

Civile Ord. Sez. 5 Num. 31530 Anno 2025

Presidente: LUCIOTTI LUCIO

Relatore: PUTATURO DONATI VISCIDO DI NOCERA MARIA GIULIA

Data pubblicazione: 03/12/2025

comunicazione dell'esito del
controllo ex art. 60-bis del DPR
n. 633/1972: iscrizione a ruolo-
soggetto obbligato in solido –
impugnabilità -esclusione

Principio di diritto

ORDINANZA

Sul ricorso n. 26415 del ruolo generale dell'anno 2016 proposto

Da

TELMA SRL in liquidazione, in persona del liquidatore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avv.to Alessandro Dagnino, in forza di procura speciale in calce al ricorso, elettivamente domiciliata presso lo studio legale Lexia Avvocati-Sanasi d'Arpe, in Roma, piazza del Popolo n. 3;

- ricorrente -

contro

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore *pro tempore*,
domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura
Generale dello Stato, che la rappresenta e difende;

- controricorrente-

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale
del Lazio n. 1797/38/2016, depositata in data 5 aprile 2016;

udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 14 novembre
2025 dal Consigliere Maria Giulia Putaturo Donati Viscido di Nocera;

RILEVATO CHE

1. Dalla sentenza impugnata e dagli atti di causa, in punto di fatto, si
evince che: 1) la Direzione Provinciale I di Roma dell'Agenzia delle
entrate emetteva nei confronti di Telma s.r.l., ora in liquidazione,
esercente attività di commercio all'ingrosso di apparecchi e materiali
telefonici, la comunicazione prot. n. 389748/2011 con la quale
informava quest'ultima che, per l'anno 2006, in relazione agli acquisti
effettuati, a prezzi inferiori al valore di mercato (per complessivi euro
446.852,12, oltre Iva, pari a euro 89.371,62), si sarebbe proceduto ad
iscrivere a ruolo la società ex art. 60-bis del d.P.R. n. 633/70, quale
obbligata in solido per gli importi Iva (euro 89.371,62) non versati dalla
cedente MR Trade s.r.l.; 2) avverso la suddetta comunicazione Telma
s.r.l. proponeva ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale
di Roma deducendo l'incompetenza territoriale della Direzione
provinciale I di Roma dell'Agenzia delle entrate, la violazione degli artt.
54 e 60 del DPR n. 633 del 1972, 7 della legge n. 212 del 2000, 14 e
15 del D.P.R. n. 602 del 1973, la decadenza dell'Ufficio dal potere di
accertamento, l'illegittimità dell'atto nei confronti del preteso
coobbligato dipendente in mancanza di atto impositivo definitivo nei
confronti dell'obbligato principale, la violazione dell'art. 60-bis del DPR
n. 633 del 1972; 3) controdeduceva l'Agenzia delle entrate eccependo,

in via preliminare, l'inammissibilità del ricorso per inesistenza di un atto autonomamente impugnabile ex art. 19 del d.lgs. n. 546/1992; 4) la CTP di Roma, con sentenza n. 25593/46/2014, accoglieva il ricorso ritenendo impugnabile la suddetta comunicazione contenendo tutti gli elementi sostanziali di una pretesa tributaria definita e motivata, e dichiarandone l'illegittimità per difetto di competenza dell'Ufficio di Roma dell'Agenzia delle entrate; 5) avverso la sentenza di primo grado l'Ufficio proponeva appello dinanzi alla Commissione tributaria regionale del Lazio deducendo l'inammissibilità del ricorso originario per violazione dell'art. 19 del d.lgs. n. 546/92 in assenza di un atto autonomamente impugnabile; la competenza territoriale della Direzione Provinciale I di Roma dell'Agenzia delle entrate; nel merito, la legittimità della impugnata comunicazione; rilevava, altresì, che la società aveva con separato ricorso impugnato anche la cartella di pagamento emessa successivamente alla comunicazione in questione; 6) controdeduceva la società sostenendo l'impugnabilità della comunicazione dell'Ufficio, ribadendo l'incompetenza territoriale della Direzione Provincia I di Roma e riproponendo i motivi del ricorso introduttivo; articolava, altresì, appello incidentale in ordine alle spese di giudizio immotivatamente compensate in primo grado; 7) la CTR del Lazio, con sentenza n. 1797/38/2016, depositata in data 5 aprile 2016, accoglieva l'appello dell'Ufficio, rigettando l'appello incidentale della società, con compensazione delle spese di lite.

