

Edizione di venerdì 5 Luglio 2019

AGEVOLAZIONI

Pubblicato in Gazzetta il Decreto innovation manager ma la misura resta non operativa
di Debora Reverberi

IMPOSTE INDIRETTE

Trasferimenti immobiliari con imposte d'atto in misura fissa
di Sandro Cerato

CONTENZIOSO

Pubblicata la circolare sulle modalità operative del processo tributario telematico
di Lucia Recchioni

PENALE TRIBUTARIO

Operazioni soggettivamente inesistenti e “buona fede” del cessionario
di Luca Procopio

ACCERTAMENTO

Notifica agli eredi nulla se non effettuata presso l'ultimo domicilio del de cuius
di Angelo Ginex

RASSEGNA RIVISTE

Sull'impugnabilità del provvedimento di diniego di annullamento in autotutela la Cassazione fissa importanti paletti
di Gianfranco Antico

AGEVOLAZIONI

Pubblicato in Gazzetta il Decreto innovation manager ma la misura resta non operativa

di Debora Reverberi

Il [Decreto attuativo](#) del Mise datato 07.05.2019 in materia di *voucher innovation manager* è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 152 del 01.07.2019.

Si rammenta che l'incentivo **consiste in un contributo a fondo perduto in forma di voucher concedibile in regime "de minimis"** ai sensi del Regolamento (UE) n. 1407/2013 ed è una novità introdotta nell'ordinamento italiano dall'[articolo 1, commi 228, 230, 231, L. 145/2018](#) (c.d. Legge di Bilancio 2019).

Trattasi di una misura che ha l'obiettivo di **sostenere i processi di trasformazione tecnologica e digitale** delle Pmi e delle reti d'impresa, favorendo l'accesso a **consulenze specialistiche manageriali in materia di:**

- **tecnologie abilitanti previste dal Piano Nazionale Impresa 4.0;**
- processi di ammodernamento degli assetti gestionali e organizzativi dell'impresa, ivi intendendo l'applicazione di **nuovi metodi di significativa innovazione organizzativa dell'impresa** nelle pratiche commerciali, nelle strategie di gestione aziendale, nell'organizzazione del luogo di lavoro;
- processi di ammodernamento degli assetti gestionali e organizzativi dell'impresa, ivi intendendo l'**accesso ai mercati finanziari e dei capitali.**

La misura mette a disposizione **fondi di ammontare complessivo pari a 75 milioni di euro da ripartire sul triennio 2019, 2020 e 2021.**

Il decreto attuativo dispone inoltre, all'[articolo 4, comma 3](#), che in considerazione del meccanismo applicativo del *voucher*, nonché delle modalità e delle tempistiche di erogazione, **le risorse assegnate all'anno 2019 potranno essere utilizzate per l'erogazione dei voucher negli anni 2020 e 2021.**

L'operatività del contributo resta tuttavia sospesa in attesa dei seguenti provvedimenti della Direzione generale per gli incentivi alle imprese, da adottarsi **entro 30 giorni** dalla pubblicazione del **Decreto del 07.05.2019:**

- un Decreto che definisca **termini e modalità per la presentazione delle domande di iscrizione all'elenco degli innovation managers;**

- un Decreto che stabilisca **termini e modalità di presentazione delle domande di ammissione al contributo, nonché i criteri di valutazione delle domande e di assegnazione prioritaria** delle risorse disponibili.

Manca inoltre il sistema informativo atto a gestire l'intera procedura per la presentazione delle domande di ammissione al contributo, per la valutazione e gestione delle stesse, per la comunicazione del loro esito e per la successiva erogazione del *voucher*: la realizzazione e gestione delle piattaforme è **affidata** ad un ente strumentale dell'Amministrazione centrale, **l'Agenzia nazionale per l'attrazione degli investimenti e lo sviluppo d'impresa S.p.a. – Invitalia**, società *in house* del Ministero.

L'obiettivo palesato dal Mise è comunque quello di **garantire la piena operatività della misura agevolativa entro il mese di settembre**.

