

Riforma del Processo tributario: la Corte costituzionale si pronuncia sulla nuova disciplina delle prove in appello

Con la [sentenza numero 36](#), depositata oggi, (27 marzo 2025) la Corte costituzionale ha esaminato alcune questioni di legittimità costituzionale del [decreto legislativo 30 dicembre 2023, numero 220 \(Disposizioni in materia di contenzioso tributario\)](#) sollevate dalle Corti di giustizia tributaria di secondo grado della Campania e della Lombardia.

Le rimettenti avevano censurato in particolare, in riferimento agli articoli 3, primo comma, 24, secondo comma, 102, primo comma, e 111, primo e secondo comma, della Costituzione, l'articolo 58, comma 3, del decreto legislativo numero 546 del 1992, inserito dall'articolo 1, comma 1, lettera *bb*), del [decreto legislativo numero 220 del 2023](#), ai sensi del quale, nel giudizio di appello «*[n]on e' 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*».

La Corte ha dichiarato l'illegittimità costituzionale di tale disposizione limitatamente alle parole «delle deleghe, delle procure e degli altri atti di conferimento di potere rilevanti ai fini della legittimità della

sottoscrizione degli atti».

Nella sentenza si legge che la novella del 2023 ha optato per un modello di gravame ad istruttoria chiusa, temperato, però, 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.

La Corte ha, però, osservato che, rispetto a tale regola generale, sancita dal riformato comma 1 dell'articolo 58, il divieto assoluto di produzione delle deleghe, delle procure e degli altri atti di conferimento di potere, sancito dal nuovo comma 3, non trova appiglio nelle caratteristiche oggettive dei suddetti documenti, non essendo rinvenibile in essi un elemento differenziale sul quale il legislatore possa costruire una disciplina diversificata. Inoltre – ha rilevato ancora la Corte – la nuova disciplina, là dove inibisce il deposito delle deleghe, delle procure e degli atti di conferimento di potere, pur quando ne sia stata incolpevolmente impossibile la produzione in primo grado, comprime ingiustificabilmente il diritto alla prova, posto che in tali ipotesi il processo di appello costituisce la prima e unica occasione per dedurre i mezzi istruttori che non siano stati introdotti in primo grado per causa non imputabile alla parte.

Per quanto concerne, invece, il divieto di produzione in appello delle notifiche dell'atto impugnato ovvero degli atti che ne costituiscono presupposto di legittimità, pure sancito dall'articolo 58, comma 3, del decreto legislativo numero 546 del 1992, la Corte ne ha escluso sia la irragionevolezza sia la contrarietà agli altri parametri evocati dalle rimettenti.

Il legislatore, con il divieto censurato, ha inteso evitare che l'appello venga promosso 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*.

Il divieto di deposito delle notifiche è stato ritenuto non contrario a Costituzione anche là dove include l'ipotesi in cui la parte dimostri di non aver potuto depositare il documento in primo grado per causa ad essa non imputabile. Ciò in quanto *«l'atto tributario produce i suoi effetti tipici per mezzo della notificazione, sicché 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 è da ritenersi inefficace ab origine e quindi non può essere fatta valere»*.

La Corte di giustizia tributaria della Lombardia aveva, poi, 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.

La Corte costituzionale ha ritenuto irragionevole la disciplina censurata, in quanto la novella, 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, così ledendo l'affidamento riposto dalle parti nella tutela di posizioni legittimamente acquisite.

Pertanto, l'articolo 4, comma 2, del [decreto legislativo numero 220 del 2023](#) è stato dichiarato costituzionalmente

illegittimo nella parte in cui prescrive che le modifiche apportate dall'articolo 1, comma 1, lettera *bb*), dello stesso decreto legislativo numero 220 del 2023 alla disciplina delle prove in appello dettata dall'articolo 58 del decreto legislativo numero 546 del 1992 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. (Così, comunicato stampa – Ufficio comunicazione e stampa della Corte costituzionale – del 27 marzo 2025)