

Relazione, nell'ambito dell'evento formativo per neo-giudici tributari "Il ricorso e la costituzione in giudizio delle parti" sugli argomenti: a) a verifica del contraddittorio; casi di litisconsorzio necessario; b) la capacità di stare in giudizio e l'assistenza tecnica; c) la costituzione del ricorrente e del resistente; costituzione tardiva ed effetti; d) la competenza territoriale; notifica a ufficio incompetente (piattaforma Teams, giovedì 4 febbraio 2012, ore 15,00-18,00)

A. La verifica del contraddittorio; casi di litisconsorzio necessario

A.1. La verifica del contraddittorio. La verifica della corretta instaurazione del contraddittorio impone la verifica della sussistenza della legittimazione ad agire e a resistere in giudizio.

Soccorre, qui, l'art. 10 del d.lgs. n. 546 del 1992 (come da ultimo sostituito dall'art. 9, comma 1, lett. c, del d.lgs. n. 156 del 2015), disposizione la cui formulazione è stata sovente criticata dalla dottrina in quanto, sia nella rubrica sia nel testo, fa riferimento al concetto di "*parti*" – che è nozione meramente formale – piuttosto che a quello di legittimazione ad agire.

In realtà, nell'art. 10: a) l'attore è individuato attraverso un criterio identificativo che ha una connotazione meramente formale ("*il ricorrente*"), che, di per sé, non sottende necessariamente la legittimazione ad agire; b) per quanto riguarda, invece, il convenuto, la norma ragiona effettivamente in termini di legittimazione processuale passiva.

Ciò che interessa sapere, comunque, è chi sia la giusta parte, cioè la parte legittimata.

È interessante rilevare che, stabilendo la necessità della riferibilità soggettiva della controversia alle Agenzie fiscali, agli altri enti impositori, all'agente della riscossione e ai soggetti iscritti all'albo di cui all'art. 53 del d.lgs. n. 446 del 1997, l'art. 10 esprime immediatamente il limite cosiddetto "interno" della giurisdizione tributaria – concernente, cioè, le azioni concretamente esperibili nell'ambito della materia tributaria – con riguardo, in particolare, all'esclusione delle controversie, pur tributarie, tra privati, come nel caso di quelle tra il sostituto e il sostituito relativamente al corretto esercizio del diritto di rivalsa delle ritenute alla fonte versate dal primo (Cass., S.U., n. 15031 del 2009).

Cominciando dalla legittimazione ad agire, essa spetta, tenuto conto del carattere eminentemente impugnatorio del processo tributario, al soggetto destinatario di uno degli atti avverso i quali può essere proposto il ricorso.

A tale proposito, segnalo tre questioni, relative:

a) alla legittimazione del fallito, sotto il profilo che questi, nel caso di inerzia degli organi fallimentari (e a prescindere dalla valutazione da essi compiuta sull'avviso di accertamento), è eccezionalmente abilitato a esercitare egli stesso la tutela, una volta che abbia piena cognizione anche dei motivi della pretesa tributaria (Cass., n. 2910 del 2009 e n. 4113 del 2014, le quali hanno altresì affermato che, per i contribuenti non destinatari dell'avviso di accertamento, il termine per proporre il ricorso decorre dalla trasmissione a essi dell'intera documentazione relativa alle pretese erariali);

b) alla legittimazione dei soci della società, di persone o di capitali, estinta in conseguenza della cancellazione dal registro delle imprese, qualora all'estinzione non corrisponda il venir meno dell'obbligazione tributaria della società; come sembra ricavarsi da Cass., S.U., n. 6070 del 2013, ancorché non direttamente relativa alla materia tributaria);

c) al difetto di legittimazione nel caso in cui il giudice verifichi che nessuna pretesa (neanche a titolo di responsabilità solidale) è stata avanzata dall'amministrazione nei confronti del ricorrente persona fisica e che il ricorso (in primo grado o in appello) è stato, ciò nonostante, proposto dalla persona fisica in proprio, e non quale legale rappresentante della persona giuridica destinataria della pretesa medesima (Cass., n. 19689 del 2011, che ha affermato che il giudice, in tale caso, ha l'obbligo di dichiarare l'inammissibilità del ricorso, per carenza di interesse all'impugnazione).

Passando alla legittimazione passiva, essa spetta all'“*ufficio dell'Agenzia delle entrate e dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli [...], [a]gli altri enti impositori, [all]l'agente della riscossione [e ai] soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53” del dgs. n. 446 del 1997, “che hanno emesso l'atto impugnato o non hanno emesso l'atto richiesto”.*

Con riguardo alle Agenzie, va quindi evidenziato come il legislatore, nei gradi di merito del giudizio, abbia valorizzato l'autonomia amministrativa degli uffici periferici volta per volta competenti. Questi sono invece privi di legittimazione nel giudizio davanti alla Cassazione, dove unico contraddittore è l'Agenzia fiscale.

Con riguardo agli “altri enti impositori”, potranno essere parti resistenti, per le controversie che possano sorgere su tributi di loro competenza, tra gli altri: a) le regioni e gli enti locali (comuni e province; non i municipi, Cass., n. 1610 del 2002); b) i consorzi di bonifica (con riguardo ai contributi di bonifica); c) le camere di commercio (con riguardo al diritto annuale di iscrizione); d) le cancellerie o segreterie degli uffici giudiziari (per il contributo unificato), eccetera.

Con riguardo ai “soggetti iscritti nell'albo di cui all'art. 53” del d.lgs. n. 446 del 1997, si tratta dei soggetti abilitati a effettuare attività di liquidazione e di accertamento dei tributi e attività di riscossione dei tributi delle province e dei comuni. Qualora l'ente

locale affidi il servizio sia di accertamento sia di riscossione a uno dei soggetti iscritti nell'albo nazionale, il concessionario, subentrando in tutti i diritti e obblighi inerenti alla relativa gestione, e quindi anche nelle contestazioni riguardanti gli accertamenti da esso operati, è legittimato a resistere in giudizio non solo se l'impugnazione concerne vizi propri della cartella o del procedimento esecutivo, ma anche quando i motivi di ricorso attengono alla debenza del tributo (Cass., n. 23382 del 2009).

Con riguardo all'agente della riscossione, è noto che, ai sensi dell'art. 1, comma 3, del d.l. n. 193 del 2016, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 225 del 2016, tale qualifica è stata assunta dall'Agenzia delle entrate-Riscossione, ente pubblico economico strumentale dell'Agenzia delle entrate.

A tale proposito, nel caso di impugnazione della cartella di pagamento – la cui notificazione, ai sensi dell'art. 21, comma 1, secondo periodo, del d.lgs. n. 546 del 1992, *“vale anche come notificazione del ruolo”* – si pone il problema, assai frequente nella pratica, se il ricorso debba essere proposto nei confronti dell'ufficio (che ha emesso il ruolo), dell'agente della riscossione (che ha emesso la cartella di pagamento) o di entrambi.

