

PRECLUSIONI DOCUMENTALI IN APPELLO IL NUOVO ART.58 D.LGS.N°546/1992 E LE QUESTIONI DI LEGITTIMITA' COSTITUZIONALE

L'art. 58, D.Lgs 546/92, come novellato dal D.Lgs 30 dicembre 2023, n°220 («*Disposizioni in materia di contenzioso tributario*») risponde al principio espresso dall'art. 19 lett. D.L.111/2023 di rafforzare il divieto di produrre nuovi documenti nei gradi processuali successivi al primo. Non solo, la novella può essere considerata parte di una più ampia revisione che si sta sviluppando in modo parallelo alla modifica del sistema tributario italiano ancora in via di realizzazione. La previsione normativa di cui all'art.58 del D.lgs.n°546/1992 nella sua previgente versione consentiva la produzione di **“nuovi documenti”** in appello senza limiti, precludendo soltanto la possibilità di utilizzo di nuove prove in sede di gravame. Essa era stata sottoposta più volte nel corso degli anni al vaglio della Corte Costituzionale che aveva ritenuto la previsione della producibilità di *nuovi documenti* in secondo grado un temperamento disposto dal Legislatore sulla base di una scelta discrezionale, come tale insindacabile. Come si legge nei lavori preparatori, il legislatore faceva riferimento per la riforma del rito tributario al Codice di procedura civile; tuttavia, il riferimento è sì all'art. 345, comma 3 c.p.c. ma nella versione *ante riforma* D.L .22 giugno 2012 n. 83¹. Infatti, la norma introdotta nel D.lgs.n°546/1992 ricalca la previsione normativa di cui all'104, comma 2, c.p.c.² Nella sua nuova versione post novella la previsione normativa di cui al richiamato art.58 del D.lgs.n°546/1992 dispone testualmente: *“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”*.

Pertanto, a seguito dell'entrata in vigore della “novella” disposta dal D.lgs.n°220/2023, nel processo tributario in appello, non sono ammessi nuovi mezzi di prova e (diversamente da quanto previsto nella vecchia versione dell'art.58) non possono essere prodotti *nuovi documenti* salvo che il Collegio li ritenga indispensabili ai fini della decisione della causa; in altre parole, che la parte dimostri di non aver potuto proporli o produrli nel giudizio di primo grado per causa ad essa non imputabile. Quanto al requisito *dell'indispensabilità* poiché la norma ricalca la previgente disciplina civile si deve fare riferimento alla c.d. **“indispensabilità ristretta”** come delineata dalla

¹ Convertito con modificazioni con la L. 7 agosto 2012, n°134.

² Al citato art.104, comma 2, c.p.a. è previsto che «*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*».

giurisprudenza amministrativa³; cioè, quella di per sé idonea ad eliminare ogni possibile incertezza circa la ricostruzione fattuale accolta dalla pronuncia gravata smentendola o confermandola senza lasciare margini di dubbio. La *prova indispensabile* estensibile anche all'approdo documentale è da intendersi come quella di per sé *idonea* ad eliminare ogni possibile incertezza circa la ricostruzione fattuale accolta dalla pronuncia gravata disattendendola o confermandola in termini di veridicità oppure, provando quel che era rimasto non dimostrato o non sufficientemente dimostrato nel giudizio di prime cure prescindendo dall'inerzia che ha caratterizzato il comportamento processuale della parte per negligenza o altra causa. In particolare, poi, va ricordato come possono essere considerati indispensabili i nuovi mezzi di prova e documenti quando questi siano dotati di un'influenza causale "*più incisiva*" rispetto a quella riconducibile alle prove già utilizzate dalla sentenza di primo grado con la quale è stato definito il giudizio di prime cure; ovvero, quando si tratta di documenti o mezzi di prova tali da dissipare uno stato di incertezza sui fatti controversi oggetto del giudizio di primo grado. In altre parole, i mezzi di prova espletati dalla parte nel giudizio di primo grado o, comunque, la documentazione prodotta non si è dimostrata sufficiente al punto tale da offrire al collegio tributario un quadro certo e incontrovertibile sulla fondatezza delle ragioni addotte da ciascuna delle parti costituite. Per cui, ciò premesso, i nuovi documenti depositati in sede di gravame possono chiarire in modo inequivocabile e più esaustivo, anche in termini probatori, gli aspetti incerti della questione impositiva oggetto di contraddittorio. In quest'ottica, è solo il giudice tributario adito che nella sua piena e insindacabile discrezionalità potrà decidere se la "nuova documentazione" posta al vaglio del giudice di appello è effettivamente decisiva al fine di dirimere la controversia.