Per completezza informativa si riepilogano nella seguente tavola sinottica **i requisiti di accesso alla misura e l'entità dell'agevolazione previsti dalla normativa**:

**Ambito applicativo
soggettivo**

1. Micro, piccole e medie imprese individuate secondo i seguenti criteri dimensionali di effettivi e soglie finanziarie **definiti dalla Raccomandazione 2003/361/CE**:

- con sede legale o un'unità locale attiva in Italia, iscritte nel Registro Imprese della CCIAA territorialmente competente, indipendentemente dalla forma giuridica e dal regime contabile e fiscale adottato;
- **operanti in qualsiasi settore di attività, ad eccezione dei comparti esclusi dall'articolo 1 Regolamento UE 1407/2013;**
- **non destinatarie di sanzioni interdittive articolo 9, comma 2, D. Lgs. 231/2001;**
- **in regola col versamento dei contributi previdenziali;**
- non sottoposte a procedura concorsuale, non in stato di fallimento, di liquidazione anche volontaria, di amministrazione controllata, di concordato preventivo o in qualsiasi altra situazione equivalente secondo la normativa vigente;
- che non si trovino nella situazione di aver beneficiato e di non aver successivamente non rimborsato o depositato su un conto bloccato aiuti sui quali pende un ordine di recupero per decisione della C.E. che l'ha dichiarato illegale e incompatibile col mercato comune;

2. Imprese che aderiscono ad un contratto di rete, sia nella forma di “rete-contratto”, sia di “rete-soggetto” che preveda:

- **l'adesione di sole Pmi in possesso dei requisiti sopra esposti e in un**

numero minimo di 3;

- **una collaborazione effettiva e stabile tra le imprese;**
- **un programma comune di sviluppo di processi innovativi** in materia di trasformazione tecnologica e digitale attraverso le tecnologie abilitanti previste dal Piano Nazionale Impresa 4.0 o di organizzazione, pianificazione e gestione delle attività, compreso l'accesso ai mercati finanziari e dei capitali;
- nel caso di "rete-contratto" la nomina dell'organo comune, che assume la veste di mandatario dei partecipanti.

**Ambito applicativo
oggettivo**

Costi effettivamente sostenuti e documentati in base alla **sottoscrizione**, successiva alla data di presentazione della domanda di ammissione al contributo, **di un contratto di servizio di consulenza di durata minima nove mesi** tra le imprese o le reti di imprese beneficiarie e una società di consulenza o un manager qualificato iscritto nell'elenco, **per l'acquisto di prestazioni consulenziali di natura specialistica nelle seguenti materie:**

1. Tecnologie abilitanti 4.0:

- a) *big data* e analisi dei dati;
- b) *cloud, fog e quantum computing*;
- c) *cyber security*;
- d) integrazione delle tecnologie della *Next Production Revolution* (NPR) nei processi aziendali, anche e con particolare riguardo alle produzioni di natura tradizionale;
- e) simulazione e sistemi *cyber-fisici*;
- f) prototipazione rapida;
- g) sistemi di visualizzazione, realtà virtuale (RV) e realtà aumentata (RA);
- h) robotica avanzata e collaborativa;
- i) interfaccia uomo-macchina;
- l) manifattura additiva e stampa tridimensionale;
- m) internet delle cose e delle macchine;
- n) integrazione e sviluppo digitale dei processi aziendali;

o) programmi di *digital marketing*, quali innovazione dei processi di valorizzazione di segni distintivi dell'impresa (*branding*) e sviluppo commerciale verso i mercati;

p) programmi di *open innovation*;

2. Processi di ammodernamento degli assetti gestionali e organizzativi dell'impresa

a) applicazione di **nuovi metodi di significativa innovazione organizzativa dell'impresa**:

- nelle pratiche commerciali,
- nelle strategie di gestione aziendale,
- nell'organizzazione del luogo di lavoro

b) **accesso ai mercati finanziari e dei capitali** attraverso:

- percorsi finalizzati alla quotazione su mercati regolamentati e non
- partecipazione al Programma Elite
- apertura del capitale di rischio ad investitori indipendenti specializzati nel *private equity o venture capital*
- utilizzo di nuovi strumenti di finanza alternativa e digitale (*equity crowdfunding, invoice financing, emissione di minbond*).

