

Ordinanza del 09/07/2024 n. 1658 - Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania - Sezione/Collegio 16

Intitolazione:

Massima:

Testo:

ELEMENTI IN FATTO E DIRITTO

1. A. Paride, con ricorso indirizzato all'Agenzia per la Riscossione, ha impugnato l'intimazione di pagamento n. -----, per un importo complessivo pari ad euro 138.585,66, dei quali 93.064,36 relativi a tributi ed in particolare:

1) cartella n. ----- per mancato pagamento di Irap anno di riferimento 2013, presumibilmente notificata al ricorrente in data 25/11/2016;

2) cartella n. ----- per mancato pagamento dell'Irpef e Iva anno di riferimento 2013, presumibilmente notificata al ricorrente in data 30/12/2016;

3) cartella n. ----- per mancato pagamento dell'Irpef, Iva, e Irap anno di riferimento 2014, presumibilmente notificata al ricorrente in data 30/07/2018;

4) cartella n. ----- per mancato pagamento dell'Irpef anno di riferimento 2015, presumibilmente notificata al ricorrente in data 08/05/2019;

5) cartella n. ----- per mancato pagamento dei diritti annuali Camera di Commercio anno di riferimento 2015, presumibilmente notificata al ricorrente in data 19/05/2019;

6) cartella n. ----- per mancato pagamento dell'Irpef anno di riferimento 2015, presumibilmente notificata al ricorrente in data 01/07/2019.

1.1. Il ricorso è stato articolato in quattro motivi, così titolati:

a) Nullità/illegittimità dell'intimazione di pagamento per violazione dell'[art. 7, comma 1, l. n. 212/2000](#); omessa allegazione, omessa relata di notifica con conseguente insanabilità del vizio attinente un atto amministrativo (intimazione di pagamento). Inesistenza della notifica della intimazione di pagamento n. 07120229007071974000 per impossibilità di individuare se il soggetto che ha effettuato la notifica in uno dei soggetti a ciò abilitati ex art. 26/602.

b) Illegittimità della pretesa - violazione [art. 17 d.P.R. 602/73](#) prima della novella introdotta con il [d.l. 106/2005](#) che lo ha abrogato - violazione di legge- prescrizione del credito - mancata notifica degli atti presupposti e conseguente nullità e/o illegittimità dell'intimazione di pagamento.

c) Omessa indicazione delle modalità di calcolo degli interessi e del tasso applicato;

d) Difetto di motivazione.

1.2. L' Agenzia delle Entrate - Riscossione si è costituita in giudizio chiedendo il rigetto del ricorso e sostenendo che l'intimazione è stata regolarmente notificata così come anche le ultime 4 cartelle (n. -----, n. -----, n. ----- e n. -----).

Ha inoltre evidenziato che le prime due cartelle, relative all'anno 2016, attengono a tributi che si prescrivono pacificamente in dieci anni.

Quanto al difetto di motivazione, ha dedotto che l'intimazione di pagamento è correttamente motivata in tutti i suoi elementi, ivi compresa l'indicazione delle modalità di calcolo degli interessi, come ben si evince dall'esame dell'atto. Ha chiesto, inoltre, di integrare il contraddittorio nei confronti dell'ente creditore.

1.3. Preliminarmente la Corte di giustizia tributaria di primo grado ha rilevato che, secondo un principio consolidato nella giurisprudenza di legittimità, l'atto amministrativo di sollecito di pagamento è autonomamente impugnabile.

In secondo luogo, ha rigettato la richiesta di integrazione del contraddittorio "sia per la sua assoluta genericità, non avendo indicato l'Agenzia resistente nemmeno i soggetti da chiamare in giudizio, sia per la tardività della richiesta".

La Corte di giustizia tributaria di primo grado ha ritenuto fondato il ricorso esclusivamente con riferimento alle prime due cartelle (la n. ----- e la n. -----) per la mancata prova della notifica, ritenendo le ulteriori cartelle ritualmente notificate.

