

“Prima ricognizione della giurisprudenza di merito e di legittimità sul divieto previsto dall’art. 58 del D.Lgs. n. 546 del 1992”

Bergamo, 27 giugno 2026

Dott. Alberto Di Mario - Consigliere TAR Lombardia e Vicepresidente CGT I Sondrio

Sommario: 1. L’assetto normativo successivo alla riforma del 2023; 2. La sentenza della Corte Costituzionale n. 36/2025; 3. L’illegittimità costituzionale dell’art. 58, terzo comma, d. Lgs. n. 546/92 limitatamente alle deleghe, procure e altri atti di conferimento di potere rilevanti ai fini della legittimità della sottoscrizione degli atti; 4. La legittimità del divieto assoluto di produzione in appello dei documenti attestanti la regolare notifica; 5. A quali giudizi si applica il divieto di deposito delle notifiche in appello; 6. La qualificazione delle notifiche come documento e non come prova da parte della Corte costituzionale; 7. Il regime del deposito delle notifiche nei giudizi instaurati in primo grado prima del 4 gennaio 2024; 8. Il regime del deposito delle notifiche nei giudizi instaurati in primo grado dopo il 4 gennaio 2024; 9. La perentorietà dei termini per il deposito in primo grado delle notifiche; 10. La tempestività del deposito dei documenti in appello prima della riforma; 11. L’inutilizzabilità in appello delle notifiche irritualmente prodotte nel primo grado del giudizio secondo la nuova giurisprudenza di merito; 12. La possibilità di provare che le notifiche sono state perse dal soggetto estraneo all’amministrazione incaricato della notifica (ovvero della forza maggiore)

1. L’assetto normativo successivo alla riforma del 2023

Il nuovo art. 58 del D. Lgs. 546/1992 come introdotto dall’art. 1, comma 1, lettera bb), del d.lgs. n. 220 del 2023 nel disciplinare la materia delle nuove prove in appello prevede che *“1. 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.*

2. 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 impugnati.

3. 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 costituiscono presupposto di legittimità che possono essere prodotti in primo grado anche ai sensi dell’articolo 14 comma 6-bis”.

Lo stesso D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 220 ha poi disposto (con l’art. 4, comma 2) che *“Le 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”.*

Il testo originario della norma prevedeva che *“1. 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. 2. È fatta salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti”.

La riforma ha quindi confermato il carattere del giudizio d'appello quale giudizio ad istruttoria chiusa in quanto ha rafforzato i limiti all'ammissione di nuove prove, oggi ammesse solo se “indispensabili” e non più solo necessarie; mentre ha introdotto il divieto di produrre nuovi documenti, diversamente calibrato – come vedremo, eliminando la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti, prevista dalla norma precedente.

In merito all'ammissibilità di nuove prove occorre evidenziare che la norma oggi coincide con l'art. 345, comma 3, c.p.c., nel testo previgente rispetto alla novella di cui al d.l. n. 83 del 2012, conv., con modif., dalla l. n. 134 del 2012, rispetto al quale le Sezioni Unite, con sentenza del 4.5.2017, n.10790, hanno affermato che nel giudizio di appello, costituisce prova nuova indispensabile, 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 oppure provando quel che era rimasto indimostrato o non sufficientemente provato, a prescindere dal rilievo che la parte interessata sia incorsa, per propria negligenza o per altra causa, nelle preclusioni istruttorie del primo grado¹.

In merito alla causa non imputabile la giurisprudenza (Corte di cassazione, ordinanza 25 novembre 2024, n. 30324) afferma che nella disciplina generale dei nuovi istruttori in appello la causa non imputabile coincide con un fatto estraneo alla sfera di controllo della parte che rende impossibile la tempestiva deduzione della prova in prime cure; in tale nozione rientra anche il caso di ignoranza incolpevole della esistenza della prova o quello in cui la stessa prova sia venuta ad esistenza in un momento successivo al maturare delle preclusioni istruttorie del giudizio di primo grado; nelle suddette evenienze, ai fini della restituzione in termini, la valutazione dell'imputabilità dell'impedimento deve effettuarsi con riferimento allo sforzo di diligenza richiesto nel caso concreto.

Poiché le due ipotesi di ammissione di nuove prove sono alternative, come si desume dall'avverbio “ovvero” che le coordina, il Giudice d'appello ha il potere di acquisire tutte le prove idonee ad eliminare ogni possibile incertezza circa la ricostruzione fattuale accolta dalla pronuncia gravata, indipendentemente dalla dimostrazione che la parte interessata sia incorsa, per propria negligenza o per altra causa, nelle preclusioni istruttorie del primo grado².

Per quanto riguarda la disciplina dei documenti occorre partire dal fondamentale intervento della Corte Costituzionale.