Entità del voucher

Il contributo spetta **per i periodi d'imposta 2019 e 2020, con limite di ammissibilità di una sola domanda di contributo per ciascuna impresa** e per ciascuna rete lungo tutta la durata dell'agevolazione, in misura variabile in funzione della dimensione d'impresa:

Dimensione impresa	Misura del contributo	Limite massimo annuo
Micro e piccola impresa	50%	euro 40.000
Media impresa	30%	euro 25.000
Reti d'impresa	50%	euro 80.000

Seminario di specializzazione

LE MODIFICHE DEL DIRITTO SOCIETARIO A SEGUITO DELLA RIFORMA DEL DIRITTO FALLIMENTARE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IMPOSTE INDIRETTE

Trasferimenti immobiliari con imposte d'atto in misura fissa

di **Sandro Cerato**

I **trasferimenti di immobili a favore di imprese** che intendono abbattearli e ricostruirli, ovvero porre in essere **interventi di ristrutturazione**, sono soggetti alle **imposte d'atto in misura fissa (euro 600 complessivi)** in caso di successiva **vendita entro 10 anni**.

È quanto emerge dall'[articolo 7 D.L. 34/2019](#) (**Decreto Crescita** convertito in Legge lo scorso 29 giugno) finalizzato alla **valorizzazione edilizia** del patrimonio immobiliare esistente, anche al fine di rendere gli edifici **più sicuri ai fini antisismici ed ambientali**.

Dal punto di vista **oggettivo**, la norma interessa i **trasferimenti immobiliari di interi fabbricati** (di qualsiasi categoria catastale) posti in essere nel periodo **dal 1° maggio 2019 al 31 dicembre 2021** (ivi comprese le permuta, i conferimenti in società, ecc.).

Più puntuale è l'**ambito soggettivo** (con riferimento all'**acquirente**), in quanto è previsto che i trasferimenti avvengano a favore di **imprese di costruzione o di ristrutturazione** immobiliare.

In merito a tale definizione è possibile richiamare i diversi interventi di prassi dell'Agenzia delle entrate in materia di Iva (si veda, ad esempio, la [circolare 22/E/2013](#)), secondo cui si deve aver riguardo al **soggetto che detiene il permesso di eseguire l'intervento** (di nuova costruzione o di ristrutturazione), a prescindere dalla circostanza che l'intervento sia poi eseguito direttamente (in quanto impresa edile) o che sia **appaltato a terzi** (tipicamente la società immobiliare che si avvale di un'impresa edile per la costruzione).

Per quanto riguarda il **cedente**, invece, **si ritiene non vi siano limitazioni** di sorta, anche se la norma nasce con l'intento di **ridurre i costi dei trasferimenti immobiliari** eseguiti dai privati (gravati da imposta di registro del 9%).

Infatti, in sede di conversione in legge, è stato aggiunto l'inciso **"anche se esenti da Iva"**, con la conseguenza che **dovrebbero essere agevolate anche le vendite poste in essere da soggetti Iva** (imponibili o esenti a seconda dei casi).

Ne sarebbero agevolati soprattutto i **trasferimenti di immobili strumentali**, in quanto, se posti in essere da **soggetto Iva**, sconterebbero in ogni caso le **imposte ipotecarie e catastali nella misura del 4%**, con conseguente **abbattimento del costo in capo all'impresa acquirente**.

Per l'applicazione delle imposte d'atto in misura fissa (**200 euro cadauna** per registro, ipotecarie e catastali) è richiesto che le **imprese acquirenti, nei dieci anni successivi**

all'acquisto, provvedano alternativamente alla **demolizione e ricostruzione** dell'immobile (anche con ampliamento della volumetria), ovvero all'effettuazione di **lavori di ristrutturazione**, con successiva **vendita di almeno il 75% del volume del nuovo fabbricato**.