2. In punto di diritto, per quanto di interesse, la CTR - premesso che l'oggetto del giudizio era costituito dall'impugnativa della comunicazione dell'esito di controllo ex art. 60-bis del DPR (n. 3897487/2011) con la quale la Direzione Provinciale I di Roma aveva informato la contribuente che, in relazione agli acquisiti effettuati, a prezzi inferiori al valore di mercato, si sarebbe proceduto ad iscrivere a ruolo la società ex art. 60-bis del d.P.R. n. 633/72 quale obbligata in solido per gli importi Iva (euro 89.371,62), anno 2006, non versati

dalla società cedente MR Trade s.r.l. - ha osservato che non era impugnabile dinanzi alle Commissioni tributarie il provvedimento di "invito ad adempiere" ai sensi dell'art. 60-bis del d.P.R. n. 633/72 in quanto, trattandosi di un adempimento procedimentale a carico dell'Amministrazione finanziaria teso a sollecitare la partecipazione del contribuente, era atto di natura interlocutoria, non formalizzato fino all'emissione della successiva ed eventuale cartella, né impositivo e dunque, non assimilabile agli atti di cui all'art. 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, il quale prevede la impugnabilità dei soli atti amministrativi definitivi con rilevanza esterna.

3. Avverso la suddetta sentenza TELMA SRL in liquidazione, in persona del liquidatore *pro tempore*, propone ricorso per cassazione affidato a due motivi.

4. Resiste, con controricorso, l'Agenzia delle entrate.

CONSIDERATO CHE

1. Con il primo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c., la nullità della sentenza per violazione del principio di corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato di cui all'art. 112 c.p.c.; in ogni caso, violazione e falsa applicazione degli artt. 19 del d.lgs. n. 546/1992 e 100 c.p.c.: 1) per avere la CTR pronunciato, in violazione dell'art. 112 c.p.c., sulla questione, non dedotta in giudizio dalle parti, della autonoma impugnabilità dell' "invito ad adempiere ai sensi dell'art. 60-bis del D.R.P. n. 633/1972" (nota prot. 295464/2011 del 28 settembre 2011), e per avere, invece, omesso di pronunciarsi, ancora in violazione dell'art. 112 c.p.c., sulla specifica eccezione formulata dall'Ufficio e sulle specifiche e correlate controdeduzioni della contribuente concernenti la autonoma impugnabilità della successiva comunicazione di <<iscrizione a ruolo>> (nota prot. 389748/2011 del 22 dicembre 2011); 2) per avere la CTR ritenuto la impugnata

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

comunicazione (nota prot. 389748/2011 del 22 dicembre 2011) atto non impugnabile ex art. 19 *cit.* sebbene lo stesso, al di là del *nomen* utilizzato, contenendo una pretesa fiscale determinata nell' *an* e nel *quantum*, fosse suscettibile di impugnazione alla luce di quanto precisato dalla giurisprudenza di legittimità (sono richiamate Cass., Sez. U, n. 16293/2007, Cass. n. 285/2010) stante l'interpretazione estensiva dell'elencazione "atti impugnabili" di cui all'art. 19 e l'interesse a ricorrere ex art. 100 c.p.c. allorché l'atto - come nella specie - contenga una ben individuata pretesa tributaria ancorché la comunicazione non si sia conclusa con una formale intimazione di pagamento sorretta dalla prospettazione in termini brevi dell'attività esecutiva, non assumendo rilievo la mancanza della formale dizione "avviso di liquidazione" o "avviso di pagamento". Peraltro, come evidenziato dalla ricorrente, l'atto impugnato recava testualmente la decisione dell'Amministrazione di eseguire una "iscrizione a ruolo" a carico della stessa per cui era necessaria l'impugnazione di tale formale atto impositivo ("nota") precedente il ruolo, al fine di evitare il consolidamento, per acquiescenza, della pretesa sostanziale dell'Amministrazione. Nessuna rilevanza decisiva aveva l'indicazione di stile contenuta in calce alla impugnata "nota" con la quale la contribuente veniva avvertita della facoltà di "impugnare la conseguente cartella esattoriale secondo le indicazioni contenute nella stessa".