2. Ha proposto appello il contribuente, con atto notificato il 30 gennaio 2024, chiedendo la riforma della sentenza con riguardo alla ritualità della notifica delle cartelle, come accertata dal giudice di primo grado, deducendo che, quanto alle cartelle n. ----- ; n. -----, n. -----; n. -----; n. -----, dalla documentazione già versata in atti per tali cartelle non risulta alcuna prova dell'avvenuta notifica.

Nel giudizio di primo grado l'Agenzia delle Entrate - Riscossione si è limitata a produrre copia delle ricevute dell'avvenute notifiche nei confronti dell'odierno appellante delle cartelle ----- e della n. -----, dalle quali si evince che la prima è stata notificata nelle mani di un certo S. P. con dicitura "convivente" e la seconda è stata notificata al Sig. A. F., fratello dell'appellante. L'appellante, come ha già sostenuto con memorie depositate nei termini di legge, in relazione alla notifica della cartella n. -----, notificata nelle mani del sig. S. P., specifica nuovamente che il soggetto che avrebbe ritirato il plico in nome e per conto del Sig. A., non solo non risulta conosciuto allo stesso appellante, ma anche e soprattutto - come si evince dal certificato storico di famiglia - non è mai risultato convivente con il medesimo.

In ogni caso, anche a ritenere veridiche le firme apposte sia da tale S. P. sia del Sig. A. F., la stessa notifica risulterebbe essere affetta da nullità.

2.1. L'Agenzia delle Entrate- Riscossione si è costituita in appello deducendo che:

-la cartella di pagamento n. -----, è stata notificata mediante consegna a mani di familiare convivente e risulta inviato l'avviso di legge a mezzo racc. n. 573131656290 come da distinta in atti;

-la cartella di pagamento n.----- è stata notificata mediante consegna a mani di familiare convivente e risulta inviato l'avviso di legge a mezzo racc. n. 573207038282 come da distinta in atti;

-la cartella di pagamento n. ----- è stata notificata mediante consegna a mani di familiare convivente e risulta inviato l'avviso di legge a mezzo racc. n. 573213183326 come da distinta in atti;

- la cartella di pagamento n. ----- è stata notificata mediante consegna a mani di familiare convivente e risulta inviato l'avviso di legge a mezzo racc. n. 573263854085 come da distinta in atti;

-ad abundantiam la cartella di pagamento n. ----- è stata notificata mediante consegna a mani di familiare convivente e risulta inviato l'avviso di legge a mezzo racc. n. 573056799375 come da distinta in atti.

Quanto poi alla doglianza per la quale i consegnatari degli atti non siano vincolati da legame di parentela con il destinatario dell'atto, l'Ufficio fa rilevare che la circostanza, non solo non è dimostrata ma, quand'anche lo fosse, non priverebbe di validità la notificazione. Infatti, l'utilizzo della locuzione generica "familiare convivente" non indica necessariamente un rapporto di parentela, e in ogni caso la norma di riferimento, art. 60 lett. b) bis **D.P.R. n. 600/1973**, esplicitamente fa riferimento a "familiare convivente". Inoltre, risulta come tutti i consegnatari dell'atto convivessero con il destinatario dell'atto, essendo rilevante, sul punto, la coincidenza della dimora del destinatario con il luogo della notificazione, fatto confermato dalla circostanza che i soggetti ivi rinvenuti in ogni occasione hanno ritirato gli atti. Rileva, inoltre, l'assolvimento, da parte dell'Ufficiale incaricato della notificazione, dell'invio di avviso di consegna dell'atto a mani di persona diversa dal destinatario a mezzo raccomandata (senza necessità di avviso di ricevimento a tenore della norma sopra richiamata), avviso regolarmente eseguito come da documentazione in atti.