L'approdo della giurisprudenza della Corte di cassazione, a seguito di Cass., S.U., n. 16412 del 2007, può essere riassunto nel senso che:

a) il concessionario del servizio di riscossione è parte, ai sensi dell'art. 10 del d.lgs. n. 546 del 1992, quando oggetto della controversia è l'impugnazione di atti in quanto viziati da errori a esso direttamente imputabili e, cioè, solo nel caso di vizi propri della cartella di pagamento o dell'avviso di mora. In tale ipotesi, l'atto va impugnato chiamando in causa esclusivamente il concessionario, al quale è direttamente ascrivibile il vizio dell'atto e, non essendo configurabile un litisconsorzio necessario con l'ente impositore, è inammissibile il ricorso proposto esclusivamente nei confronti dell'amministrazione, non potendosi disporre successivamente l'integrazione del contraddittorio nei confronti del concessionario medesimo (*ex plurimis*, Cass. n. 3955 del 2020, n. 5832 del 2011);

b) qualora, invece, con l'impugnazione il contribuente abbia contestato la stessa pretesa tributaria azionata nei suoi confronti (o abbia dedotto l'omessa notifica dell'atto presupposto), non potrebbe esservi dubbio che spetti all'amministrazione, e non all'agente, la legittimazione passiva, essendo la stessa titolare del diritto di credito oggetto di contestazione nel giudizio, mentre il secondo è un (mero) destinatario del pagamento. Tuttavia, a norma dell'art. 39 del d.lgs. n. 112 del 1999, *“[i]l concessionario, nelle liti promosse contro di lui che non riguardano esclusivamente la regolarità o la validità degli atti esecutivi, deve chiamare in causa l'ente creditore interessato; in mancanza, risponde delle conseguenze della lite”*, con la conseguenza che, se l'azione

del contribuente per la contestazione della pretesa tributaria è svolta nei confronti dell'agente questi, se non vuole rispondere dell'esito eventualmente sfavorevole della lite, deve chiamare in causa l'ente titolare del diritto di credito. In ogni caso, l'aver il contribuente individuato nell'uno o nell'altro il legittimato passivo nei cui confronti dirigere la propria impugnazione non determina l'inammissibilità della domanda, ma può comportare la chiamata in causa dell'ente creditore nell'ipotesi di azione svolta avverso l'agente, onere che, tuttavia, grava su quest'ultimo, senza che il giudice adito debba ordinare l'integrazione del contraddittorio.

Il difetto di legittimazione attiva e passiva è rilevabile *ex officio* in ogni stato e grado del giudizio ed è causa di inammissibilità del ricorso (ad esempio, dal lato attivo, inammissibilità del ricorso proposto dal socio avverso un avviso emanato nei confronti della società).

A.2. I casi di litisconsorzio necessario

Secondo la Corte di cassazione, nel processo tributario la nozione di litisconsorzio necessario, quale emerge dall'art. 14 del d.lgs. n. 546 del 1992, si configura come fattispecie autonoma rispetto a quella dell'art. 102 cod. proc. civ., poiché non detta, come quest'ultima, una "norma in bianco", ma ne indica positivamente i presupposti nell'inscindibilità della causa determinata dall'oggetto del ricorso.

È stato quindi affermato che, nel processo tributario, il litisconsorzio necessario si configura, in generale, *«ogni volta che, per effetto della norma tributaria o per l'azione esercitata dall'amministrazione finanziaria, l'atto impositivo coinvolga, nell'unicità della fattispecie costitutiva dell'obbligazione, una pluralità di soggetti e il ricorso, pur proposto da uno o più obbligati, abbia a oggetto non la singola posizione debitoria del o dei ricorrenti bensì la posizione inscindibilmente comune a tutti i debitori rispetto all'obbligazione dedotta nell'atto autoritativo impugnato, cioè gli elementi comuni della fattispecie costitutiva dell'obbligazione»* (Cass., n. 15189 del 2013; Cass., n. 7840 del 2017, la quale, sulla base della citata premessa, ha cassato le sentenze di merito che, senza previa integrazione del contraddittorio, avevano deciso le impugnazioni proposte da taluni condividenti avverso un avviso di liquidazione per maggiore imposta di registro dovuta in relazione ad un'operazione, attuata con distinti negozi, di divisione di quote sociali, attesa la valutazione unitaria compiuta dall'Ufficio e la posizione comune oggetto delle impugnazioni; Cass., n. 14378 del 2010, Cass., n. 22523 del 2007 e Cass., n. 1052 del 2007, le quali hanno precisato che il litisconsorzio facoltativo, regolato dal comma 3 del suddetto art. 14, ricorre quando pure si è in presenza di un atto impositivo unitario con pluralità di destinatari, ma l'impugnazione proposta da uno dei coobbligati non è fondata su elementi impositivi comuni a tutti i destinatari).

La *ratio* della peculiarità della fattispecie del litisconsorzio tributario si giustifica sul piano costituzionale quale espressione dei principi di cui agli artt. 3 e 53 Cost., in quanto funzionale alla parità di trattamento dei contribuenti e al rispetto della loro capacità contributiva (Cass., n. 15189 del 2013).

Non vi è dubbio, comunque, che la concreta individuazione dei casi di litisconsorzio necessario tributario passi attraverso l'elaborazione della giurisprudenza, in ultima istanza, di quella di legittimità. Da ciò l'essenzialità di una puntuale analisi casistica di questa, sottolineata anche dal programma di questo corso.

Di seguito, quindi, una rassegna delle pronunce della Corte di cassazione che, interpretando l'art. 14 del d.lgs. n. 546 del 1992, hanno ravvisato (o no) fattispecie in cui «*l'oggetto del ricorso riguarda inscindibilmente più soggetti*».

Segnalo, tuttavia, anzitutto, un'importante fattispecie di litisconsorzio necessario ex essamente previsto dalla legge in materia di consolidato nazionale. L'art. 40-*bis*, comma 2, del d.P.R. n. 60 del 1973 (aggiunto dall'art. 35, comma 1, del d.l. n. 78 del 2010, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 112 del 2010) stabilisce infatti che *“[l]ettifiche del reddito complessivo proprio di ciascun soggetto che partecipa al consolidato sono effettuate con unico atto, notificato sia alla consolidata che alla consolidante, con il quale è determinata la conseguente maggiore imposta accertata riferita al reddito complessivo globale e sono irrogate le sanzioni correlate. La società consolidata e la consolidante sono litisconsorti necessari”*.

Peraltro, nel caso del nel giudizio di impugnazione promosso dalla consolidante avverso il rifiuto del rimborso di IRES da essa richiesto, la Corte ha escluso la sussistenza del litisconsorzio necessario con la società consolidata dalla cui dichiarazione è scaturita l'imposta indebitamente liquidata e indebitamente versata dalla stessa consolidante, Ciò perché, alla luce degli effetti dell'opzione per la tassazione di gruppo previsti dall'art. 118, comma 1, del d.P.R. n. 917 del 1986 – che comporta la determinazione di un reddito complessivo globale, pari alla somma algebrica dei redditi complessivi netti – la soggettività delle società consolidate è “incompleta”, in quanto non si estende alla fase di liquidazione e di versamento del tributo, spettando alla controllante il riporto a nuovo dell'unica eccedenza rimborsabile (Cass. n. 4415 del 2020).