2. La sentenza della Corte Costituzionale n. 36/2025

¹ Diversa è la nozione di indispensabilità c.d. ristretta fatta propria nel giudizio amministrativo dal Consiglio di Stato; in merito Cons. Stato, V, 21 novembre 2018, n. 6574 secondo la quale “E' inammissibile in sede di appello – ai sensi dell'art.104, 2° comma, c.p.a.– la produzione di “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”. Si deve escludere che ricorra l'ipotesi, prevista dalla norma, dell'indispensabilità della prova, qualora la nuova produzione in appello riguardi documenti nella disponibilità della parte e formati prima dell'instaurazione del giudizio di secondo grado”. La sentenza fa comunque salva “la c.d. indispensabilità implicita”, la quale è predicabile “per quei documenti che, preesistenti o successivi, comportano una definizione ‘in rito’ della controversia”. Sul punto, con riferimenti anche al processo tributario Federico Gaffuri, Note sulla deroga al divieto di nuove prove in appello nel caso di prove indispensabili in Giurisprudenza Italiana, n. 8-9, 1 agosto 2019, p. 1903.

² In tal senso, nel processo civile, anche Cass. Sezioni Unite, sentenza del 4.5.2017, n.10790.

Sulla legittimità costituzionale dell'art. 58, comma 3, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 sono state sollevate questioni dalla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, sezione 16, con ordinanza del 9 luglio 2024, iscritta al n. 170 reg. ord. 2024 in riferimento agli artt. 3, primo comma, 24, secondo comma, 102, primo comma, e 111, primo e secondo comma, della Costituzione e, e dalla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, sezione 19, con ordinanza del 27 settembre 2024, iscritta al n. 199 reg. ord. 2024, con riferimento agli stessi parametri costituzionali ma limitatamente all'applicazione della nuova disciplina durante la fase transitoria.

La Corte costituzionale ha evidenziato **l'esistenza di due divieti, diversi ed autonomi, uno relativo ed uno assoluto.**

Secondo la Corte *“L'art. 58 riformato detta, infatti, 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»)».*

Ne consegue che il divieto di depositare i documenti indicati dal comma 3 opera a prescindere dal requisito dell'indispensabilità ai fini della decisione o del requisito della mancata produzione tempestiva per indisponibilità.

3. L'illegittimità costituzionale dell'art. 58, terzo comma, d. Lgs. n. 546/92 limitatamente alle deleghe, procure e altri atti di conferimento di potere rilevanti ai fini della legittimità della sottoscrizione degli atti

Nel merito la Corte ha ritenuto che la questione di legittimità costituzionale dell'art. 58, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992, sollevata dalla CGT Campania in riferimento agli artt. 3, primo comma, 24, secondo comma, e 111, secondo comma, Cost. sia fondata nella parte in cui vieta il deposito delle deleghe, delle procure e degli altri atti di conferimento di potere rilevanti ai fini della legittimità della sottoscrizione degli atti.

La Corte in primo luogo ha interpretato la norma definendone il contenuto.

Secondo la Corte *“7.3.- 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 giudizio 7.3.1.- 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. 7.3.2.- 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.”

In secondo luogo la Corte ha chiarito che 7.3.2.1.- *Pur tuttavia, nell'accezione indicata nel punto precedente, 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.*

La Corte ne individua quindi i profili di illegittimità costituzionale.

In primo luogo “7.4.- ...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 diversificata”.

In secondo luogo “7.4.1.- La manifesta irragionevolezza del frammento normativo in esame viene ancor più chiaramente in luce ove si consideri che **il divieto 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. 7.5.- Deve, ancora, evidenziarsi che la disposizione in scrutinio, la 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”.

Ne discende che “7.6.- Alla luce di quanto fin qui esposto, deve essere dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 58, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992, come introdotto dall'art. 1, comma 1, lettera bb), del d.lgs. n. 220 del 2023, limitatamente alle parole **«delle deleghe, delle procure e degli altri atti di conferimento di potere rilevanti ai fini della legittimità della sottoscrizione degli atti»**”.

Ne consegue che tali documenti possono esser depositati per la prima volta anche in appello a condizione che sussistano i requisiti del primo comma cioè **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**.

Il divieto quindi torna ad essere relativo e non assoluto, cioè superabile con la prova dell'impossibilità di produrli prima.

4. La legittimità del divieto assoluto di produzione in appello dei documenti attestanti la regolare notifica

Invece non sussiste illegittimità costituzionale “8.- Per quanto concerne, invece, 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 rimettenti puo' trovare accoglimento”.

8.2.4.- Ed e' in ragione di tale attitudine dimostrativa che, rispetto alle notificazioni, il legislatore ha ritenuto superflua,perche' inutilmente dilatoria, l'operativita' del modello temperato di cui all'art. 58, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992. Si e' voluto, in questo modo, evitare che nelle controversie in cui si faccia questione della esistenza o della validita' 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 cure. 8.3.- 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 la' 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.**