2.2. Preliminarmente occorre rilevare che nel fascicolo di primo grado sono stati versati digitalmente n. 4 documenti:

il doc.1 è costituito dalla notifica della cartella -----;

il doc. 2 si riferisce ad una cartella estranea al presente giudizio;

il doc. 4 è costituito dalla notifica della cartella -----;

il doc. 5 contiene l'intimazione pagamento impugnata nel presente giudizio.

Non sono presenti, pertanto, tutte le relate di notifica delle quattro cartelle che il giudice di primo grado ha ritenuto validamente notificate e che costituiscono atti presupposti dell'intimazione di pagamento impugnata.

Nel presente giudizio di appello, l'Agenzia per la Riscossione ha prodotto oltre n. 15 documenti a dimostrazione della notifica delle cartelle sulla cui base è stata emessa l'ingiunzione di pagamento.

Il contribuente con memoria depositata il 24 giugno 2024, ha eccepito l'irritualità di tale deposito, stante l'applicabilità dell'**art. 58, comma terzo, 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**) nella sua novellata formulazione.

3. Questa Corte di giustizia tributaria ritiene rilevante, e non manifestamente infondata, la questione di legittimità costituzionale del vigente **art. 58, comma terzo, del d.lgs. n. 546 del 1992** per violazione degli **artt. 3, primo comma, 24, secondo comma, 102, primo comma, e 111, primo e secondo comma, Cost.**

3.1. L'**art. 58 del d.lgs. n. 546 del 1992**, nel testo previgente, prevedeva due regole distinte per l'acquisizione in

appello di nuove prove. Per le prove costituenti disponeva 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 costituite, invece, disponeva che «l'art. 345 c.p.c. fatta salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti». Secondo il diritto vivente, pertanto, era sempre consentita la produzione nel giudizio di appello di nuovi documenti, in ciò derogando rispetto a quanto previsto dall'[art. 345 c.p.c.](#) nel testo vigente in seguito alle modifiche operate dalla [legge 18 giugno 2009, n. 69](#) (Disposizioni per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività nonché in materia di processo civile).

3.2. L'articolo in questione, tuttavia, è stato sostituito dall'[art. 1, comma 1, lettera bb\) del D. Lgs. 30 dicembre 2023, n. 220](#), (Disposizioni in materia di contenzioso tributario), con effetto dal 4 gennaio 2024.

La disposizione trova applicazione anche ai giudizi in corso. Il [D. Lgs. 30 dicembre 2023, n. 220](#) ha infatti 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 nuovo testo dell'art. 58 prevede 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. 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.».

Se il primo e il secondo comma dell'art. 58 ricalcano in parte, l'attuale formulazione dell'[art. 345 c.p.c.](#) in tema di nuove prove in appello (mancando però nel codice di rito il riferimento ai documenti "indispensabili"), il comma 3 introduce una deroga significativa, relativamente alla produzione di determinate categorie di documenti.

Infatti, secondo il dato testuale, chiaramente insuperabile per l'espressione utilizzata, di chiara deroga ai commi precedenti ("Non è mai consentito"), i documenti descritti dal comma 3, anche se indispensabili per la decisione o anche ove la parte dimostri di non averli potuti produrre in primo grado per causa ad essa non imputabile, non possono mai essere depositati nel giudizio di appello.

Ora, poiché la norma è applicabile anche ai giudizi di appello in corso, in quanto instaurati dopo il 4 gennaio 2024, la parte pubblica si è oggettivamente trovata privata, in modo impreveduto e imprevedibile, di una facoltà processuale di posticipazione delle prove che aveva a disposizione allorché è stato incardinato il giudizio e ha dovuto elaborare le proprie scelte processuali. Infatti, secondo il diritto vivente consolidatosi nel regime previgente, «nel processo tributario, le parti possono produrre in appello nuovi documenti, anche ove gli stessi comportino un ampliamento della materia del contendere e siano preesistenti al giudizio di primo grado, purché ciò avvenga, ai fini del rispetto del principio del contraddittorio nei confronti delle altre parti, entro il termine di decadenza di cui all'[art. 32 del D.Lgs. n. 546 del 1992](#)" (cfr., tra le innumerevoli, Cass. n. 17164 del 2018). Ancora: "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" (così, ad es., Cass. n. 17921 del 2021)»: così [Cassazione civile, ordinanza, 20 febbraio 2024, n. 4510](#).

