



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



FONDAZIONE
COMMERCIALISTI
ODCEC di MILANO



CORSO DI PERFEZIONAMENTO IN DIRITTO PROCESSUALE TRIBUTARIO

IL DIVIETO DI «NOVA» IN APPELLO

FASE CAUTELARE

Avv. Giorgio Infranca

24.3.2026

Art. 57 D.lgs. 546/1992 [art. 111 D.lgs. 175/2024]

Domande ed eccezioni nuove

Inquadramento generale della norma

L'art. 57 del d.lgs. 546/1992 disciplina i limiti entro cui può svolgersi il giudizio di appello nel processo tributario, introducendo un principio fondamentale, **ovvero il divieto di modificare in modo sostanziale l'oggetto della controversia nel passaggio dal primo al secondo grado.**

In particolare, la norma prevede che:

- 1. Nel giudizio d'appello non possono proporsi domande nuove e, se proposte, debbono essere dichiarate inammissibili d'ufficio. Possono tuttavia essere chiesti gli interessi maturati dopo la sentenza impugnata.*
- 2. Non possono proporsi nuove eccezioni che non siano rilevabili anche d'ufficio.*

Questa disposizione non ha una funzione meramente tecnica o formale, ma incide direttamente sulla struttura del processo tributario e sul modo in cui si realizza la tutela giurisdizionale.

Essa rappresenta, infatti, uno dei principali strumenti attraverso cui si garantisce che il giudizio d'appello rimanga una fase di controllo e non si trasformi in un nuovo processo autonomo.

La funzione dell'appello: *revisio e non novum iudicium*

Per comprendere la portata dell'art. 57 è necessario partire dalla funzione dell'appello.

Il giudizio di secondo grado non è concepito come un giudizio *ex novo*, ma come una revisione della decisione adottata dal giudice di primo grado.

L'appello si inserisce quindi in una logica di continuità con il primo grado e non di discontinuità.

Ciò significa che il giudice d'appello non è chiamato a conoscere una controversia diversa, ma a riesaminare quella già decisa, verificando la correttezza della soluzione adottata.

Se fosse consentito alle parti di introdurre nuove domande o nuove eccezioni, il giudice d'appello si troverebbe a decidere questioni mai affrontate prima, con evidente alterazione della funzione del doppio grado.

Il divieto di *ius novorum* si giustifica, dunque, come presidio della funzione propria dell'appello e come garanzia di un corretto esercizio del diritto di difesa

Il «*thema decidendum*» come criterio guida

Il concetto centrale per comprendere l'intera disciplina è quello di *thema decidendum*.

Esso rappresenta l'oggetto della controversia così come definito nel primo grado, attraverso le domande, le allegazioni di fatto, i motivi e le eccezioni proposte dalle parti.

L'art. 57 opera proprio come norma di chiusura che impedisce l'ampliamento di questo perimetro in appello.

Tutto ciò che viene introdotto nel secondo grado deve rientrare nell'ambito del *thema decidendum* originario; ciò che lo supera è inammissibile.

Il criterio applicativo è, quindi, sostanziale e non meramente formale: non conta come una deduzione viene qualificata dalla parte, ma se essa comporta un ampliamento dell'oggetto della controversia.

Il giudice è chiamato a verificare, caso per caso, se la nuova prospettazione incida sull'identità della lite.

Le domande nuove: nozione generale

La nozione di domanda nuova si ricava dalla tradizionale teoria degli elementi identificativi della domanda: soggetti, petitum e *causa petendi*.

Una domanda è nuova quando modifica uno di questi elementi in modo tale da introdurre un diverso oggetto di decisione.

In particolare, è nuova la domanda che:

- richiede un bene della vita diverso rispetto a quello originariamente domandato;
- si fonda su un titolo giuridico differente;
- introduce un rapporto giuridico nuovo;
- coinvolge soggetti diversi.

La novità non dipende dalla forma della domanda, ma dalla sua sostanza.

Anche una deduzione che formalmente si presenta come motivo di appello può integrare una domanda nuova se introduce un diverso fondamento della pretesa.

Il *petitum*: mutamenti quantitativi e qualitativi

Il *petitum* rappresenta il risultato concreto richiesto al giudice.

