente specificato dalla Suprema Corte di Cassazione (Cass., ord. n. 16797 del 23 giugno 2025, in tema di motivi aggiunti su vizi notifica degli atti prodromici anche fronte dell'originaria deduzione dell'omessa notifica degli stessi e di prescrizione successiva, con superamento dei principi espressi in Cass. sent. 31481/2019): secondo i giudici di legittimità, quanto alle forme processuali di introduzione in giudizio dei fatti posti a fondamento di eccezioni, si è rimarcato che costituisce eccezione nuova, non consentita (d.lgs. n. 546 del 1992, art. 18 e art. 24), quella con la quale il contribuente introduce una causa pretendi diversa, fondata su situazioni giuridiche non prospettate con il ricorso introduttivo, così che il giudice deve attenersi all'esame dei vizi di invalidità dedotti in ricorso, il cui ambito può essere modificato solo con la presentazione di motivi aggiunti - ammissibile, ex art. 24 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, esclusivamente in caso di deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della commissione (Cass., 13 aprile 2017, n. 9637; Cass., 2 luglio 2014, n. 15051; Cass., 15 ottobre 2013, n. 23326; Cass., 22 settembre 2011, n. 19337) - e la cui formulazione soggiace alla preclusione stabilita dall'art. 24, comma 2, cit. (secondo il cui disposto «L'integrazione dei motivi di ricorso, resa necessaria dal deposito di

Infine - quale apparente deroga eccezionale, ma in realtà fattispecie ad elevata frequenza statistico-pratica - viene in rilievo la rimodulata¹⁴ regola peculiare per cui non è mai consentito il deposito delle deleghe, delle procure e degli altri atti di conferimento di potere rilevanti ai fini della legittimità della sottoscrizione degli atti, delle notifiche dell'atto impugnato ovvero degli atti che ne

documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della commissione, è ammessa entro il termine perentorio di sessanta giorni dalla data in cui l'interessato ha notizia di tale deposito»; v. Cass., 21 gennaio 2021, n. 1177; Cass., 24 luglio 2018, n. 19616; Cass., 24 ottobre 2014, n. 22662; Cass., 2 luglio 2014, n. 15051; Cass., 20 ottobre 2011, n. 21759; Cass., 24 giugno 2011, n. 13934; Cass., 18 giugno 2003, n. 9754). Donde la conclusione per cui nella fattispecie come nel presente giudizio, le nuove ragioni di contestazione della validità della notifica delle cartelle di pagamento – a fronte dell'originaria deduzione dell'omessa notifica delle stesse cartelle – introducevano, nel giudizio, eccezioni fondate su situazioni giuridiche non prospettate con il ricorso introduttivo, eccezioni che, per come assume la stessa parte ricorrente, venivano formulate col presente gravame, ed in violazione, pertanto, dell'art. 24, cit., con conseguente formazione della corrispondente preclusione processuale. Utile appare altresì la statuizione finale per cui la preclusione processuale nella fattispecie determinatasi – per difetto di proposizione di motivi aggiunti nel prescritto termine perentorio di legge – involge materia sottratta alla disponibilità delle parti in quanto rispondente ad esigenze di ordine pubblico, sicché non può essere sanata dall'accettazione del contraddittorio ad opera della controparte (Cass., 30 ottobre 2009, n. 23123; v., altresì, Cass., 24 maggio 2006, n. 12338; Cass., 30 luglio 2002, n. 11222) ed è rilevabile di ufficio, anche nel giudizio di legittimità, non essendo sufficiente a impedire la rilevabilità il giudicato implicito (Cass., 12 dicembre 2019, n. 32637).

In conclusione, la natura ibrida del processo tributario, compendiato nella incisiva formula di c.d. impugnazione-merito – incentrato, da un lato e sostanzialmente, sulla corretta definizione del rapporto incentrato, da un lato e sostanzialmente, sulla corretta definizione del rapporto tra fisco e contribuente (“giusta imposizione” ex art. 53 Cost., come puntualmente definita dalle varie leggi istitutive dei singoli tributi senza che, per un verso, residuino margini di discrezionalità in senso proprio in capo agli uffici finanziari, potendo il giudice, in assenza di “riserva di amministrazione”, interamente definirne l'assetto ove ritualmente investito della questione; e, per altro verso, a fronte del diritto del contribuente a non vedersi oltremodo inciso nella propria dimensione giuridico-patrimoniale e nel correlato dovere di solidarietà sociale di adempiere attraverso il prelievo fiscale agli obblighi di partecipazione alle spese collettive, nell'assiologico equilibrio delineato dall'art. 2 Cost.); e, dall'altro lato e formalmente, strutturato sul modello impugnatorio (artt. 2, 19 e 24 del D. Lgs 546/1992), per cui gli atti tributari costituiscono il veicolo attraverso cui tale rapporto viene sottoposto al vaglio giurisdizionale, ponendosi quale filtro tra la realtà giuridico-epifenomenica e l'orizzonte del sindacato processuale, anche per le correlate esigenze di certezza legale (oltre che di giustizia sostanziale) dei rapporti giuridici connesse alla definitività degli accertamenti in entrata, quali fonti di finanziamento per la programmazione e la realizzazione di interventi di pubblico interesse – si traduce per il ricorrente in una necessità di costante calibratura della condotta processuale che, in correlazione al dinamico evolvere del quadro documentale nella dialettica delle parti, consenta al giudice costantemente di ampliare la propria dimensione cognitivo-decisoria attraverso il corretto utilizzo del necessario strumento dei motivi aggiunti ogni qual volta la dilatazione dei confini del controverso rapporto tributario si sviluppi per effetto del (normativamente citato) deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della Corte, con necessaria integrazione dei motivi di ricorso, quale imprescindibile strumento di pieno accesso ai fatti sottostanti.

¹⁴ La citata circolare 6/2024 MEF al riguardo, per un verso, ricorda che la previgente disciplina dell'art. 58 disponeva, per le prove costituenti, ossia quelle formate nel processo, che «il giudice d'appello non può disporre nuove prove, salvo che non le ritenga necessarie ai fini della decisione o che la parte dimostri di non averle potute fornire nel precedente grado di giudizio per causa ad essa non imputabile»; per le prove precostituite, ossia formate precedentemente al processo, che: «è fatta salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti». Per altro verso, che il novellato articolo 58, in attuazione dei principi della legge delega – contenuti nell'art. 19, comma 1, lett. d) in ordine al rafforzamento “del divieto di produrre nuovi documenti nei gradi processuali successivi al primo” - introduce come regola generale il divieto di produrre nuovi documenti in appello, in ossequio a quanto già previsto per il rito civile (art. 345, comma 3, c.p.c.). Più precisamente, nella relazione di accompagnamento del d.lgs. n. 220 del 2023 si chiarisce che la novella legislativa riscrive l'art. 58 del d.lgs. n. 546 del 1992 prevedendo, nell'ottica del rafforzamento del divieto di nova nel giudizio di secondo grado programmato dalla legge delega, «la preclusione espressa per il giudice d'appello di fondare la propria decisione su prove che avrebbero potuto essere disposte o acquisite nel giudizio di primo grado».

Viene, anche, rimarcato che «[r]esta comunque eccezionalmente ferma la possibilità per il giudice di secondo grado di acquisire le prove pretermesse nel primo grado, in ragione della loro indispensabilità ai fini della decisione, oppure in esito alla dimostrazione della riferibilità della mancanza probatoria a causa non imputabile alla parte appellante».

Nella stessa relazione si precisa che «si è ritenuto opportuno, all'esito di ulteriori approfondimenti, effettuati su impulso delle Commissioni riunite II e VI di Camera e Senato, in un'ottica di ulteriore rafforzamento del divieto di produzione di nuovi documenti in secondo grado [...], di vietare il deposito di deleghe, procure e altri atti di conferimento di potere, nonché di notifiche dell'atto impugnato ovvero di atti che ne costituiscono presupposto di legittimità e che possono essere prodotti in primo grado, anche ai sensi dell'articolo 14 comma 6-bis».

costituiscono presupposto di legittimità che possono essere prodotti in primo grado anche ai sensi dell'articolo 58, comma 7.

Sul piano storico-evolutivo¹⁵ e del dialettico confronto con il modello processual-civilistico¹⁶, basti accennare, da un lato, all'ordinanza 7 luglio 2021, n. 19368 della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione, con riferimento alla pregressa e più permissiva produzione nell'appello tributario di nuovi documenti¹⁷; dall'altro, alla sentenza n. 401 del 28 luglio 2000 della Corte Costituzionale¹⁸, le

¹⁵ È utile ricordare che, nella versione originaria, l'art. 58 del d.lgs. n. 546 del 1992, al comma 1, vietava l'ingresso di nuove prove in appello, salvo che il giudice non le ritenesse necessarie ai fini della decisione o che la parte dimostrasse di non averle potute dedurre nel precedente grado di giudizio per causa ad essa non imputabile, ma, al comma 2, precisava che «[è] fatta salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti».

La giurisprudenza di legittimità aveva interpretato quest'ultima previsione con particolare ampiezza, indicando come unico limite alla producibilità di nuovi documenti nel giudizio di secondo grado l'essere gli stessi diretti a dimostrare la fondatezza delle domande e delle eccezioni precluse dall'art. 57 del d.lgs. n. 546 del 1992 (Corte di cassazione, sezione quinta civile, sentenze 26 giugno 2024, n. 17638 e 10 aprile 2024, n. 9635; ordinanze 25 ottobre 2024, n. 27741, 24 luglio 2024, n. 20550, 22 aprile 2024, n. 10788 e 27 febbraio 2024, n. 5199).