4. Proprio per tale ragione tale dettato legislativo presta il fianco a dubbi non manifestamente infondati di costituzionalità in riferimento a plurimi parametri costituzionali.

In punto di rilevanza, valga ribadire che la questione di costituzionalità riguarda una disposizione, il già richiamato testo novellato dell'[art. 58, comma 3 del d.lgs. 546 del 1992](#) applicabile nel presente giudizio e influente per la sua definizione. Si precisa che, stante il cennato collegamento con il presente giudizio, la questione di legittimità costituzionale è attuale e, certamente, non meramente ipotetica (ordinanze n. 34 del 2016, nn. 269 e 193 del 2015; ord. 128 del 2015), né prematura (ordinanze n. 176 del 2011, n. 26 del 2012, n. 161 del 2015), né tantomeno tardiva, qual è riferita a evenienze sostanziali o processuali non ancora (o già) verificatesi (sentenze n. 100 del 2015; ordinanza n. 162 del 2011). "Rilevante", dunque, è la norma di cui, come nel caso di specie, il giudice debba necessariamente fare applicazione per decidere la controversia a lui sottoposta.

Sempre in punto di ammissibilità, si evidenzia che il tenore letterale della disposizione assolve questo giudice rimettente dall'onere di sperimentare l'interpretazione conforme in quanto questo tentativo esegetico è incompatibile con la divisata inequivocabile lettera della disposizione. Infatti, codesto Giudice delle leggi ha più volte affermato che «l'onere di interpretazione conforme viene meno, lasciando il passo all'incidente di costituzionalità, allorché il giudice rimettente sostenga, come nel caso di specie, che il tenore letterale della disposizione non consenta tale interpretazione» (da ultimo, le sentenze n. 110 del 2024, n. 55 del 2024, n. 4 del 2024;

nello stesso senso, sentenze n. 202, n. 178, n. 104 del 2023, ed ex plurimis, sentenze n. 18 del 2022, n. 59 e n. 32 del 2021, n. 32 del 2020; ma si v. anche la sentenza n. 253 del 2020, secondo cui: «l'interpretazione adeguatrice,

orientata a rendere conforme il dettato normativo a Costituzione, ha pur sempre un insuperabile limite nel dato letterale della disposizione»).

L'esigenza di rivolgersi a codesto Giudice delle Leggi è ancor più pressante nella soggetta materia, in quanto «l'affidabilità, prevedibilità e uniformità dell'interpretazione delle norme processuali costituisce imprescindibile presupposto di uguaglianza tra i cittadini e di giustizia del processo» (Cassazione civile, Sezioni Unite, Ordinanza, 6 novembre 2014, n. 23675 - rv. 632845).

5. Passando al merito della questione sollevata, in primo luogo, si segnala il contrasto dell'art. 58, terzo comma, del d.lgs. n. 546 del 1992 con il canone della ragionevolezza di cui all'art. 3, primo comma, Cost.

Non ignora questo Collegio che, per costante giurisprudenza costituzionale, in materia processuale compete al legislatore un'ampia discrezionalità, il cui esercizio è censurabile solo ove decampi nella manifesta irragionevolezza o nell'arbitrio (ex plurimis, sentenze n. 67 del 2023, n. 230 e n. 74 del 2022, n. 95 del 2020 e n. 155 del 2019).

Codesta Corte, già con la sentenza n. 89 del 1996, ha insegnato che il parametro della eguaglianza non esprime la concettualizzazione di una categoria astratta, staticamente elaborata in funzione di un valore immanente dal quale l'ordinamento non può prescindere, ma definisce l'essenza di un giudizio di relazione che, come tale, assume un risalto necessariamente dinamico, di modo che il giudizio di eguaglianza è in sé un giudizio di ragionevolezza, vale a dire un apprezzamento di conformità tra la regola introdotta e la causa normativa che la deve assistere e che va apprezzata con un orientamento marcato alla concretezza, ossia tenendo conto degli effetti applicativi della disciplina.

