
Notifica al contribuente defunto e non agli eredi: l'atto è nullo

di [Federico Gavioli](#)

Publicato il 30 Settembre 2014

l'emissione di un avviso di accertamento intestato al contribuente deceduto e notificato al suo ultimo domicilio è nullo, in quanto la notifica di tale atto va inviata agli eredi del contribuente defunto

L'emissione di un avviso di accertamento intestato al contribuente deceduto, notificato al suo ultimo domicilio sono nulli; l'articolo 65, del DPR n.600/1973, afferma che l'atto impositivo intestato al dante causa può essere notificato nell'ultimo domicilio di quest'ultimo solamente indirizzando la notifica agli eredi collettivamente e impersonalmente; è quanto stabilito dalla Corte di Cassazione con la sentenza n.18729, del 5 settembre 2014.

La vicenda analizzata dalla Corte di Cassazione vede coinvolti l'Agenzia delle Entrate e gli eredi di un contribuente che avevano impugnato un avviso di accertamento con il quale, in relazione alla quota del padre della società in nome collettivo, veniva accertato, ai fini irpef per l'anno 1994, un maggior reddito di partecipazione.

La Commissione tributaria regionale alla quale l'Agenzia delle Entrate si era rivolta, annullava l'avviso di accertamento poiché notificato il 15 dicembre 2000, non collettivamente ed impersonalmente agli eredi del contribuente nell'ultimo domicilio dello stesso, ma al defunto deceduto il precedente 12 febbraio.

Nei confronti della decisione, l'Agenzia delle Entrate, è ricorso in Cassazione.

Le motivazioni del ricorso

Il primo motivo di ricorso davanti alla Cassazione, da parte dell'Agenzia delle Entrate, con la quale è denunciata la violazione e falsa applicazione dell'art. 57, del D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, si chiude con il seguente quesito di diritto: *"se il contribuente che in primo grado abbia genericamente denunciato perplessità dal punto di vista della ritualità, della validità e della notificazione dell'avviso di accertamento così come avvenuta, possa in sede di appello legittimamente 'ampliare' il contenuto di tale affermazione, facendovi rientrare la denuncia della specifica violazione dell'art. 65 del DPR 600/1973 (per essere la notifica avvenuta non presso il proprio domicilio, ma presso quello del defunto)"* .

Con il secondo motivo, denunciando violazione e falsa applicazione dell'art. 57, del D.Lgs. n. 546 del 1992, afferma che *"la sentenza d'appello basata sull'accoglimento di un motivo nuovo, nella specie, riguardante la violazione dell'art. 65 del DPR n. 600/1973, per essere la notifica avvenuta non presso il proprio domicilio ma presso quello del defunto, sarebbe affetta da nullità"*.

L'analisi dei giudici della Cassazione

Secondo un consolidato orientamento della Cassazione, l'avviso di accertamento intestato ad un contribuente deceduto, notificato allo stesso nell'ultimo domicilio, nonché la stessa notificazione dell'avviso sono affetti da nullità assoluta e insanabile, atteso che, a norma dell'art. 65 del DPR 29 settembre 1973, n. 600, l'atto impositivo intestato al dante causa può essere notificato nell'ultimo domicilio di quest'ultimo solamente indirizzando la notifica agli eredi collettivamente e personalmente e purché questi, almeno trenta giorni prima, non abbiano (come nella specie) comunicato all'ufficio delle imposte del domicilio fiscale del de cuius le proprie generalità e il proprio domicilio fiscale. Una tale irregolarità di notifica, infatti, incide sulla struttura del rapporto tributario, il quale non è evidentemente configurabile nei confronti di soggetti inesistenti.

La "irregolarità" della notificazione dell'avviso di accertamento, comportante, per il giudice d'appello, *"la dichiarazione di nullità assoluta e insanabile dell'avviso di accertamento, con conseguente nullità ed irrilevanza di tutti gli atti successivi"*, ra stata infatti già dedotta in primo grado, secondo quel che risulta dalla sentenza impugnata e come si desume dallo stesso quesito di diritto che illustra il primo motivo di ricorso dell'amministrazione finanziaria ricorrente *"se il contribuente che in primo grado abbia genericamente denunciato perplessità dal punto di vista della ritualità, della validità e della notificazione dell'avviso di accertamento così come avvenuta, possa in sede di appello legittimamente ampliare il contenuto di tale affermazione..."*.