¹⁶ La previgente disciplina dei *nova* istruttori nell'appello tributario rinveniva il suo immediato referente nell'omologo regime dettato dal codice di procedura civile. Il contenuto precettivo del comma 1 dell'originario art. 58 era, infatti, pressoché coincidente con quello dell'art. 345 cod. proc. civ. nella formulazione assunta per effetto delle modifiche ad esso apportate dall'art. 52 della legge 26 novembre 1990, n. 353 (Provvedimenti urgenti per il processo civile). La disposizione del processo tributario ricalcava quella dettata per il processo civile sia quanto alla proibizione, in linea di principio, di nuove prove in appello, sia quanto alla previsione di un duplice temperamento a tale divieto, costituito dall'ammissione tanto della prova non dedotta in prime cure per causa non imputabile alla parte, quanto di quella ritenuta dal giudice necessaria ai fini della decisione. Come confermato dalla relazione illustrativa dello schema di decreto legislativo sulla disciplina del processo dinanzi agli organi speciali di giurisdizione in materia tributaria esaminato in Commissione bicamerale il 16 dicembre 1992, dal coevo modello civilistico l'art. 58 si discostava per la previsione espressa della facoltà, per le parti, di produrre in appello nuovi documenti a prescindere dalla ricorrenza di una delle condizioni richieste dal comma 1 per l'introduzione degli altri mezzi di prova. L'art. 345 cod. proc. civ., nel testo risultante dalla riforma introdotta dalla legge n. 353 del 1990, disponeva, infatti, che «[n]el giudizio d'appello non possono proporsi domande nuove e, se proposte, debbono essere dichiarate inammissibili d'ufficio. Possono tuttavia domandarsi gli interessi, i frutti e gli accessori maturati dopo la sentenza impugnata, nonché il risarcimento dei danni sofferti dopo la sentenza stessa. Non possono proporsi nuove eccezioni, che non siano rilevabili anche d'ufficio. Non sono ammessi nuovi mezzi di prova, salvo che il collegio non li ritenga indispensabili ai fini della decisione della causa ovvero che la parte dimostri di non aver potuto proporli nel giudizio di primo grado per causa ad essa non imputabile. Può sempre deferirsi il giuramento decisorio».

La disciplina del processo civile che il legislatore del 1992, nel configurare il giudizio tributario di secondo grado, ha tenuto presente è stata, tuttavia, oggetto di due ulteriori interventi riformatori, i quali hanno riscritto la disposizione del codice di rito in senso sempre più restrittivo, rendendo via via più netto il divario tra i due sistemi.

L'art. 345 cod. proc. civ. è stato dapprima modificato dall'art. 46, comma 18, della legge n. 69 del 2009, il quale ha aggiunto alla regola generale della impossibilità di assumere nuove prove in appello l'espresso divieto di produzione di nuovi documenti. Un'analogia formulazione è stata di lì a poco adottata per il processo amministrativo dall'Allegato 1 (Codice del processo amministrativo) al decreto legislativo 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), il cui art. 104, comma 2, dispone che «[n]on sono ammessi nuovi mezzi di prova e non possono essere prodotti nuovi documenti, salvo che il collegio li ritenga indispensabili ai fini della decisione della causa, ovvero che la parte dimostri di non aver potuto proporli o produrli nel giudizio di primo grado per causa ad essa non imputabile».

La disciplina delle prove nell'appello civile è stata, infine, oggetto di un'ulteriore significativa revisione ad opera dell'art. 54, comma 1, lettera *Ob*), del decreto-legge 22 giugno 2012, n. 83 (Misure urgenti per la crescita del Paese), convertito, con modificazioni, nella legge 7 agosto 2012, n. 134, il quale ha eliminato la possibilità di svolgere attività istruttoria in secondo grado in ragione della indispensabilità del mezzo probatorio, rendendo ancora più marcata la configurazione del giudizio di appello quale *revisio prioris instantiae*, piuttosto che come *novum iudicium*.

L'ammissibilità in appello di nuove prove indispensabili è, invece, rimasta ferma per il rito semplificato di cognizione e per il cosiddetto "rito Fornero", non essendo stati modificati né l'art. 704-*quater* cod. proc. civ., né l'art. 1, comma 59, della legge 28 giugno 2012, n. 92 (Disposizioni in materia di riforma del mercato del lavoro in una prospettiva di crescita) – in seguito abrogati –, nonché per il rito del lavoro, essendo l'art. 437, secondo comma, cod. proc. civ. rimasto immutato.

¹⁷ La Corte – rilevato come nel caso specifico la Commissione tributaria regionale, in consapevole contrasto con la sentenza n. 13133 del 2010 della Cassazione, aveva affermato che l'art. 58 del d.lgs. n. 546 del 1992 non consente in

cui argomentazioni impongono di ritenere che nella facoltà prevista dal co. 2 dell'art. 58 del d.lgs. n. 546 del 1992 non possa rilevarsi un *vulnus* nei confronti della parte diligente talmente grave da rendere illegittima sul piano costituzionale la disposizione di legge¹⁹.

Orbene, il 3 Gennaio del 2024, con entrata in vigore il giorno successivo, è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 2 il D. lgs. n. 220/2023, di attuazione della delega per la riforma fiscale (legge 9 agosto 2023, n. 111), recante disposizioni in materia di processo tributario. Tra le molteplici novità apportate al processo tributario viene in linea di conto il novellato articolo 58 del D. lgs. 546/1992 che rafforza il principio di esclusione della produzione di nuove prove in appello, salvo specifiche deroghe: in particolare, il primo periodo del primo comma dell'articolo 58 del D. lgs. 546/1991, così come modificato dall'articolo art. 1, comma 1, lett. bb), D. lgs. 220/2023, prevede che: «non sono ammessi nuovi mezzi di prova e non possono essere prodotti nuovi documenti». La norma prosegue, affermando la possibilità di ammissione di documenti nuovi, nel caso in cui «il collegio li ritenga indispensabili ai fini della decisione della causa ovvero che la parte dimostri di non aver potuto proporli o produrli nel giudizio di primo grado per causa ad essa non imputabile». Sempre in riferimento al novellato processo tributario, viene cristallizzato un principio fondamentale in riferimento alle “Nuove prove in appello”, così espresso in sede di relazione illustrativa: è espressamente precluso al giudice d'appello di fondare la propria decisione su prove che avrebbero potuto esse disposte o acquisite nel giudizio di primo grado. Resta comunque eccezionalmente ferma la possibilità per il giudice di secondo grado di acquisire le prove

modo automatico la produzione in appello di nuovi documenti, ma, secondo una interpretazione costituzionalmente più orientata, solo di quelli che «non costituiscono una nuova prova» e di quelli che «intendono costituire aggiunta o chiarimento delle prove già offerte, nei modi e nei termini di cui all'art. 32 – ritiene che le ragioni poste a fondamento del *decisum* non sono condivisibili e non si pongono in linea con il costante ed univoco orientamento della stessa Corte secondo cui «la piana lettura dell'art. 58 citato abilita alla produzione di qualsivoglia documento in appello, senza restrizione alcuna e con disposizione autonoma rispetto a quella che – nel co. precedente – sottopone a restrizione l'accoglimento dell'istanza di ammissione di altre fonti di prova». L'indirizzo ivi cassato trovava invero riscontro in diffuse posizioni dei giudici tributari di merito: così, tra tante, appaiono significative per la perentorietà delle rispettive conclusioni le sentenze della CTR di Catania nn. 224/18/15 del 22.01.2015 e 334/18/15 del 28.01.2015 in punto di inammissibilità della produzione documentale da parte dell'Agente della Riscossione, contumace in primo grado, che solo in appello dava prova dell'avvenuta notifica delle cartelle impugnate: ivi si legge, per un verso, che deve ribadirsi che non può essere consentito all'Amministrazione finanziaria e/o al Concessionario fornire per la prima volta in appello la prova documentale della notifica della cartella di pagamento, stante lo specifico divieto di cui al 1° comma art. 58 del D.Lgs. 546/92. Per altro verso che la produzione dell'Agente è inammissibile in quanto le relate dovevano essere prodotte in originale, o in copia conforme all'originale, già nel giudizio di primo grado, ma ivi l'ente preposto alla riscossione non si è addirittura costituito in giudizio. Inoltre l'appellante non ha neanche dedotto (nè tantomeno dimostrato) di non aver potuto fornire in I grado, per causa ad essa non imputabile, le prove offerte in questo grado di giudizio.

¹⁸ I giudici di Palazzo della Consulta ricordano la propria sentenza n. 199 del 2017 che, pronunciando sulla questione di legittimità costituzionale dell'art. 58, co. 2, del d.lgs. n. 546 del 1992 — sollevata dalla C.T.R. della Campania la quale ha dubitato della conformità ai principi costituzionali della facoltà di produrre per la prima volta in appello documenti di cui la parte già disponeva nel grado anteriore — ha ritenuto non fondate le relative censure. Quanto alla presunta disparità di trattamento, ha rilevato che «tale facoltà è riconosciuta ad entrambe le parti del giudizio, cosicché non sussistono le ragioni del lamentato sbilanciamento». Relativamente all'altra censura, premesso che è stato più volte chiarito che non esiste un principio costituzionale di necessaria uniformità tra i diversi tipi di processo (Corte Cost., sentenze n. 165 e n. 18 del 2000, n. 82 del 1996; ordinanza n. 217 del 2000), e, più specificatamente, un principio di uniformità del processo tributario e di quello civile (tra le altre, ordinanze n. 316 del 2008, n. 303 del 2000, n. 330 e 329 del 2000, n. 8 del 1999), ha escluso che possa ravvisarsi una compressione dell'esercizio del diritto di difesa per la perdita di un grado di giudizio, poiché la garanzia del doppio grado di giudizio non gode, di per sé, di copertura costituzionale (Corte Cost. sentenza n. 243/2014; ordinanza n. 42/2014 e 190/2013, n. 410/2007 e n. 84/2003).