E, nel caso di specie, anche da un punto di vista pratico, si reputa che la disposizione indubbiata esprima una scelta legislativa arbitraria che ineluttabilmente perturba il canone dell'eguaglianza.

Dunque, senza indulgere in un inammissibile sindacato di opportunità o di plausibilità della scelta legislativa, non può non evidenziarsi che il tessuto normativo denunciato, costituito dal terzo comma del più volte citato art. 58 siccome applicabile *ratione temporis*, si connota per un'assenza di ratio intrinseca coerente a un criterio di razionalità pratica, che è matrice dell'equità (sentenza n. 74 del 1992; ma v. anche sentenza n. 172 del 1996).

A ben vedere, il primo comma del nuovo art. 58 attribuisce al giudice il potere di svolgere un giudizio di indispensabilità della documentazione depositata soltanto in secondo grado. E, per indispensabilità, deve intendersi, secondo l'insegnamento già elaborato dalla Corte di cassazione in relazione al previgente art. 345 c.p.c. a seguito della novella portata dalla legge n. 69 del 2009, una peculiare efficacia dei nuovi elementi di prova, nel senso che si tratta di prove che appaiono idonee a fornire un contributo essenziale all'accertamento della verità materiale, per essere dotate di un grado di decisività e certezza tale che, di per sé sole, quindi anche a prescindere dal loro collegamento con altri elementi di prova e con altre indagini, conducano ad un "esito necessario" della controversia (Cassazione civile, sentenza, 19 aprile 2006 n. 9120; Cassazione civile, ordinanza, 26 luglio 2012 n. 13353; Cassazione civile, sentenza, 29 maggio 2013, n. 13432). Ora, su tali basi, deve ritenersi che sia al legislatore precluso, per un verso, con il primo comma dell'art. 58 cit. consentire al giudice di svolgere tal tipo di giudizio di indispensabilità della documentazione prodotta in giudizio solo in secondo grado e, poi, per altro verso, al terzo comma dell'art. 58, impedire al medesimo giudice di compiere proprio siffatta attività per una certa tipologia di atti, ontologicamente indispensabili secondo l'anzidetta accezione (qual è, appunto, la documentazione relativa alle notificazioni).

u00C8 chiaro che il legislatore, nel novellare l'art. 58 del d.lgs. n. 546 del 1992, inserendo il denunciato terzo comma di assoluto nuovo conio nel generale panorama processuale, è incorso in un'autoevidente contraddizione: priva il giudice del potere di deliberazione che il primo comma gli concede. Il che costituisce un indice sintomatico di irragionevolezza e illogicità intrinseca della disposizione, che, peraltro, come in seguito esplicitato, si traduce in un trattamento differenziato delle parti in lite privo di una valida ragione giustificativa.

Altrimenti detto, deve reputarsi che il legislatore, sotto le spoglie del divieto di deposito di siffatta documentazione, non può compiere a monte egli stesso siffatto giudizio di indispensabilità, reso, peraltro, in senso negativo in modo imperscrutabile, non essendo stato osservato alcun criterio di razionalità pratica ispirato all'*id quod plerumque accidit*. Neanche ab ovo si comprende, sotto tale profilo, la ratio della tassonomia espressa dal legislatore nel delineare la categoria di documenti non depositabili, i quali, al contrario, trovano il loro principale tratto comune distintivo nella possibile decisività della loro tardiva produzione nel determinare l'esito della lite.