1.1. Il motivo - nella parte in cui denuncia, da un lato, l'extrapetizione in ordine alla questione della autonoma impugnabilità dell'"invito ad adempiere ai sensi dell'art. 60 bis del D.R.P. n. 633/1972" (nota prot. 295464/2011 del 28 settembre 2011), e, dall'altro, l'omessa pronuncia sulla questione della autonoma impugnabilità della successiva comunicazione di iscrizione a ruolo (nota prot. 389748/2011 del 22 dicembre 2011) - è infondato.

1.2. Premesso che il vizio di extrapetizione ricorre «quando il giudice pronuncia oltre i limiti delle pretese e delle eccezioni fatte valere dalle parti, ovvero su questioni estranee all'oggetto del giudizio e non rilevabili d'ufficio, attribuendo un bene della vita non richiesto o diverso da quello domandato, fermo restando che egli è libero non solo di individuare l'esatta natura dell'azione e di porre a base della pronuncia adottata considerazioni di diritto diverse da quelle prospettate, ma pure di rilevare, indipendentemente dall'iniziativa della parte convenuta, la mancanza degli elementi che caratterizzano l'efficacia costitutiva o estintiva di una data pretesa, in quanto ciò attiene all'obbligo inerente all'esatta applicazione della legge» (Cass., 5 agosto 2019, n. 20932; Cass. sez. 1, n. 25840 del 2021) nella specie, come si evince sia dal frontespizio che dalla parte in fatto della sentenza di appello, è chiaro il riferimento all'oggetto dell'impugnazione costituito unicamente dalla comunicazione dell'esito di controllo ex art. 60-bis del DPR n.633/1972 prot. n. 389748/2011 con la quale l'Ufficio informava la società che, in relazione agli acquisti effettuati dalla MR Trade s.r.l. a prezzi inferiori al valore di mercato, avrebbe proceduto ad iscrivere a ruolo la medesima quale obbligata in solido ex art. 60-bis per gli importi Iva (euro 89.371,62) per il 2006, non versati dalla cedente. Diversamente non risulta mai menzionato nella sentenza il precedente invito ad adempiere (prot. n. 295464/2011 del 28.09.2011), per cui il Collegio nel ritenere fondato il motivo di appello circa la non impugnabilità ex art. 19 *cit.* del "provvedimento di invito ad adempiere ai sensi dell'art. 60-bis" si è chiaramente pronunciato in ordine alla questione - dedotta in giudizio - della non autonoma impugnabilità della comunicazione (prot. n. 389748/2011), con conseguente inammissibilità del ricorso originario, senza incorrere, peraltro, nel supposto vizio di extrapetizione.

1.3. Infondato è anche il motivo nella parte in cui denuncia la violazione dell'art. 19 *cit.* per avere la CTR accolto il motivo di gravame dell'Ufficio

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

in ordine alla non autonoma impugnabilità della comunicazione in questione (prot. n. 389748/2011).

