

La notifica al contribuente defunto: in quali casi è valida?

di [Ignazio Buscema](#)

Pubblicato il 6 Novembre 2014

la notifica nei confronti di un contribuente deceduto presenta difficoltà sia in fase di esecuzione che di valutazione processuale: in quali casi è da considerare regolare?

Dato normativo

L'articolo 65 del Dpr 29 settembre 1973, n. 600, prevede che "gli eredi rispondono in solido delle obbligazioni tributarie il cui presupposto si è verificato anteriormente alla morte del dante causa" (comma 1), che "gli eredi del contribuente devono comunicare all'ufficio delle imposte del domicilio fiscale del dante causa le proprie generalità e il proprio domicilio fiscale" (comma 2), e che "la notifica degli atti intestati al dante causa può essere effettuata agli eredi impersonalmente e collettivamente nell'ultimo domicilio dello stesso ed è efficace nei confronti degli eredi che, almeno trenta giorni prima, non abbiano effettuato la comunicazione di cui al secondo comma" (comma 4). **Quest'ultimo comma costituisce una norma derogatoria dell'efficacia temporale della comunicazione delle generalità e del domicilio fiscale degli eredi, nel senso che tale comunicazione, invece di produrre i suoi effetti fin dalla sua ricezione, inizia a produrli dopo trenta giorni.**

Notifica nei confronti di un contribuente deceduto

L'articolo 65 del Dpr 600/1973 disciplina espressamente la sola ¹ ipotesi in cui la morte del soggetto passivo del rapporto giuridico tributario sia nota all'ufficio e la suddivide in due fattispecie.

- Se la comunicazione ² del decesso è stata effettuata, gli atti impositivi relativi al de cuius devono essere **notificati personalmente e nominativamente agli eredi** nel domicilio fiscale comunicato da costoro ³
- Se la comunicazione ³ del decesso non viene resa (in violazione dell'onere previsto dall'articolo 65, comma 2, del Dpr 600/1973), la notifica degli atti intestati ⁴ al dante causa (**della cui morte l'ufficio è comunque a conoscenza**) è validamente ⁵ effettuata **impersonalmente e collettivamente** agli eredi nell'ultimo domicilio del defunto .

L'Ufficio tributario non è a conoscenza della morte del contribuente

Questo articolato (e limitato) contenuto dell'articolo 65 non prevede l'ipotesi in cui l'ufficio non abbia alcuna conoscenza dell'esistenza di eredi e non potrebbe, di conseguenza, notificare loro nessun atto impositivo destinato al loro dante causa. Da ciò deriva l'inapplicabilità, in questo caso, dell'articolo 65 del Dpr 600/1973, con la conseguenza che gli atti intestati a un soggetto (**che per l'ufficio è ancora in vita**) deve essere non solo a lui intestato ma anche a lui notificato presso il domicilio fiscale. Nell'ipotesi in cui l'ufficio tributario non sia a conoscenza della morte del contribuente, perché gli eredi non hanno provveduto alla comunicazione prevista dal secondo comma dell'articolo 65 del Dpr n. 600 del 29 settembre 1973 **e tale notizia non sia pervenuta aliunde all'ufficio**, quest'ultimo legittimamente notifica l'atto impositivo al contribuente defunto nel domicilio fiscale dello stesso. Nell'ipotesi in cui l'ufficio tributario non sia a conoscenza della morte del contribuente, perché gli eredi non hanno provveduto alla comunicazione prevista dal secondo comma dell'articolo 65 del Dpr n. 600 del 29 settembre 1973 e tale notizia non sia pervenuta aliunde all'ufficio, quest'ultimo legittimamente notifica l'atto impositivo al contribuente defunto nel domicilio fiscale dello stesso (sentenza n. 16699 dell' 8 agosto 2005). Soltanto quando sia noto il decesso del contribuente l'ufficio dovrà notificare l'atto impositivo agli eredi rispettando le disposizioni contenute nell'articolo 65 del Dpr 600/1973.

La notifica agli eredi collettivamente e impersonalmente

In tema di notifiche di atti tributari, l'art. 65 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, prevede, come unico limite alla notifica collettiva e impersonale agli eredi del contribuente nell'ultimo domicilio dello stesso, il fatto che questi abbiano comunicato, almeno trenta giorni prima, le proprie generalità e il proprio domicilio fiscale, dovendosi pertanto ritenere che sia posto a carico degli eredi un onere di informazione che se non assolto dispensa gli uffici finanziari dalla ricerca specifica e individuale di ciascun erede, quale che sia il tempo trascorso dall'apertura della successione, non applicandosi il diverso limite temporale di un anno dall'apertura della stessa previsto dall'art. 303, c. 2, c.p.c. (Cass. civ. Sez. VI - 5 Ordinanza, 17-12-2013, n. 28192). La notifica agli eredi collettivamente e impersonalmente non costituisce un dato puramente formale ma *"va ad incidere in realtà sul momento strutturale del rapporto tributario che ... non è evidentemente configurabile nei confronti di un soggetto non più esistente"* per cui *"dal mancato rispetto del procedimento notificatorio predisposto dalla norma deriva la nullità assoluta ed insanabile della notifica e dell'avviso di accertamento"* (cfr. Cass. 25 novembre 1995, n. 12210).