Esso può subire modificazioni di tipo quantitativo o qualitativo, che hanno rilevanza diversa ai fini dell'art. 57.

Le modificazioni quantitative, come la riduzione dell'importo richiesto, sono generalmente ammesse, perché non comportano un ampliamento della controversia. Anzi, riducono l'ambito del contendere.

Le modificazioni qualitative, invece, incidono sulla natura della tutela richiesta e sono, di regola, vietate. Passare da una domanda di annullamento a una domanda di rimborso, o viceversa, significa chiedere un bene della vita diverso e introdurre un nuovo oggetto di giudizio.

Il discrimine, dunque, non è la semplice modifica del contenuto della domanda, ma il fatto che essa incida o meno sull'identità della pretesa.

La «causa petendi» e il mutamento del titolo

La *causa petendi* è il fondamento giuridico e fattuale della domanda.

Essa individua il titolo su cui si basa la pretesa e, quindi, il tipo di accertamento richiesto al giudice.

Il mutamento della *causa petendi* è uno degli indici più significativi della domanda nuova.

Se in appello si introduce un titolo giuridico diverso, fondato su fatti costitutivi ulteriori o differenti, si altera l'oggetto della controversia e si viola il divieto di nova.

È importante distinguere tra:

- diversa qualificazione giuridica degli stessi fatti → ammessa;
- introduzione di fatti nuovi a sostegno di un diverso titolo → vietata.

Il principio sottostante è che il diritto può essere diversamente interpretato, ma i fatti costitutivi della pretesa non possono essere cambiati in appello.

Emendatio e *mutatio libelli*

Una distinzione fondamentale è quella tra emendatio libelli e mutatio libelli.
La prima è ammessa, la seconda è vietata.

Si ha emendatio quando la domanda viene modificata senza alterarne l'identità sostanziale: si tratta di precisazioni, correzioni o riformulazioni che non incidono sul nucleo della pretesa. Rientrano in questa categoria:

- la riduzione della domanda;
- la precisazione dei fatti già allegati;
- la diversa qualificazione giuridica;
- la riproposizione di questioni assorbite.

Si ha *mutatio*, invece, quando si introduce un tema di indagine nuovo, che richiede un diverso accertamento dei fatti o che amplia l'oggetto del giudizio. In questo caso, la modifica è vietata.

Il criterio distintivo è sempre quello dell'identità sostanziale della controversia.

Le domande conseguenziali e accessorie

Non costituiscono domande nuove le pretese che si pongono come conseguenza naturale della domanda originaria. Si tratta delle cosiddette domande accessorie o conseguenziali.

Tra queste rientrano:

- la richiesta di interessi;
- la restituzione di somme in seguito all'annullamento dell'atto;
- gli effetti derivanti dalla decisione.

Queste domande non introducono un **nuovo oggetto di giudizio**, ma rappresentano lo sviluppo logico della pretesa originaria.

Per questo motivo sono ammesse anche in appello.

A titolo esemplificativo, sono state considerate **domande nuove**:

- la richiesta di annullamento dell'atto per mancanza di motivazione [Cass. 4.9.2001, n. 11369];
- la contestazione circa la sussistenza della responsabilità solidale dei coniugi ex art. 14 della legge n. 114/1977 [Cass. 18.6.2008, n. 16453];
- la censura di non debenza dell'IRAP per difetto di autonoma organizzazione, nell'ipotesi in cui in primo grado il ricorso sia stato basato sull'incompatibilità dell'imposta con l'ordinamento comunitario [Cass. 9.9.2008, n. 23305];
- in una lite inerente all'imposta di registro, la rettifica del valore di avviamento dell'azienda sulla base di coefficienti di redditività diversi da quelli recepiti nell'atto impositivo e menzionati esclusivamente nell'atto di appello [Cass. 7.5.2014, n. 9810];
- la censura di nullità del provvedimento impugnato per mancato espletamento del contraddittorio anticipato con il contribuente [Cass. n. 19414/2015];
- nel giudizio di impugnazione di diniego di rimborso IVA, la deduzione dell'Ufficio del fatto che la somma versata a titolo di imposta dovesse essere assoggettata al meccanismo del pro-rata [Cass. n. 14231/2015];
- l'allegazione del contribuente, quale esimente, di essersi conformato ad indicazioni contenute in atti dell'Amministrazione [in tema di sanzioni, Cass. n. 1570/2015];
- l'allegazione del contribuente dell'esimente dell'errore sulla norma tributaria per obiettiva incertezza circa la portata ed ambito delle norme cui la violazione si riferiva [Cass. n. 440/2015]
- la richiesta di annullamento dell'atto per difetto di sottoscrizione [Cass. 15769/2017]