In ogni caso, è altresì richiesto che la **ricostruzione** (previa demolizione) o la **ristrutturazione** avvengano nel **rispetto della normativa antisismica** e con il conseguimento della **classe energetica NZEB** (Near Zero Energy Building) A o B.

In merito alla **richiesta di alienazione di almeno il 75% del volume del nuovo fabbricato**, in sede di conversione in legge del **D.L. 34/2019** è stato precisato che **l'agevolazione spetta anche nell'ipotesi di alienazione frazionata di immobili** suddivisi in più unità immobiliari, a condizione che l'alienazione stessa sia pari almeno alla citata percentuale del 75%.

In merito agli **interventi edilizi da eseguirsi sugli immobili** (nel caso in cui non si proceda alla demolizione e ricostruzione) la norma si riferisce a quelli di cui alle [lett. b\), c\) e d\)](#) dell'**articolo 3 D.P.R. 380/2001**, e quindi alle **manutenzioni straordinarie**, al **restauro** e **risanamento conservativo**, ed alla **ristrutturazione edilizia**.

Seminario di specializzazione

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO E LA CORREZIONE DEI PRINCIPALI ERRORI DICHIARATIVI

Scopri le sedi in programmazione >

CONTENZIOSO

Pubblicata la circolare sulle modalità operative del processo tributario telematico

di Lucia Recchioni

È stata pubblicata nella giornata di ieri, **4 luglio**, la [circolare 1/DF](#), riguardante il **processo tributario telematico**, che, come noto, è diventato **obbligatorio** dallo scorso **1° luglio**.

In riferimento a tale aspetto la circolare precisa che il nuovo obbligo riguarda i **giudizi instaurati, in primo e secondo grado a decorrere dalla suddetta data**.

Qualora la parte abbia scelto di **notificare l'atto introduttivo** del giudizio di primo o di secondo grado **con modalità analogiche**, ad esempio, in data 29 giugno 2019, la stessa dovrà pertanto **continuare ad utilizzare tale modalità nelle successive fasi** della costituzione in giudizio e degli ulteriori depositi di atti, seppur effettuati **dopo il 1° luglio 2019**; resta ferma, invece, la **facoltà del resistente di costituirsi telematicamente** nel relativo grado di giudizio.

Considerato quindi che per i **giudizi instaurati con ricorsi/appelli notificati a decorrere dal 1° luglio 2019** sorge l'**obbligo di notifica a mezzo pec**, giova ricordare che le notifiche telematiche **possono essere effettuate 24 ore su 24**, tutti i giorni dell'anno inclusi i festivi.

Con riferimento a tali aspetti, sicuro rilievo assume la [sentenza n. 75/2019 della Corte Costituzionale](#), con la quale è stata **dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'articolo 16-septies D.L. 179/2012** nella parte in cui stabiliva che *"le notificazione degli atti non possono farsi prima delle ore 7 e dopo le ore 21.00"*.

Tali principi assumono rilievo anche nell'ambito del **processo tributario**, ragion per cui **la notifica eseguita tra le ore 21 e le ore 24 del giorno di scadenza**:

- **si perfeziona lo stesso giorno**, e si considera dunque tempestiva, **per il notificante**, se entro le ore 23,59 di quel giorno è generata la **ricevuta di accettazione**,
- **si considerata perfezionata per il destinatario il giorno successivo**.

Con riferimento, invece alle **modalità operative di invio delle notificazioni**, pare opportuno sottolineare che la [circolare](#) in esame, pur precisando che **non trovano applicazione le specifiche disposizioni in materia di notifiche da parte degli avvocati**, richiama alcuni elementi da indicare nell'oggetto e nel messaggio di pec.