¹⁹ Più in particolare si osserva che la tutela della parte più diligente può trovare ulteriore considerazione in tema di determinazione delle spese di giudizio (ai sensi dell'art. 15 del d.lgs. n. 546 del 1992, che ricomprende le spese cagionate dalla trasgressione del dovere di lealtà e di probità — art. 88 cod. proc. civ.; in tal senso, Cass., sez. 5, 11/04/2018, n. 8927, in motivazione), potendo il giudice tributario valutare, a tal fine, il complessivo andamento del processo alla luce anche del comportamento tenuto dalla parte nel giudizio di primo grado, soprattutto se la produzione di documenti in appello dovesse risultare frutto di una negligenza o di un calcolo di convenienza processuale o difensiva.

pretermesse nel primo grado, in ragione della loro indispensabilità ai fini della decisione, oppure in esito alla dimostrazione della riferibilità della mancanza probatoria a causa non imputabile alla parte appellante. Altro fondamento che viene cristallizzato dal novellato processo tributario sta nel fatto che viene espressamente esclusa la possibilità di depositare deleghe, procure e altri atti di conferimento di potere rilevanti ai fini della legittimità della sottoscrizione degli atti, nonché le notifiche relative all'atto impugnato e agli atti prodromici, che possono essere prodotti in primo grado²⁰.

Quanto all'architettura del dettato normativo, dunque, la proto-regola, dopo la perentoria affermazione iniziale e di principio nel senso della inammissibilità di ampliamenti istruttori in appello (nella duplice forma sia del divieto omnicomprensivo di ammissione di nuovi mezzi di prova, sia della specifica proibizione di produrre nuovi documenti), introduce due eccezioni (non per tipologia di specifiche produzioni documentali, come nel comma 3, ma) per circostanze esterne; da un lato, viene fatta salva la valutazione, in concreto, del collegio in termini di indispensabilità delle nuove prove ai fini della decisione della causa (giova ricordare che la "prova nuova indispensabile" in tema di giudizio di appello rappresenta un concetto unitario, il quale implica che sia tale quella prova di per sé idonea a eliminare ogni possibile incertezza circa la ricostruzione fattuale accolta dalla pronuncia gravata, smentendola o confermandola senza lasciare margini di dubbio oppure provando quel che era rimasto indimostrato o non sufficientemente provato, a prescindere dal rilievo che la parte interessata sia incorsa, qualunque ne sia la causa, nelle preclusioni istruttorie del primo grado: così Cass. civ. n. 8551/2024, con riguardo all'omologa norma processual-civilistica). Dall'altro lato ed in termini alternativi, l'ipotesi, questa volta con onere di dimostrazione a carico della parte interessata, di impossibilità di proposizione o produzione degli stessi nel giudizio di primo grado per causa ad essa non imputabile.

Ai sensi della successiva disposizione, proprio in considerazione della (eccezionale) ammissione di nuovi mezzi di prova o produzione di nuovi documenti per la prima volta in appello, a tutela del diritto alla difesa ed alla pienezza del contraddittorio, si facoltizza controparte anche in appello a

²⁰ Più nel dettaglio giova qui precisare che il d.lgs. n. 220 del 2023 ha apportato le suddette modifiche in attuazione della legge delega n. 111 del 2023, il cui art. 19, rubricato «Principi e criteri direttivi per la revisione della disciplina e l'organizzazione del contenzioso tributario», al comma 1, lettera d), aveva previsto che il Governo, nella revisione della disciplina del contenzioso tributario, avrebbe dovuto «rafforzare il divieto di produrre nuovi documenti nei gradi processuali successivi al primo».

La novella in scrutinio si inserisce in un ampio intervento di revisione del processo tributario che, a completamento del disegno di riforma avviato con la legge 31 agosto 2022, n. 130 (Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributari) e in linea con le finalità di riduzione del contenzioso tributario previste dal Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR), si prefigge di deflazionare il contenzioso attualmente pendente davanti alle corti di giustizia tributaria e alla Corte di cassazione; di ridurre i tempi delle controversie tributarie; di garantire la parità delle armi tra le parti del processo tributario; di completare la digitalizzazione della giustizia tributaria.

Va aggiunto che, come detto, il novellato art. 58 del d.lgs. n. 546 del 1992 è stato pedissequamente trasfuso nell'art. 112 del decreto legislativo 14 novembre 2024, n. 175 (Testo unico della giustizia tributaria), in vigore dal 29 novembre 2024, ma applicabile dal 1° gennaio 2026 (data poi differita al 1° gennaio 2027), data da cui decorrono l'abrogazione delle disposizioni del d.lgs. n. 546 del 1992 e l'efficacia dello stesso testo unico, come espressamente previsto agli artt. 130 e 131 dello stesso d.lgs. n. 175 del 2024. L'art. 58 del d.lgs. n. 546 del 1992, come riscritto dall'art. 1, comma 1, lettera bb), del d.lgs. n. 220 del 2023, a norma dell'art. 4, comma 1, di quest'ultimo decreto legislativo, è entrato in vigore il giorno successivo alla pubblicazione nella *Gazzetta Ufficiale*, avvenuta il 3 gennaio 2024, e dunque il 4 gennaio 2024. Il comma 2 del citato art. 4 del d.lgs. n. 220 del 2023 ha, però, stabilito che «[l]e disposizioni del presente decreto si applicano ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con ricorso notificato successivamente al 1° settembre 2024, fatta eccezione per quelle di cui all'articolo 1, comma 1, lettere d), e), f), i), n), o), p), q), s), t), u), v), z), aa), bb), cc) e dd), che si applicano ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, nonché in Cassazione, a decorrere dal giorno successivo all'entrata in vigore del presente decreto». Per quel che concerne, dunque, la novella sulle prove in appello introdotta dall'art. 1, comma 1, lettera bb), del d.lgs. n. 220 del 2023, la previsione transitoria prescrive che detta disciplina si applichi ai giudizi instaurati in primo grado, in secondo grado e in Cassazione, a decorrere dal giorno successivo all'entrata in vigore del decreto legislativo, ossia dal 5 gennaio 2024, laddove per le disposizioni diverse da quelle elencate nel comma 2 la riforma si applica «ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con ricorso notificato successivamente al 1° settembre 2024».

proporrei motivi aggiunti se essa appunto viene a conoscenza di documenti, non prodotti dalle altre parti nel giudizio di primo grado, da cui emergano ulteriori vizi degli atti o dei provvedimenti impugnati.

Infine e, come accennato, con maggiore problematicità, viene in linea di conto la previsione dell'ultimo (anche in ordine di tempo) comma, a mente del quale – con un perentorio avverbio temporale (“mai”) in evidente negazione con l’eccezionale previsione derogatoria del primo comma – era sempre precluso il deposito di specifiche tipologie documentali, che, nel disegno del legislatore della riforma, dovrebbero essere depositati fin dal primo grado. Per un verso, deleghe, procure ed altri atti di conferimento di potere rilevanti ai fini della legittimità della sottoscrizione degli atti; per altro verso, notifiche dell’atto impugnato ovvero atti che ne costituiscono presupposto di legittimità (per il quali la norma opera un rinvio interno alla aggiuntiva possibilità di produzione in primo grado anche ai sensi del comma 6-bis dell’articolo 14 del D. Lgs. n. 546/92, introdotto anch’esso dalla riforma del 2023, il quale dispone che in caso di vizi della notificazione eccepiti nei riguardi di un atto presupposto emesso da un soggetto diverso da quello che ha emesso l’atto impugnato, il ricorso è sempre proposto nei confronti di entrambi i soggetti, in tema di (ritenuto) litisconsorzio necessario tra ente impositore e soggetto preposto alla riscossione, sull’evidente considerazione per cui tale innovativa previsione non renderebbe irragionevole la diversità di trattamento di poteri istruttori di costoro rispetto alla parte privata, ove si consideri che una delle due parti può restare contumace in quanto ciascuno dei litisconsorti necessari di un giudizio ha una sua autonoma posizione processuale che non può dipendere, quando al diritto di difesa, dalla diligenza processuale dell’altro litisconsorte, anche se titolare di interessi analoghi).

Come accennato *in apicibus*, prima, le Corti di Giustizia Tributaria di secondo grado della Campania²¹ e della Lombardia²² hanno sollevato d’ufficio la questione di legittimità costituzionale del comma 3 dell’art. 58 del D.lgs. n. 546/1992 per violazione dell’art. 3, comma 1, Cost., in combinato disposto con gli artt. 102, comma 1, 111, commi 1 e 2 e 24, comma 2, Cost.

E poi la Corte costituzionale, con l’articolata sentenza n. n. 36/2025 depositata il 27.3.2025, per un verso, ha dichiarato “l’illegittimità costituzionale dell’art. 58, comma 3, del decreto legislativo 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), come introdotto dall’art. 1, comma 1,

²¹ Ordinanza del 9 luglio 2024, n. 170 pubblicata in Gazzetta Ufficiale n. 39/2024; ivi viene innanzitutto dedotto il contrasto con il principio di ragionevolezza di cui all’art. 3, primo comma, Cost., in quanto, ponendo una norma indubbiata un divieto probatorio privo di una *ratio* coerente con un «criterio di razionalità pratica», esprimerebbe una scelta che travalica i limiti della pur ampia discrezionalità riservata al legislatore nella configurazione degli istituti processuali e «perturba il canone dell’eguaglianza». Per altro verso, la disciplina in questione rivelerebbe una «autoevidente contraddizione» sintomatica di irragionevolezza e di illogicità intrinseca, in quanto impedirebbe al giudice di appello la valutazione di indispensabilità delle nuove prove – allo stesso demandata, in via generale, dal comma 1 del medesimo art. 58 – in relazione ad alcune tipologie di documenti «ontologicamente indispensabili» ai fini della decisione. La CGT Campania ravvisa, altresì, una illegittima intromissione del legislatore in un ambito riservato all’autorità giurisdizionale, in contrasto con gli artt. 102, primo comma, e 111, primo comma, Cost.: la legge – osserva l’ordinanza di rimessione – può tipizzare il valore probatorio di alcuni mezzi istruttori e anche impedire l’acquisizione di determinate prove in appello, ma non può enucleare una serie eterogenea di documenti e inibire al giudice di valutarne la indispensabilità ai fini dell’acquisizione in secondo grado. Sarebbe, inoltre, leso il diritto di difesa, inteso come diritto al giudizio e alla prova, in contrasto con gli artt. 24, secondo comma, e 111, secondo comma, Cost. Sotto altro e complementare profilo la disposizione censurata confliggerebbe, poi, con l’art. 111, primo e secondo comma, Cost., in quanto vulnererebbe il contraddittorio e impedirebbe al giudice di pervenire ad una decisione «possibilmente giusta» attraverso la ricerca della «verità materiale». Da ulteriore angolo prospettivo sarebbero, infine, violati gli artt. 24, primo comma, e 111, primo e secondo comma, Cost., quest’ultimo in relazione alla garanzia della parità tra le parti del processo, posto che, se la parte privata può produrre nuovi documenti – sia pure nei limiti stabiliti dai commi 1 e 2 dello stesso art. 58 del d.lgs. n. 546 del 1992, come riformati dall’art. 1, comma 1, lettera *bb*), del d.lgs. n. 220 del 2023 –, alla parte pubblica è vietato depositare proprio gli atti che «rendono legittima la pretesa tributaria» e, quindi, secondo una regola di esperienza, attengono all’attività difensiva dalla stessa ordinariamente svolta.