1.4. Questa Corte, sulla premessa che l'elenco degli atti autonomamente impugnabili, contenuto nell'art. 19 del decreto legislativo n. 546 del 1992, è suscettibile di essere integrato con la indicazione di ulteriori atti emessi dalla Amministrazione finanziaria, espressamente considerati tali da specifiche norme di legge (art. 19, comma 1, lett. 1, del decreto legislativo citato), ha precisato che la tassatività dell'elenco, deve intendersi riferita non a singoli provvedimenti nominativamente individuati, ma alla individuazione di «categorie» di atti considerate in relazione agli effetti giuridici da quelli prodotti (tra cui predomina la categoria degli atti di natura impositiva), con la conseguenza che non è impedito all'interprete - *mediante la qualificazione giuridica dell'atto in concreto impugnato, da compiere in relazione agli elementi funzionali ed agli effetti prodotti* - di ricondurre ad una delle predette categorie anche atti «atipici» od individuati con «*nomen juris*» diversi da quelli indicati nell'elenco. È stato, pertanto, precisato, in proposito, che debbono qualificarsi come avvisi di accertamento o di liquidazione, impugnabili ai sensi dell'art. 19 del decreto legislativo n. 546 del 1992, tutti quegli atti con cui l'Amministrazione comunica al contribuente una «pretesa tributaria», ancorché tale comunicazione non si concluda con una formale intimazione di pagamento sorretta dalla prospettazione in termini brevi dell'attività esecutiva, bensì con un «invito bonario» a versare quanto dovuto, non assumendo alcun rilievo la mancanza della formale dizione «avviso di liquidazione» o «avviso di pagamento» (cfr. Cass., 15 maggio 2008, n. 12194, o la mancata indicazione del termine o delle forme da osservare per l'impugnazione o della commissione tributaria competente, le quali possono dar luogo soltanto ad un vizio dell'atto o renderlo inidoneo a far decorrere il predetto termine, o anche giustificare la rimessione in termini del contribuente per errore

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

scusabile. *Spetta al giudice del merito individuare - mediante l'esame degli aspetti sostanziali, anche non completamente corrispondenti a quelli formali, e fornendo congrua motivazione - quali atti siano impugnabili in quanto impositivi ed ancora che debbono qualificarsi come avviso di accertamento* (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 14373 del 15/06/2010; Cass., sez. 5, n. 8991 del 2025); ancora debbono qualificarsi come avvisi di accertamento anche gli atti di «invito al pagamento» [emessi in materia doganale] in quanto sussiste un interesse attuale del contribuente a proporre azione di accertamento negativo sulla debenza del tributo, posto che, ove tale situazione non venisse rimossa, resterebbe legittimata l'azione esecutiva erariale, con lesione dei diritti soggettivi del contribuente (cfr. Cass., 15 febbraio 2008, n. 3918; Cass. n. 20051 del 2023). Ne segue che anche la impugnazione di atti emessi dalla Amministrazione finanziaria, pur se non direttamente ricompresi nell'elenco tassativo degli atti tributari autonomamente impugnabili previsto dall'art. 19 del decreto legislativo n. 546 del 1992, può, pertanto, costituire veicolo di accesso al giudizio tributario, laddove tali atti risultino comunque idonei a portare a conoscenza «*i presupposti di fatto e le ragioni in diritto*» della pretesa impositiva o del diniego del diritto vantato dal contribuente e siano quindi astrattamente suscettibili a fondare l'interesse alla impugnazione ex art. 100 cod. proc. civ., del contribuente, trovando giustificazione la applicazione dei criteri di interpretazione «estensiva» ed analogica delle categorie di atti contenute nell'elenco tanto nella esigenza di certezza dei rapporti tributari (che richiede una immediata definizione delle potenziali controversie) quanto nei principi costituzionali di buon andamento della P.A. ex art. 97 Cost. e di effettività del diritto di difesa del cittadino ex art. 24 Cost. (cfr. Cass., 25 febbraio 2009, n. 4513; Cass., 11 maggio 2012, n. 7344; Cass., 6 novembre 2013, n. 24916; Cass. n. 20051 del 2023).