Il concetto di "***causa non imputabile***" la cui valutazione è demandata al giudice tributario che deve darne motivazione deve essere ricondotto a ragioni ascrivibili a circostanze *estranee* alla sfera di controllo dell'interessato e non può pertanto essere dilatata sino a ricomprendere fatti dipendenti dalla mera negligenza organizzativa della parte. In altre parole, deve trattarsi di circostanze oggettive, acclarate e ben definite che devono chiaramente prescindere dalla volontà della parte costituita in giudizio che, se avesse potuto, già nel giudizio di primo grado, avrebbe depositato e, quindi, sottoposto al vaglio del Collegio tributario adito i documenti necessari a dimostrare la fondatezza delle proprie ragioni. A questo, fa seguito, come bilanciamento la previsione normativa di cui al **comma 2 dell'art.58 del D.lgs.n°546/1992** in cui è testualmente disposto: "*possono essere proposti motivi aggiunti qualora la parte venga a conoscenza di documenti non prodotti dalla parte nel giudizio di primo grado, da cui emergono vizi degli atti o provvedimenti impugnati*".

Per cui, nel caso in cui la parte costituita in giudizio viene a conoscenza di documenti non prodotti dalle altre parti e dai quali emergono vizi degli atti è fatta salva la possibilità, solo in questo caso, di ampliare *il petitum*, ossia, la domanda giudiziale così come definita dalle parti nel giudizio di primo grado, potendo la parte interessata proporre in appello motivi aggiunti; possibilità, quest'ultima, esclusa in passato.

³ Cfr. Cons. Stato, Sez.IV, sent. n°5560 del 27/07/2021.

Critica per le parti pubbliche è stata l'introduzione della novella di cui al **comma 3 dell'art.58, D.Lgs 546/92** nel dove l'incipit **“non è mai consentito”** lascia pochi dubbi interpretativi su una disposizione prevalente rispetto a quelle dei commi precedenti. In particolare, il comma 3 dell'art.58 *vieta* espressamente il deposito dei documenti espressamente indicati; ossia, deleghe, procure e altri atti di conferimento di potere rilevanti ai fini della legittimità della sottoscrizione degli atti, nonché, notifiche dell'atto impugnato ovvero atti che ne costituiscono presupposto di legittimità, anche nel caso in cui il giudice tributario di appello dovesse ritenerli indispensabili ai fini della decisione della controversia secondo i criteri sopra richiamati. Se da un lato, quindi, con il comma 1, dell'art.58 del D.lgs.n°546/1992 il legislatore ha inteso subordinare la possibilità di una nuova produzione documentale in appello alla discrezionalità del giudice tributario, con il comma 3 della stessa previsione normativa (art.58) ha privato lo stesso collegio tributario adito del potere di valutare *l'indispensabilità* di una serie di documenti espressamente richiamati dalla norma e per i quali appunto, *“non è mai consentito il deposito”* nel giudizio di appello. L'incongruenza evidente contenuta nel ridetto art.58 del D.lgs.n°546/1992 nella sua nuova versione è stata oggetto di una tempestiva rimessione alla Corte Costituzionale da parte della **Corte di Giustizia di Secondo Grado della Campania – Sezione 16** che con **Ordinanza n°1658 del 09/07/2024** ha evidenziato alla Suprema Corte aditi diversi aspetti di *illegittimità costituzionale* derivanti dal divieto documentale espressamente disposto dal comma 3 dell'art.58 del D.lgs.n°546/1992 applicato solo ad alcuni atti.