8.3.2.- Rispetto alla notificazione degli atti tributari non e' configurabile, sul piano logico, ne' l'ipotesi in cui il documento venga ad esistenza successivamente allo spirare dei termini per le deduzioni istruttorie del giudizio di primo grado in cui sia in contestazione l'atto notificato, ne' quella in cui l'amministrazione venga a conoscenza della sua esistenza solo dopo che sia maturata detta preclusione. Cio' in quanto l'atto tributario produce i suoi effetti tipici per mezzo della notificazione, sicche' **o la notifica esiste** - e quindi deve essere necessariamente conosciuta dall'amministrazione, sulla quale grava un dovere qualificato di documentazione del procedimento notificatorio e di conservazione e custodia dei relativi atti - **prima che la pretesa impositiva venga azionata, oppure la stessa pretesa e' da ritenersi inefficace ab origine e quindi non puo' essere fatta valere**. 8.3.3.- Inoltre, laddove le contestazioni cadano sulla notifica di un atto presupposto emesso da un soggetto diverso da quello che ha adottato l'atto impugnato, il comma 6-bis dell'art. 14 del d.lgs. n. 546 del 1992, parimenti introdotto dal d.lgs. n. 220 del 2023, impone che il ricorso introduttivo sia sempre proposto nei riguardi di entrambi i soggetti, al fine di consentire che la produzione della notifica avvenga direttamente ad opera dell'ente che ha provveduto alla sua esecuzione. **Diverso e', invece, il caso in cui l'impossibilita' di produrre in primo grado la documentazione attestante la notificazione dell'atto impugnato derivi dalla sua distruzione o perdita per fatto estraneo alla sfera di controllo dell'amministrazione**, venendo, in tale evenienza, in considerazione la diversa facolta', da esercitarsi pur sempre entro i termini per le deduzioni istruttorie del giudizio di primo grado, di **ricostruire il documento smarrito o distrutto attraverso altri mezzi di prova**, come ad esempio la testimonianza scritta ex art. 257-bis cod. proc. civ., estesa anche al processo tributario dall'art. 7, comma 4, del d.lgs. n. 546 del 1992, come sostituito dall'art. 4, comma 1, lettera c), della legge 31 agosto 2022 n. 130 (Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributari): cio' in applicazione del principio generale desumibile dall'art. 2724 cod. civ., la cui estensione al diritto tributario e' stata confermata dalla stessa giurisprudenza di legittimita' (Corte di cassazione, sezione sesta civile, ordinanza 16 novembre 2016, n. 23331).

E' chiaro quindi, nel pensiero dei redattori della sentenza, che il divieto assoluto si giustifica in relazione al fatto che non sussistono in astratto i presupposti (sopravvenienza o impossibilita' di produzione tempestiva) per l'ammissione tardiva di questo mezzo di prova.

Infatti se la causa non imputabile coincide con un fatto estraneo alla sfera di controllo della parte che rende impossibile la tempestiva deduzione della prova in prime cure, evidentemente la notifica non è un fatto estraneo alla sfera di controllo dell'ufficio, oltre a non poter essere una sopravvenienza.

La corte lascia comunque all'ufficio, come vedremo, la possibilità di provare che il documento sia stato smarrito o distrutto.

5. A quali giudizi si applica il divieto di deposito delle notifiche in appello

Per quanto attiene, invece, al regime intertemporale la Corte afferma che *“9.2.- Il limite della ragionevolezza risulta, nella specie, superato. 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. Così disponendo, tuttavia, 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. 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 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 corso.”*

“9.3.- 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”.

Ne consegue che il divieto si applica solo ai giudizi instaurati in primo grado dopo il 4 gennaio 2024, data di entrata in vigore del d.lgs. n. 220 del 2023.

6. La qualificazione delle notifiche come documento e non come prova da parte della Corte costituzionale

Il primo problema che ha attanagliato la dottrina e la giurisprudenza prima della riforma in merito al deposito delle notifiche è stato quello della qualificazione della notifica quale documento o quale prova.

Infatti in base alla formulazione dell'art. 58 del d.lgs. n. 546/92 – nella versione vigente *ratione temporis*, ante novella di cui all'art. 1, comma 1, lett. bb), D.Lgs. n. 220/2023 - « **1. 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. 2. E' fatta salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti.**».

Esisteva quindi una netta diversità di trattamento tra prove e documenti in appello nel vecchio sistema, legittimando ampie discussioni, nella giurisprudenza e nella dottrina, in merito alla qualificazione della notifica quale prova o documento, con conseguente ammissibilità o meno delle notifiche in appello.

La Cassazione (Civile Ord. Sez. 5 16/06/2026 num. 20127) ha affrontato il problema sia con riferimento al vecchio sistema che alle nuove disposizioni.

Secondo la sentenza *“Quanto alla previsione di cui al secondo comma dell'articolo 58, esso, invece, consente espressamente alle parti di produrre in appello nuovi documenti, purché gli stessi abbiano, comunque, attinenza con i motivi espressi in primo grado (Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 5199 del 2024) ossia con l'unico limite dell'essere gli stessi diretti a dimostrare la fondatezza delle domande e delle eccezioni precluse dall'art. 57 del d.lgs. n. 546 del 1992 (ex multis, Cass. 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).*