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

1.5. Questa Corte ha precisato, altresì, che “in tema di giustizia tributaria, possono essere oggetto di ricorso gli atti iscritti nell'elenco di cui all'art. 19 d.lgs. n. 546 del 1992 e tutti gli *atti amministrativi aventi natura provvedimentoale, capaci di incidere autoritativamente sulle situazioni giuridiche soggettive del contribuente, modificandole unilateralmente, sotto il profilo sostanziale o processuale, inerenti o conseguenti a rapporti tributari, creditor o debitori; non possono, invece, essere oggetto di ricorso gli atti privi della predetta natura, sebbene promananti dall'amministrazione finanziaria, da incaricati per la riscossione o da organismi a questi ancillari, salvo che costituiscano la prima comunicazione di esistenza di un atto tributario di natura provvedimentoale, espresso, tacito o presupposto, di cui il contribuente dimostri, anche in via presuntiva, di non aver avuto notizia*” (Sez. 5, Sentenza n. 21254 del 19/07/2023). Al riguardo, in detta pronuncia si è precisato che «un'armonica lettura dei principi di efficacia, efficienza ed economicità della tutela giudiziaria e di ragionevole durata del processo come distillati dalla Corte EDU, dagli organismi euro unitari, alla luce dei principi costituzionali e dell'elaborazione processual-civilistica conduce a ritenere che l'originario elenco di atti impugnabili da tempo non costituisca più numero chiuso, ma possa essere integrato secondo due direttrici: per un verso, consentendo il ricorso avverso tutti quegli atti di natura provvedimentoale capaci di modificare unilateralmente e autoritativamente le situazioni giuridiche soggettive del contribuente, sia sui profili sostanziali che processuali; per un altro verso, consentendo (ed imponendo, a pena di decadenza), l'impugnazione di quegli atti che non appartengano alla prima categoria, ma che costituiscano il primo atto notificato o comunque pienamente conosciuto o legalmente conoscibile dalla parte contribuente, successivo ad un atto impugnabile, ma non formalmente comunicato e che, quindi, si palesa tramite la comunicazione dell'atto successivo, non

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

autonomamente lesivo. In tal caso, l'impugnazione del secondo atto, non lesivo, è funzionale ad attrarre alla cognizione anche l'atto lesivo, ma non (fino ad allora) conosciuto».

1.6. Nella specie, con l'atto impugnato prot. 389748/2011 del 22 dicembre 2011, allegato al ricorso ("controllo art. 60-bis del DPR n. 633/1972; esito: iscrizione a ruolo euro 89.371,62- soggetto obbligato in solido")- premesso che "con invito ad adempiere- prot. n. 2011/295464, notificato in data 5.10.2011, aveva comunicato alla società che qualora non avesse provveduto al versamento di quanto dovuto ai fini Iva - importi relativi all'avviso di liquidazione per l'anno di imposta 2006 - lo stesso avrebbe iscritto a ruolo la Telma s.r.l. quale obbligata in solido per gli importi iva relativi agli acquisti di prodotti di telefonia e loro accessori a prezzi inferiori al rispettivo valore di mercato - che nel caso in questione ammontavano a euro 89.371,62; qualora la società non avesse presentato valide giustificazioni, come richiesto già nell'invito ad adempiere, al fine di dimostrare che il prezzo inferiore dei beni era stato determinato in ragione di eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili o sulla base di specifiche disposizioni di legge e che comunque non era connesso con il mancato pagamento dell'imposta; viste e valutate le osservazioni al p.v.c. presentate dalla società in data 8.4.2021, le quali non comprovavano alcuna esimente prevista dall'art. 60-bis...considerato che erano trascorsi 60 giorni dalla notifica dell'avviso di liquidazione indirizzato alla società MR Trade s.r.l. senza che la stessa avesse provveduto al versamento di quanto dovuto; erano trascorsi 60 giorni dalla notifica dell'invito ad adempiere indirizzato alla società senza che la stessa avesse in alcun modo risposto allo stesso... questo Ufficio provvederà ad iscrivere a ruolo la Telma s.r.l. quale obbligata in solido per l'importo indicato in oggetto".

1.7.Orbene, posti i principi di cui sopra, in relazione alle cessioni effettuate a prezzi inferiori al valore normale, diversamente dal preliminare "invito ad adempiere ai sensi dell'art. 60-bis del DPR n.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