Per contro, la giurisprudenza ha sostenuto che **non costituisce domanda nuova**:

- la pretesa nullità della cartella di pagamento per mancato rispetto dei termini di iscrizione a ruolo delle somme [Cass. 23.5.2005, n. 10864];
- la mera variazione quantitativa del “*petitum*” da parte dell’Amministrazione finanziaria dipendente da una normativa sopravvenuta o da un evento parimenti sopravvenuto, necessariamente collegato a quello iniziale [in tema di sanzioni tributarie, Cass. 23.5.2014, n. 11470 ha ritenuto ammissibile la richiesta di riduzione della misura della sanzione tributaria in conseguenza dello “*ius superveniens*” rappresentato dalla sentenza della Corte Cost. n. 144/2005];
- la decadenza del contribuente dalla possibilità di chiedere il rimborso di un tributo indebitamente versato, determinata dal mancato rispetto dei termini fissati per l’istanza: essa è rilevabile d’ufficio in ogni stato e grado del giudizio, in quanto materia sottratta alla disponibilità delle parti [Cass. n. 317/2015];
- l’adesione del contribuente al condono ex art. 7, legge n. 289/2002, in un giudizio promosso per l’impugnazione del silenzio rifiuto su un’istanza di rimborso [Cass. n. 20650/2015]. In relazione a quest’ultimo punto, i giudici hanno rilevato che il contribuente non ha proposto domanda nuova in quanto “*ha soltanto qualificato in termini giuridici diversi la deduzione di decadenza, già proposta con il ricorso introduttivo*”
- la difesa dell’Ufficio fondata sulla mancata presentazione della denuncia di attività ai fini TARSU, in quanto semplice contestazione della pretesa del contribuente [Cass. 23.4.2002, n. 5895];

Le eccezioni: distinzione tra «senso stretto» e «rilievo d'ufficio»

Il divieto di nova riguarda anche le **eccezioni**, ma con una distinzione fondamentale.

Le eccezioni in *senso stretto* sono quelle che introducono fatti impeditivi, modificativi o estintivi e che devono essere sollevate dalla parte interessata.

Queste non possono essere proposte per la prima volta in appello.

Le eccezioni *rilevabili d'ufficio*, invece, possono essere esaminate dal giudice anche senza iniziativa delle parti.

Proprio per questo, esse sono ammissibili anche nel giudizio di secondo grado.

La distinzione ha una rilevanza pratica decisiva, perché determina l'ambito di operatività del divieto.

Eccezioni rilevabili d'ufficio: esempi

- Vizi di nullità degli atti impositivi (dal 18.1.2024):[art. 7-ter della L. 212/2000]
- Estinzione per intervenuto condono [Cass., SS.UU., 27.1.2016, n. 1518;contra, Cass. 28.5.2020, n. 10133]
- Favor rei [Cass. 11.2.2013, n. 3200;Cass. 9.4.2008, n. 9217]
- Giudicato esterno: [Cass., SS.UU., 16.6.2006, n. 13916]
- Interruzione della prescrizione: [Cass. 29.11.2016, n. 24214]
- Decadenza per la domanda di rimborso: [Cass. 9.1.2015, n. 171; Cass. 6.12.2013, n. 27354]
- Inutilizzabilità di dati e documenti non esibiti a seguito di richiesta degli uffici: [Cass. 23.4.2016, n. 5734;Cass. 10.4.2015, n. 7232;contra, Cass. 22.2.2008, n. 4605]
- l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere a seguito di sanatoria fiscale, intervenuta nelle more del giudizio di primo grado, può essere fatta valere per la prima volta anche in appello, perché rappresentativa di un'eccezione in senso improprio, non soggetta alle preclusioni di cui al suddetto art. 110, e rilevabile d'ufficio dal giudice, atteso il rilievo pubblicistico che tale avvenimento comporta sull'originario rapporto con il Fisco [Cass. SS.UU. 27.1.2016, n. 1518].
- Questioni inammissibilità del ricorso introduttivo ex art. 22, comma 2, d.lgs. n. 546/92

Le «mere difese»

Accanto alle eccezioni si collocano le mere difese, che rappresentano una **categoria distinta**.