Comunicazione delle generalità degli eredi ex art. 65 del d.p.r. n. 600 del 1973 - Conseguenze-

E' **nullo** (vd. Cassazione sentenza n. 10659 del 7 luglio 2003) l'avviso di accertamento emesso nei confronti del defunto e notificato al destinatario (defunto) nel suo domicilio fiscale (nel caso di specie, a

mani di un figlio convivente e capace, che **aveva dichiarato l'avvenuto decesso del contribuente**); è illegittima la notifica per violazione del disposto di cui all'articolo 65 del Dpr 600/1973, in quanto è vero che l'atto di accertamento doveva essere notificato sempre presso il domicilio del de cuius, **ma l'intestazione doveva recare l'indicazione degli eredi collettivamente e impersonalmente, così come recita il quarto comma dell'articolo 65 (si pensi all'ipotesi in cui l'ufficio sia venuto a conoscenza della morte del contribuente attraverso la denuncia di successione o tramite il comune tramite il sistema ina-saia)**. E' nulla la notifica di un avviso di accertamento intestato e diretto al contribuente defunto se eseguita nell'ultimo domicilio di questo, **ma non diretta agli eredi** collettivamente ed impersonalmente (sentenza n. 10659 del 7 luglio 2003).

L'avviso di accertamento, intestato a un contribuente deceduto e notificato allo stesso nell'ultimo domicilio, è affetto **da nullità assoluta ed insanabile**, atteso che, ai sensi dell'articolo 65 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, l'atto impositivo intestato al dante causa può essere notificato nell'ultimo domicilio dello stesso solamente indirizzando la notifica agli eredi collettivamente ed impersonalmente e purchè questi, almeno trenta giorni prima, non abbiano comunicato all'ufficio delle imposte del domicilio fiscale del dante causa le proprie generalità e il proprio domicilio fiscale (Cassazione, Sezione tributaria, Sentenza n. 3865/2001).

È nulla la notifica di un atto di accertamento emesso nei confronti di un defunto e notificato al destinatario (defunto) nel suo domicilio (nel caso di specie a mani di un figlio qualificatosi come convivente e capace, **che non aveva omesso di dichiarare l'avvenuto decesso del contribuente**); dopo la morte del contribuente, infatti, gli atti impositivi devono essere notificati personalmente e nominativamente agli eredi nel domicilio fiscale da costoro comunicato all'ufficio tributario, **ove gli eredi abbiano provveduto a tale comunicazione**; ove, invece, simile adempimento non sia stato effettuato, gli atti debbono essere notificati nell'ultimo domicilio del defunto, agli eredi collettivamente ed impersonalmente (Cassazione, Sezione tributaria, Sentenza n. 10659/2003).

La notifica di un atto di accertamento intestato al contribuente deceduto può essere indirizzata collettivamente ed impersonalmente agli eredi nell'ultimo domicilio del defunto, semprechè gli stessi non abbiano reso note le proprie generalità e il proprio domicilio fiscale (Corte Cass., Sez. tributaria, 7 aprile 2006 n. 8272; Cass. n. 12210/1995; n. 3865/2001; n. 11447/2002; n. 13504/2003; n. 10659/2003).

Quando l'Ufficio tributario è a conoscenza delle generalità e del domicilio fiscale degli eredi, la notifica del ruolo presso l'ultimo domicilio del defunto e senza indicazione dei nominativi di tutti gli eredi è causa di nullità dell'atto, in quanto le controparti del rapporto tributario non risultano esattamente individuate. La notifica agli eredi collettivamente e impersonalmente non costituisce un dato puramente formale ma "*va ad incidere in realtà sul momento strutturale del rapporto tributario che ... non è evidentemente configurabile nei confronti di un soggetto non più esistente*" per cui "*dal mancato rispetto del procedimento notificatorio predisposto dalla norma deriva la nullità assoluta ed insanabile della notifica e dell'avviso di accertamento*" (cfr. Cass. 25 novembre 1995, n. 12210).