²² Ordinanza del 27 settembre 2024, n. 199 pubblicata in Gazzetta Ufficiale n. 45/2024: ivi soprattutto ed ulteriormente si è dubitato della legittimità costituzionale dell’articolo 4, comma 2, dello stesso decreto legislativo numero 220 del 2023, là dove dispone che le nuove regole sulle prove in appello si applicano ai giudizi instaurati in secondo grado a far data dal giorno successivo all’entrata in vigore di detto decreto.

lettera bb), del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 220 (Disposizioni in materia di contenzioso tributario), e poi refluita nel comma 3 dell'art. 110 TUGT in commento, limitatamente alle parole «delle deleghe, delle procure e degli altri atti di conferimento di potere rilevanti ai fini della legittimità della sottoscrizione degli atti»; per altro verso e con riguardo alla congiunta e distinta ipotesi di divieto di produzione in appello delle «notifiche dell'atto impugnato ovvero degli atti che ne costituiscono presupposto di legittimità che possono essere prodotti in primo grado anche ai sensi dell'articolo 14 comma 6-bis, a regime ne dichiara la conformità a Costituzione, censurandone solo il regime transitorio connesso alla disposta efficacia intertemporale²³.

²³ Dichiarano dunque, con pronuncia manipolativo-additiva di tipo sostitutivo, l'illegittimità costituzionale dell'art. 4, comma 2, del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 220 (Disposizioni in materia di contenzioso tributario), nella parte in cui prescrive che le disposizioni di cui all'art. 1, comma 1, lettera bb), dello stesso d.lgs. n. 220 del 2023 si applicano ai giudizi instaurati in secondo grado a decorrere dal giorno successivo alla sua entrata in vigore, anziché ai giudizi di appello il cui primo grado sia instaurato successivamente all'entrata in vigore del medesimo decreto legislativo. Si noti che, nel respingere le eccezioni in rito sollevate dall'Avvocatura generale (mancata sperimentazione, da parte di entrambi i giudici *a quibus*, di una pur praticabile interpretazione costituzionalmente orientata. A tal fine, si argomenta che il nuovo art. 58, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, come inserito dall'art. 1, comma 1, lettera bb), del d.lgs. n. 220 del 2023, contiene una «norma portante di chiusura della nuova disciplina» che deve essere coordinata con il divieto sancito dal comma 3. Per mezzo di questa operazione ermeneutica, la valutazione di indispensabilità andrebbe, quindi, riferita anche ai documenti elencati nel comma 3, in ossequio ai principi costituzionali della tutela del diritto di difesa, del giusto processo e della parità delle armi in giudizio, di ragionevolezza e di eguaglianza. Secondo la difesa statale, un tentativo «fattiv[o] (e non solo apparente)» di interpretazione conforme non sarebbe stato compiuto neppure con riferimento alla disciplina intertemporale, la quale si presterebbe, invece, ad una lettura che, nella fase transitoria, consenta di ammettere il deposito dei documenti vietati ai sensi dell'art. 58, comma 3, in quanto – sottolinea la difesa dello Stato – «documenti “*indispensabili*” ai fini della decisione»), i giudici del Palazzo della Consulta osservano che le Corti rimettenti hanno escluso la praticabilità di un'alternativa ermeneutica idonea a superare i dubbi di illegittimità costituzionale reputando l'interpretazione conforme incompatibile con l'inequivoco tenore letterale della disciplina censurata. Tanto è sufficiente per ritenere insussistente l'eccezione inammissibilità, attenendo poi al merito la verifica della possibilità di una interpretazione conforme della disposizione censurata (*ex plurimis*, sentenze n. 5 del 2025, n. 202 e n. 104 del 2023). A tal riguardo e nella successiva sede di scrutinio di merito, parimenti i giudici costituzionali precisano che non risulta persuasiva l'interpretazione della disciplina in scrutinio prospettata dalla difesa statale – già illustrata nei precedenti punti 4.3. e 4.4. –, in base alla quale, da un lato, il divieto oggetto di censura non riguarderebbe le notificazioni dell'atto impugnato e degli atti presupposti e, dall'altro, tanto l'art. 58, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992, quanto l'art. 4, comma 2, del d.lgs. n. 220 del 2023 si presterebbero ad una interpretazione conforme idonea a scongiurare le ipotizzate violazioni costituzionali.

Ed, invero, alla stregua dei comuni canoni ermeneutici, letterale e logico, il tenore dell'art. 58, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992 non consente, anzitutto, di escludere le notificazioni dallo spettro applicativo del divieto in esso sancito. Nell'elenco riportato nella previsione in scrutinio è, infatti, possibile distinguere due gruppi omogenei di documenti, al primo dei quali vanno ascritti sia quelli riconducibili alle nozioni giuridiche delle «deleghe» e delle «procure», sia quelli ricadenti nella descrizione concettuale, ad esse funzionalmente affine, degli «altri atti di conferimento di potere rilevanti ai fini della legittimità della sottoscrizione degli atti». Diversamente da quanto ritenuto dall'interveniente, infatti, la congiunzione «e» e l'aggettivo «altri» connettono logicamente il terzo elemento ai primi due, alla stregua di una clausola di chiusura che completa il primo ambito di operatività del divieto e, al contempo, lo distingue dal secondo, che, invece, comprende le notificazioni tanto del provvedimento impugnato quanto degli atti presupposti. Viene, inoltre, rilevato che, contrariamente a quanto sostenuto dalla difesa statale, la configurazione del nuovo art. 58 del d.lgs. n. 546 del 1992 offre una assoluta resistenza ad una lettura che, in chiave costituzionale, predichi la soggezione delle ipotesi contemplate nel comma 3 alla regola generale espressa dal comma 1. Ne consegue che l'art. 58 riformato deve reputarsi dettare una disciplina composita, articolata in una norma proibitiva generale, codificata nel comma 1, che sancisce un divieto di *nova* istruttori in appello avente portata relativa, che, cioè, soffre una duplice eccezione nel caso in cui nuovo materiale probatorio, documentale e non, risulti indispensabile ai fini della decisione o la parte interessata dimostri di non averlo potuto introdurre in primo grado per causa ad essa non imputabile; e da una norma proibitiva speciale – contenente, cioè, un divieto di produzione in appello di alcuni specifici documenti – formulata in termini di assolutezza, come reso evidente dall'*incipit* dell'enunciato normativo («[n]on è mai consentito»). L'espressa indicazione delle ipotesi escluse dall'ambito applicativo della regola generale e la perentorietà del tenore letterale del divieto precludono una esegesi che faccia ricadere anche i documenti elencati al comma 3 nel divieto probatorio temperato di cui al comma 1. Utile, anche per il diverso esito finale, è l'ulteriore precisazione per cui ad analoghe conclusioni deve pervenirsi con riguardo alla disciplina transitoria. Ed, invero, l'inequivoca formulazione letterale dell'art. 4, comma 2, del d.lgs. n. 220 del 2023 – il quale, in modo espresso, fa ricadere sotto lo *ius superveniens* i giudizi di appello incardinati dal giorno successivo all'entrata in vigore dell'innovazione normativa – non si presta all'interpretazione conforme proposta dall'interveniente al fine di escludere le lesioni denunciate.

Orbene, scomponendo la portata assolutista del comma 3, il Giudice della Legge precisa che con riguardo alla prima gamma documentale ivi menzionata (le deleghe, le procure e gli altri atti di conferimento di potere rilevanti ai fini della legittimità della sottoscrizione degli atti), la esclusione degli stessi dalla regola – prevista per la generalità delle prove – della deducibilità in appello nei casi in cui il giudice ne ritenga indispensabile l'acquisizione o ne sia stata impossibile la deduzione in primo grado per causa non imputabile alla parte esibisce una manifesta irragionevolezza, così travalicando il limite all'esercizio della pur ampia discrezionalità riconosciuta al legislatore nella configurazione degli istituti processuali (*ex multis*, sentenze n. 189 e n. 96 del 2024, n. 67 del 2023). Non solo, infatti, l'ampiezza semantica dei termini «deleghe» e «procure», confermata dalla clausola di chiusura concernente gli «altri atti di conferimento di potere», induce ad includere nel perimetro del divieto *ex art. 58, comma 3*, non solo le deleghe con cui viene attribuito il potere di firma degli atti impositivi e, più in generale, gli atti di conferimento della rappresentanza sul piano sostanziale, ma anche gli atti costituenti il presupposto della rappresentanza processuale e quelli di designazione del difensore abilitato all'assistenza tecnica in giudizio²⁴. Ma soprattutto ed in tale accezione, gli atti in questione non costituiscono temi di prova soggetti alle ordinarie preclusioni istruttorie, in quanto non attengono al merito della causa, ma alla legittimazione processuale o alla rappresentanza tecnica e, quindi, alla regolare costituzione del rapporto processuale. Esse non sono, pertanto, soggette al giudizio di indispensabilità supposto dall'art. 58, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, né ricadono nello speciale divieto di cui al comma 3 di tale disposizione.