633/1972", che, contenendo una comunicazione al contribuente-obbligato solidale di una «pretesa tributaria», è atto autonomamente (facoltativamente) impugnabile ai sensi dell'art. 19 del decreto legislativo n. 546 del 1992, la comunicazione "controllo art. 60-bis del D.P.R. n. 633/1972; esito: iscrizione a ruolo euro 89.371,62 - soggetto obbligato in solido" con la quale l'Amministrazione - a seguito di pregresso "invito ad adempiere" formalmente comunicato al contribuente-obbligato solidale e rimasto inevaso e della mancata presentazione da parte dello stesso di valide giustificazioni, richieste già nell'invito ad adempiere, al fine di dimostrare che il prezzo inferiore dei beni era stato determinato in ragione di eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili o sulla base di specifiche disposizioni di legge e che comunque non era connesso con il mancato pagamento dell'imposta - informa quest'ultimo della sua iscrizione a ruolo ex art. 60-bis cit., quale obbligato solidale per gli importi dovuti e non versati dal cedente, non è un atto impugnabile, ai sensi dell'art. 19 cit., in quanto, attesa la natura meramente informativa dello stesso, non concreta un atto amministrativo avente natura provvedimentoale, capace di incidere autoritativamente sulle situazioni giuridiche soggettive del contribuente, modificandole unilateralmente sotto il profilo sostanziale o processuale, inerenti o conseguenti a rapporti tributari, creditori o debitori. Né tantomeno la comunicazione "controllo art. 60 bis del D.P.R. n. 633/1972; esito: iscrizione a ruolo euro 89.371,62 - soggetto obbligato in solido" costituiva la prima comunicazione con cui si palesava esistente un atto tributario di natura provvedimentoale, espresso, tacito o presupposto, atteso che - come risulta dallo stesso atto impugnato allegato al ricorso, costituendo, peraltro, circostanza non contestata in giudizio - il pregresso "invito ad adempiere" risultava formalmente comunicato al contribuente-obbligato solidale (in data 5.10.2011).

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

1.8. Tale conclusione si pone perfettamente in linea con l'ordinanza di questa Corte, sez.5, n. 37954 del 2021 nella quale – rigettando il ricorso della società contribuente – si è confermata la legittimità delle "comunicazioni di debito solidale e inviti ad adempiere" con le quali l'Ufficio aveva richiesto a quest'ultima, quale coobbligata solidale, ai sensi dell'art. 60-bis del d.P.R. n. 633/72, il pagamento di Iva non versata dalle società fornitrici; invero, diversamente dal presente giudizio, che involge l'impugnazione di un atto contenente la comunicazione di iscrizione a ruolo, con valenza meramente informativa, quello definito da questa Corte con l'ordinanza richiamata concerneva l'impugnazione di precedenti "comunicazioni di debito solidale e inviti ad adempiere ai sensi dell'art. 60 bis del DPR n. 633/1972" costituenti atti autonomamente, seppure facoltativamente, impugnabili ex art. 19 cit. in quanto, esteriorizzando gli esiti di tale controllo, avevano edotto il contribuente della maggior pretesa avanzata nei suoi confronti, invitandolo ad assolvere il proprio debito verso l'erario.

1.9. Ne consegue l'enunciazione del seguente principio di diritto: «**la comunicazione dell'esito del controllo ex art. 60-bis del DPR n. 633/1972 recante l'iscrizione a ruolo del soggetto obbligato in solido, con la quale l'Amministrazione - a seguito di un "invito ad adempiere" formalmente comunicato al contribuente-obbligato solidale e rimasto non assolto e considerata la mancata presentazione da parte dello stesso di valide giustificazioni, richieste già nell'invito ad adempiere, al fine di dimostrare che il prezzo inferiore dei beni era stato determinato in ragione di eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili o sulla base di specifiche disposizioni di legge e che, comunque, non era connesso con il mancato pagamento dell'imposta - informa quest'ultimo della sua iscrizione a ruolo ex art. 60-bis cit., quale obbligato solidale per gli importi dovuti**

12

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

e non versati dal cedente, non è un atto impugnabile, ai sensi dell'art. 19 cit., in quanto, attesa la finalità meramente informativa dello stesso, non concreta un atto amministrativo avente natura provvedimentoale, capace di incidere autoritativamente sulle situazioni giuridiche soggettive del contribuente, modificandole unilateralmente sotto il profilo sostanziale o processuale, inerenti o conseguenti a rapporti tributari, creditori o debitori. Né tantomeno tale comunicazione essendo successiva all'atto impugnabile, qual è "l'invito ad adempiere", formalmente comunicato, costituisce la prima comunicazione con cui si palesi esistente un atto tributario di natura provvedimentoale, espresso, tacito o presupposto».