Le mere difese non introducono nuovi fatti, ma si limitano a:

- contestare i fatti allegati dalla controparte;
- proporre una diversa interpretazione giuridica;
- valorizzare elementi già presenti nel processo.

Proprio perché non ampliano il *thema decidendum*, le mere difese sono sempre ammesse in appello.

Questa categoria consente alle parti di articolare compiutamente la propria difesa anche nel secondo grado.

Il ruolo dell'Amministrazione finanziaria

Il divieto di nova opera in modo simmetrico per entrambe le parti del processo, compresa l'Amministrazione finanziaria.

L'Ufficio non può, in appello:

- modificare il fondamento della pretesa impositiva;
- introdurre nuovi motivi a sostegno dell'atto;
- sollevare eccezioni in senso stretto non dedotte in primo grado.

Può però:

- sviluppare le difese già svolte;
- ampliare le argomentazioni;
- replicare alle censure dell'appellante.

Il limite è sempre quello dell'identità della pretesa originaria.

I fatti sopravvenuti

Un problema particolare è rappresentato dai fatti sopravvenuti, cioè quelli verificatisi dopo la sentenza di primo grado.

In linea generale, essi possono essere considerati in appello se:

- sono collegati alla vicenda originaria;
- non comportano una modifica della domanda;
- incidono solo sull'attuazione della pretesa.

La sopravvenienza non può giustificare l'introduzione di una controversia nuova, ma può essere rilevante per una corretta decisione.

Gli interessi maturati dopo la sentenza

La norma prevede espressamente che possano essere richiesti gli interessi maturati dopo la sentenza.

Questa previsione si giustifica perché:

- gli interessi non modificano il titolo della pretesa;
- rappresentano un effetto naturale del rapporto;
- non ampliano il thema decidendum.

Si tratta quindi di una deroga apparente, che in realtà si inserisce nella logica della continuità della domanda.

Conseguenze della violazione del divieto

La violazione del divieto di nova comporta una pronuncia di **inammissibilità**.

Si tratta di una decisione:

- in rito;
- non sul merito;
- priva di giudicato sostanziale.

Questo significa che la domanda nuova non viene esaminata e può, **in linea teorica**, essere riproposta in un diverso giudizio

Art. 58 d.lgs. 546/1992 [art. 112 D.lgs. 175/2024]

Nuove prove in appello

Inquadramento generale della norma

L'art. 58 del D.Lgs. 546/1992 disciplina i nova in appello e, in particolare, la possibilità di introdurre nuovi mezzi di prova, nuovi documenti e motivi aggiunti nel giudizio di secondo grado.

La disposizione è stata profondamente modificata dal D.Lgs. 220/2023, che ha sostituito il precedente regime, ampiamente aperto alla produzione documentale in appello, con un sistema fondato su una preclusione generale, temperata da limitate eccezioni.

Sul nuovo testo è poi intervenuta anche la Corte costituzionale, che ha inciso sia sul profilo intertemporale sia sul divieto assoluto relativo ad alcuni documenti.

TESTO PREVIGENTE

Art. 58, commi 1 e 2, D.Lgs. 546/1992

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.”

TESTO VIGENTE

Art. 58, commi 1, 2 e 3, D.Lgs. 546/1992

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 notifiche dell'atto impugnato ovvero degli atti che ne costituiscono presupposto di legittimità

La logica della riforma

La riforma del 2023 ha segnato un mutamento netto di prospettiva.

Nel sistema previgente, la produzione di nuovi documenti in appello costituiva una facoltà espressamente riconosciuta alle parti; nel sistema attuale, invece, il deposito documentale in secondo grado è vietato in via generale e ammesso solo in presenza di presupposti eccezionali.