Lasciando alla lettura dell'Ordinanza di rimessione la più puntuale esplicitazione dei motivi che hanno portato la Sezione campana a sollevare d'ufficio la questione di legittimità costituzionale del comma 3 dell'art.58 del D.lgs.n°546/1992, resta evidente la configurabilità di una macroscopica discrasia: sancire la non producibilità in appello di alcune categorie di documenti, implica inevitabilmente il recepire ex ante la loro *“non indispensabilità”*; ciò, in deroga espressa a quanto disposto al comma1 dello stesso art.58 del D.lgs.n°546/1992, finendo tale divieto per concretizzare una indebita invasione di campo del legislatore in una sfera di discrezionalità che spetta unicamente al potere giudiziario. Non vi è chi non veda come l'inserimento da parte del legislatore di una così stringente e inaspettata *preclusione probatoria* a priori, unita alla decorrenza della novella ai giudizi di secondo grado instaurati dopo il 04/01/2024, implica inevitabilmente una evidente violazione delle più elementari regole del giusto processo e del principio di difesa, in deroga espressa a quanto disposto dagli **artt.111, comma 1⁴ e 24, comma 2 della Costituzione**⁵ funzionali, questi ultimi, per garantire un giudicato equo e coerente. L'Ordinanza della CGT Campania di Secondo grado ha altresì evidenziato una chiara violazione del principio di parità delle parti nel processo che soggiacciono alle stesse dinamiche che regolano l'attività istruttoria nel processo tributario, previa applicazione degli stessi criteri. I giudici tributari di merito campani hanno altresì osservato che, mentre i commi 1 e 2 dell'art.58 del D.lgs.n°546/1992, sia pure con alcuni limiti, consentono comunque alla parte privata la produzione di nuovi documenti in appello, l'insuperabile preclusione di cui al

⁴ Ove è sancito che «La giurisdizione si attua mediante il giusto processo regolato dalla legge».

⁵ «La difesa è diritto inviolabile in ogni stato e grado del procedimento».

comma 3 dell'art.58 del D.lgs.n°546/1992 implica un evidente nocumento per l'Amministrazione finanziaria e pertanto un chiaro regime di disparità processuale atteso che situazioni omogenee vengono disciplinate nel processo relativamente all'attività istruttoria espletabile dalle parti, in modo diverso.