Di qui l'importante conclusione per cui – posto che, valorizzando l'*intentio legis*, con la riforma di cui al d.lgs. n. 220 del 2023, il legislatore ha optato per un modello di gravame ad istruttoria chiusa, temperato dal riconoscimento della facoltà, per le parti, di introdurre in secondo grado prove nuove indispensabili ai fini della decisione o incolpevolmente non dedotte in primo grado - a fronte di una configurazione siffatta, la deroga alla regola della limitata acquisibilità di *nova* istruttori introdotta per le deleghe, le procure e gli altri atti di conferimento di potere risulta priva di una ragionevole *ratio distinguendi*. Ed, inverosimilmente, la sottrazione di tali documenti al regime generale, pur perseguendo la finalità deflattiva di limitare ulteriormente il materiale cognitivo acquisibile in appello, non trova appiglio nelle caratteristiche oggettive – strutturali, effettuali e funzionali – degli atti esclusi, non essendo rinvenibile in essi un elemento differenziale sul quale il legislatore, nell'esercizio della sua discrezionalità, possa costruire una disciplina diversificata²⁵.

Conclusivamente su questo primo punto, è interessante notare come non solo, secondo i giudici del Palazzo della Consulta ed in ordine alla specifica questione, la manifesta irragionevolezza del frammento normativo in esame viene ancor più chiaramente in luce ove si consideri che il divieto

²⁴ Si aggiunge al riguardo che il concetto di delega evoca, anzitutto, l'atto di conferimento della legittimazione sostitutiva indicato da diverse disposizioni come requisito di validità dell'accertamento tributario. Emblematico, al riguardo, è l'art. 42 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), il quale richiede, a pena di nullità dell'avviso di accertamento, la sottoscrizione del capo dell'ufficio, ovvero del direttore provinciale, o del funzionario della carriera direttiva da lui delegato (Corte di cassazione, sezione quinta civile, ordinanza 31 ottobre 2018, n. 27871), con previsione estesa da specifiche disposizioni normative a diversi altri tributi. In particolare, i termini «deleghe» e «procure», rimandano, altresì, agli atti di attribuzione della rappresentanza processuale incidenti sulla capacità di stare in giudizio di cui all'art. 11 del d.lgs. n. 546 del 1992 e, quindi, da un lato, agli atti con cui i dirigenti degli uffici che, ai sensi dei commi 2, 3 e 3-ter della stessa disposizione, possono stare in giudizio anche direttamente, trasferiscono ad altro funzionario il potere di rappresentanza processuale ovvero il solo potere di firma degli atti processuali (*ex aliis*, Corte di cassazione, sezione quinta civile, sentenza 14 ottobre 2015, n. 20628); dall'altro lato alle procure, generali o speciali, con cui le altre parti, a mente del comma 1 della medesima disposizione, possono designare un rappresentante processuale.

Ancora, le deleghe e le procure richiamano il conferimento del potere di assistenza tecnica in giudizio ai soggetti abilitati ai sensi dell'art. 12, comma 3, del medesimo decreto legislativo.

²⁵ All'opposto, soggiunge la Corte, le deleghe, le procure e gli altri atti di conferimento di potere non solo appartengono al più ampio *genus* delle prove documentali, che l'art. 58, comma 1, sottopone alla regola generale della producibilità, al ricorrere dei requisiti prescritti, in secondo grado, ma – a differenza delle notificazioni dell'atto impugnato e di quelli presupposti, di cui si dirà meglio più avanti – non presentano tratti differenziali idonei ad incidere sul meccanismo di acquisizione di *nova* istruttori in appello.

assoluto di produzione dei documenti con i quali si fornisce la prova della legittimazione sostanziale o processuale altera la parità delle armi, in quanto sottrae una facoltà difensiva alla parte che, in base al *thema decidendum*, sia chiamata a fornirne dimostrazione in giudizio. Ma anche viene evidenziata, in una chiave più ampia e generale, che la disposizione scrutinata, là dove inibisce il deposito in appello delle deleghe, delle procure e degli altri atti di conferimento di potere pur quando ne sia stata incolpevolmente impossibile la produzione in primo grado, comporta un'ingiustificabile compressione del diritto alla prova (sentenze n. 41 del 2024 e n. 275 del 1990), quale nucleo essenziale del diritto di difesa ex art. 24 Cost. (sentenze n. 205 del 1997 e n. 248 del 1974) e del contraddittorio. Qui l'importante puntualizzazione, di ordine generale sulla conformazione orografica del primo mezzo di impugnazione del giudizio tributario, per cui il processo di appello costituisce la prima e unica occasione per dedurre i mezzi di prova che non siano stati introdotti in primo grado per causa non imputabile alla parte al punto ch'è occorre ricordare che la regola della deducibilità in secondo grado costituisce, in questo caso, una declinazione dell'istituto della rimessione in termini previsto dall'art. 153 cod. proc. civ. – applicabile anche nel processo tributario²⁶ –, il quale, essendo posto a presidio delle garanzie costituzionali difensive e del giusto processo²⁷, rappresenta un essenziale rimedio per eliminare, in via successiva, le conseguenze pregiudizievoli dell'inattività processuale incolpevole²⁸.

Sotto l'altro quadrante del cielo e per quanto concerne il divieto di produzione in appello delle «notifiche dell'atto impugnato ovvero degli atti che ne costituiscono presupposto di legittimità che possono essere prodotti in primo grado anche ai sensi dell'articolo 14 comma 6-bis», pure sancito dall'art. 58, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992, nessuna delle censure formulate dalle Corti rimettenti²⁹, invece, può trovare accoglimento secondo la Corte, quanto alla disciplina a regime.

Non contrasta, infatti, con il principio di ragionevolezza di cui all'art. 3, primo comma, Cost. né lede il diritto alla prova ex art. 24, secondo comma, Cost. e al contraddittorio ex art. 111, secondo

²⁶ *Ex aliis*, Corte di cassazione, sezione quinta civile, sentenza 17 giugno 2015, n. 12544.

²⁷ Corte di cassazione, sezione prima civile, ordinanza 15 luglio 2024, n. 19395.

²⁸ Né, conclude la Corte in relazione alla specifica ipotesi in esame, le conseguenze sfavorevoli derivanti dal divieto ex art. 58, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992 possono ritenersi adeguatamente bilanciate dall'interesse all'accelerazione dei tempi di definizione del giudizio: la finalità acceleratoria e deflattiva è, infatti, realizzata sopprimendo il diritto alla prova nei casi in cui il giudizio di appello rappresenta l'unica occasione per il suo esercizio, essendone stata la deduzione in prime cure impossibile a causa di un fatto ostativo esterno alla sfera volitiva e di controllo della parte.

²⁹ Di immediata risoluzione è la questione formale circa l'ipotizzata violazione dell'art. 76 Cost. e, come norma interposta, della legge di delega in parte qua: si osserva che il meccanismo costituzionale della delega legislativa non osta all'emanazione, da parte del legislatore delegato, di norme che rappresentino un coerente sviluppo e un completamento delle scelte espresse dal legislatore delegante, dovendosi escludere che la funzione del primo sia limitata ad una mera scansione linguistica di previsioni stabilite dal secondo. Il sindacato costituzionale sulla delega legislativa deve, pertanto, svolgersi attraverso un confronto tra gli esiti di due processi ermeneutici paralleli, riguardanti, da un lato, le disposizioni che determinano l'oggetto, i principi e i criteri direttivi indicati dalla legge di delegazione e, dall'altro, le disposizioni stabilite dal legislatore delegato, da interpretarsi nel significato compatibile con i principi e i criteri direttivi della delega. Tale affermazione, se porta a ritenere del tutto fisiologica quell'attività normativa di completamento e sviluppo delle scelte del delegante, ciroscrive, d'altra parte, il vizio in discorso ai casi di dilatazione dell'oggetto indicato dalla legge di delega, fino all'estremo di ricomprendere in esso materie che ne erano escluse (*ex aliis*, sentenze n. 129 del 2024 e n. 96 del 2020). Nel caso di specie, secondo i giudici del Palazzo della Consulta, considerata l'ampiezza del criterio fissato dall'art. 19, comma 1, lettera d), della legge delega n. 111 del 2023, secondo il quale il Governo, nella revisione della disciplina del contenzioso tributario, avrebbe dovuto «rafforzare il divieto di produrre nuovi documenti nei gradi processuali successivi al primo», non può ritenersi che il legislatore delegato, nel prevedere, accanto ad un generale divieto di *nova temperato*, l'ulteriore e più stringente norma proibitiva di cui al censurato art. 58, comma 3, si sia discostato dalla *ratio* della legge delega.

comma, Cost. la scelta, alla base della previsione in scrutinio, di proibire il deposito delle notificazioni anche quando risultino indispensabili ai fini della decisione³⁰.

In particolare e diversamente da quanto ritenuto dalle Corti rimettenti, rispetto alle notificazioni dell'atto impugnato e di quelli presupposti, la deroga in scrutinio appare sorretta da una adeguata ragione giustificativa atteso che i documenti in esame – a differenza delle notifiche degli atti processuali che, essendo volte a documentare la regolarità dell'instaurazione e dello svolgimento del processo, sfuggono al divieto probatorio in scrutinio – forniscono la prova di una condizione di validità o di efficacia dell'esercizio della funzione impositiva, e per tale ragione la produzione degli stessi nei giudizi in cui tale profilo risulti controverso esaurisce l'attività istruttoria. Infatti, la notificazione, da un lato, è condizione di efficacia degli atti impositivi, in quanto, stante il loro carattere recettizio, consente ad essi la produzione degli effetti, senza tuttavia incidere sulla loro validità (Corte di cassazione, sezione quinta civile, ordinanza 24 agosto 2018, n. 21071); dall'altro lato, integra un requisito di validità dell'atto consequenziale, posto che, secondo una consolidata giurisprudenza di legittimità, l'omissione della notifica di un atto presupposto costituisce un vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto consequenziale notificato (Corte di cassazione, sezioni unite civili, sentenza 4 marzo 2008, n. 5791; sezione quinta civile, ordinanza 18 gennaio 2018, n. 1144)³¹.