2.7. Con ciò il giudice di appello ha correttamente ricondotto le relate di notifica delle presupposte cartelle nella categoria dei “nuovi documenti” - producibili in appello ai sensi del comma 2 dell'art. 58 cit. (nella versione vigente *ratione temporis*) ove rispettato, come nella specie, il limite temporale di cui all'articolo 32 del D. Lgs. n. 546/92- e non già in quella delle “nuove prove” (soggette al divieto di produzione in appello di cui al comma 1 dell'art. 58, salvo le deroghe ivi previste). Come precisato da questa Corte il principio di ammissibilità della produzione di nuovi documenti in appello, ai sensi dell'art. 58, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, «opera anche nell'ipotesi di deposito in sede di gravame dell'atto impositivo notificato, trattandosi di mera difesa, volta a contrastare le ragioni poste a fondamento del ricorso originario, e non di eccezione in senso stretto, per la quale opera la preclusione di cui all'art. 57 del detto decreto» (Cassazione civile sez. trib., 04/04/2018, n.8313; Cass. n. 14567 del 2021); con particolare riferimento a fattispecie analoga a quella in esame, è stato detto che nel giudizio tributario è ammessa la produzione, per la prima volta in appello, delle cartelle notificate (e delle quali era contestata dal contribuente l'avvenuta notifica), in quanto questa costituisce una mera difesa, concernendo il divieto di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, solo le eccezioni in senso stretto (Sez. 5, Sentenza n. 12008 del 2011; Cass. n. 14020 del 2007; Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 10567 del 2012; Cass. n. 14567 del 2021). L'orientamento di legittimità ha trovato anche l'avallo della Corte costituzionale, che, con sentenza del 14/07/2017, n.199, ha dichiarato non fondate le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 58 comma 2, d.lgs. n. 546 del 1992 (nella versione originaria ante novella D.Lgs. n. 220/2023) "sia in sé che in relazione al comma 1 di essa norma", del medesimo D.Lgs. n. 546 del 1992 , sollevate in riferimento agli artt. 3 e 24 Cost. – in quanto : 1) non sussistevano le ragioni del lamentato sbilanciamento a favore di quella facoltà a produrre per la prima volta in appello documenti già in suo possesso nel grado anteriore essendo tale facoltà riconosciuta ad entrambe le parti del giudizio; 2) non si ravvisava la dedotta violazione dell'art. 24 Cost. per la perdita di un grado di giudizio stante la giurisprudenza pacifica del Giudice delle Leggi secondo cui la garanzia del doppio grado non gode, di per sé, di copertura costituzionale (ex multis, sentenza n. 243 del 2014; ordinanze n. 42 del 2014, n. 190 del 2013, n. 410 del 2007 e n. 84 del 2003).

2.8. Peraltro, la qualificazione delle “notifiche dell'atto impugnato e di quelli ad esso presupposto” quali “nuovi documenti” trova riscontro anche nella nuova formulazione dell'art. 58, comma 3, post novella di cui al Dlgs. n. 220/2023 (alla luce della pronuncia della Corte costituzionale n. 36 del 2025 che nel dichiarare non fondata la questione di costituzionalità dell'art. 58, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992, come introdotto dall'art. 1, comma 1, lettera bb), del d.lgs. n. 220 del 2023, 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'articolo 14 comma 6-bis», sollevata, in riferimento agli artt. 3, primo comma, 24, secondo comma,

102, primo comma, e 111, primo e secondo comma, della Costituzione, **ha espressamente fatto riferimento a tali atti quali “tipologie di prove documentali”**).

La qualificazione delle notifiche quali documenti e non prove ha trovato quindi, secondo la Cassazione, l'avallo della Corte costituzionale.

Oggi il nuovo art. 58 del D. Lgs. 546/1992 come introdotto dall'art. 1, comma 1, lettera bb), del d.lgs. n. 220 del 2023 ha equiparato prove e documenti, assoggettando entrambi alla stessa disciplina generale, cioè prevedendo che l'istruttoria è di regola chiusa sia alle prove che ai 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”*.

Il problema della qualificazione delle notifiche in uno o nell'altro senso sembra sopita con riferimento ai presupposti per la loro introduzione in appello.

Tuttavia la distinzione tra documenti e prove non viene cancellata. Infatti la norma mantiene una disciplina speciale per i nuovi documenti depositati in appello, prevedendo l'onere dei motivi aggiunti da parte del privato, mentre per le nuove prove resta la facoltà di presentare memorie. La norma assume particolare rilievo nel caso di deposito per la prima volta in appello delle deleghe.

Inoltre per le notifiche la norma esclude in radice il deposito per la prima volta in appello, quindi esiste una disciplina speciale per alcuni documenti che li differenzia dalle prove.

7. Il regime del deposito delle notifiche nei giudizi instaurati in primo grado prima del 4 gennaio 2024

La giurisprudenza della Cassazione (Civile Ord. Sez. 5 16/06/2026 num. 20127) ha chiarito che *“In applicazione del principio affermato dalla Corte costituzionale, deve ritenersi che, nei giudizi tributari il cui primo grado sia stato instaurato anteriormente al 4 gennaio 2024, continui a trovare applicazione il previgente art. 58, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, il quale, nel sancire che «è fatta salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti», consentiva alle parti una piena libertà di produzione documentale in appello, anche con riguardo a documenti preesistenti, senza richiedere la dimostrazione della non imputabilità dell'omesso deposito nel grado precedente. Tale interpretazione è stata espressamente recepita dalla giurisprudenza di legittimità successiva alla pronuncia della Corte costituzionale. In particolare, questa Corte ha affermato che, ove il giudizio di primo grado sia stato introdotto anteriormente alla data di entrata in vigore del d.lgs. n. 220 del 2023, continua ad applicarsi la disciplina previgente, con conseguente ammissibilità della produzione documentale in appello, e che la declaratoria di incostituzionalità impedisce l'applicazione del nuovo regime preclusivo ai giudizi pendenti (Cass., Sez. 5, 18 aprile 2026, n. 10065; si veda anche Cass., Sez. 5, 13 maggio 2026, n. 13861). Nella medesima pronuncia si è altresì ribadito che, nel processo tributario, in virtù del principio di specialità di cui all'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, non trova applicazione la preclusione di cui all'art. 345, terzo comma, c.p.c., essendo la materia regolata dall'art. 58 del citato decreto, che consente alle parti di produrre nuovi documenti anche in sede di gravame”*.