Il caso più comune di litisconsorzio necessario è quello che discende dall'unitarietà dell'accertamento che è alla base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi della società di persone e di quelle dei singoli soci – cui i redditi della società sono imputati “per trasparenza”, ai sensi dell'art. 5 del d.P.R. n. 917 del 1986 – il che comporta, in linea di principio (salvo il caso in cui i soci prospettino questioni personali: qualità di socio, decadenza, ammontare della partecipazione, nel quale ultimo caso il litisconsorzio sussiste solo tra i soci;), la configurabilità di un litisconsorzio necessario, con il

conseguente obbligo per il giudice, investito del ricorso proposto da uno soltanto dei soggetti interessati, di procedere all'integrazione del contraddittorio, ai sensi dell'art. 14 del d.lgs. n. 546 del 1992, pena la nullità assoluta del giudizio, rilevabile, anche d'ufficio, in ogni stato e grado del processo (Cass., S.U., n. 14815 del 2008; Cass., n. 16730 del 2018; n. 27603 del 2018; n. 1472 del 2018; n. 25300 del 2014; n. 23762 del 2013, con riguardo al ricorso avverso un avviso di recupero del credito d'imposta ex art. 8 della legge n. 388 del 2000; n. 23096 del 2012).

Analogamente, in materia di IRAP delle società di persone, Cass., S.U., n. 10145 del 2012 ha precisato che, anche in questo caso, si ripropone la medesima situazione di litisconsorzio necessario tra i soci e la società di persone già affermata dalle stesse Sezioni unite con la sentenza n. 14185 del 2008. Essendo l'IRAP dovuta dalla società imputata per trasparenza ai soci, sussiste il litisconsorzio necessario di questi ultimi, con la conseguenza che, ove il processo sia celebrato senza la partecipazione di tutti i litisconsorti, lo stesso è affetto da nullità assoluta, rilevabile, anche d'ufficio, in ogni stato e grado (Cass., n. 13307 del 2017). Peraltro, ricorre un'ipotesi di litisconsorzio necessario nel giudizio avente ad oggetto l'avviso di accertamento IRAP solamente tra i soci, non essendo necessaria la partecipazione della società di persone quando il ricorso introduttivo riguardi la mera ripartizione del reddito, e ciò anche se vi sia contestazione da parte del ricorrente della propria qualità di socio (Cass., n. 16466 del 2014).

La Corte ha anche affermato che, mentre l'accertamento di maggior imponibile IVA a carico di una società di persone, se autonomamente operato, non determina, in caso d'impugnazione, la necessità di integrare il contraddittorio nei confronti dei soci (così anche Cass., n. 24795 del 2014; Cass., n. 8782 del 2009), ciò non vale nel caso in cui l'Ufficio abbia contestualmente proceduto, con un unico atto, ad accertamenti ai fini anche di altre imposte (nella specie, l'IRAP), fondati su elementi comuni, in quanto in questa ipotesi il profilo dell'accertamento impugnato concernente l'imponibile IVA non si sottrarrebbe al vincolo necessario del *simultaneus processus* per l'inscindibilità delle due situazioni, in quanto insuscettibile di autonoma definizione (Cass., n. 6303 del 2018; nello stesso senso, con riguardo a un caso di accertamento contestuale di imposte dirette, IVA e IRAP, Cass., n. 26071 del 2015, n. 2094 del 2015; con riguardo a un caso di accertamento contestuale di IVA e ILOR, Cass., n. 21340 del 2015, 12236 del 2010).

Peraltro, in ossequio al canone della ragionevole durata del processo, la Corte di cassazione ha affermato che l'inosservanza del litisconsorzio necessario tra la società di persone e i soci non spiega effetti quando le pronunce rese sui ricorsi siano sostanzialmente identiche e adottate dallo stesso collegio nel contesto di una trattazione unitaria (Cass., n. 3789 del 2018; in senso analogo, Cass. n. 12375 del 2016). Da ciò la conseguenza che la riunione dei giudizi può avvenire in sede di gravame, in quanto il rinvio al giudice di primo grado non sarebbe giustificato dalla necessità di

salvaguardare il contraddittorio e si porrebbe in contrasto, appunto, con il principio della ragionevole durata del processo (Cass., n. 3789 del 2018).

Analogamente, Cass., n. 26648 del 2017 e n. 2907 del 2010 hanno affermato che qualora l'avviso di accertamento sia stato impugnato autonomamente da tutti i soci e dalla società e, nei gradi di merito, i giudizi relativi, celebrati separatamente, siano stati esaminati dallo stesso giudice in maniera strettamente coordinata, e decisi con un'identica motivazione, si da potersi escludere ogni rischio di contrasto tra giudicati, la Corte di cassazione, dinanzi alla quale per la prima volta sia stata sollevata la questione della violazione dell'art. 14 del d.lgs. n. 546 del 1992, può legittimamente disporre la riunione dei procedimenti, per connessione oggettiva ex art. 274 c.p.c., piuttosto che l'annullamento delle sentenze di merito, dovendosi ritenere rispettata la *ratio* del litisconsorzio necessario.

Sempre in ossequio al canone della ragionevole durata del processo, la Corte di cassazione ha affermato che, nel processo di cassazione, in presenza di cause decise separatamente nel merito, la nullità dei giudizi relativi agli accertamenti nei confronti dei soci per essere stati celebrati senza la partecipazione di tutti i litisconsorti necessari (società e soci), in violazione del principio del contraddittorio, non va dichiarata qualora sia divenuto ormai definitivo, in conseguenza della formazione del giudicato, l'annullamento dell'accertamento nei confronti della società, atteso che, in questo caso, disporre la rimessione al giudice di primo grado contrasterebbe con i principi di economia processuale e, appunto, di ragionevole durata del processo, che hanno fondamento costituzionale, con la conseguenza che tali giudizi sono definibili in sede di legittimità con decisione nel merito di annullamento anche dell'accertamento nei confronti del socio (Cass., n. 32220 del 2019).

L'esposto principio secondo cui, in virtù dell'unitarietà dell'accertamento, sussiste litisconsorzio necessario tra soci e società di persone, opera anche ove quest'ultima si estingua per effetto della cancellazione dal registro delle imprese, in quanto, a seguito di tale evento, i soci succedono nella posizione processuale dell'ente estinto, con la conseguenza che si viene a determinare, tra di essi, una situazione di litisconsorzio necessario per ragioni processuali, a prescindere dalla scindibilità o no del rapporto sostanziale (Cass., n. 6285 del 2018).

Anche il giudizio di impugnazione dell'avviso di accertamento promosso dal socio di fatto di una società di persone, il quale pure contesti tale qualità, deve svolgersi nel contraddittorio tra la società e i soci della stessa, giacché la relativa decisione non può conseguire il suo scopo, ove non sia resa nei confronti di tutti questi soggetti (Cass., n. 24025 del 2018; nello stesso senso, Cass., n. 15566 del 2016).

Invece, qualora i soci di una società di persone impugnino distinti avvisi di accertamento nascenti dalla medesima rettifica operata nei confronti della società, invocando gli effetti del condono operato dalla società (e da un altro socio) ex art. 39, comma 12, del d.l. n. 98 del 2011, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 111 del 2011, non sussiste litisconsorzio necessario, in quanto la società non ha alcun interesse processualmente rilevante a partecipare al giudizio (Cass., n. 13746 del 2016; nello stesso senso, Cass., n. 17716 del 2009).