In caso di notifica dell'avviso di accertamento intestato a contribuente defunto, l'art. 65 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, pone un obbligo di comunicazione a carico degli eredi, dalla cui inosservanza deriva che la notifica degli atti intestati al dante causa può essere effettuata agli eredi impersonalmente e collettivamente nell'ultimo domicilio dello stesso; pertanto, se l'atto viene notificato ad uno solo degli eredi deriva la nullità assoluta ed insanabile della notifica e dell'avviso di accertamento.(Cassazione, Sezione tributaria, Sentenza n. 11447/2002).

6 novembre 2014

Ignazio Buscema

1 Nell'ipotesi in cui l'Amministrazione **non abbia conoscenza del decesso del contribuente**, né di eventuali eredi, e quindi al di fuori delle ipotesi previste dall'art. 65 del D.P.R. n. 600 del 1973, essa è legittimata ad emettere atti impositivi non solo a lui intestati, ma altresì al medesimo notificati nel domicilio fiscale o nel luogo da lui indicato nell'atto tassato (Cass. civ. Sez. V, 15-09-2003, n. 13504).

2 L'obbligo di comunicazione posto a carico degli eredi del contribuente ha lo scopo di consentire agli uffici finanziari di azionare direttamente nei loro confronti le obbligazioni tributarie il cui presupposto si è verificato anteriormente alla morte del dante causa e non quello di rendere efficace la notifica a mani di uno degli eredi di un avviso di accertamento, il cui destinatario sia deceduto (cfr. ex multis Cass. 1° agosto 2002, n. 11447; 16 marzo 2001, n. 3865).

3 VD. Sentenza n. 158/11/13, sezione XI, del 7 giugno 2013 della CTP di Bari, secondo cui, la notificazione impersonale e collettiva agli eredi, nell'ultimo domicilio del defunto, è possibile solo se l'Amministrazione Finanziaria non è stata messa al corrente dell'avvenuto decesso. **L'Ufficio può venire a conoscenza del decesso del contribuente in vari modi ivi compresa, come nel caso di specie, la dichiarazione di successione e ciò perché il legislatore non ha prescritto particolari formalità di adempimento dell'onere di comunicazione posto a carico degli eredi.** Di conseguenza, può attribuirsi rilevanza giuridica ad ogni forma di comunicazione ricevuta dall'Ufficio e dalla quale risulti il decesso del contribuente e le generalità degli eredi.

4 Gli eredi del contribuente hanno l'obbligo di comunicare il decesso del loro dante causa e il nominativo di tutti gli aventi causa, in modo che gli Uffici finanziari possano azionare direttamente nei confronti degli eredi le obbligazioni tributarie, il cui presupposto si sia verificato anteriormente alla morte del *de cuius*. **Se tale comunicazione è stata eseguita**, gli atti impositivi devono essere notificati personalmente e nominativamente agli eredi nel domicilio fiscale da costoro comunicato; se, invece, tale comunicazione **non sia stata eseguita**, gli atti intestati al dante causa possono essere notificati nell'ultimo domicilio dello stesso, ma devono essere diretti agli eredi collettivamente e impersonalmente e tale notifica sarà efficace nei confronti degli eredi che, almeno trenta giorni prima, non abbiano

effettuata comunicazione predetta. Il rispetto di tale procedimento notificatorio non costituisce dato puramente formale ma, incidendo sul rapporto tributario, perché relativo ad un soggetto non più esistente, **è causa di nullità assoluta ed insanabile della notifica e dell'avviso di accertamento** (Cass. civ. Sez. VI - 5 Ordinanza, 08-04-2014, n. 8213) In tema di riscossione dei tributi, nel caso in cui l'ufficio delle entrate proceda nei confronti degli eredi, la formazione del ruolo, disciplinata dall'art. 12 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, va operata al nome del contribuente, pur dopo il suo decesso, mentre la notifica della cartella esattoriale deve essere effettuata ai primi personalmente e nel loro domicilio nel solo caso in cui essi abbiano tempestivamente provveduto alla comunicazione prescritta dall'art. 65, u.c., del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, potendo altrimenti avvenire nei loro confronti, collettivamente ed impersonalmente nel domicilio del defunto, senza limiti di tempo (Cass. civ. Sez. V, 09-01-2014, n. 228).