Anche la giurisprudenza di merito (Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della SICILIA Sezione 10, Sentenza n. 2513/2026 depositata il 24/03/2026; CGT secondo grado Campania Sentenza n. 1187/2026; CGT secondo grado Campania Sentenza n. 320/2026; CGT secondo grado Calabria Sentenza n. 27/2026) afferma che la novità legislativa non opera nel caso di specie trattandosi di giudizio instaurato in primo grado prima dell'entrata in vigore del predetto decreto e pertanto non è preclusa la produzione delle notifiche degli atti che costituiscono presupposto di legittimità dell'atto impugnato.

Deve quindi ritenersi superato quell'orientamento che riteneva sufficiente la notifica dell'appello dopo l'entrata in vigore della riforma (CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA di secondo grado di Napoli, Sez. VIII, Sentenza n. 5321 dell'11 settembre 2024, dep. il 13 settembre 2024: *Nei giudizi tributari instaurati in secondo grado in data successiva alla pubblicazione in G.U. (avvenuta in data 3 gennaio 2024) dell'art. 58 del D.Lgs. n. 546/1992, come modificato dal D.Lgs. n. 220/2023, e' di immediata applicazione la preclusione alla produzione in appello della prova della notifica della cartella che costituisce presupposto di legittimità dell'intimazione di pagamento impugnata*)³.

8. Il regime del deposito delle notifiche nei giudizi instaurati in primo grado dopo il 4 gennaio 2024

La giurisprudenza (Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della CAMPANIA Sezione 1, Sentenza n. 1837/2026, depositata il 02/03/2026) ha chiarito che in presenza di un giudizio di appello il cui primo grado è stato instaurato successivamente all'entrata in vigore del d.lgs. n. 220 del 2023 trova applicazione l'art. 58 nella nuova formulazione per cui il deposito per la prima volta in appello della prova delle notifiche comporta l'inutilizzabilità dei suddetti documenti⁴.

9. La perentorietà dei termini per il deposito in primo grado dei documenti

Un'altra conseguenza importante della sentenza della Corte è la conferma della perentorietà dei termini per il deposito dei documenti in primo grado.

Secondo la Corte quando “*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 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 merito occorre rilevare che nel processo tributario, il deposito di documenti ad opera delle parti trova il proprio inquadramento giuridico nella disposizione di cui all'art. 32, comma 1, D.Lgs. n. 546 del 1992, per ciò che attiene al primo grado di giudizio.

La norma stabilisce che “*Le parti possono depositare documenti fino a venti giorni liberi prima della data di trattazione, osservato l'art. 24, comma 1.*”

La Corte di Cassazione, in più occasioni, già nel testo ante riforma, aveva avuto modo di chiarire come la produzione documentale in primo grado effettuata oltre i termini previsti dalla normativa processuale tributaria, era da considerarsi nulla, espressamente argomentando come “*In tema di contenzioso tributario, il termine previsto dall'art. 32 del D.Lgs. 31 dicembre, n. 546, per il deposito di memorie e documenti deve ritenersi perentorio, pur non essendo dichiarato tale dalla legge, in quanto diretto a tutelare il diritto di difesa della controparte ed a realizzare il necessario contraddittorio tra le parti, e tra queste ed il Giudice ne consegue che la mancata osservazione del detto termine determina la preclusione di ogni ulteriore attività processuale, senza che assuma alcun rilievo, in contrario, la circostanza che la controparte si sia costituita in giudizio senza nulla eccepire al riguardo.*” (Cass. Sez. V, n. 1771 del 30.01.2004).

³ L. Ambrosi - A. Iorio, “Il deposito di deleghe, procure e notifiche si ferma al primo grado”, in *Il Sole - 24 Ore* dell'11 marzo 2024, pag. 19.

⁴ In questo senso anche Massimo Conigliaro, *Divieto di produrre nuovi documenti in appello: cambiano le regole a partita in corso*, in *il fisco* 15/2024 pag. 1381 ss.

Per la Suprema Corte, il termine di cui all'art. 32 del D.lgs. 546/1992, anche in assenza di espressa previsione legislativa, deve ritenersi di natura perentoria, e quindi, sanzionato con la decadenza, rilevabile d'ufficio dal giudice con la conseguenza che resta inibito al giudice fondare la propria decisione sul documento tardivamente proposto, **anche nel caso di rinvio meramente interlocutorio dell'udienza o di mancata opposizione della controparte alla produzione tardiva.** (Cfr Cass ordinanza n. 5585/2023).