1.10. Nella sentenza impugnata, il giudice d'appello, attenendosi ai suddetti principi, ha ritenuto correttamente non impugnabile, ai sensi dell'art. 19 cit., la comunicazione prot. n. 389748/2011 in questione, qualificando l'atto in concreto impugnato, in relazione agli elementi funzionali ed agli effetti prodotti, di sostanziale mera informazione del contribuente della sua iscrizione a ruolo ex art. 60-bis cit., quale obbligato solidale per gli importi Iva, dovuti e non versati dalla cedente (MR Trade s.r.l.), per il 2006, in relazione agli acquisti effettuati dalla contribuente a prezzi inferiori al valore di mercato. Va poi aggiunto che – a conferma del carattere meramente informativo della comunicazione in questione e non pregiudizievole per il contribuente – sovvien anche la circostanza – rappresentata in sentenza – dell'avvenuta successiva emissione della cartella esattoriale, oggetto da parte della contribuente di una separata impugnazione.

2. Con il secondo motivo si denuncia: 1) in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c., la nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c. avendo la CTR omesso di pronunciare – ritenendoli assorbiti – sui motivi di ricorso, riproposti in appello; 2) in ogni caso, in relazione

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione delle norme di diritto su cui i riproposti motivi si fondavano. In particolare ad avviso della ricorrente: 1) con riguardo al primo motivo di doglianza concernente la dedotta incompetenza territoriale della Direzione provinciale I di Roma dell'Agenzia delle entrate, per essere competente la Direzione provinciale di Palermo (luogo della sede legale e domicilio fiscale della contribuente), la sentenza impugnata violava gli artt. 7, comma 4-bis e l'Allegato A del Regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle entrate (come modificato con delibera del Comitato di gestione n. 10 del 21 marzo 2011) nonché le regole generali sulla competenza territoriale degli Uffici accertatori di cui agli artt. 31 e 58 del DPR n. 600/73; 2) con riguardo al secondo motivo di censura concernente la dedotta violazione degli artt. 54 e 60 del d.P.R. n. 633 del 1972, dell'art. 7 della l. n. 212 del 2000 e degli artt. 14 e 15 del d.P.R. n. 602 del 1973>>, stante la <<mancanza>> nell'atto impugnato <<degli elementi essenziali previsti dalla legge per gli atti di imposizione>> e la <<carenza>> in capo all'Ufficio «del potere di procedere ad iscrizione a ruolo immediata>>, la C.T.R. aveva ommesso di qualificare l'atto impositivo oggetto del giudizio come avviso di rettifica del debito ai fini i.v.a. e, conseguentemente, di accertarne l'illegittimità per carenza degli elementi essenziali; 3) con riguardo al terzo motivo di doglianza concernente la violazione dell'art. 57 del d.P.R. n. 633/1972, la CTR aveva ommesso di accertare e dichiarare l'illegittimità dell'atto impositivo per intervenuta decadenza dell'Ufficio dalla propria potestà accertativa; 4) con riguardo al quarto motivo di censura concernente la violazione dell'art. 60-bis del DPR n. 633/1972, la CTR non avrebbe rilevato l'illegittimità dell'accertamento nei confronti della pretesa coobbligata in solido in mancanza di unitarietà con quello emesso nei confronti della obbligata principale, e non essendovi prova della definitività dell'accertamento effettuato nei confronti della cedente- obbligata principale (MR Trade s.r.l.); 5) con