Il legislatore ha così trasformato l'appello tributario da sede ancora aperta all'integrazione documentale a giudizio strutturalmente orientato alla chiusura istruttoria, in coerenza con l'obiettivo di rafforzare il divieto di nova nei gradi successivi al primo

La violazione del divieto di nova comporta una pronuncia di inammissibilità.

Le due eccezioni al divieto

Il nuovo comma 1 non introduce un divieto assoluto, ma un divieto temperato.

Il deposito del documento nuovo resta infatti possibile in due sole ipotesi:

- quando il collegio lo ritenga indispensabile ai fini della decisione, oppure
- quando la parte dimostri di non aver potuto produrlo in primo grado per causa ad essa non imputabile.

Le deroghe che nel previgente art. 58 riguardavano soltanto le nuove prove vengono così estese anche ai nuovi documenti, con la conseguenza che **questi ultimi non sono più liberamente producibili, ma possono entrare nel giudizio d'appello solo entro un perimetro rigorosamente tipizzato.**

Il documento «indispensabile»

L'indispensabilità va intesa in **senso rigoroso**.

Non basta che il documento sia utile o semplicemente rilevante: occorre che esso presenti una forza dimostrativa tale da offrire un contributo decisivo all'accertamento dei fatti e da condurre a un esito necessario della controversia.

È questa, del resto, la nozione che la giurisprudenza di legittimità ha progressivamente elaborato in materia di prova nuova, valorizzando il requisito della decisività e della non sostituibilità del mezzo istruttorio.

Esempi:

- denuncia penale presentata entro i termini di accertamento, presupposto per ritenere operante il raddoppio dei termini per violazioni penali ex art. 43 del DPR 600/73 ante L. 208/2015;
- intimazioni di pagamento o altri atti che determinano l'interruzione della prescrizione;
- alla produzione della dichiarazione dei redditi in cui va indicato un credito di imposta da cui dipende l'esistenza del medesimo;
- produzione dei progetti e della restante documentazione richiesta ai fini della sussistenza del credito per ricerca e sviluppo.

In linea di principio, il vaglio sulla indispensabilità dei documenti non potrebbe riguardare quelli prodotti dalla parte pubblica pena una surrettizia violazione dell'art. 7 co. 5-bis del DLgs. 546/9270. Se però concerne fatto impeditivo/modificativo/estintivo di una eccezione sollevata dal contribuente come ad esempio la decadenza o la prescrizione, non ci sono elementi ostativi per ritenere operante il vaglio sul carattere indispensabile del documento nei confronti della parte pubblica.

La causa «non imputabile»

La seconda eccezione ricorre quando la parte dimostri di non aver potuto produrre il documento in primo grado per causa non imputabile.

Non è quindi sufficiente la mera omissione difensiva, né una scelta processuale poi rivalutata ex post.

Occorre, invece, che il documento non fosse concretamente disponibile in prime cure, nonostante l'attivazione diligente della parte.

La nuova disciplina tutela così soltanto l'impossibilità incolpevole e non l'inerzia processuale.

I motivi «aggiunti» in appello

Una delle novità più significative del nuovo art. 58 è la previsione espressa dei motivi aggiunti in appello.

La parte può proporli quando venga a conoscenza di documenti non prodotti dalle altre parti nel giudizio di primo grado, dai quali emergano vizi degli atti o dei provvedimenti impugnati.

Il punto centrale è che il documento deve rivelare un vizio conosciuto solo successivamente: l'appello diventa, in questo caso, il primo atto difensivo utile per dedurlo.

Non si tratta, dunque, di una riapertura generalizzata del *thema decidendum*, ma di una integrazione difensiva collegata a una sopravvenuta conoscenza documentale.

Il comma 3: il divieto assoluto

La vera cesura rispetto al comma 1 si coglie nel comma 3.

Prima dell'intervento della Corte Cost. con la sent. 36/2025 il comma 3 prevedeva espressamente che *"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"*.

Qui il legislatore non prevede una preclusione relativa, superabile nei casi di indispensabilità o causa non imputabile, ma introduce un divieto assoluto e inderogabile di deposito in appello per determinate categorie documentali.