6. Tale perimetrazione in negativo della potestas iudicandi, a ben vedere, si sostanzia anche in un'illegittima intromissione del legislatore in un ambito, quello della valutazione della indispensabilità del compendio istruttorio, riservato all'Autorità Giudiziaria. Si specifica che il legislatore ben può tipizzare il valore probatorio di determinate prove, così come avviene per le prove legali. Del pari, può impedire l'acquisizione di alcuni determinati mezzi di prova, anche in appello. Ma ciò che non gli è consentito è enucleare una serie eterogenea di documentazione, inibendo in relazione a essa - e non anche alla generalità delle prove precostituite - al giudice di appello l'esercizio di ogni potere deliberativo sul punto, senza alcuna ragionevole giustificazione.

Quanto precede sostanzia non solo la consumazione di un *vulnus* alle funzioni attribuite al potere giudiziario dal comb. disp. artt. 102, primo comma (che *mutatis mutandis* presidia da intromissioni esterne anche la funzione giurisdizionale esercitata in materia tributaria da quest'organo speciale di giurisdizione *optimo iure* e non solo ai

limitati fini del giudizio incidentale di costituzionalità) - 111, primo comma, Cost., ma norma anche una menomazione del diritto di difesa di cui all'art. 24, secondo comma, Cost., qualificato dalla giurisprudenza costituzionale come «principio supremo» dell'ordinamento costituzionale (sentenze n. 18 del 2022, n. 238 del 2014, n. 232 del 1989 e n. 18 del 1982) e «inteso come diritto al giudizio e con esso a quello alla prova»: v. sul punto la sentenza n. 41 del 2024, che, a sua volta, richiama la sentenza n. 275 del 1990.

7. Accanto alla violazione dell'art. 3 Cost. e al delineato contrasto con il comb. disp. di cui agli artt. 102, primo comma, 111, primo comma, 24, secondo comma, Cost., è registrabile anche un'antinomia dell'art. 58, terzo comma, del d.lgs. n. 546 del 1992 con l'art. 111, primo e secondo comma, Cost., secondo la declinazione, di recente, offerta dalla sentenza n. 96 del 2024 per cui il «giusto processo», nel quale si attua la giurisdizione e si realizza il diritto inviolabile di difesa, comporta necessariamente che esso «si svolga nel contraddittorio tra le parti», nonché - prescrive ulteriormente l'art. 111, secondo comma, Cost. - «in condizioni di parità, davanti a giudice terzo e imparziale».

Il contraddittorio è, invero, un momento fondamentale del giudizio quale cardine della ricerca dialettica della verità processuale, condotta dal giudice con la collaborazione delle parti, volta alla pronuncia di una decisione che sia il più possibile "giusta".

La qui censurata opzione legislativa, invero, ostacola il giudice nel suo compito (come insegnano autorevoli autori stranieri) di colmare il gap fra law and society, irragionevolmente impedendogli di muoversi verso l'orizzonte teleologico proprio di qualsiasi processo: pervenire a una decisione possibilmente giusta. E a tal fine è auspicabile giungere al disvelamento, sempre nei limiti dell'esigibile e della comprensibilmente natura finita della risorsa giustizia, della verità materiale.

Né il descritto sacrificio dell'esercizio della funzione giurisdizionale è giustificato dall'esigenza di assicurare piena tutela al principio della ragionevole durata. Di là che la delibazione dell'indispensabilità di tutta la documentazione versata in atti non comporta un apprezzabile dispendio di energie processuali e di tempo, va rimarcato che, come chiarito da autorevole dottrina, «funzione cognitiva del processo, imparzialità del giudice, diritto di difesa, sono [...] i primari valori di giustizia», rispetto ai quali la «ragionevole durata svolge un ruolo sussidiario, come condizione di efficienza», da non intendere in senso riduttivo, ma resta fermo «un ordine logico, una cadenza nella definizione dei valori». D'altronde, il principio di ragionevole durata - ha di recente ribadito la giurisprudenza costituzionale (sentenza n. 67 del 2023) - è leso soltanto da «norme procedurali che comportino una dilatazione dei tempi del processo non sorretta da alcuna logica esigenza». Senza considerare poi che la durata ragionevole del processo, in caso di ipotetico ampliamento dei tempi di definizione del giudizio in ragione della produzione dei documenti indicati dall'art. 58, comma 3 potrebbe essere comunque assicurata da specifiche disposizioni in tema di governo delle spese di lite.