Più precisamente, in caso di **notifica di un atto introduttivo** del giudizio si consiglia

- di **inserire nell'oggetto** la seguente dicitura “**notificazione ai sensi dell'art. 16 bis, comma 3, D.Lgs. n. 546/92**”,
- di **indicare**, nel **corpo del messaggio**: la **tipologia dell'atto** (es: ricorso, appello, istanza di pubblica udienza, sentenza, ecc.); l'**atto impositivo impugnato** ovvero gli estremi della sentenza; il nome, cognome ed il codice fiscale del **difensore/ufficio notificante**; il nome e cognome o la denominazione e ragione sociale ed il codice fiscale della **parte che ha conferito la procura alle liti**, ove necessaria; il nome e cognome o la denominazione e ragione sociale del **destinatario**; l'**indirizzo di pec a cui l'atto viene notificato**; l'indicazione della **Commissione tributaria adita**.

Ove, invece, la notifica abbia ad oggetto la **sentenza** è opportuno indicare nell'oggetto la dicitura “**notificazione ai sensi dell'art. 16 bis, comma 3, D.Lgs. n. 546/92**” e nel messaggio specificare che si tratta di **notifica ai sensi dell'[articolo 38 D.Lgs. 546/1992](#)**, ai fini della **decorrenza del termine breve**.

L'**[articolo 16 D.L. 119/2018](#)** non soltanto ha reso **obbligatorio il processo tributario telematico** dallo scorso 1° luglio, ma ha altresì **previsto**, già a decorrere dal **24 ottobre 2018**, le **seguenti ulteriori novità** (parimenti oggetto di **analisi** nell'ambito della citata **circolare**):

- i **difensori** delle parti, degli enti impositori e dei soggetti della riscossione **possono attestare la conformità agli originali o copia conforme della copia analogica o digitale degli atti prelevati dal fascicolo processuale informatico** o ricevuti tramite **notifica telematica** ovvero **detenuti in originale** o in **copia conforme**. I difensori, inoltre, possono **fornire la prova dell'avvenuta notificazione** e comunicazione degli atti processuali via pec (laddove risulti **impossibile fornire tale prova con modalità informatiche**) **depositando** in formato **cartaceo** il **messaggio pec**, i suoi allegati e le ricevute di accettazione e di avvenuta consegna previa attestazione della loro conformità all'originale informatico;
- ove la parte risulti difesa e costituita in giudizio con **più difensori**, le **comunicazioni** effettuate dalle **Commissioni tributarie** si perfezionano con l'**avvenuta ricezione da parte di almeno uno dei difensori**;
- nelle ipotesi di **mancata indicazione dell'indirizzo di posta elettronica certificata** del difensore o della parte ed ove lo stesso non sia reperibile da pubblici elenchi, ovvero nelle ipotesi di mancata consegna del messaggio di posta elettronica certificata per cause imputabili al destinatario, **le comunicazioni potranno avvenire esclusivamente mediante deposito in segreteria**.

Seminario di specializzazione

IL PROCESSO TRIBUTARIO

Scopri le sedi in programmazione >

PENALE TRIBUTARIO

Operazioni soggettivamente inesistenti e “buona fede” del cessionario

di Luca Procopio

La **negazione del diritto** alla **detrazione dell'Iva** pagata a monte nell'ipotesi di operazioni di **acquisto soggettivamente inesistenti**, come emerge dalla **giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea** (cfr., *ex pluribus*: **sentenza 22.10.2015**, [causa C-277/14](#), *PPUH Stehcamp*; **sentenza 13.2.2014**, [causa C-18/13](#), *Maks Pen EOOD*; **ordinanza 6.2.2014**, **causa C-33/13**, *Jagiello*; **sentenza 18.7.2013**, [causa C-78/12](#), *Evita-k* e **sentenza 21.6.2012**, [cause riunite C-80/11 e C-142/11](#), *Mahagében e Dávid*) e dalla nostra **giurisprudenza di legittimità** (cfr., *ex pluribus*: [Cass. nn. 9588/2019](#), [20298/2018](#), [2912/2018](#), [1116/2018](#), [23166/2017](#), [5406/2016](#) e [25779/2014](#)), è condizionata, in primo luogo, al fatto che l'**Agenzia delle entrate** provi che il **soggetto cessionario/committente sapeva o avrebbe dovuto sapere**, con l'uso dell'**ordinaria diligenza**, che il **reale fornitore** del bene o del servizio **non era il soggetto emittente la fattura** e che il proprio acquisto si iscriveva in un'**evasione perpetrata dal soggetto fatturante**.