Donde la conclusione per cui è in ragione di tale attitudine dimostrativa che, rispetto alle notificazioni, il legislatore ha ritenuto superflua, perché inutilmente dilatoria, l'operatività del

³⁰ In proposito, è utile ricordare che, secondo la giurisprudenza di legittimità, è indispensabile la prova idonea ad eliminare ogni possibile incertezza circa la ricostruzione fattuale accolta dalla pronuncia gravata, smentendola o confermandola, senza lasciare margini di dubbio, oppure quella in grado di provare quanto rimasto non dimostrato o non sufficientemente dimostrato, a prescindere dal rilievo che la parte interessata fosse incorsa, per propria negligenza o per altra causa, nelle preclusioni istruttorie del primo grado (Corte di cassazione, sezioni unite civili, sentenza 4 maggio 2017, n. 10790). Inoltre, la facoltà di dedurre in appello una prova nuova, ma indispensabile costituisce, dunque, uno strumento di temperamento tra il regime delle preclusioni istruttorie – il quale «non è un carattere tanto coesistente al sistema da non ammettere alternative, essendo soltanto una tecnica elaborata per assicurare rispetto del contraddittorio, parità delle parti nel processo e sua ragionevole durata» (ancora Cass., sez. un. civ., n. 10790 del 2017) – e l'esigenza che l'accertamento giudiziale sia aderente alla realtà dei fatti. Sicché la predisposizione di una disciplina che, al fine di favorire la ricerca della verità materiale, accordi alle parti la possibilità di integrare in appello le carenze probatorie emerse all'esito del giudizio di primo grado non costituisce, dunque, una garanzia indefettibile del giusto processo, ma, piuttosto, un'attenuazione del rigore delle preclusioni istruttorie in appello, che il legislatore può, o meno, accordare «sulla base di una scelta discrezionale, come tale insindacabile» (sentenza n. 199 del 2017) e calibrare secondo le caratteristiche e le esigenze del tipo di processo. È, infatti, significativo che nel processo civile, all'esito di una travagliata evoluzione legislativa, tale facoltà sia stata espunta dalla disciplina dell'appello. Ciò che, invece, in ossequio ai principi consacrati negli artt. 24 e 111 Cost., deve essere necessariamente assicurato è un sistema processuale che garantisca alle parti l'esercizio del diritto alla prova in almeno uno dei gradi di giudizio.

³¹ Va, inoltre, considerato che, come chiarito dalle pronunce ora richiamate, in quest'ultimo caso la nullità può essere fatta valere dal contribuente mediante la scelta, consentita dall'art. 19, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992 di impugnare solo l'atto consequenziale notificatogli, facendo valere il vizio derivante dall'omessa notifica dell'atto presupposto, o di impugnare cumulativamente anche quello presupposto (nell'ordine, cartella di pagamento, avviso di accertamento o avviso di liquidazione) non notificato, facendo valere i vizi che inficiano quest'ultimo, per contestare radicalmente la pretesa tributaria. La Corte di cassazione ha anche evidenziato che se, in quest'ultimo caso, il giudizio verte sull'esistenza, o meno, della pretesa tributaria, nel primo il giudice è chiamato a verificare esclusivamente la sussistenza, o meno, del difetto di notifica, al fine di pronunciarsi sulla nullità dell'atto consequenziale (con eventuale estinzione della pretesa tributaria a seconda se i termini di decadenza siano o meno decorsi) (Cass., sez. un. civ., n. 5791 del 2008). Da ciò deriva che, in tale ultima evenienza, la dimostrazione, o meno, della notificazione contestata definisce il giudizio. Si soggiunge infine che il divieto di produzione delle notifiche in appello si sottrae alle censure di irragionevolezza e di violazione degli artt. 24 e 111, secondo comma, Cost., anche là dove non esclude dal proprio ambito di applicazione l'ipotesi in cui la parte dimostri di non aver potuto depositare il documento nel giudizio di primo grado per causa ad essa non imputabile.

modello temperato di cui all'art. 58, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992: con l'ulteriore precisazione per cui si è voluto, in questo modo, evitare che nelle controversie in cui si faccia questione della esistenza o della validità delle notifiche il giudizio di appello venga instaurato al solo fine di effettuare un deposito documentale che, pur essendo da solo sufficiente per la definizione del giudizio, sia stato omesso in prime cure³².

Il secondo intervento correttivo-manipolativo-additivo operato dai giudici della Consulta investe il (solo) profilo transitorio e di diritto intertemporale legato al perentorio divieto di nuove prove in appello con riferimento alle notificazioni degli atti prodromici³³.

Sulla premessa descritti va per cui l'art. 4, comma 2, del d.lgs. n. 220 del 2023 dispone l'immediata applicazione del nuovo art. 58 del d.lgs. n. 546 del 1992 (segnatamente delle disposizioni «di cui all'articolo 1, comma 1, letter[a] [...] bb)» del d.lgs. n. 220 del 2023, che hanno riscritto in senso più restrittivo la disciplina dei *nova* istruttori in appello dettata dal previgente art. 58) ai processi di primo e secondo grado e di cassazione incardinati a far data dal giorno successivo all'entrata in vigore (prevista per il 4 gennaio 2024) del medesimo d.lgs. n. 220 del 2023, la Corte ritiene così superato il limite della ragionevolezza risulta: in tal guisa, infatti, la previsione transitoria oblitera la circostanza che nei processi iniziati in grado di appello dopo tale data, il cui primo grado sia stato incardinato nel vigore della precedente disciplina, le parti, confidando sulla facoltà, loro riconosciuta dal previgente art. 58, comma 2, di depositare documenti anche nell'eventuale processo di gravame, potrebbero averne omesso la produzione in prime cure.

Ciò che la Corte rileva è l'irrimediabilità della situazione così venutasi determinare: infatti, nei casi in cui, al momento dell'entrata in vigore della novella, i termini per le deduzioni istruttorie ex art. 32 del d.lgs. n. 546 del 1992 siano già spirati, le parti non hanno la possibilità di

³² Sempre con riferimento al divieto di produzione in appello delle notificazioni, per il giudice della legge, in primo luogo, non è fondata neppure la censura di violazione del principio di eguaglianza e di parità delle armi, posto che, come già evidenziato, il regime diversificato introdotto per gli atti in questione risulta non manifestamente irragionevole. Parimenti non fondata è la censura con la quale si lamenta che la disposizione in scrutinio impedirebbe al giudice di pervenire ad una decisione giusta attraverso la ricerca della verità materiale, in contrasto con gli artt. 102, primo comma, e 111, primo comma, Cost. Deve, infine, escludersi la denunciata ingerenza del legislatore nel potere giurisdizionale di valutazione della prova.

³³ Vengono in rilievo, nella prospettiva di accoglimento del giudice delle leggi le questioni di legittimità costituzionale sollevate dalla CGT Lombardia in riferimento all'art. 4, comma 2, del d.lgs. n. 220 del 2023, ex artt. 3 e 111 Cost., con cui si prospetta, da un lato, la «palese ed ingiustificata violazione» del principio del giusto processo «sotto il profilo della prevedibilità delle regole processuali dell'intero percorso di tutela» e, dall'altro, il pregiudizio recato alla scelta difensiva delle parti dei processi già instaurati in primo grado al momento dell'entrata in vigore della novella processuale. Sulla premessa generale per cui – in conformità con la costante giurisprudenza della Corte in ordine all'ampiezza della discrezionalità del legislatore nell'operare le scelte più opportune per disciplinare la successione di leggi processuali nel tempo (ordinanze n. 382 e n. 213 del 2005) – ed in particolare, da un lato, sul rilievo strutturale-funzionale per cui il regime transitorio è «volto ad assicurare il passaggio da una disciplina ad un'altra secondo tempi e scale di priorità che rientrano nel senso politico della discrezionalità legislativa, sì che ben può essere mantenuta in vita solo una parte ovvero la totalità delle norme abrogate in riferimento a situazioni pendenti, e variamente stabilita la sorte dei processi in corso» (sentenza n. 400 del 1996); dall'altro, sulla precisazione per cui in tema di disposizioni intertemporali vige «il principio generale il quale esige che il passaggio da un previgente ad un nuovo regime processuale non sia regolato da norme manifestamente irragionevoli e lesive dell'affidamento nella tutela delle posizioni legittimamente acquisite» (sentenza n. 309 del 2008) – è proprio sul principio di tutela dell'affidamento – quale «ricaduta e declinazione "soggettiva"» della certezza del diritto, la quale, a propria volta, integra un «elemento fondamentale e indispensabile dello Stato di diritto», è connaturato sia all'ordinamento nazionale, sia al sistema giuridico sovranazionale (sentenze n. 70 e n. 4 del 2024, n. 210 del 2021) – che si incentra il ragionamento della Corte. Tale principio, infatti, non esclude che il legislatore possa adottare disposizioni che modificano in senso sfavorevole agli interessati la disciplina di rapporti giuridici, anche in relazione a diritti soggettivi perfetti. Ciò può avvenire, tuttavia, a condizione «che tali disposizioni non trasmodino in un regolamento irragionevole, frustrando, con riguardo a situazioni sostanziali fondate sulle leggi precedenti, l'affidamento dei cittadini nella sicurezza giuridica» (sentenza n. 216 del 2023; nello stesso senso, sentenza n. 145 del 2022).

prevenire le conseguenze dei sopravvenuti divieti probatori – e in special modo di quello assoluto *ex art. 58, comma 3* – mediante un tempestivo deposito nel giudizio di primo grado. In questo modo, lo *ius superveniens*, sebbene formalmente operi per il futuro, nella sostanza incide sugli effetti giuridici di situazioni processuali verificatesi nei giudizi iniziati nel vigore della precedente normativa e ancora in corso³⁴.