8. Ma, ancora, l'art. 111, secondo comma, Cost. è violato là dove si incrina il principio di eguaglianza fra le parti, ravvisabile nel rilievo per cui situazioni omogenee sono disciplinate in modo ingiustificatamente diverso (ex plurimis, sentenze n. 67 del 2023, n. 270 del 2022, n. 165 del 2020, n. 155 del 2014, n. 108 del 2006, n. 340 e n. 136 del 2004).

Risulta, infatti evidente la violazione del principio della parità delle parti nel processo, che trova una chiara copertura costituzionale nell'art. 111, primo e secondo comma Cost. e nell'art. 24, secondo comma Cost. dal momento che i loro poteri processuali in sede di gravame risultano disomogenei: mentre il privato può produrre nuovi documenti, sia pure negli attuali limiti fissati dall'art. 58, commi 1 e 2, la parte pubblica non può produrre i documenti di cui al comma 3 in presenza dei medesimi presupposti. Non può ignorarsi, infatti, che la tipologia specifica dei documenti annoverati dal citato comma 3 dell'art. 58, per le caratteristiche generali del diritto e del processo tributario e secondo una oggettiva regola di esperienza, riguarda gli atti che rendono legittima la pretesa tributaria della parte pubblica e, quindi, attenga all'attività difensiva che essa ordinariamente svolge.

Secondo il dato testuale, peraltro, la produzione dei nuovi documenti indicati al comma 3 non sarebbe possibile neppure quando la necessità di tale versamento derivi dalle difese articolate nell'appello da parte del contribuente e/o dal deposito di documenti effettuato in conformità ai primi due commi dell'art. 58.

La produzione dei documenti allegati all'atto di controdeduzioni in appello risulta indispensabile, ma non è consentita dall'art. 58.

Avendo il contribuente impugnato l'ingiunzione per l'omessa notifica delle cartelle e per la prescrizione, e non quale forma di tutela recuperatori per vizi delle cartelle stesse, l'atto impugnato risulterebbe viziato dalla mancata notifica degli atti presupposti.

La giurisprudenza di legittimità (Cassazione civile, Sezioni Unite, sentenza, 25 luglio 2007, n. 16412), infatti, ha già affermato che la correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria è assicurata mediante il rispetto di una sequenza ordinata secondo una progressione di determinati atti, con le relative notificazioni, destinati, con diversa e specifica funzione, a farla emergere e a portarla nella sfera di conoscenza dei destinatari, allo scopo, soprattutto, di rendere possibile per questi ultimi un efficace esercizio del diritto di difesa. Nella predetta sequenza, l'omissione della notificazione di un atto presupposto (nel caso di specie cartella di pagamento) costituisce vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto consequenziale (nel caso di specie avviso di mora) notificato e tale nullità può essere fatta valere dal contribuente mediante la scelta o di impugnare, per tale semplice vizio, l'atto

conseguenziale notificatogli - rimanendo esposto all'eventuale successiva azione dell'Amministrazione, esercitabile soltanto se siano ancora aperti i termini per l'emanazione e la notificazione dell'atto presupposto - o di impugnare cumulativamente anche quest'ultimo (non notificato) per contestare radicalmente la pretesa tributaria: con la conseguenza che spetta al giudice -i merito - la cui valutazione se congruamente motivata non sarà censurabile in sede di legittimità - interpretare la domanda proposta dal contribuente al fine di verificare se egli abbia inteso far valere la nullità dell'atto consequenziale i' base all'una o all'altra opzione (nel caso di specie la Corte ha cassato la sentenza di merito la quale aveva ritenuto che la mancata notifica della cartella di pagamento non determinasse la nullità dell'avviso di mora e, decidendo nel merito, ha accolto il ricorso introduttivo del contribuente avverso l'avviso di mora)." (conf. [Cassazione civile, ordinanza, 18 gennaio 2018, n. 1144](#) (R-. 646699 - 01)