Anche la **Corte di Giustizia Tributaria di 2° Lombardia** con l'**Ordinanza 27 settembre 2024, n. 199** ha ritenuto rilevante e non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 58 comma 3, D.Lgs. 546/92 con particolare riferimento agli **artt. 3, 24 comma 2, 102 comma 1 e 2 Costituzione**⁶. In particolare, la Corte tributaria di merito lombarda si è dimostrata meno tranciante rispetto a quella napoletana ritenendo che la questione di legittimità costituzionale non deve essere affrontata in termini generali bensì limitatamente all'applicazione della nuova disciplina durante la fase transitoria ed, in particolare, ai ricorsi in appello proposti contro sentenze di primo grado emanate in vigenza dell'art. 58, comma 1 del D.lgs.n°546/1992 ante novella, ossia, quando le parti non sapevano ancora che in appello non avrebbero più potuto produrre documenti in considerazione della sopravvenuta introduzione di una preclusione assoluta prima inesistente. Inoltre, sempre la CGT lombarda rileva nella sua Ordinanza di rimessione, come la norma censurata non trovi alcun fondamento nella legge delega e nemmeno nella relazione illustrativa D.Lgs.220/2023 nella quale non è contenuto alcun riferimento al divieto "assoluto" di depositare in appello documenti specifici. La previsione normativa in questione appare pertanto irragionevole ed illogica specialmente se si considera la mancata previsione di una dilazione nel tempo dell'entrata in vigore del divieto. La norma di cui all'art.58 del D.lgs.n°546/1992 come novellato è applicabile, al pari delle altre disposizioni contenute nello stesso articolo, ai giudizi instaurati in secondo grado a decorrere dal **4 gennaio 2024**, come espressamente previsto dall'art. 4 del più volte richiamato D.Lgs 220/2023, e l'elencazione dei documenti in esso espressamente indicati deve intendersi come tassativa. In merito alle notifiche degli atti che "costituiscono presupposto di legittimità" dell'atto impugnato è lo stesso legislatore che specifica nell'art. 58 sopra richiamato che essi possono essere prodotti in primo grado ai sensi dell'art.14, comma 6 bis, D.Lgs. 546/92; è in questa norma che si è visto il bilanciamento alla preclusione introdotta, in particolar modo, per i processi instaurati in primo grado da gennaio. Infatti, dal 4 gennaio 2024 qualora vengano eccepiti vizi di notifica sugli atti presupposti emessi da un soggetto diverso da quello che ha emesso l'atto impugnato il ricorso è sempre proposto nei confronti di entrambi i soggetti configurandosi, nel caso di specie, un liticonsorzio necessario e non più facoltativo giusta normativa vigente ante riforma. La modifica normativa introdotta con la riforma va nel senso che la relata di notifica o l'avviso di ricevimento devono essere prodotti esclusivamente in primo grado nei termini dell'art. 32, comma 2 del, D.lgs. 546/92 poiché si tratta di documenti per loro natura in possesso della parte; quindi, per economia processuale ed esigenze di difesa della controparte vanno prodotti esclusivamente in primo grado.

⁶ Ai commi 1 e 2 del citato art.102 Cost. è sancito che «La funzione giurisdizionale è esercitata da magistrati ordinari istituiti e regolati dalle norme sull'ordinamento giudiziario. Non possono essere istituiti giudici straordinari o giudici speciali. Possono soltanto istituirsi presso gli organi giudiziari ordinari sezioni specializzate per determinate materie, anche con la partecipazione di cittadini idonei estranei alla magistratura».

All'indomani dell'entrata in vigore dell'art. 58 D.Lgs 546/92 nella sua nuova versione attualmente in vigore il problema dell'applicazione della previsione normativa di cui al comma 3 si è posto subito all'attenzione dei giudici tributari, laddove, accanto all'ipotesi di omesso deposito in primo grado, vi sono anche casi in cui la parte pubblica o non si era costituita, oppure, nel costituirsi era incorsa nella decadenza di cui all' art. 32, comma 1, D.Lgs 546/92 per aver depositato i documenti in violazione del termine di 20 giorni liberi prima della data di trattazione della controversia tributaria. In vigenza della precedente formulazione, si era formato un indirizzo giurisprudenziale di legittimità secondo cui il documento irrualmente depositato in primo grado sarebbe, comunque, utilizzabile dal giudice in tributario in appello nonostante l'inosservanza del termine perentorio previsto dall'art.32, comma 2 del D.lgs.n°546/1992, facendo salva, pertanto, la possibilità di utilizzo di tale documentazione anche in sede di gravame. L'inosservanza, infatti, in tal caso, è "sanata" poiché, nel processo tributario i fascicoli di parte restano inseriti in modo definitivo nel fascicolo d'ufficio 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 quindi "ritualmente" nel giudizio di impugnazione.

Tuttavia, facendo seguito all'Ordinanza del 9 luglio 2024 della CGT di secondo grado della Campania sopra richiamata nonché alla successiva Ordinanza del 27 settembre 2024 della CGT di secondo grado della Lombardia a cui si è fatto espresso richiamo è finalmente arrivata la pronuncia della **Corte Costituzionale** che con la **Sentenza n°36 del 27 marzo 2025** ha preso posizione sulle questioni di legittimità costituzionale sollevate dai giudici di merito con riferimento al comma 3 dell'art.58 del D.lgs.n°546/1992 più volte richiamato (**NOTA**).