5 L'avviso di accertamento intestato a 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 d.P.R. n.600/73, 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 e purché questi, almeno 30 giorni prima, non abbiano comunicato all'ufficio delle imposte del domicilio fiscale del *de cuius* le proprie generalità e il proprio domicilio fiscale. Una siffatta irregolarità di notifica, infatti, incide sulla struttura del rapporto tributario, il quale non è evidentemente configurabile nei confronti di soggetti inesistenti (*ex multis* sentenze n.16699/05 e n.11447/02). Va annullato l'atto poiché non notificato collettivamente ed impersonalmente agli eredi del contribuente (Corte di Cassazione sentenza n.18729 del 5 settembre 2014). Nel caso di notifica dell'avviso di accertamento intestato ad un contribuente defunto, l'art. 65 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 pone a carico degli eredi un obbligo di comunicazione, pertanto, nell'ipotesi di inosservanza di tale obbligo la notificazione dell'avviso di accertamento intestato al dante causa deve essere effettuata agli eredi impersonalmente e collettivamente nell'ultimo domicilio dello stesso. Qualora l'atto fosse notificato ad uno solo degli eredi la notifica dell'avviso di accertamento è affetta da nullità assoluta ed insanabile La comunicazione di cui all'art. 65 del D.P.R. n. 600/1973, presentata dagli eredi del contribuente deceduto, legittima l'Amministrazione finanziaria a notificare eventuali accertamenti il cui presupposto si è verificato anteriormente alla morte del dante causa personalmente e nominativamente agli eredi stessi. In mancanza di tale comunicazione l'Amministrazione può notificare detti accertamenti nell'ultimo domicilio del defunto collettivamente ed impersonalmente ai suoi eredi. In ogni caso non può ritenersi valido un avviso di accertamento intestato a contribuente defunto, ancorché la notifica sia avvenuta a mani del figlio quale procuratore generale del defunto padre (Cass. civ. Sez. V, 01-08-2002, n. 11447).

6 Secondo diverso orientamento in caso di morte del contribuente, la notificazione della cartella di pagamento a lui intestata è legittimamente effettuata presso l'ultimo domicilio del defunto ed è efficace nei confronti degli eredi, ove questi ultimi non abbiano tempestivamente provveduto alla comunicazione prescritta dall'art. 65, u.c., del D.P.R. n. 600/1973, non assumendo alcun rilievo le indicazioni contenute nella dichiarazione dei redditi o nella dichiarazione di

successione, le quali non possono validamente sostituire la predetta comunicazione, che deve essere presentata direttamente all'Ufficio o trasmessa mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento (Cass. civ. Sez. V, 17-07-2013, n. 17430).L'art. 65, c. 2, del D.P.R. n. 600/1973 stabilisce che gli eredi del contribuente devono comunicare all'ufficio delle imposte del domicilio fiscale del dante causa le proprie generalità e il proprio domicilio fiscale, e che " *la notifica degli atti intestati al dante causa può essere effettuata agli eredi impersonalmente e collettivamente nell'ultimo domicilio dello stesso ed è efficace nei confronti degli eredi che, almeno trenta giorni prima, non abbiano effettuato la comunicazione di cui al secondo comma*". **La comunicazione contemplata dalla norma non può essere surrogata da altri documenti quali la dichiarazione di successione o la dichiarazione dei redditi presentata dagli eredi per conto del de cuius.**(Cass. civ. Sez. V, 17-07-2013, n. 17430) " *In caso di morte del contribuente, la notificazione della cartella esattoriale a lui intestata è legittimamente effettuata presso l'ultimo domicilio del defunto ed è efficace nei confronti degli eredi, ove questi ultimi non abbiano tempestivamente provveduto alla comunicazione prescritta dall'art. 65, ultimo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, non potendo trovare applicazione l'art. 60, ultimo comma, del medesimo D.P.R., il quale si riferisce alle sole variazioni anagrafiche riguardanti l'indirizzo del destinatario, e non assumendo alcun rilievo le indicazioni contenute nella dichiarazione dei redditi, le quali non possono validamente sostituire la predetta comunicazione, che dev'essere presentata direttamente all'Ufficio o trasmessa mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento*".

Infatti, la norma di cui all'art. 65 dello stesso decreto, esplicitamente prevede la modalità di comunicazione dei dati anagrafici degli eredi in caso di notifica a soggetto defunto, ovvero " *gli eredi del contribuente devono comunicare all'ufficio delle imposte del domicilio del dante causa le proprie generalità e il proprio domicilio fiscale. La comunicazione può essere presentata direttamente all'ufficio o trasmessa mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento*".

7 Lo statuto del contribuente impone all'amministrazione finanziaria di " *assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati*", dandone a lui comunicazione nel " *luogo di effettivo domicilio ... quale desumibile dalle informazioni in possesso della stessa amministrazione*", e vieta di chiedere al contribuente " *documenti e informazioni già in possesso dell'amministrazione finanziaria*". (si pensi al caso in cui il fisco, pur non avendo avuto la comunicazione degli eredi, era a conoscenza della morte del contribuente in quanto gli eredi avevano presentato la denuncia di successione).