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

riguardo ai motivi quinto e sesto di doglianza concernenti la violazione degli artt. 14, comma 2, 60-bis, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972, anche in relazione all'art. 7, l. n. 212 del 2000, stante la «erronea determinazione del "valore normale" e/o l'insufficienza e incongruità della motivazione in ordine al criterio utilizzato per la determinazione di esso valore» e la violazione dell'art. 60-bis, c. 2, del d.P.R. n. 633 del 1972 e/o dell'art. 2697 c.c. e/o dell'art. 7 della l. n. 212 del 2000 per mancanza di prova e/o di motivazione in ordine all'avvenuta cessione a prezzi inferiori al valore normale, da parte della Mr. Trade s.r.l., con riguardo ai beni acquistati da/la TEIMA s.r.l. e al mancato versamento dell'i.v.a.», da porre in correlazione con l'art. 2697 c.c., la CTR aveva omissso di rilevare l'illegittimità dell'atto impositivo nonostante la erroneità della avversa determinazione del «Valore normale» dei beni oggetto di cessione e la assoluta e palese mancanza, agli atti del giudizio, della prova che la cessione di merce in questione fosse avvenuta a prezzi inferiori al valore normale e che la cedente non avesse provveduto al versamento dell'i.v.a.; 6) con riguardo al settimo motivo di doglianza concernente la violazione dell'art. 60-bis del DPR n. 633 del 1972 e del DM 22 dicembre 2005, quanto all'inapplicabilità del regime della solidarietà agli acquisti di fotocamere, la CTR aveva omissso di rilevare l'illegittimità dell'atto impositivo quantomeno nella parte in cui esso aveva assoggettato al regime della solidarietà i.v.a. gli acquisti di fotocamere compiuti dalla cessionaria TELMA s.r.l.; 7) con riguardo all'ottavo motivo di censura concernente la assunta violazione dell'art. 7 della legge n. 212 del 2000, la CTR aveva omissso di dichiarare l'illegittimità dell'atto impositivo per vizio di motivazione; 8) con riguardo al nono motivo concernente la violazione dell'art. 60-bis, comma 3, cit. stante la mancanza di qualsiasi connessione tra l'attività di Telma s.r.l. e il mancato pagamento dell'imposta, la CTR non aveva dichiarato l'illegittimità dell'atto impositivo dovuta alla carenza, o comunque alla

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

mancata dimostrazione da parte dell'Ufficio, del presupposto legale della connessione tra il prezzo dei beni ceduti e l'eventuale mancato pagamento dell'imposta da parte della fornitrice Mr. Trade s.r.l.

2.1. Il motivo nella parte in cui denuncia la violazione dell'art. 112 c.p.c. per omessa pronuncia sui motivi di censura riproposti in appello dalla contribuente è infondato. Invero, come precisato da questa Corte in tema di provvedimenti del giudice, l'assorbimento in senso improprio - configurabile quando la decisione di una questione esclude la necessità o la possibilità di provvedere sulle altre - impedisce di ritenere sussistente il vizio di omessa pronuncia, il quale è ravvisabile solo quando una questione non sia stata, espressamente o implicitamente, ritenuta assorbita da altre statuizioni della sentenza (ex multis, Cass. n. 2334/2020 e n. 18832/2021). Nella sentenza impugnata, l'accoglimento dell'appello per la ritenuta fondatezza della questione assorbente circa la non impugnabilità ex art. 19 cit. della comunicazione dell'esito del controllo ex art. 60-bis cit. prot n. 389748/2011, ha escluso la necessità di provvedere sugli "altri motivi [di censura] dedotti dalle parti, tutti -espressamente- assorbiti, con conseguente inconfigurabilità del dedotto vizio di omessa pronuncia.

2.2. L'infondatezza del primo motivo - nella parte in cui denuncia la violazione dell'art. 19 del d.lgs. n. 546/92 - e, dunque, il passaggio in giudicato della sentenza impugnata nella parte in cui statuisce in ordine alla non impugnabilità ex art. 19 cit. della comunicazione in questione (prot. 389748/2011 del 22 dicembre 2011) con conseguente inammissibilità del ricorso originario - comporta l'inammissibilità per carenza di intesse del (sub) motivo in esame nella parte in cui si denuncia (in ogni caso) la violazione e falsa applicazione delle norme di diritto su cui si fondavano i motivi di censura riproposti in sede di gravame.

3. In conclusione, il ricorso va rigettato.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

4. La peculiarità e novità della questione circa l'autonoma impugnabilità della *"comunicazione dell'esito del controllo ex art. 60-bis del DPR n. 633/1972: iscrizione a ruolo- soggetto obbligato in solido"* – giustifica la compensazione tra le parti delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q. M.

La Corte rigetta il ricorso e compensa tra le parti le spese del giudizio di legittimità.

Dà atto, ai sensi dell'art.13 comma 1-quater D.P.R. n.115/2002, della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte della ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello, ove dovuto, per il ricorso a norma del comma 1-bis dello stesso articolo 13.

Così deciso in Roma il 14 novembre 2025

Il Presidente

Lucio Luciotti

Corte di Cassazione - copia non ufficiale