La differenza sistematica è netta: nel comma 1 il documento può ancora entrare, nel comma 3 no.

Deleghe, procure e atti di conferimento di potere

Su questo assetto è intervenuta in modo decisivo Corte cost. n. 36/2025.

La Consulta ha dichiarato illegittimo il divieto assoluto di deposito in appello delle deleghe, delle procure e degli altri atti di conferimento di potere rilevanti ai fini della legittimità della sottoscrizione degli atti.

La ragione è che tali atti non presentano caratteristiche oggettive tali da giustificare una disciplina più severa rispetto al regime generale del comma 1.

Essi attengono, piuttosto, alla legittimazione processuale e sostanziale, alla rappresentanza e alla regolare costituzione del rapporto processuale.

Le notifiche restano fuori

Diversa è la soluzione per le notifiche dell'atto impugnato e degli atti che ne costituiscono il **presupposto di legittimità**.

Su questo punto Corte cost. n. 36/2025 ha lasciato fermo il divieto assoluto di deposito in appello.

La ratio è evidente: evitare che il giudizio di secondo grado venga utilizzato per colmare omissioni documentali che avrebbero dovuto essere superate già in primo grado.

Le notifiche restano quindi l'unica area in cui il nuovo art. 58 conserva una rigidità assoluta.

Il regime transitorio

Il secondo snodo decisivo riguarda il profilo intertemporale.

Nella formulazione originaria, il D.Lgs. 220/2023 faceva applicare il nuovo regime anche agli appelli instaurati dal 5 gennaio 2024, pur se relativi a giudizi di primo grado iniziati sotto la disciplina previgente.

Anche su questo punto è intervenuta Corte cost. n. 36/2025, escludendo che il mutamento normativo potesse incidere su situazioni processuali già maturate sotto il vecchio sistema.

Il discrimine, pertanto, non è la data di instaurazione dell'appello, ma quella di instaurazione del primo grado.

Il doppio binario applicativo

Dopo la sentenza n. 36/2025 il sistema è chiaramente bifasico.

Per i giudizi instaurati in primo grado fino al 4 gennaio 2024 continua ad applicarsi il regime previgente, che consentiva un'ampia produzione di documenti nuovi in appello.

Per i giudizi instaurati in primo grado dal 5 gennaio 2024 opera invece il nuovo regime preclusivo, salvo indispensabilità o causa non imputabile.

Questo è, in concreto, il primo controllo da compiere in ogni giudizio di gravame.

Il regime previgente in giurisprudenza

Nel sistema anteriore alla riforma, la giurisprudenza di legittimità ha interpretato in senso ampio la facoltà di produrre nuovi documenti in appello.

Il limite sostanziale era rappresentato dall'art. 57: il documento nuovo non poteva servire a sostenere domande o eccezioni nuove, ma, fuori da questo caso, il suo ingresso in appello era generalmente ammesso.

In questa linea si collocano, tra le altre, Cass. 17638/2024, Cass. 9635/2024, Cass. 27741/2024, Cass. 20550/2024, Cass. 10788/2024 e Cass. 5199/2024.

Anche Corte cost. n. 199/2017 aveva già ritenuto conforme a Costituzione la facoltà di produrre per la prima volta in appello documenti già in possesso della parte nel grado anteriore.

Documenti tardivi in primo grado

Sempre nel vecchio sistema, la Cassazione ha chiarito che la facoltà di produrre documenti nuovi in appello sussisteva anche quando quei documenti fossero stati tardivamente o irritualmente depositati in primo grado oppure fossero preesistenti allo stesso.

La tardività della produzione in prime cure non aveva dunque, di per sé, un effetto preclusivo definitivo. Restava però fermo il rispetto del termine di cui all'art. 32, comma 1, cioè il deposito entro venti giorni liberi prima della trattazione.

In questo senso si collocano, tra le altre, Cass. 29779/2024, Cass. 17638/2024, Cass. 8859/2023, Cass. 14339/2022, Cass. 5429/2018 e Cass. 3661/2015.