I termini endoprocessuali (20, 10, 5 giorni liberi) sono perentori (cfr. Cass., Sentenze 30.5.2011, n. 11929; 27.5.2009, n. 12396; 2.12.2008, n. 28598; 9.1.2004, n. 138) per cui la loro inosservanza impedisce al collegio di tenere conto di memorie e documenti depositati tardivamente.

10. La tempestività del deposito dei documenti in appello prima della riforma

Alla violazione dei termini perentori per il deposito dei documenti (tra i quali anche le notifiche) in primo grado, la Cassazione, prima della riforma, non faceva discendere, nel giudizio di secondo grado, necessariamente un giudizio di inammissibilità della documentazione depositata.

Un primo orientamento (Cassazione Ord. Sez. 5 14/06/2026 Num. 19724), conforme al principio di libero deposito di nuovi documenti in appello, affermava che *2.5.Quanto alla previsione di cui al secondo comma dell'articolo 58, esso, invece, consente espressamente alle parti di produrre in appello nuovi documenti, purché gli stessi abbiano, comunque, attinenza con i motivi espressi in primo grado (Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 5199 del 2024) ossia con l'unico limite dell'essere gli stessi diretti a dimostrare la fondatezza delle domande e delle eccezioni precluse dall'art. 57 del d.lgs. n. 546 del 1992 (ex multis, Cass. 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).* Ciò nonostante, la possibilità di produrre documenti incontra un limite, anche in grado di appello, nell'articolo 32 del D. Lgs. n. 546/92, il quale stabilisce che le parti possono depositare documenti fino a venti giorni liberi prima della data di trattazione. E tale termine ha natura perentoria, con la conseguenza che la presentazione tardiva di un documento non consente al giudice di fondare la propria decisione sul documento stesso, poiché l'art.153 cpc prevede che i termini perentori non possono essere abbreviati o prorogati, nemmeno sull'accordo delle parti.», all'uopo precisando che «Tale termine, anche in assenza di espressa previsione legislativa, deve ritenersi di natura perentoria, e quindi sanzionato con la decadenza, per lo scopo che persegue e la funzione che adempie (rispetto del diritto di difesa e del principio del contraddittorio): con la conseguenza che resta inibito al giudice di appello fondare la propria decisione sul documento tardivamente prodotto anche nel caso di rinvio meramente "interlocutorio" dell'udienza su richiesta del difensore, o di mancata opposizione della controparte alla produzione tardiva, essendo la sanatoria a seguito di acquiescenza consentita con riferimento alla forma degli atti processuali e non anche relativamente all'osservanza dei termini perentori, ai sensi dell'art. 153 cod. proc. civ. (v. Cass. Sez. 5, Sentenza n. 2787 del 08/02/2006 Rv. 589768 — 01; da ultimo v. anche Cassazione, sentenza 13 novembre 2018, n. 29087)» (Cfr. Cass., V, n. 31637/2019; Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 5199 del 2024). **Nel processo tributario, ai sensi dell'art. 58, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, la parte può produrre in appello prove documentali, anche se preesistenti al giudizio di primo grado e pure se, in quest'ultimo giudizio, era rimasta contumace (Cass. n. 17921 del 2021; Cass. n. 8927 del 2018).** In tema di contenzioso tributario, l'art. 58 del decreto legislativo 31 dicembre 1992 n. 546 fa salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti anche al di fuori degli stretti limiti consentiti dall'art. 345 cod. proc. civ., ma tale attività processuale va esercitata - stante il richiamo operato dall'art. 61 del decreto legislativo 31 dicembre 1992 n. 546 alle norme relative al giudizio di primo grado - entro il termine previsto dall'art. 32, comma 1, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, ossia fino a venti giorni liberi prima dell'udienza con l'osservanza delle formalità di cui all'art. 24, comma 1, del decreto

legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, dovendo, peraltro, tale termine ritenersi, anche in assenza di espressa previsione legislativa, di natura perentoria, e quindi sanzionato con la decadenza, per lo scopo che persegue e la funzione (rispetto del diritto di difesa del principio del contraddittorio) che adempie» (da ultime: Cass., 24 giugno 2021, n. 18103; Cass., 22 ottobre 2021, n. 29690; Cass., 13 dicembre 2021, n. 39544; Cass., 30 dicembre 2021, n. 42069; Cass., 4 gennaio 2022, n. 14; Cass., 5 gennaio 2022, n. 147; Cass., 27 gennaio 2022, n. 2377; Sez. 5, Ordinanza n. 32031 del 2024; Sez. 5, Ordinanza n. 20550 del 2024; v. anche, Sez. U, Sentenza n. 11676 del 2024). E' stato, ancora, precisato che nel processo tributario i fascicoli di parte sono inseriti in modo definitivo nel fascicolo d'ufficio fino al passaggio in giudicato della sentenza, ex art. 25 del d.lgs. n. 546 del 1992, e non possono essere ritirati dalle parti, che possono solo acquisire copia autentica dei documenti e degli atti ivi contenuti; **ne consegue che la documentazione depositata tardivamente nel giudizio di primo grado è utilizzabile in appello, ove acquisita al fascicolo processuale, purché depositata entro il termine perentorio di cui all'art. 32, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992.** (Sez. 5 - , Ordinanza n. 26115 del 17/11/2020, Rv. 659877 – 01; cass. n. 9635 del 2024). Questa Corte ha anche statuito che “il giudice di appello **potrà esaminare i documenti irritalmente prodotti in primo grado solo ove la parte provveda alla tempestiva costituzione nel processo di secondo grado ed al nuovo deposito secondo le formalità di legge mentre laddove gli stessi siano stato tardivamente ed irritalmente prodotti in primo grado (ancorchè sugli stessi l'altra parte abbia interloquito) e la parte che li ha allegati in primo grado sia rimasta intimata in grado di appello, il giudice non potrà esaminarli ai fini del decidere**” (Cass. n. 9635 del 2024).