Sul punto, è noto che l'**orientamento** consolidato della **Suprema Corte di Cassazione** ritiene sufficiente che l'**Agenzia delle entrate** allegghi che il **soggetto fatturante era sfornito di una dotazione personale e strumentale** adeguata all'esecuzione della fornitura (provando ciò anche sulla base di **presunzioni semplici gravi, precise e concordanti**) e l'**immediatezza dei rapporti tra fatturante e soggetto cessionario** (cfr., *ex pluribus*: [Cass. nn. 8846/2019](#), [3591/2019](#), [27566/2018](#); [10001/2018](#), [3473/2018](#), [2398/2018](#) e [30559/2017](#)).

Una volta che l'**Agenzia delle entrate** abbia assolto il proprio **onere probatorio**, spetta al contribuente cessionario provare la propria **“buona fede”**, ossia di non essere stato in grado di abbandonare lo stato di ignoranza sul carattere **soggettivamente inesistente dell'operazione di acquisto**, nonostante l'impiego della condotta propria di un **operatore avveduto e diligente**.

A tal ultimo riguardo, importanti indicazioni provengono dalla recente **sentenza n. 8205/30/19 depositata il 07.06.2019 dalla CTP Roma**, che ha **annullato un avviso di accertamento** in cui l'**Agenzia delle entrate disconosceva il diritto alla detrazione dell'Iva** corrisposta da un'impresa individuale su operazioni di acquisto di merce **effettuate solo “cartolarmente” presso due società fornitrici**, che a loro volta avevano **acquistato i beni da soggetti passivi Iva** stabiliti in altri Stati dell'Unione europea.

Nello specifico, dalle motivazioni della sentenza emerge come i **giudici di prime cure**, in

maniera condivisibile a parere di chi scrive, abbiano **escluso che l'imprenditore cessionario potesse essere consapevole della "qualità di Missing Trader"** dei **soggetti emittenti la fattura**, principalmente alla luce delle seguenti **circostanze di fatto** allegate e provate dal medesimo imprenditore:

1. a) la **merce acquistata veniva ritirata dal soggetto cessionario** presso il **locale di deposito indicato dalle stesse società fatturanti**, nel *"quale erano presenti persone addette apparentemente alla custodia e alla consegna della merce"*, e,
2. b) l'**acquisto della merce** era avvenuto **a condizioni di mercato**, in quanto venduta dalle apparenti società fornitrici a *«prezzi uguali o superiori alla media degli altri fornitori»*, con l'effetto, continuano i medesimi giudici, che il soggetto cessionario *«potesse non sospettare minimamente della triangolazione»*.

Con riferimento al primo elemento di fatto, si evidenzia che, se è vero che la **"mera"** circostanza che i beni siano stati **effettivamente consegnati non è dirimente** rispetto alla prova che il soggetto cessionario abbia partecipato inconsapevolmente all'evasione realizzata dal soggetto fatturante, in quanto **fatto insito nella stessa nozione di operazione soggettivamente inesistente** (cfr., *ex pluribus*: [Cass. nn. 11668/2019](#), [23984/2018](#); [958/2018](#); [3474/2018](#); [8091/2017](#) e [17818/2016](#)), non è revocabile in dubbio che nella prospettiva del soggetto cessionario **l'apparente disponibilità da parte del soggetto "fatturante" di un locale di deposito** presso cui viene ritirata la merce acquistata e la presenza all'interno di quest'ultimo di persone che consegnano la merce costituiscono oggettivamente elementi di fatto che fanno apparire il medesimo "fatturante" come dotato di una **struttura organizzativa idonea** all'esercizio dell'**attività imprenditoriale** e alla **fornitura dei beni acquistati**.