Parimenti, l'unitarietà dell'accertamento che è alla base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi della società di persone e di quelle dei singoli soci comporta la configurabilità di un litisconsorzio necessario esclusivamente nel caso in cui oggetto del giudizio sia il reddito sociale, il cui accertamento, sia sull'*an* che sul *quantum*, si riverbera anche sul reddito dei soci, e non anche nel caso in cui il socio si limiti a contestare il rigetto dell'istanza di definizione agevolata, da lui avanzata ai sensi dell'art. 16 della legge n. 289 del 2002 giacché in tale caso la questione proposta con il ricorso investe unicamente la posizione del socio, senza alcun coinvolgimento né di quella società né di quella degli altri soci, giuridicamente del tutto autonome rispetto all'oggetto della lite (Cass. n. 19620 del 2009). Lo stesso nel caso – che pure investe unicamente la posizione del socio – in cui questi, nell'impugnare l'avviso di accertamento a lui notificato, si limiti a contestare la legittimità delle sanzioni a lui irrogate per infedele dichiarazione (Cass., n. 19456 del 2009).

Altra ipotesi di rilievo è quella della rettifica delle dichiarazioni dei redditi di una società di capitali (nella specie, una s.r.l.), in cui i soci hanno optato per il regime di trasparenza fiscale ai sensi dell'art. 116 del d.P.R. n. 917 del 1986, con conseguente automatica imputazione dei redditi sociali a ciascun socio, proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili e indipendentemente dalla percezione degli stessi. Anche in questo caso, il ricorso proposto anche da uno soltanto dei soggetti interessati impone l'integrazione del contraddittorio ex art. 14 del d.lgs n. 546 del 1992 nei confronti di tutti i soci e della società, con la conseguenza che il giudizio celebrato senza la partecipazione di tutti i litisconsorti necessari è affetto da nullità assoluta, rilevabile in ogni stato e grado del procedimento, anche di ufficio (Cass., n. 24472 del 2015).

Venendo alle ipotesi in cui la Corte di cassazione ha escluso l'esistenza del litisconsorzio necessario, il caso più significativo è quello dell'obbligazione per il pagamento dell'imposta di registro che, ai sensi dell'art. 57, comma 1, del d.P.R. n. 131 del 1986, grava sulle parti contraenti in solido. Per tale ragione, la Corte ha negato la sussistenza tra le stesse parti, sul piano processuale, di un litisconsorzio necessario (Cass., n. 1698 del 2018; nello stesso senso, Cass., n. 12305 del 2020). In applicazione di questo principio, Cass., n. 1698 del 2018 ha confermato la sentenza impugnata in una controversia in tema di impugnazione dell'avviso di accertamento e liquidazione

dell'imposta di registro che era stata promossa, nei confronti dell'amministrazione finanziaria, dall'acquirente di un immobile e nella quale non era stato evocato in giudizio il venditore. Relativamente all'imposta di registro concernente la sentenza sottoposta a tassazione – per la quale pure sussiste la solidarietà passiva di tutte le parti del giudizio verso l'amministrazione per il pagamento dell'imposta – Cass., n. 24098 del 2014, ha affermato che, conformemente alla regola generale delle obbligazioni solidali, non sussiste litisconsorzio necessario tra i vari condebitori d'imposta nella lite tributaria e il contraddittorio è regolarmente costituito anche con la partecipazione al giudizio di uno solo dei coobbligati solidali. In modo ancora più puntuale, Cass., n. 24063 del 2011, secondo cui è inapplicabile l'istituto del litisconsorzio necessario alle controversie in tema di imposta di registro, cui deve essere soggetta una cessione di azienda, con riferimento alle posizioni del cedente e del cessionario, tra loro solidalmente coobbligati, poiché il rapporto di solidarietà non realizza un presupposto dell'indicato istituto, ma, più che determinare l'inscindibilità della causa tra più soggetti nel senso inteso dall'art. 14, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992 – il quale postula che la fattispecie costitutiva dell'obbligazione, risultante dai contenuti concreti dell'atto autoritativo impugnato, sia connotata da elementi comuni a una pluralità di soggetti e che l'impugnazione proposta da uno o più degli obbligati investa direttamente siffatti elementi – pone problemi relativi al rapporto tra giudicati (e, eventualmente, legittima un intervento nel processo, ai sensi del citato art. 14, comma 3). Nello stesso senso, Cass., n. 13800 del 2000.

Ancora, non sussiste litisconsorzio necessario con la società di capitali nel giudizio di impugnazione dell'avviso di accertamento emesso nei confronti del socio avente a oggetto il maggior reddito da partecipazione derivante dalla presunzione di distribuzione dei maggiori utili accertati a carico della società partecipata (Cass. n. 20507 del 2017).

Nel giudizio di impugnazione avverso l'avviso di accertamento concernente la rettifica del reddito di una impresa familiare non sussiste litisconsorzio necessario tra il titolare dell'impresa e familiari collaboranti (Cass., n. 30842 del 2017).

Parimenti, la circostanza che la pretesa fiscale trovi il suo fondamento in operazioni soggettivamente inesistenti, non determina un litisconsorzio necessario tra i soggetti dell'operazione, in quanto le fattispecie tributarie che originano le distinte pretese sono diverse e non riconducibili a un medesimo fatto generatore d'imposta, assumendo rilievo gli antefatti storici comuni a entrambe le cause esclusivamente sul piano della prova e degli effetti riflessi che il relativo accertamento – contenuto nella sentenza passata in giudicato – può eventualmente spiegare nella differente causa, nonché dell'interesse a giustificare un eventuale intervento adesivo ai sensi dell'art. 14 comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992 (Cass. n. 20928 del 2014).

In materia di classamento, da segnalare che la facoltà, riconosciuta al contribuente dall'art. 19, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992, d'impugnare l'atto di attribuzione della rendita catastale, precedentemente non notificato, unitamente all'avviso di liquidazione della maggiore imposta che in funzione di esso veda definita la sua base imponibile, è condizionata alla proposizione dell'impugnativa non solo nei confronti dell'Ufficio che ha emanato l'avviso di liquidazione, rispetto al quale l'atto di classamento si configura come atto presupposto, ma anche nei confronti dell'UTE o dell'Agenzia del territorio, che tale atto hanno emesso. Il carattere impugnatorio del processo tributario, avente un oggetto circoscritto agli atti che scandiscono le varie fasi del rapporto d'imposta, e nel quale il potere di disapplicazione del giudice è limitato ai regolamenti e agli atti amministrativi generali, implica infatti che legittimati a contraddire in merito all'impugnativa dell'atto presupposto siano unicamente gli organi che l'hanno adottato. Questi ultimi, peraltro, non assumono la posizione di litisconsorti necessari nel giudizio d'impugnazione dell'avviso di liquidazione, la cui autonomia rispetto all'impugnazione dell'atto di classamento comporta che alla carente instaurazione del contraddittorio non può rimediarsi attraverso l'ordine di integrazione ai sensi dell'art. 102 cod. proc. civ.: tra le due cause, infatti, sussiste soltanto un vincolo di pregiudizialità logica, che potrebbe dar luogo al *simultaneus processus* solo in via di riunione successiva ovvero di iniziale litisconsorzio facoltativo (Cass. n. 6386 del 2006).