Né vale, secondo i giudici del Palazzo della Consulta il rilievo per cui, con riferimento particolare ai rapporti di durata, e alle modificazioni peggiorative che su di essi incidono secondo il meccanismo della cosiddetta retroattività impropria, la loro giurisprudenza è costante nell'affermare che il legislatore dispone di ampia discrezionalità e può anche modificare in senso sfavorevole la disciplina di quei rapporti, ancorché l'oggetto sia costituito da diritti soggettivi perfetti, e comunque a condizione che la retroattività trovi adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza e non trasmodi in un regolamento irrazionalmente lesivo del legittimo affidamento dei cittadini (*ex plurimis*, sentenze n. 136 del 2022, n. 234 del 2020 e n. 241 del 2019).

Di contro si osserva che, anche nella ricostruita chiave storico-evolutiva³⁵, una giustificazione siffatta non si ravvisa nel caso di specie, non potendo la pur legittima esigenza di dare immediata attuazione alla disciplina che il legislatore ha ritenuto più adeguata e opportuna, così sostituendola a quella contestualmente abrogata, prevalere su situazioni giuridiche già maturate nel previgente assetto normativo.

Donde la conclusione per cui l'art. 4, comma 2, del d.lgs. n. 220 del 2023 deve, pertanto, essere dichiarato costituzionalmente illegittimo nella parte in cui prescrive che le disposizioni di cui all'art. 1, comma 1, lettera *bb*), dello stesso d.lgs. n. 220 del 2023 si applicano ai giudizi instaurati in secondo grado a decorrere dal giorno successivo alla sua entrata in vigore, anziché ai giudizi di appello il cui primo grado sia instaurato successivamente all'entrata in vigore del d.lgs. n. 220 del 2023.

3. Il seguito pretorio ed i riflessi di sistema.

Come intuibile e facilmente preconizzabile, la fragorosa eco di questa decisione del Giudice delle Leggi ha avuto importanti riverberi nelle aule di giustizia tributaria, soprattutto laddove il relativo micro-contenzioso si sviluppa sulle molteplici questioni connesse alla contestata ritualità della notificazione degli atti prodromici a quelli tributari *principaliter* impugnati e, di riflesso, nella relativa prova, con particolare riferimento al giudizio di appello.

³⁴ Esso, infatti, finisce per riconsiderare, sanzionandola *ex post*, la mancata produzione di documenti in primo grado, senza considerare che la disciplina previgente ne consentiva ampiamente il differimento in appello, come confermato dalla ricordata giurisprudenza di legittimità, secondo cui la producibilità di nuovi documenti nel giudizio di secondo grado era da escludere per i soli documenti diretti a dimostrare la fondatezza delle domande e delle eccezioni precluse dall'art. 57 del d.lgs. n. 546 del 1992. In definitiva, conclude il Giudice delle Leggi, per i processi nei quali, al momento dell'entrata in vigore della novella, siano già decorsi i termini per le produzioni documentali in primo grado, l'immediata efficacia del mutamento normativo determina conseguenze non dissimili da quelle della retroattività impropria, in quanto, frustrando l'aspettativa delle parti che hanno confidato nella possibilità di esercitare il loro diritto alla prova anche in appello, lede il legittimo affidamento, «da considerarsi ricaduta e declinazione “soggettiva” dell'indispensabile carattere di coerenza di un ordinamento giuridico, quale manifestazione del valore della certezza del diritto» (sentenza n. 108 del 2019).

³⁵ In particolare è utile osservare al riguardo che, in relazione alla previgente disciplina dei *nova* in appello dettata dall'art. 58 del d.lgs. n. 546 del 1992, l'art. 79, comma 1, dello stesso decreto legislativo aveva espressamente previsto che le relative disposizioni «non si applicano ai giudizi già pendenti in grado d'appello davanti alla commissione tributaria di secondo grado e a quelli iniziati davanti alla commissione tributaria regionale se il primo grado si è svolto sotto la disciplina della legge anteriore».

Vengono in linea di conto, innanzitutto, decisioni che mettono a sistema l'evoluzione normativo-pretoria sopra descritta, adattandola, nella fervida sede del giudizio di merito, alle cangianti realtà fattuali di volta in volta in rilievo: così – sulla premessa per cui, per i ricorsi in appello notificati a partire dal 5 gennaio 2024, sulla base della nuova formulazione dell'art. 58, D. Lgs. n. 546/1992, così come modificato dal D.lgs. n. 220/2023 (cfr. art.1, comma 1, lettera bb) del decreto di riforma del processo tributario, è fatto divieto di depositare documenti nuovi, anche se decisivi, salvo che il giudice di secondo grado non li ritenga indispensabili ai fini della decisione, si precisa che è da considerarsi “indispensabile” il documento idoneo ad elidere ogni incertezza nella ricostruzione dei fatti di causa³⁶.

Ancora, dopo aver risolto importanti questioni in rito anch'esse connesse alla nuova architettura dell'appello tributario³⁷, la medesima Corte nel respingere nel merito il gravame osserva come emerge la sua infondatezza ove di consideri, per un verso ed ai fini che qui maggiormente rilevano, la genericità della sottostante asserzione in punto di irritualità della notifica effettuata a mani della moglie presso un diverso indirizzo (peraltro priva di documentazione giustificativa, in ogni caso non producibile per la prima volta nella presente fase di giudizio ai sensi del novellato art. 58, ultimo comma, D. Lgs 546/1992); per altro verso, la non sufficientemente contestata presenza di ulteriori atti della sequenza procedimentale con il connesso e sopra descritto duplice effetto di

³⁶ Queste prime indicazioni in Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Campania, sent. n. 3868/3 emessa in data 11/06/2024. Nel caso di specie, i giudici partenopei hanno accolto l'appello dell'Agente della Riscossione, notificato prima del 5 gennaio 2024, ritenendo legittima, in fase di appello, la produzione documentale relativa agli atti interruttivi della prescrizione dei crediti erariali eccepita dal contribuente.

³⁷ Corte di Giustizia Tributaria di II° della Campania, sentenza n. 1762 del 22 febbraio 2026, ex art. 47-ter, commi 1 e 3, del D. Lgs. n. 546/92, introdotto dall'art.1 del D. Lgs. n. 220/2023, anche per la presenza di consolidati precedenti in termini sulle questioni in discussione. In particolare – ed oltre all'ulteriore profilo già sopra scrutinato in merito alla (sopravvenuta) inammissibilità (*recte*, improcedibilità) del ricorso di primo grado (rilevabile, anche d'ufficio, in ogni stato grado del giudizio, non essendosi formato giudicato interno sul punto per omessa statuizione al riguardo nella decisione di prime cure, ove le relative questioni per l'appunto non erano state – ritualmente - sollevate) per omessa attivazione dei motivi aggiunti in primo grado a fronte della documentata modalità di notifica degli atti prodromici a quello impugnato, oggetto di rilievi difensivi solo in sede di memoria nella precedente fase del giudizio ed in termini di censure nell'atto di appello e, quindi, in violazione del divieto di domande nuove in questa sede – la parte appellante deduceva un palese errore di diritto nella decisione della Corte di prime cure che ha ritenuto che la mancata impugnazione dell'intimazione di pagamento abbia sanato la prescrizione già maturata, determinando la "cristallizzazione" del credito, affermando in senso contrario la stessa si “pone in frontale contrasto con i principi consolidati espressi dalla Suprema Corte di Cassazione a Sezioni Unite atteso che è principio pacifico, infatti, che la scadenza del termine per impugnare un atto della riscossione non converte il termine di prescrizione breve, proprio del singolo tributo, in quello ordinario decennale, né tantomeno può "resuscitare" un diritto già estinto per prescrizione. Di contro il collegio di appello osserva che l'argomento è in parte irrilevante ed in parte non condivisibile: da un lato, infatti, se è vero che anche le Sezioni Unite (sent. n. 23397/2016) hanno sancito il principio per cui la mancata impugnazione della cartella non "converte" il termine di prescrizione breve in quello decennale, tale rilievo non rileva nel presente caso, dove invece viene in linea di conto il diverso effetto di "cristallizzazione" o "irretrattabilità" del credito a seguito della mancata impugnazione di un atto della sequenza procedimentale: Per altro verso e su tale decisivo profilo, è altrettanto pacifica la giurisprudenza della Suprema Corte (da ultimo Cass. sent. n. 34336/2025 del 28.12.2025, che ha peraltro chiarito, anche ai fini che qui *ad abundantiam* rilevano, la portata della legislazione emergenziale Covid in punto di sospensione dei termini prescrizionali), cui viene qui data piena condivisione anche alla luce dei propri precedenti della Sezione, per cui in tema di contenzioso tributario, l'intimazione di pagamento di cui all'art. 50 d.P.R., n. 602 del 1973, in quanto equiparabile all'avviso di mora, costituisce atto rientrante nel novero di quelli tassativamente elencati all'art.19 del d.lgs. n. 546 del 1992, con la conseguenza che, ove non impugnato nei termini decadenziali, determina la cristallizzazione della pretesa impositiva e, in particolare, preclude al contribuente di eccepire la prescrizione compiutasi anteriormente allo spirare dell'anzidetto termine” (Cass. n. 20476 del 2025, secondo cui resta preclusa ogni impugnazione dell'atto precedente (asseritamente sconosciuto), una volta che sia scaduto il termine di impugnazione dell'atto successivo a prescindere che quest'ultimo sia stato o meno impugnato. Negli stessi termini Cass. n. 35019/2025 precisa che se l'intimazione di pagamento non viene impugnata (facendo valere la sua sola nullità per mancata notifica degli atti presupposti o anche l'illegittimità della pretesa per vicende ad essa attinenti, come la prescrizione della stessa), il relativo credito si consolida e non possono essere fatte valere vicende estintive anteriori alla sua notifica”.

interruzione della cd. prescrizione successiva e cristallizzazione della pretesa non tempestivamente e ritualmente contestata attraverso la loro impugnazione

In secondo luogo e con maggiore affinamento a più peculiari vicende specifiche, emerge, a fronte della oggettiva criticità del distinguo operato dai giudici costituzionali, un approccio ermeneutico di stampo restrittivo alla doppia eccezione di cui al comma 3 in analisi.