In particolare, i giudici costituzionali hanno dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art.58, comma 3 del D.lgs.n°546/1992 come introdotto dall'art.1 comma 1, lett.bb) del D.lgs.n°220/2023 (Disposizioni in materia di contenzioso tributario), limitatamente alle parole: *"delle deleghe, delle procure e degli altri atti di conferimento di potere rilevanti ai fini della legittimità della sottoscrizione degli atti"*; La Suprema Corte adita altresì ha dichiarato: *"l'illegittimità costituzionale dell'art.4, comma 2 del D.lgs.n°220/2023 nella parte in cui la norma prescrive che le disposizioni di cui all'art.1, comma 1, lett.bb) dello stesso decreto legislativo n°220/2023 si applicano ai giudizi tributari 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;* Ancora, sempre con riferimento alla previsione normativa di cui al comma 3 dell'art.58 del D.lgs.n°546/1992 più volte richiamato i giudici della Corte Costituzionale hanno dichiarato: *"non fondate le questioni di legittimità costituzionale dell'art.58, comma 3 del D.lgs.n°546/1992, come introdotto dall'art.1 comma 1 lett.bb) del D.lgs.n°220/2023, nella parte in cui la norma non consente la produzione in appello di notifiche dell'atto impugnato ovvero degli atti che ne costituiscono il presupposto di legittimità che possono essere prodotti in primo grado anche ai sensi dell'art.14, comma 6 bis del D.lgs.n°546/1992, sollevate in riferimento agli artt.3, comma 1, 24 comma 2 e 102 comma1, e 111 comma 1 e 2 della Costituzione;* Da ultimo, sempre in considerazione ai molteplici dubbi di costituzionalità palesati nelle Ordinanze dei giudici tributari di

appello campani e lombardi sopra richiamate, la Suprema Corte adita altresì ha dichiarato non fondate le questioni di legittimità costituzionale dell'art.58, comma 3 del D.lgs.n°546/1992 nella parte in cui non consente la 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'art.14 comma 6 bis". Questioni di legittimità costituzionali sollevate dai giudici di merito in riferimento agli artt.3 comma 1, 24 comma 2, 76, 102 comma 1 e 11 comma 1 e 2 della Carta Costituzionale.

Osservazioni

All'indomani della riforma del processo tributario gli osservatori più attenti nutrivano pochi dubbi sul fatto che il nuovo testo dell'art. 58 e soprattutto il comma 3 del D.lgs.n°546/1992 avrebbe ingenerato una forte opposizione da parte di chi aveva sempre svilto la perentorietà del termine del deposito documenti in primo grado. Dalla riforma, tuttavia, appare chiaro l'intento del legislatore di imporre un cambio di passo, anche se può dirsi discutibile la tecnica legislativa con la quale è stata operata la modifica. Infatti, le critiche della Corte di giustizia tributaria lombarda per quanto attiene la mancanza di accenni alla disposizione introdotta nella Legge delega sono difficilmente contestabili. Non c'è dubbio che la *novella* che ha riguardato l'art.58 del D.lgs.n°546/1992 si inserisce in un ampio intervento di revisione del processo tributario che, a completamento del disegno di riforma avviato con la legge n°130/2022 e in linea con le finalità di riduzione del contenzioso tributario previsto dal Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR), si prefigge di deflazionare il contenzioso tributario attualmente pendente davanti alle Corti di giustizia tributaria e alla Corte di Cassazione. In particolare, la previsione normativa di cui all'art.58, comma 1 del D.lgs.n°546/1992 come novellato dal più volte richiamato D.lgs.n°220/2023, art.1 comma 1 lett.bb) al pari dell'art.345 cpc nella versione anteriore alla riforma introdotta dalla L.n°69/2009 (Disposizioni per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività nonché in materia di processo civile), consente al giudice tributario la valutazione circa *"la indispensabilità"* della documentazione prodotta soltanto in secondo grado.