Occorre infine citare la recente Cass., n. 6821 del 2020, secondo cui, nel giudizio di impugnazione dell'atto di classamento di beni demaniali affidati in concessione promosso dal concessionario, non sussiste il litisconsorzio necessario dello Stato, perché il concessionario subentra nei poteri e nelle funzioni dell'amministrazione concedente, divenendo l'unico soggetto tenuto al pagamento delle imposte relative a tali beni, e acquisisce la facoltà di agire a tutela degli stessi, ai sensi dell'art. 823, secondo comma, cod. civ., mentre la partecipazione al processo dello Stato non comporta alcun risultato utile e pratico alla risoluzione della controversia. Nella specie, il ricorso era stato proposto da una concessionario autostradale contro l'accertamento catastale relativo a nuove costruzioni adibite alla stazione autostradale.

B. La capacità di stare in giudizio e l'assistenza tecnica.

B.1. La capacità di stare in giudizio.

La disciplina della capacità di stare in giudizio è dettata dall'art. 11 del d.lgs. n. 546 del 1992.

Tale articolo, al comma 1, disciplina la rappresentanza processuale volontaria, ammettendola solo per le parti private, che "*possono stare in giudizio anche mediante*

procuratore generale o speciale". Il secondo periodo di tale comma contiene una disposizione peculiare al processo tributario in base alla quale, per il conferimento della procura speciale, è sufficiente la scrittura privata non autenticata qualora, sotto il versante soggettivo, il *procurator* sia coniuge, parente o affine entro il quarto grado e, sotto il versante oggettivo, la procura venga conferita ai soli fini dell'udienza pubblica (quindi il familiare non può rappresentare il ricorrente né all'udienza in camera di consiglio, né in altre attività processuali). Poiché, peraltro, le parti private possono stare in giudizio, di regola, solo con l'assistenza di un difensore tecnico-professionale, la procura in questione sembra poter avere un rilievo concreto solo nelle limitate ipotesi in cui le dette parti possono stare in giudizio senza l'assistenza del difensore.

Più rilevanti sono i commi 2 e 3 dell'art. 11, i quali disciplinano la rappresentanza (organica) processuale: a) degli uffici delle Agenzie fiscali e dell'agente della riscossione (comma 2, primo periodo); b) delle cancellerie o segreterie degli uffici giudiziari per il contenzioso in materia di contributo unificato (comma 2, secondo periodo); c) degli enti locali (comma 3).

Gli uffici delle Agenzie fiscali e l'agente della riscossione possono stare in giudizio secondo due modalità tra loro alternative:

1) "*direttamente*", vale a dire nella persona fisica del titolare dell'ufficio (il direttore), individuato secondo le norme interne, o di un suo delegato. Cass., n. 6691 del 2014, ha affermato che la persona preposta al reparto competente deve "*intendersi con ciò stesso delegata in via generale*". Cass., n. 27570 del 2018, ha precisato che non deve essere esibita una specifica delega, salvo che sia eccepita e provata la non appartenenza del sottoscrittore all'ufficio, dovendosi altrimenti presumere che l'atto provenga dallo stesso e ne esprima la volontà);

2) "*mediante la struttura territoriale sovraordinata*" (che pure agirà nella persona del titolare dell'ufficio o di un funzionario da questi delegato).

Le cancellerie o segreterie degli uffici giudiziari stanno in giudizio "*direttamente*".

L'ente locale può stare in giudizio, oltre che attraverso il titolare dell'organo di rappresentanza previsto dal proprio ordinamento (e, quindi, in persona: del sindaco o del presidente della provincia, rispettivamente, per i comuni e per le province, ex art. 50, comma 2, del d.lgs. n. 267 del 2000; del presidente della giunta regionale per le regioni, ex art. 121, quarto comma, Cost.), mediante il dirigente dell'ufficio tributi (da intendersi come il dirigente responsabile dello specifico tributo oggetto di lite; Cass., n. 26719 del 2016; n. 19445 del 2015) ovvero, per gli enti locali privi di figura dirigenziale, mediante il titolare della posizione organizzativa in cui è collocato detto ufficio. Tali

dirigenti posso, comunque, delegare un funzionario dell'unità organizzativa da loro diretta (Cass., n. 13230 del 2009).

B.2. L'assistenza tecnica

A norma dell'art. 12 del d.lgs. n. 546 del 1992, le parti diverse dagli enti impositori, dagli agenti della riscossione e dai soggetti di cui all'art. 53 del d.lgs. n. 446 del 1997, devono essere assistite – salve le limitate ipotesi derogatorie che si diranno – da un difensore abilitato.

Il tenore letterale della norma (*“devono essere assistite in giudizio da un difensore”*) sembrerebbe far ritenere che le parti private stiano in giudizio personalmente (o a mezzo di procuratore generale o speciale), ma debbano essere assistite da un difensore tecnico (nella pratica, dunque, contemporanea partecipazione al giudizio della parte e del suo difensore), restando ovviamente ferma la possibilità di avvalersi del ministero del difensore ai sensi dell'art. 82 cod. proc. civ. (il quale, in quest'ultimo caso, non solo presterà la propria assistenza tecnica ma sarà altresì investito della rappresentanza della parte nel processo). In altre parole, dal tenore letterale della norma, nel processo tributario sembrerebbe richiesta solo l'assistenza tecnica del difensore (che, esercitando l'assistenza del difensore, opera in persona propria a favore della parte, articolando e illustrandone le ragioni) lasciando alla determinazione del singolo la scelta se farsi anche rappresentare in giudizio dal difensore medesimo (che, esercitando il ministero del difensore, opera in nome della parte ponendo in essere atti processuali destinati ad incidere nella sfera di questa). Tale tesi è però contraddetta da molte altre disposizioni del d.lgs. n. 546 del 1992 che spingono viceversa a ritenere che il difensore abbia il potere non solo di assistere ma anche di rappresentare la parte nel processo. In particolare, sembra stridere con il ruolo di mero assistente tecnico il fatto che il difensore: a) debba essere necessariamente munito di procura (per la mera assistenza non è richiesta la procura, atteso che chi esercita l'assistenza di difensore opera in persona propria a favore della parte, illustrandone le ragioni); b) sia legittimato alla firma del ricorso e dei successivi atti; c) con la propria morte, radiazione e sospensione dall'albo determini l'automatica interruzione del processo (art. 40).

Gli enti impositori, gli agenti della riscossione e i soggetti di cui all'art. 53 del d.lgs. n. 446 del 1997, invece, non hanno obbligo di assistenza tecnica.

L'obbligo dell'assistenza tecnica sembra invece sussistere quando l'ente locale non sia convenuto ma ricorrente.