Così, in un recente precedente del giudice tributario campano di appello³⁸ si precisa che, in disparte la già argomentata sufficienza della prova fornita in primo grado, comunque trattasi di documenti scrutinabili ex art. 58 D. Lgs 546/1992, pur nella nuova formulazione vigente *ratione temporis*, non venendo in rilievo (con le relate già prodotte in primo) in senso stretto la prova della notifica (comma 3 che preclude in ogni caso tale deposito, con scelta ritenuta non costituzionalmente illegittima, pur nella sua portata derogatoria, comunque imponente un approccio ermeneutico di stretta interpretazione, ma dovendosi applicare, quale regola generale come tale di applicazione estensiva, il primo comma che vieta il deposito di nuovi documenti, salvo che il collegio li ritenga, come nella specie, indispensabili ai fini della decisione della causa.

Parimenti peculiare in fatto ed interessante in diritto è la doppia questione scrutinata dalla medesimo giudice tributario di seconde cure³⁹, anche alla luce dell'ivi citato precedente dei giudici di legittimità al riguardo, in merito alla utilizzabilità della relativa documentazione prodotta dalla parte appellata: in termini generali e di consolidato assunto di ordine transitorio, il collegio rileva che appare determinante il rilievo per cui, *ratione temporis*, deve ritenersi ammissibile la produzione documentale, come quella nel caso di specie, comunque effettuata (anche, in tesi, per la prima volta) in appello⁴⁰. Soprattutto viene in rilievo l'ulteriore questione se possa considerarsi radicalmente inesistente o semplicemente irrituale la costituzione in primo grado intervenuta dopo l'udienza di trattazione e nelle more del deposito della sentenza⁴¹.

³⁸ Corte di Giustizia Tributaria di II° della Campania, sentenza n. 542 del 19 gennaio 2026. Ivi, con riguardo ai prodromici atti in contestazione – rispetto alle quali il contribuente eccepiva che vi era la produzione delle sole relate e non anche degli atti tributari ad esse riferibili – il Collegio osserva che, oltre alle relate di notifica degli atti interruttivi, già prodotte in primo grado e di per sé riconducibili alle pretese *de quibus* – l'appellante ha prodotto, a conferma di tale riconducibilità, anche le intimazioni medesime, confermandosi che le stesse operano effettivamente il dedotto e non contestato (con conseguente non necessità di prova) riferimento alle cartelle interessate, ai fini della verificata ritualità della sequenza procedimentale e della conseguente della interruzione della prescrizione.

³⁹ Corte di Giustizia Tributaria di II° della Campania, sentenza n. 7603 del 9 dicembre 2025: ivi, quanto al peculiare svolgimento del giudizio, si dà atto che, per un verso, vi è prova in atti (peraltro il dato non è contestato nel merito, salva la ritualità della relativa prova di cui *amplius infra*) che la pretesa tributaria de qua risulta oggetto di precedenti atti regolarmente notificati (preavviso di fermo amministrativo notificato a mani proprie del contribuente con conseguente ritualità della sequenza procedimentale, definitività della posta debitoria ed interruzione degli invocati termini prescrizionali; per altro verso, che la costituzione dell'ufficio in primo grado corredata da siffatta documentazione era intervenuta dopo l'udienza di trattazione e nelle more del deposito della relativa sentenza, con evidente inutilizzabilità in quella sede e problematica rilevanza in appello.

⁴⁰ Al riguardo ivi si precisa che la Corte Costituzionale, con la sentenza n. 36 del 2025 – premesso che il d.lgs. n. 220 del 2025, di modifica del d.lgs. n. 546 del 1992, ha innovativamente introdotto, all'art. 58, comma 1, il divieto di nuovi mezzi di prova – ne ha dichiarato, quanto al regime transitorio di diritto intertemporale, l'illegittimità costituzionale per irragionevolezza della disciplina ove applicata anche con riferimento ai giudizi, quale quello *de quo vertitur*, instaurati prima dell'entrata in vigore della novella, in quanto incidente sugli effetti giuridici di situazioni processuali instauratesi quando era in vigore la normativa precedente. Ne consegue che, non applicandosi al presente giudizio il divieto de quo, deve considerarsi rituale ed utilizzabile la documentazione prodotta in questa sede da parte appellata, a confutazione della pretesa di parte appellante di conseguire, in riforma della sentenza impugnata, l'annullamento dell'atto originariamente impugnato

⁴¹ Sul punto e sulla relativa utilizzabilità “automaticamente” in appello, cfr. da ultimo Cass. ordinanza n. 10211 del 14 aprile 2025, alla cui stregua “La documentazione tardivamente prodotta nel primo grado del giudizio, infatti, doveva ritenersi legittimamente acquisita in sede di gravame”, ivi ribadendosi il principio di diritto per cui “in tema di contenzioso tributario, la produzione di nuovi documenti in appello, sebbene consentita ex art. 58 del D.Lgs. n. 546 del 1992, deve avvenire, ai sensi dell'art. 32 dello stesso decreto, entro venti giorni liberi antecedenti l'udienza: tuttavia, l'inosservanza di detto termine è sanata ove il documento sia stato già depositato, benché irritualmente, nel giudizio di primo grado, poiché nel processo tributario i fascicoli di parte restano inseriti in modo definitivo nel fascicolo d'ufficio

4. Conclusioni

La delicatezza della materia in esame, ad uno strategico crocevia tra esigenze di sistema spesso confliggenti e decisive ricadute assiologiche connesse alle rispettive scelte, emerge con plastica evidenza ove si considerino, in chiave complementariamente quali-quantitativa, sia i ripetuti interventi normativi di plurima riforma di tale assetti, sia l'intervento chirurgico-ortopedico operato dalla Corte costituzionale sia ancora gli importanti riflessi partico-operativi emersi nella prima giurisprudenza tributaria di merito ad essi successiva: modulare, attraverso lo spettro istruttorio, la natura giuridica strutturale e la funzione dinamica dell'appello tributario si traduce nella maggiore o minore accentuazione degli assi ortogonali della efficienza (arginare la dilatazione dei tempi di definizione del giudizio tributario) e della giustizia (annullamento/riduzione del gap tra verità sostanziale e verità processuale⁴² anche in ragione del fondamento costituzionale e valoriale - doveri di solidarietà sociale correlati ai diritti inviolabili della persona - della "giusta imposizione fiscale") dello stesso sistema processuale tributario, cercandosi nel corrispondente diagramma cartesiano le coordinate di un equilibrato punto di caduta tra tali esigenze di rango costituzionale (artt. 24 e 111 in relazione agli artt. 2 e 53 Cost.).

Tale precario ed instabile assetto, nella costante ricerca di un centro di gravità semi-permanente, emerge nitidamente anche dal lessico di cautela adoperato dal giudice costituzionale nel recente e lungamente ricordato precedente post-riforma: nel sillogismo dei giudici del Palazzo della Consulta, la cui eco risuona nelle aule di giustizia tributaria di merito e di legittimità, si premette una importante ed eloquente introduzione al suo ragionamento giuridico, palesandosi la propria consapevolezza sul dato per cui la scelta legislativa di introdurre limiti più o meno stringenti all'ingresso di nuovo materiale cognitivo nel giudizio di secondo grado involge opzioni assiologiche sulle finalità del processo di significativa complessità, come dimostrano le oscillazioni che hanno caratterizzato l'evoluzione legislativa dei nova nell'appello civile, di cui il recente intervento riformatore sull'omologo istituto del processo tributario ha certamente tenuto conto. Il legislatore è, infatti, chiamato a compiere una ponderazione tra le istanze di celerità e di certezza che informano il sistema delle preclusioni e l'esigenza di un accertamento giudiziale che sia il più aderente possibile alla verità materiale⁴³.

sino al passaggio in giudicato della sentenza, senza che le parti abbiano la possibilità di ritirarli, con la conseguenza che la documentazione ivi prodotta è acquisita automaticamente e "ritualmente" nel giudizio di impugnazione": conf. Cass. sez. V, 7.3.2018, n. 5429 e Cass. sez. V, 30.11.2016, n. 24398).

⁴² Giova ricordare che la stessa Corte costituzionale, nell'ampiamente ricordato precedente del 2025, ricorda che l'aderenza della ricostruzione processuale dei fatti alla verità materiale non è oggetto di specifica protezione costituzionale, essendo piuttosto le garanzie del giusto processo espressamente sancite dall'art. 111 Cost. a coadiuvare il giudice nell'accertamento della verità conducendolo ad una decisione giusta.

⁴³ Ivi si soggiunge che è evidente che, con l'introduzione del divieto ex art. 58, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992, il legislatore abbia inteso accordare priorità all'esigenza di arginare la dilatazione dei tempi di definizione del giudizio tributario. Con la duplice ulteriore precisazione per cui, per un verso, gli stessi lavori preparatori confermano che il divieto è volto a circoscrivere ulteriormente, rispetto a quanto già previsto al comma 1 dello stesso art. 58, lo spazio per un'appendice istruttorio in appello, in linea con gli obiettivi di riduzione del contenzioso tributario indicati dalla legge delega n. 111 del 2023 e dal PNRR; per altro verso, il divieto concerne, infatti, due tipologie di documenti – quelli comprovanti, rispettivamente, il conferimento del potere rappresentativo sostanziale e processuale e la notificazione dell'atto impugnato e di quelli ad esso presupposto – la cui mancata acquisizione in prime cure è all'origine di un vasto contenzioso, nell'ambito del quale, nel vigore del precedente testo dell'art. 58, la Corte di cassazione aveva confermato la producibilità in appello di entrambe le tipologie di prove documentali in questione (*ex aliis*, Corte di cassazione, sezione quinta civile, sentenza 17 luglio 2019, n. 19190; ordinanze 16 dicembre 2024, n. 32657 e 26 maggio 2021, n. 14567).