8.1. Gli atti di cui l'Agenzia Entrate - Riscossione chiede l'acquisizione risultano, pertanto, indispensabili ai fini del decidere, ma non possono essere acquisiti, con evidente violazione del principio della parità delle armi. Infatti, non deve trascurarsi che la stessa Corte costituzionale, nel dichiarare non fondata la questione di legittimità costituzionale collegata alla diversità dei poteri processuali delle parti nel rito tributario (art. 58) civile ([art. 345 c.p.c.](#)), con denunciata violazione degli [artt. 24 e 111 Cost.](#) ha evidenziato che alle parti del giudizio tributario sono riconosciuti poteri identici, affermando, più nel dettaglio, che «nel merito, non è fondata la censura di disparità di trattamento tra le parti del giudizio, sostenuta sulla base del presunto "sbilanciamento a favore di quella facultata a produrre per la prima volta in appello documenti già in suo possesso nel grado anteriore". Sul punto è sufficiente rilevare che tale facoltà è riconosciuta ad entrambe le parti del giudizio, cosicché non sussistono le ragioni del lamentato "sbilanciamento» (sentenza n. 199 del 2017).

Il comma 3 dell'art. 58 richiama poi il comma 6-bis dell'art. 14, 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». Il litisconsorzio necessario previsto da tale disposizione non rende ragionevole la diversità di trattamento 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.

8.2. Per quanto riguardo il caso di specie, tale disparità di trattamento e pregiudizio al diritto di agire e resistere in giudizio, non trova una ragionevole giustificazione nella natura della parte pubblica.

Il giudizio tributario, infatti, non è più un mero giudizio di natura demolitoria, imperniato sulla legittimità e sulla sola correttezza motivazionale dell'atto impugnato, ma compendia ampi spazi di rilevanza del materiale probatorio circa la sussistenza del debito tributario e della sua entità.

A riguardo deve osservarsi che il [comma 5-bis dell'art. 7 del D.Lgs. n. 546 del 1992](#), introdotto dall' [art. 6 della legge n. 130 del 2022](#), in coerenza con tale linea di tendenza prevede che "[l]'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni. Spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati". Ne consegue che, specie ove non operino le presunzioni proprie del diritto tributario sostanziale (cui fa comunque indiretto riferimento la norma citata - cfr. [Cass. ordinanza n. 2746 del 30 gennaio 2024](#)), l'amministrazione è tenuta a provare la sua pretesa sostanziale non può disporre di poteri probatori più limitati rispetto alla controparte.

9. Sia, infine, consentito rispettosamente rappresentare a codesta Corte la particolare urgenza della questione sollevata pendendo innanzi a questo giudice numerose cause involgenti la presente questione di legittimità costituzionale.

P.Q.M.

La Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, sciogliendo la riserva formulata all'udienza pubblica del 5 luglio 2024, così provvede:

Visto l'art. 23 della l. n. 87/1953;

Rimette alla Corte costituzionale, ritenendone la rilevanza e la non manifesta infondatezza nei termini di cui in motivazione, la questione di legittimità costituzionale dell'[art. 58, comma terzo, 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 inserito dall'[art. 1, comma 1, lettera bb\) del D. Lgs. 30 dicembre 2023, n. 220](#), (Disposizioni in materia di contenzioso tributario) per contrarietà agli [artt. 3, primo comma, 24, secondo comma, 102, primo comma, 111, primo e secondo comma, della Costituzione](#);

Sospende il giudizio a quo e dispone l'immediata trasmissione degli atti alla Corte costituzionale.

Dispone che la presente ordinanza sia notificata, a cura della Segreteria, alle parti e alla Presidenza del Consiglio dei

ministri, e sia comunicata ai Presidenti dei due rami del Parlamento.