Quanto ai (numerosi) soggetti abilitati all'assistenza tecnica, essi si possono raggruppare nei seguenti tre gruppi: a) soggetti che possono prestare l'assistenza in qualsiasi controversia devoluta alle commissioni tributarie (avvocati; iscritti nella sezione A

commercialisti dell'Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili; consulenti del lavoro; impiegati degli enti impositori o del Ministero dell'economia e delle finanze nonché ufficiali o ispettori della Guardia di finanza cessati dall'impiego e autorizzati da detto Ministero a norma dell'art. 63, terzo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973; funzionari delle associazioni di categoria che, alla data di entrata in vigore del d.lgs. n. 545 del 1992, erano iscritti negli elenchi tenuti dalle Intendenze di finanza ai sensi dell'ultimo periodo dell'art. 30, terzo comma, del d.P.R. n. 636 del 1972; lettere, rispettivamente, *a, b, c, d, e f* del comma 3); b) soggetti che hanno un'abilitazione limitata, sotto il profilo oggettivo, a determinate materie (iscritti, alla data del 30 settembre 1993, nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la sub-categoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o di diploma di ragioniere, limitatamente alle materie concernenti le imposte di registro, di successione, i tributi locali, l'IVA, l'IRPEF, l'IRAP e l'IRES; ingegneri, architetti, geometri, periti industriali, dottori agronomi e forestali, agrotecnici, periti agrari, limitatamente alle controversie in materia catastale; spedizionieri doganali, limitatamente alle controversie relative ai tributi doganali; rispettivamente, lettera *e* del comma 3, comma 5 e comma 6); c) soggetti che hanno un'abilitazione limitata, sotto il profilo soggettivo, alle controversie che vedono coinvolte determinate parti (dipendenti delle associazioni delle categorie rappresentate nel CNEL e dipendenti delle imprese, o delle loro controllate ai sensi dell'art. 2359, primo comma, n. 1, cod. civ., limitatamente alle controversie nelle quali sono parti, rispettivamente, gli associati e le imprese o loro controllate, in possesso del diploma di laurea magistrale in giurisprudenza o in economia ed equipollenti, o di diploma di ragioneria e della relativa abilitazione professionale; dipendenti dei CAF e delle relative società di servizi, purché in possesso di diploma di laurea magistrale in giurisprudenza o in economia ed equipollenti, o di diploma di ragioneria e della relativa abilitazione professionale, limitatamente alle controversie dei propri assistiti originate da adempimenti per i quali il CAF ha prestato loro assistenza; lettere, rispettivamente, *g* e *h* del comma 3).

Quanto alle modalità di conferimento dell'incarico, il comma 7 dell'art. 12 prevede che ciò possa avvenire con atto pubblico o con scrittura privata autenticata o anche in calce o a margine di un atto del processo (nel quale caso la sottoscrizione autografa è certificata dallo stesso incaricato). All'udienza pubblica (quindi dopo la proposizione del ricorso) l'incarico può essere conferito oralmente (nel quale caso se ne dà atto a verbale).

È prevista una deroga all'obbligo di assistenza tecnica in relazione al valore della controversia, precisamente, quando questo sia fino a € 3.000,00 (comma 2).

Inoltre, analogamente a quanto previsto dall'art. 86 cod. proc. civ., i soggetti in possesso dei requisiti per prestare assistenza tecnica possono stare in giudizio personalmente, ovviamente, con gli stessi limiti che, eventualmente, connotano la loro abilitazione (comma 9). Ciò vale anche nel caso in cui il soggetto partecipi al giudizio non in nome proprio ma in rappresentanza di altri e, quindi, quale legale rappresentante di una società o di un ente (Cass., n. 13210 del 2001)

Va evidenziato che, ai sensi, oggi, del comma 10 dell'art. 12 (che dispone l'applicabilità dell'art. 182 cod. proc. civ.) e, in precedenza, del comma 5 dello stesso articolo, nel caso di controversie di valore superiore, oggi, a € 3.000,00 e di parte privata sprovvista di assistenza tecnica, il giudice deve ordinare a tale parte di munirsi di difensore (Cass., n. 839 del 2014, n. 27035 del 2005, n. 8369 del 2002 le quali ultime due, richiamando anche Corte cost., n. 189 del 2000, hanno affermato l'illegittimità dell'eventuale declaratoria di inammissibilità del ricorso pronunciata in assenza dell'ordine *de quo*; Cass., n. 13346 del 2017 ha esplicitato che l'inammissibilità del ricorso può essere dichiarata solo se la parte non ottempera, nel termine fissato, all'ordine del giudice di munirsi di assistenza tecnica).

Va ricordato che le Sezioni Unite della Corte di cassazione (n. 29919 del 2017) hanno precisato che l'ordine impartito dal giudice al contribuente, nel giudizio di primo grado, di munirsi di assistenza tecnica, ancorché astrattamente ammissibile anche in secondo grado, non deve essere reiterato, con la conseguente inammissibilità dell'appello per mancanza di *ius postulandi*. L'impugnazione è parimenti inammissibile, senza che la Commissione tributaria regionale debba prima formulare l'invito a munirsi di difensore, se la medesima parte, sfornita in grado di appello della necessaria difesa tecnica, nel giudizio davanti alla Commissione tributaria provinciale sia stata comunque resa edotta dall'eccezione di controparte della necessità dell'assistenza tecnica.

Nel caso in cui il contribuente, dopo avere proposto il ricorso personalmente, sani l'irritualità munendosi di assistenza tecnica, le preclusioni processuali vanno ricollegate al primo atto compiuto dal difensore abilitato, al quale va garantito l'esercizio effettivo del diritto di difesa di cui all'art. 24 Cost., senza limitazioni derivanti da precedenti impostazioni del ricorrente (Cass. n. 14943 del 2019; nella specie, a fronte di impugnazione del contribuente unicamente per ragioni attinenti al merito, il difensore, nel giudizio di primo grado conseguente alla rimessione del giudice del gravame, eccepiva la legittimazione passiva). Nello stesso senso, Cass., n. 3315 del 2013.

È importante sottolineare il richiamo all'art. 182 cod. proc. civ., il quale comporta, tra l'altro, che, ove la procura alle liti – le modalità di conferimento della quale seguono le regole generali dettate dall'art. 83 cod. proc. civ. – manchi o sia invalida, prima di dichiarare l'inammissibilità del ricorso, a norma degli artt. 12, comma 5, e 18, commi 3

e 4, del d. lgs. n. 546 del 1992, il giudice deve invitare la parte a regolarizzare la situazione e, solo in caso di inottemperanza, pronunciare la relativa inammissibilità (Cass., n. 5426 del 2018, n. 15029 del 2014; n. 6799 del 2020, relativa a un caso di firma illeggibile di chi ha conferito la procura al difensore e mancata indicazione del il suo nominativo nel mandato o nell'intestazione dell'atto).

C. La costituzione del ricorrente e del resistente; costituzione tardiva ed effetti

C.1. La costituzione del ricorrente (art. 22)

La costituzione in giudizio del ricorrente deve necessariamente avvenire, a pena di inammissibilità, rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, anche se la parte resistente si costituisce, entro trenta giorni dalla proposizione del ricorso.