Con riferimento alla seconda delle indicate circostanze di fatto, si osserva che la posizione assunta dalla **CTP Roma**, oltre ad non essere nuova nella **giurisprudenza di merito** (si veda **CTP Reggio Emilia n. 34/2/18**), trova implicitamente riscontro positivo in un orientamento nutrito della **giurisprudenza di legittimità** secondo cui **elemento sintomatico dell'inesistenza soggettiva dell'operazione commerciale** e della possibilità che il soggetto cessionario se ne avvedesse può essere costituito dall'applicazione in fattura di **prezzi inferiori a quelli mediamente applicati nel mercato di riferimento** (cfr., *ex pluribus*: [Cass. nn. 3473/2018](#), [5128/2015](#), [20260/2013](#), [9107/2012](#), [16671/2011](#) e [867/2010](#)).

In ultimo, si rappresenta come i giudici di *prime cure*, ad ulteriore suffragio della ritenuta **incolpevole partecipazione dell'impresa cessionaria** alle frodi Iva perpetrate dalle due società emittenti la fattura, hanno suggestivamente messo in risalto, molto probabilmente come **elemento sintomatico** della **"serietà" dell'impresa** stessa e del non essere essa un operatore economico dedito ad alimentare **evasioni o frodi Iva perpetrate da terzi**, la peculiare circostanza che l'impresa in questione **fornisce i propri beni e servizi** quasi esclusivamente nei confronti della **pubblica amministrazione**, senza mai essere stata esclusa dai **procedimenti ad evidenza pubblica**.

Seminario di specializzazione

L'ASSETTO ORGANIZZATIVO, AMMINISTRATIVO E CONTABILE: ASPETTI GIURIDICI E OPERATIVI DELLA GESTIONE D'IMPRESA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

ACCERTAMENTO

Notifica agli eredi nulla se non effettuata presso l'ultimo domicilio del de cuius

di Angelo Ginex

In tema di **notifica** degli atti tributari agli **eredi**, il **procedimento notificatorio** da adottarsi in **assenza** della prescritta **comunicazione** delle generalità e del domicilio fiscale non costituisce un mero dato formale, ma è causa di **nullità assoluta** e **insanabile** laddove non rispettato, in quanto incide su un rapporto tributario relativo a un soggetto non più esistente. È questo il principio di diritto sancito dalla **Corte di Cassazione** con [sentenza n. 15437 del 07.06.2019](#).

La vicenda trae origine dall'impugnazione di un **avviso di accertamento** afferente a Ici e relativo a un **soggetto deceduto**, il quale veniva **notificato** da parte dell'Ente locale ad **uno solo dei quattro eredi** del *de cuius*.

Costui, dunque, procedeva ad impugnare l'**atto impositivo**, il quale veniva **annullato** dai competenti giudici di prime cure per **intervenuta decadenza** della pretesa impositiva.

La **decisione** veniva successivamente **riformata** in sede di **appello**, in cui veniva sancita la **legittimità della notifica dell'avviso di accertamento** intestato agli eredi ma **inviato ad uno solo di essi** e la tempestività della stessa.

Contro il provvedimento riformatore, quindi, ricorreva per **cassazione** il contribuente deducendo, tra gli altri motivi, la violazione di legge ex [articolo 360, comma 1 n. 3 c.p.c.](#), per erronea applicazione dell'**articolo 65 D.P.R. 600/1973**.

Nella specie, esso deduceva che il **giudice** del **gravame** avesse **errato** nel ritenere rituale la notifica eseguita esclusivamente nei suoi interessi per un'imposta relativa al *de cuius* e **non anche agli altri tre eredi** dello stesso.

La Suprema Corte, **accogliendo il ricorso** dell'erede, ha avuto modo di chiarire la **procedura di notifica** degli atti tributari nei confronti di **soggetti deceduti** e le **sanzioni** derivanti dal **mancato rispetto dell'iter** procedimentale.