Quanto alla lamentata genericità della detta denuncia, la Commissione regionale, interpretando il motivo di appello incidentale dagli eredi ha chiaramente individuato il contenuto del rilievo formulato in primo grado e la sua portata, osservando che *"... in via preliminare e pregiudiziale occorre esaminare una contestazione effettuata dal contribuente"* già nel primo grado di giudizio, che non sembra essere stata valutata dal giudice di prime cure: ha rilevato infatti il contribuente che l'avviso di accertamento contro il quale è stato preposto ricorso è stato notificato al defunto non con le modalità indicate dal citato articolo 65, del DPR 600/1973.

Per i giudici di legittimità il ricorso dell'Agenzia delle Entrate va respinto con il pagamento delle spese di giudizio.

Alcuni orientamenti precedenti

La Corte di Cassazione con la sentenza n. 26718/2013

La Corte di Cassazione con la sentenza n. 26718/2013 ha accolto il ricorso degli eredi di un contribuente deceduto contro la sentenza della CTR.

Per la commissione regionale l'avviso di accertamento notificato al defunto preso il suo domicilio fiscale era legittimo; non c'era alcuna prova che gli eredi avessero inviato all'ufficio comunicazione delle proprie generalità e del domicilio fiscale (articolo 65 DPR n. 600/73). Inoltre, l'ufficio non era a conoscenza della morte del contribuente e, quindi, non poteva inviare alcun atto agli eredi. Contro questa decisione, gli eredi avevano deciso di ricorrere per la Cassazione, sostenendo che anche in assenza di comunicazione prevista dall'articolo 65, del citato DPR 600/1973, gli atti per poter essere efficaci nei loro confronti, potevano essere indirizzati al domicilio del defunto, ma dovevano essere diretti agli eredi collettivamente ed impersonalmente.

Per i giudici di legittimità nel caso in cui il destinatario di un avviso di accertamento tributario sia morto e gli eredi non abbiano provveduto alla comunicazione prescritta dall'articolo 65, è nulla la notifica eseguita ai sensi dell'art. 140 c.p.c. nei confronti del defunto, *“previo tentativo di consegna dell'atto presso il suo domicilio, non essendo la morte del destinatario equiparabile alla sua irreperibilità o al rifiuto di ricevere copia dell'atto”*.

Sentenza della Cassazione n. 6386/2014

Con la sentenza n.6386/2014 i giudici di legittimità hanno stabilito che è da considerarsi legittima la notifica dell'atto impositivo anche se eseguita solo ad alcuni degli eredi del contribuente. I giudici di legittimità hanno respinto la richiesta degli eredi di un contribuente contro la sentenza della CTR.

Per gli eredi, la cartella di pagamento era nulla per vizi di notificazione; l'errore della CTR, era di aver ritenuto la notifica della cartella legittima, malgrado la stessa non fosse stata effettuata a tutti gli eredi ma solo ad alcuni di essi.

I giudici di legittimità, invece, rilevavano che, ai sensi dell'articolo 65, del DPR 600/73, gli eredi rispondono in solido delle obbligazioni tributarie, *“con la conseguenza che del tutto legittima doveva considerarsi la notificazione della cartella solo a uno o a qualcuno degli eredi”*.

Sentenza Cassazione n.28192/2013

La Corte di Cassazione con la sentenza 28192, del 17 dicembre 2013, ha affermato che è legittima la notifica di Equitalia agli eredi del contribuente nell'ultimo domicilio comune comunicato dal de cuius: l'unico limite alla comunicazione collettiva e impersonale ai figli del contribuente è la segnalazione, da parte loro, del cambio del recapito fiscale trenta giorni prima dell'atto.

La Corte di Cassazione ha accolto il ricorso di Equitalia contro la decisione della CTR, che aveva ritenuto illegittima l'opposizione degli eredi del padre del defunto, esercente l'attività di affittacamere e locazione di unità immobiliari relativo all'avviso di mora riguardante l'Irpef e l'Iva.

Cassazione con la sentenza n. 6386/14

La Cassazione con la sentenza n. 6386/14, ha respinto la richiesta degli eredi di un contribuente contro la sentenza della CTR; per gli eredi, la cartella di pagamento era nulla per vizi di notificazione. L'errore della CTR, per i giudici di legittimità, era di aver ritenuto la notifica della cartella legittima, malgrado la stessa non fosse stata effettuata a tutti gli eredi ma solo ad alcuni di essi. I giudici territoriali, invece, rilevavano che, ai sensi dell'articolo 65, del D.P.R. 600/73, gli eredi rispondono in solido delle obbligazioni tributarie, *“con la conseguenza che del tutto legittima doveva considerarsi la notificazione della cartella solo a uno o a qualcuno degli eredi”*.

30 settembre 2014

Federico Gavioli