Quanto alla fondatezza della questione di legittimità costituzionale dichiarata dalla Suprema Corte nella Sentenza N°36 del 27 marzo 2025 riferita al **"divieto assoluto"** di depositare in appello *"deleghe, procure e altri atti di conferimento di potere rilevanti ai fini della legittimità della sottoscrizione degli atti"*, può dirsi

condivisibile, ad avviso dello scrivente, la posizione assunta dalla Suprema Corte che ha confermato i profili di incostituzionalità palesati nelle Ordinanze dei giudici tributari di appello, in considerazione del fatto che trattasi nella casistica in esame, di atti che *non costituiscono temi di prova* soggetti alle ordinarie preclusioni istruttorie poiché non attengono al merito della causa, bensì, alla legittimazione processuale o alla rappresentanza tecnica e, quindi, alla regolare costituzione del rapporto processuale. La disposizione normativa in commento là dove preclude 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 inevitabilmente una ingiustificabile compressione del diritto alla prova quale nucleo essenziale del diritto di difesa di cui all'art.24 Cost. nonché del contraddittorio. Ne deriva che si tratta di atti che non possono essere subordinati al giudizio di *indispensabilità* di cui all'art.58, comma 1 del D.lgs.n°546/1992, né ricadono nello speciale divieto di cui al comma 3 di tale disposizione.

Quanto alla dichiarata illegittimità costituzionale **dell'art.4, comma 2 del D.lgs.n°220/2023** nella parte in cui dispone l'applicazione *"immediata"* della novella già per gli appelli notificati dopo il 5 gennaio 2024, non si può che essere concordi con la pronuncia espressa dai giudici costituzionali che hanno accolto i motivi di censura evidenziati dalla CGT di secondo grado della Lombardia con riferimento agli artt.3 e 111 Cost. con il quale si prospetta da un lato, la palese ingiustificata violazione del principio del giusto processo sotto il profilo della prevedibilità delle regole processuali dell'intero percorso di tutela, 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. In particolare, non è ammissibile, né tanto meno condivisibile pensare che le nuove dinamiche che regolano l'onere della prova nel processo tributario debbano poter essere applicate a partita già iniziata. In questo modo lo jus superveniens sebbene operi per il futuro tuttavia nella sostanza incide inevitabilmente sugli effetti giuridici di situazioni processuali verificatesi nei giudizi tributari incardinati sotto la vigenza della vecchia norma e ancora pendenti.

Da ultimo, la Suprema Corte adita, come già segnalato, ha dichiarato infondate le questioni di legittimità costituzionale riconducibili sempre all'art.58, comma 3 del D.lgs.n°546/1992 nella parte in cui non consente la 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 del novellato art.14, comma 6 bis del D.lgs.n°546/1992. In particolare, i documenti di cui la *novella* vieta tassativamente il deposito in appello sono atti che la parte pubblica ha nella propria disponibilità, sin da subito, quindi, definibili quali atti di "pronta consegna" poiché costituiscono il fondamento del suo agire e sono tra l'altro di pronta acquisizione. In particolare, l'Agenzia delle entrate e Agenzia delle entrate riscossione hanno un continuo scambio di informazioni, dati e documenti di pronta disponibilità in caso di attivazione di un contenzioso tributario. Per cui, appare inverosimile pensare che nella casistica in cui, per esempio, si impugna una cartella di pagamento emessa e notificata dall'AdER, eccependo (ex art.19, comma 3 del D.lgs.n°546/1992) nel caso di specie la