Quanto alla decorrenza di tale termine, appunto, dalla proposizione del ricorso, poiché questa si fa mediante la notificazione dello stesso, occorre tenere conto delle varie possibili modalità di notifica e, quindi: a) nell'ipotesi di notificazione mediante consegna diretta, non possono sorgere dubbi, giacché non vi è divario temporale tra impulso e ingresso dell'atto nella sfera di conoscibilità del destinatario; b) nell'ipotesi di notificazione mediante il servizio postale universale, secondo la giurisprudenza della Cassazione (Cass., S.U., n. 13452 del 2017, che ha così risolto il precedente contrasto di giurisprudenza al riguardo; Cass., n. 19642 del 2018), il termine per la costituzione del ricorrente (o dell'appellante) decorre non dalla data della spedizione del plico contenente il ricorso ma dalla ricezione dello stesso plico da parte del destinatario (o dall'evento che la legge considera equipollente alla ricezione); c) nell'ipotesi di notificazione tramite l'ufficiale giudiziario, parimenti, dalla ricezione dell'atto da parte del destinatario (Cass., n. 23589 del 2016).

Peraltro, per le controversie di valore non superiore a € 5.000,00, per le quali il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo (art. 17-bis, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992), e per le quali "*[i]l ricorso [stesso] non è procedibile fino alla scadenza del termine di novanta giorni dalla data di notifica*" – termine entro il quale deve essere conclusa la procedura di cui all'art. 17-bis – (comma 2 dell'art. 17-bis), "*[i]l termine per la costituzione in giudizio del ricorrente decorre dalla scadenza del termine di cui al[lo stesso] comma 2*" (comma 3 dell'art. 17-bis).

Quanto alle modalità della costituzione, essa può avvenire o mediante deposito nella segreteria della commissione adita o mediante il servizio postale.

Quanto all'oggetto di tali deposito o spedizione, esso è costituito, oltre che dalla nota di iscrizione a ruolo (comma 1, secondo periodo) : a) dall'originale del ricorso notificato

dall'ufficiale giudiziario oppure dalla copia, rimasta al ricorrente, dell'atto consegnato o spedito, integrata della fotocopia della ricevuta, rispettivamente, della consegna o della spedizione della raccomandata (comma 1, primo periodo); b) dal fascicolo del ricorrente, con l'originale o la fotocopia dell'atto impugnato, se notificato, nonché dai documenti prodotti (comma 4).

È stato chiarito che sanzione dell'inammissibilità del ricorso è disposta soltanto nel caso di mancato deposito degli atti e documenti previsti dal comma 1 dell'art. 22 (con riguardo al mancato deposito della ricevuta di spedizione, Cass., n. 15182 del 2018; n. 24182 del 2006), non anche degli atti previsti dal comma 4 dello stesso articolo, con la conseguenza che l'originale o la fotocopia dell'atto impugnato possono essere prodotti anche in un momento successivo ovvero su impulso del giudice tributario, che si avvalga dei poteri previsti dal comma 5 dello stesso art. 22 (Cass., n. 19580 del 2018, n. 18872 del 2007). Nella stessa prospettiva, è stato affermato che il giudice deve concedere termine al ricorrente affinché provveda al deposito dell'atto impugnato la cui mancata produzione determini incertezza in ordine alla tempestività del ricorso, atteso che l'art. 22, comma 5, del d.lgs. n. 546 del 1992, ai sensi del quale, ove sorgano contestazioni, il giudice tributario ordina l'esibizione degli originali degli atti e documenti di cui ai precedenti commi, consente di escludere la sanzione dell'inammissibilità, non espressamente comminata, se sia possibile accertare la sostanziale regolarità dell'atto e l'osservanza delle regole processuali fondamentali (Cass., n. 20612 del 2016).

Ancorché l'avviso di ricevimento non sia menzionato dall'art. 21, comma 1 – che menziona la ricevuta di spedizione, l'avviso di ricevimento è prova indispensabile per provare il perfezionamento della notificazione a mezzo posta (Cass., n. 22932 del 2014).

Nel caso di consegna o spedizione a mezzo del servizio postale, la conformità dell'atto depositato a quello consegnato o spedito è attestata conforme dallo stesso ricorrente (comma 3, primo periodo). La Corte di cassazione ha peraltro statuito che è causa di inammissibilità del ricorso (o dell'appello) non la mancanza di attestazione, da parte del ricorrente, della conformità tra l'atto depositato e quello notificato ma solo la loro effettiva difformità, accertabile d'ufficio in caso di omissione dell'attestazione. Tuttavia, se la controparte è rimasta contumace, la mancata attestazione della conformità costituisce, di per sé, causa di inammissibilità, non essendo questa onerata dell'accesso presso la segreteria della commissione tributaria per verificare l'eventuale difformità tra l'atto a lei notificato e quello depositato, trattandosi di attività difensiva che presuppone, comunque, già sorto un interesse concreto a contraddire (Cass. n. 11637 del 2017, n. 6677 del 2017, n. 11760 del 2014).

C.2. La costituzione del resistente (art. 23)

Diversamente da quella del ricorrente, la costituzione del resistente costituisce un onere – se egli intende partecipare attivamente al giudizio contrastando le argomentazioni del ricorrente – e non obbligo, talché il processo si può svolgere anche in sua assenza.

Il termine per la costituzione dell'ente impositore, dell'agente della riscossione o dei soggetti iscritti all'albo di cui all'art. 53 del d.lgs. n. 446 del 1997 (comma 1), è di 60 giorni dal giorno dalla notifica (a mezzo di ufficiale giudiziario), consegna o ricezione a mezzo del servizio postale del ricorso.

Quanto alle modalità della costituzione (comma 2), questa si effettua mediante deposito, presso la segreteria della commissione adita, del fascicolo del resistente, contenente le controdeduzioni e i documenti prodotti ed elencati.

Quanto ai contenuti delle controdeduzioni (comma 3) – cioè dell'atto difensivo scritto contrapposto al ricorso con il quale il resistente illustra la sua posizione a fronte della domanda introduttiva – essi sono l'esposizione delle difese, prendendo posizione sui motivi di ricorso, la proposizione delle eccezioni processuali e di merito che non siano rilevabili d'ufficio, l'istanza per la chiamata di terzi.

È importante chiarire quali siano le conseguenze, per il resistente, del mancato rispetto dell'indicato termine di costituzione.

In proposito, è stato chiarito che tale tardività non comporta alcuna nullità, stante il principio di tassatività delle relative cause, determinando soltanto la decadenza dalla facoltà di chiedere e svolgere attività processuali eventualmente precluse (Cass., n. 947 del 2019, n. 14638 del 2019), con la conseguenza che essa non fa venire meno neppure il diritto del resistente a ricevere la comunicazione dell'udienza di trattazione, a meno che non si sia costituito in un momento successivo a quello in cui l'avviso sia già stato inoltrato (in questi termini, Cass., n. 14638 del 2019; n. 21059 del 2007, la quale ha anche precisato che l'omissione dell'avviso di trattazione alla parte che si sia costituita in giudizio tardivamente ma prima che tale avviso sia inoltrato, comporta la nullità del procedimento e della sentenza che sia stata eventualmente pronunciata, per violazione del diritto fondamentale alla difesa e dell'inderogabile principio del contraddittorio).