2.6. Posto quanto sopra, nella sentenza impugnata la CTR si è attenuta ai suddetti principi nel ritenere ammissibile la produzione in appello ex art. 58, comma 2, del d.lgs. n. 546/92 (nella versione vigente *ratione temporis*) delle relate di notifica delle presupposte cartelle di pagamento (prodotte in primo grado oltre i termini di cui all'art. 32, comma 1, cit.) avvenuta nel rispetto, in sede di gravame, del termine ex art. 32, comma 1 cit. (“ è da escludere qualsiasi sanzione di inammissibilità per il solo fatto della tardiva costituzione della parte resistente cui deve riconoscersi il diritto ... di produrre documenti ai sensi degli artt. 24 e 32 del succitato Dlgs. 546/92, facoltà peraltro esercitabile anche in appello ai sensi del successivo art. 58”) (idem Cass. Civile Ord. Sez. 5 20/03/2026 Num. 6751 Anno 2026).

Secondo una variante (Cass. Civile Ord. Sez. 5 23/02/2023 Num. 5585 Anno 2023), più rigorista, invece “Sulla questione della produzione di nuovi documenti nel gradi di appello, questo Collegio richiama il consolidato indirizzo di legittimità, secondo il quale nell'ambito del processo tributario, l'art. 58 del d.lgs. n. 546 del 1992 fa salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti anche al di fuori degli stretti limiti posti dall'art. 345 c.p.c., ma tale attività processuale va esercitata - stante il richiamo operato dall'art. 61 del citato d.lgs. alle norme relative al giudizio di primo grado - entro il termine previsto dall'art. 32, comma 1, dello stesso decreto, ossia fino a venti giorni liberi prima dell'udienza, con l'osservanza delle formalità di cui all'art. 24, comma 1, dovendo, peraltro, tale termine ritenersi, anche in assenza di espressa previsione legislativa, di natura perentoria, e quindi previsto a pena di decadenza, rilevabile d'ufficio dal giudice anche nel caso di rinvio meramente interlocutorio dell'udienza o di mancata opposizione della controparte alla produzione tardiva (Cass., Sez. 5, n. n. 18103/2021, Rv. 661783 - 01, n. 29087/2018, Rv. 651276 - 01, n. 20549/2013, n. 655/2014, Rv. 629299 - 01; n. 3661/2015, Rv. 634467 - 01 Cass., n. 23580/2009, Rv. 610263 - 01 e Cass. 2787/2006, Rv. 589768 - 01).

La perentorietà del termine decadenziale trova la sua ragione e la sua funzione nella tutela del diritto di difesa e del principio del contraddittorio e, pertanto, **la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti può avvenire solo con l'atto di appello e non successivamente nel corso del giudizio di appello**”.

Secondo una seconda variante, più lassista, il deposito di documenti tardivo in primo grado valeva anche per l'appello.

Secondo questo orientamento (Cass. 14 aprile 2025 n. 10211,) “2.2. In materia questa Corte regolatrice ha già avuto occasione di chiarire che “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 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**”, Cass. sez. V, 7.3.2018, n. 5429 (conf. Cass. sez. V, 30.11.2016, n. 24398)”⁵.

In sostanza la possibilità di depositare nuovi documenti in appello rendeva labile la reazione nei confronti della tardività dei depositi in primo grado, togliendole gran parte del significato e legittimando la prassi di instaurare il giudizio d'appello solo per depositare nuovi documenti.

11. L'inutilizzabilità in appello delle notifiche irritualmente prodotte nel primo grado del giudizio secondo la nuova giurisprudenza di merito

Le conclusioni della Corte costituzionale in merito alla perentorietà dei termini per il deposito e sul carattere assoluto del divieto di depositare le notifiche, introdotto legittimamente dal legislatore, stanno facendo evolvere la giurisprudenza di merito anche su tale aspetto.

In questo senso la Corte di Giustizia Tributaria di I grado della Campania, Sezione di Salerno, con la sentenza n. 1336/2026 depositata il 17/03/2026 ha chiarito che il deposito tardivo in primo grado delle notifiche comporta l'inutilizzabilità dei documenti depositati. Alla stessa conclusione è giunta la Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania con la sentenza 4114/1/2025.

Le Corti di merito individuano nella sentenza della Corte sul periodo transitorio una conferma della regola processuale sui depositi in primo grado.