mancata notifica degli atti presupposti (o prodromici), ossia, degli avvisi di accertamento o dell'avviso di accertamento emesso e notificato dall'AdE (potendo in questa casistica specifica, il ricorrente, eccipere questioni di merito oltre che vizi formali della cartella opposta), costituendosi in giudizio l'Ader oppure lo stesso ente impositore, titolare del credito per cui si procede, e non depositare in giudizio la documentazione di riferimento che attesta l'avvenuta notifica dell'atto presupposto che ha legittimato l'iscrizione a ruolo e pertanto l'emissione della cartella esattoriale. E' inverosimile pensare che in sede di costituzione nel giudizio di prime cure l'ente impositore (ossia l'AdE) possa *omettere* in concomitanza della fase istruttoria la documentazione che attesta la fondatezza della pretesa impositiva strettamente subordinata, quest'ultima, alla configurabilità dei cosiddetti "fatti costitutivi" che legittimano in chiave probatoria la legittimità della pretesa impositiva. Tale assunto, se vogliamo, appare ancora più fondato e condivisibile se si considera la previsione normativa di cui **all'art.14, comma 6 bis del D.lgs.n°546/1992** come novellato dal D.lgs.220/2023 sopra richiamata in cui è disposto che: *"in caso di vizi di notificazioni eccipiti 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"*. Quindi, tutti i ricorsi notificati dopo il 04/01/2024 soggiacciono necessariamente ad un liticonsorzio necessario dal quale non è più possibile prescindere nel momento in cui si attiva un'azione giudiziale davanti alla Corte di giustizia tributaria, dovendo, pertanto, notificare il ricorso introduttivo non solo all'ente che ha emesso l'atto impugnato (l'Ader nell'esempio sopra richiamato) bensì anche nei confronti dell'ente impositore in qualità di titolare del credito per il quale è stata attivata la procedura di riscossione coattiva, ex art.50 e ss del Dpr. n°602/1973.

E' inverosimile constatare che nel giudizio di primo grado l'ente impositore ometta, nella fase istruttoria, la documentazione (relate di notificazione, pec di riferimento, ecc) che in qualche modo possa giustificare, in termini di legittimità, l'emissione dell'atto impugnato in fase di riscossione coattiva (cartella di pagamento AdER). Diverso è invece il caso in cui l'impossibilità di produrre in primo grado la documentazione attestante la notificazione dell'atto impugnato derivi dalla sua distruzione o perdita per un *fatto estraneo* alla sfera di controllo dell'Amministrazione finanziaria venendo in tale evenienza in considerazione la diversa facoltà, da esercitarsi pur sempre entro i termini per le deduzioni istruttorie del giudizio di primo grado, di ricostruire il documento smarrito o distrutto attraverso altre mezzi di prova, come ad esempio, la testimonianza scritta ex art.257 bis cpc estesa anche al processo tributario ex art.7 comma 4 del D.lgs.n°546/1992; ciò, in osservanza al principio generale desumibile dall'art.2724 cc. la cui estensione al diritto tributario è stata confermata dalla stessa giurisprudenza di legittimità (Cass. Ord.23331/2016).

Nel caso esaminato dai giudici tributari lombardi il deposito delle relate di notifica era avvenuto oltre il termine di cui all'art.32, comma 2 del D.lgs.n°546/1992 per cui risultato tardivo in considerazione della perentorietà del termine di cui all'art.32, comma 2 del D.lgs.n°546/1992; nel giudizio tributario attivato in sede di gravame davanti alla Corte di giustizia tributaria campana le relate di notifica depositate in appello non erano state prodotte in primo grado sebbene la parte fosse ritualmente costituita nel giudizio di prime cure. Comportamenti processuali

questi che si fa fatica a giustificare anche come scelte processuali in considerazione delle dinamiche ordinarie e imprescindibili che regolano l'attività istruttoria nel processo tributario, trattandosi, nel caso di specie, di documenti di *pronta disponibilità* e della cui importanza non si può non essere consapevoli; pertanto, contrastano con il principio di buon andamento della Pubblica Amministrazione di cui all'art. 97 Costituzione che si articola in quelli di efficacia (capacità di raggiungere gli obiettivi), efficienza (miglior rapporto tra risorse e risultati) ed economicità (miglior rapporto tra il costo di risorse e mezzi e gli obiettivi). Ora, non ci resta che vedere come i giudici tributari di merito recepiranno i principi generali espressi dalla Corte Costituzionale, sia con riferimento ai giudizi tributari pendenti attivati post 5 gennaio 2024 sia per quelli di nuova attivazione sempre incardinati post novella.