In particolare, la costituzione in giudizio della parte resistente deve avvenire entro sessanta giorni dalla notifica del ricorso a pena di decadenza dalla facoltà di proporre eccezioni processuali e di merito che non siano rilevabili d'ufficio e di fare istanza per la chiamata di terzi, sicché, qualora tali difese non siano state concretamente esercitate, nessun altro pregiudizio può derivare al resistente, cui va riconosciuto il diritto di difendersi negando i fatti costitutivi della pretesa attrice o di contestando l'applicabilità delle norme di diritto invocate da ricorrente, nonché di produrre documenti ai sensi

degli artt. 24 e 32 del d.lgs. n. 546 del 1992 (Cass. n. 6734 del 2015, n. 2585 del 2019, n. 18962 del 2005).

La Cassazione ha così affermato l'ammissibilità della costituzione (in particolare, dell'appellato) addirittura in udienza, senza l'osservanza dei termini e dei modi indicati nell'art. 23 del d.lgs. n. 546 del 1992, precisando che la sanzione processuale dell'inammissibilità non è prevista dalla norma e la sua applicazione impedirebbe alla parte, in violazione dell'art. 24 Cost., di partecipare alla discussione orale della causa all'udienza e di esercitare il diritto fondamentale alla difesa, confutando le ragioni della controparte e la ricorrenza delle norme da questa invocate (Cass., n. 2925 del 2010).

Si deve peraltro precisare che la menzionata produzione documentale potrà avvenire solo nel rispetto del termine di venti giorni liberi prima della data di trattazione previsto dall'art. 32, comma 1, del d.lgs. n. 546 de 1992. Si deve comunque rammentare che il documento irrualmente prodotto in primo grado può essere nuovamente prodotto in appello, nel rispetto delle modalità previste dall'art. 32 del d.lgs. n. 546 del 1992; peraltro, ove lo stesso sia inserito nel fascicolo di parte di primo grado e quest'ultimo sia depositato all'atto della costituzione unitamente a quello di appello, si deve ritenere raggiunta – ancorché le modalità della produzione non corrispondano a quelle previste dalla legge – la finalità di mettere quel documento a disposizione della controparte, così da consentirle l'esercizio del diritto di difesa, onde l'inosservanza del citato art. 32 deve ritenersi sanata (Cass., n. 24398 del 2016)

Neppure è causa di inammissibilità della costituzione in giudizio dell'amministrazione finanziaria, la genericità delle difese svolte e il mancato esercizio, nelle controdeduzioni, delle facoltà indicate nel comma 3 dell'art. 24 (proposizione di eccezioni non rilevabili d'ufficio e istanza per la chiamata di terzi in causa), producendo tale circostanza solo la decadenza della parte resistente dalla possibilità di esercitare successivamente le stesse facoltà (Cass., 7329 del 2003).

È evidentemente esclusa la proposizione di domande domande riconvenzionali da parte dell'ufficio: l'atto amministrativo condiziona il processo che è ad esso necessariamente collegato, sicché l'ufficio non potrà chiedere al giudice una pronuncia che va oltre l'atto in concreto emanato o che tenga il posto di un provvedimento ulteriore (Cass., n. 7407 del 2001, secondo cui, *“[a]ttesa la natura del processo dinnanzi alle commissioni tributarie, avente un oggetto circoscritto al controllo della legittimità formale e sostanziale degli atti impositivi impugnati dal contribuente, con indagine sul rapporto tributario delimitata al riscontro della consistenza della pretesa con i medesimi atti fatta valere, è esclusa, in esso, la proponibilità, da parte dell'ufficio finanziario, di domande riconvenzionali secondo le previsioni di cui agli artt. 36 e 167 c.p.c., non potendosi richiedere al giudice tributario una pronuncia che vada oltre il provvedimento impositivo*

in concreto emanato o che tenga il posto di un provvedimento ulteriore”; nello stesso senso, successivamente, Cass., n. 4145 del 2013). Quindi, come il ricorrente non può proporre azioni preventive di accertamento negativo così l’ufficio non può proporre azioni di accertamento positivo domandando in giudizio l’accertamento di pretese eccedenti o diverse da quelle contenute nell’atto impugnato, cioè, di fatto, chiedendo un accertamento positivo in luogo della emanazione di un atto.

D. La competenza territoriale; notifica a ufficio incompetente

Gli uffici periferici dell’Agenzia delle entrate, secondo quanto previsto dalle norme del regolamento di amministrazione n. 4 del 2000 (art. 4), adottato ai sensi dell’art. 66 del d.lgs. n. 300 del 1999, sono legittimati direttamente alla partecipazione al giudizio e possono essere rappresentati sia dal direttore, sia da altro soggetto delegato, anche ove non sia esibita in favore di quest’ultimo una specifica delega, salvo che non sia eccepita e provata la non appartenenza del sottoscrittore all’ufficio, dovendosi altrimenti presumere che l’atto provenga dallo stesso e ne esprima la volontà (Cass., n. 27570 del 2018).

La competenza territoriale degli uffici dell’amministrazione finanziaria è determinata (ai sensi dell’art. 31, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973 e dell’art. 40, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972) sulla base del domicilio fiscale indicato dal contribuente nella dichiarazione dei redditi. Tale principio è riferibile, oltre che alla legittimazione a emettere l’avviso di accertamento, anche alla legittimazione a procedere alla liquidazione delle imposte dovute in base alla dichiarazioni, ai sensi degli artt. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972, trattandosi di attività rientranti nel novero, rispettivamente, degli accertamenti e controlli riguardanti le imposte sui redditi e della competenza «*ad ogni altro effetto di cui al [...] decreto*» del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, nonché alla legittimazione a procedere alla conseguente eventuale iscrizione a ruolo (Cass. n. 4412 del 2020).

Bisogna peraltro segnalare quella giurisprudenza della Corte di cassazione che ha statuito che *“la notifica da parte del contribuente dell’atto di impugnazione – nel caso di specie dell’appello – presso un ufficio dell’Agenzia delle entrate non territorialmente competente, perchè diverso da quello che aveva emesso l’atto impositivo, non comporta né nullità né decadenza dell’impugnazione. A tale conclusione si giunge sia per il carattere unitario della stessa Agenzia delle entrate, sia per il principio di effettività della tutela giurisdizionale, che impone di ridurre al massimo le ipotesi di inammissibilità, sia, infine, per il carattere impugnatorio del processo tributario, che attribuisce la qualità di parte necessaria all’organo che ha emesso l’atto o il provvedimento impugnato”* (Cass., n. 29465 del 2008, n. 15718 del 2009, n. 3227 del 2010. N. 4551 del 2015).

Con riguardo all'impugnazione del silenzio rifiuto, Cass., n. 21593 del 2015 ha affermato che *“è ammissibile il ricorso del contribuente avverso il silenzio rifiuto, sebbene notificato ad un ufficio dell’Agenzia delle entrate diverso da quello territorialmente competente a provvedere sull’istanza, atteso il carattere unitario dell’Agenzia delle entrate e la natura impugnatoria del processo, in cui è attribuita la qualità di parte all’ente organo che ha emesso o avrebbe dovuto emettere, in caso di diniego, l’atto, e non alle sue singole articolazioni”* (nello stesso senso, Cass., n. 30753 del 2011).