Così ad esempio la Corte di giustizia tributaria di secondo grado Campania Sez. I, sentenza 05 giugno 2025 n. 4114/2025 afferma che i documenti tardivamente prodotti in primo grado non possono essere considerati, ai fini del decidere, dal giudice del gravame. Ciò in virtù della novellata riforma del giudizio tributario, ove il legislatore ha previsto che il giudizio di appello è da qualificarsi come un giudizio ad “istruttoria chiusa”.

Ancora più esplicita la sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado, Campania, Sezione 16, 28 maggio 2026 n. 3744 secondo la quale *“l'interposto gravame si fonda tutto sulla esibizione non contestata della notifica della cartella di pagamento, la quale avrebbe fatto venir meno la eccezione di prescrizione, validamente interrotta da siffatta notifica. Orbene, deve ritenersi che una tale esibizione non sia consentita in grado di appello, a ciò ostandovi il disposto dell'art. 58 del codice tributario ultima formulazione, il quale espressamente vieta la produzione di nuovi documenti per tutte le controversie*

⁵ La sentenza continua così: 2.3. La tesi sostenuta dal giudice dell'appello secondo cui, avendo la parte prodotto tardivamente la documentazione relativa alla notificazione sia in primo che in secondo grado, la stessa risultava inutilizzabile, appare quindi non condivisibile e risulta pure in contrasto con l'orientamento interpretativo consolidato di questa Corte di legittimità. La documentazione tardivamente prodotta nel primo grado del giudizio, infatti, doveva ritenersi legittimamente acquisita in sede di gravame, e la Commissione regionale avrebbe dovuto esaminarla.

iscritte a ruolo successivamente alla data del 4.1.2024 (nella specie, la causa è stata incardinata in data 5.11.2024 e, dunque, ben oltre il termine predetto)”.

Il principio dell’inutilizzabilità delle notifiche depositate tardivamente risulta quindi sempre più emergere nella giurisprudenza di merito.

12. La possibilità di provare che le notifiche sono state perse dal soggetto estraneo all'amministrazione incaricato della notifica (ovvero della forza maggiore)

Secondo la Corte costituzionale **“Diverso e', 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 fatto estraneo alla sfera di controllo dell'amministrazione, 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 altri mezzi di prova, come ad esempio la testimonianza scritta ex art. 257-bis cod. proc. civ., estesa anche al processo tributario dall'art. 7, comma 4, del d.lgs. n. 546 del 1992, come sostituito dall'art. 4, comma 1, lettera c), della legge 31 agosto 2022 n. 130 (Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributari): cio' in applicazione del principio generale desumibile dall'art. 2724 cod. civ., la cui estensione al diritto tributario e' stata confermata dalla stessa giurisprudenza di legittimità' (Corte di cassazione, sezione sesta civile, ordinanza 16 novembre 2016, n. 23331)”**.

La presenza di una causa di forza maggiore esterna, imprevedibile ed inevitabile - come ad esempio, la perdita incolpevole e temporanea della comunicazione di avvenuto deposito (il c.d. CAD), ovvero la ritardata trasmissione della relata di notifica da parte del messo comunale o dell’ente poste debitamente documentata – consentirebbe comunque, alla luce della pronuncia della Corte, all’amministrazione di provvedere alla ricostruzione del documento perduto nei termini processuali e non il successivo deposito al momento del ritrovamento o comunque dell’acquisita disponibilità.

La Corte ha tuttavia ben delimitato questo potere dal punto di vista processuale in quanto la Corte ha introdotto uno specifico onere probatorio della parte interessata volto a dimostrare la diligenza del proprio operato unitamente al fatto del terzo, con, in aggiunta, l’onere di ricostruire il documento smarrito o distrutto attraverso altri mezzi di prova⁶.

In ogni caso anche questa facoltà va esercitata, come specifica la Corte, nei termini perentori per le deduzioni istruttorie.

Nella giurisprudenza di merito spicca il caso affrontato da Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Campania Sezione 19, Sentenza n. 1270/2026 depositata il 05/02/2026, nella quale l’Agenzia della Riscossione aveva invocato l’impossibilità di costituirsi nel giudizio di primo grado per ragioni indipendenti dalla sua volontà (le richieste rivolte alla segreteria della Corte per conoscere se controparte si era costituita erano rimaste senza esito) chiedendo quindi di ammettere il deposito delle notifiche in appello.

La Corte in merito ha rilevato che non risultavano impedimenti obiettivi alla costituzione, desumendo quindi che il deposito delle notifiche in appello era tardivo.

Al termine dell’esame della Riforma dell’art. 58 del D. Lgs 546/92 è possibile concludere dicendo che la Corte costituzionale se da un lato ha posto dei limiti a disposizioni di legge che comportavano una

⁶ Alcune valutazioni in merito in Gianfranco Antico e Massimo Genovesi La forza maggiore può ` superare il divieto di deposito in appello della relata di notifica dell’avviso? il fisco 20/2024 pag. 1865 ss.

disparità di trattamento nei confronti dell'ufficio, ha anche ribadito l'inammissibilità di interpretazioni lassiste che giustifichino comportamenti non diligenti degli uffici.

Milano, li 06/07/2026

Alberto Di Mario