**Art. 52, comma 2, d.lgs. 546/1992
[art. 106, comma 2, D.lgs. 175/2024]**

Fase cautelare in appello

La tutela cautelare in appello: evoluzione normativa

La tutela cautelare nel giudizio di appello ha assunto una fisionomia autonoma solo a seguito della riforma introdotta dall'art. 9, comma 1, del D.lgs. 24 settembre 2015 n. 156.

Prima di tale intervento, si escludeva pacificamente l'applicazione al secondo grado dell'art. 47 del D.lgs. 546/1992, con la conseguenza che non era riconosciuto un generale potere di sospensiva in capo al giudice di appello, salvo un limitato spazio, costruito in via giurisprudenziale, con riferimento alla sospensione delle sanzioni amministrative irrogate con l'atto impugnato.

Con la riforma del 2015, invece, il legislatore ha introdotto nei commi da 2 a 6 dell'art. 52 del D.lgs. 546/1992 un vero e proprio potere cautelare in capo al giudice tributario di secondo grado, **per molti aspetti analogo a quello già previsto per il primo grado.**

La disciplina è stata poi ulteriormente modificata dalla legge 31 agosto 2022 n. 130 e, da ultimo, dal D.lgs. 30 dicembre 2023 n. 220, applicabile ai giudizi instaurati dal 5 gennaio 2024.

Il presupposto della sospensione e la riforma del 2023

L'art. 52, comma 2, del D.lgs. 546/1992 prevede che l'appellante possa chiedere alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado di sospendere in tutto o in parte l'esecutività della sentenza impugnata, se sussistono **gravi e fondati motivi**.

Nel testo anteriore alla riforma del 2023, il contribuente poteva inoltre chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto quando da essa potesse derivargli un danno grave e irreparabile.

Le due forme di tutela si ponevano in un rapporto di genere a specie:

- la sospensione dell'esecutività della sentenza costituiva la regola generale, basata essenzialmente sul fumus boni iuris;
- la sospensione dell'esecuzione dell'atto valorizzava invece il periculum in mora ed era riservata al solo appellante-contribuente.

La giurisprudenza descriveva il rapporto tra questi due requisiti con la metafora dei “vasi comunicanti”, nel senso che fumus e periculum non andavano valutati in modo isolato, ma attraverso un reciproco bilanciamento.

Con il D.lgs. 220/2023 è stata soppressa, per i giudizi instaurati dal 5 gennaio 2024, la facoltà per il contribuente di chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto in caso di danno grave e irreparabile.

Ne deriva un procedimento cautelare di appello oggi unitario, a prescindere dalla qualità soggettiva dell'appellante.

Il procedimento cautelare in appello

I commi da 3 a 5 dell'art. 52 disciplinano il procedimento cautelare.

Nel testo anteriore alla riforma del 2023, il Presidente fissava la trattazione per la prima camera di consiglio utile, disponendo la comunicazione dell'avviso almeno dieci giorni liberi prima

Nel nuovo testo, applicabile ai giudizi instaurati dal 5 gennaio 2024, la trattazione deve essere fissata per la prima camera di consiglio utile e comunque non oltre il trentesimo giorno dalla presentazione dell'istanza; inoltre il termine di comunicazione dell'avviso è stato ridotto da dieci a cinque giorni liberi.

In caso di eccezionale urgenza, il Presidente, previa sommaria delibazione del merito, può disporre con decreto motivato la sospensione dell'esecutività della sentenza di primo grado.

Tale misura ha però natura provvisoria e conserva efficacia solo fino alla decisione del collegio, che provvede con ordinanza motivata **non impugnabile**.

Anche nel giudizio di appello la sospensione può essere subordinata alla garanzia di cui all'art. 69, comma 2, e durante il periodo di sospensione si applicano gli interessi al tasso previsto per la sospensione amministrativa.

Da ultimo, il nuovo comma 6-bis vieta che l'udienza cautelare coincida con quella di trattazione del merito, rafforzando l'allineamento della tutela cautelare di appello a quella del primo grado.

Riferimenti

Giorgio Infranca
Avvocato Tributarista Cassazionista
Partner| Taxlit – Avvocati Tributaristi
Giorgio.infranca@taxlit.it