In particolare, premettendo che l'[articolo 65, comma 2, D.P.R. 600/1973](#) prescrive una **deroga parziale** alla procedura di notificazione degli atti tributari, di cui all'[articolo 60 D.P.R. 600/1973](#), i giudici di legittimità hanno osservato che la procedura descritta dall'**articolo 65** citato segue **due** diverse **direzioni** a seconda che gli **eredi** del contribuente abbiano **effettuato**

o meno la **comunicazione** delle proprie **generalità** e del proprio **domicilio fiscale**, direttamente o mediante raccomandata a/r all'Amministrazione finanziaria.

Infatti, secondo quanto sancito dall'[articolo 65 D.P.R. 600/1973](#) le **notificazioni** degli **atti intestati al dante causa** possono essere effettuate alternativamente:

- **individualmente e nominativamente**, nei confronti del **singolo erede** e nel **proprio domicilio fiscale** dichiarato, se la **comunicazione** è **avvenuta**;
- **impersonalmente e collettivamente**, nei confronti di **tutti gli eredi** e nell'**ultimo domicilio** del **dante causa**, se la **comunicazione** di cui all'**articolo 65, comma 2** non è **effettuata**.

Da tali premesse deriva che la predetta **comunicazione** segna il **discrimen** tra le due procedure e riveste il ruolo di vero e proprio onere diretto a consentire agli uffici finanziaria di **azionare direttamente** nei confronti degli **eredi** le **obbligazioni tributarie**, il cui presupposto si sia verificato prima della morte del *de cuius*, e **non è surrogabile** tanto dalle indicazioni contenute nella dichiarazione dei redditi del singolo erede, quanto dalla dichiarazione di successione (Cfr., *ex multis* [Cass., nn. 228/2014](#), [26718/2013](#) e [17430/2013](#)).

In ogni caso, i medesimi giudici hanno avuto premura di chiarire che la **notifica impersonale e collettiva** scatta **solo se l'Amministrazione finanziaria è a conoscenza del decesso**, non sussistendo altrimenti la possibilità giuridica di procedere con detta modalità.

La stessa, infatti, è posta unicamente a **presidio** degli **interessi erariali**, in quanto il legislatore **dispensa gli Uffici dall'effettuare la ricerca di qualsiasi erede**.

Pertanto, incidendo direttamente sul rapporto tributario, il **mancato rispetto** di detta procedura di notificazione è causa di **nullità assoluta e insanabile** dell'atto impositivo (Cfr., [Cass., n. 973/2018](#)).

Chiarito ciò, nella fattispecie in disamina, è stato appurato che l'avviso di **accertamento non** è stato **notificato collettivamente ed impersonalmente** presso l'**ultimo domicilio** del *de cuius*, ma presso il **domicilio** del solo **erede ricorrente**, risultando così la **notifica** avulsa da qualsiasi schema normativo e, per l'effetto, **inesistente**.

Da ciò non è potuta che derivare una pronuncia di **cassazione**, con la quale si è proceduto altresì all'**annullamento** dell'**atto impositivo**, non essendo più necessari ulteriori **accertamenti di fatto**.

Seminario di specializzazione

**LE VALUTAZIONI DOPO L'INTRODUZIONE DEI PIV:
DALLA TEORIA ALLA PRATICA**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

RASSEGNA RIVISTE

Sull'impugnabilità del provvedimento di diniego di annullamento in autotutela la Cassazione fissa importanti paletti

di **Gianfranco Antico**

Articolo tratto da “Accertamento e contenzioso n. 52/2019 ?

Come è noto, il termine autotutela sta a indicare la potestà che ha la P.A. di intervenire, sia d'ufficio che su istanza di parte, al fine di modificare o annullare provvedimenti precedentemente emessi, consentendo quindi alla stessa Amministrazione di autodifendersi dai propri errori al fine di assolvere correttamente i propri compiti istituzionali.

[Continua a leggere...](#)

[VISUALIZZA LA COPIA OMAGGIO DELLA RIVISTA >>](#)

[Segue il SOMMARIO di “Accertamento e contenzioso n. 52/2019 ?](#)

Accertamento

“Il diverso invito del Fisco da studi di settore ovvero da sintetico” *di Gianfranco Antico*

“La rilevanza probatoria delle dichiarazioni e affermazioni rese dalla GdF” *di Giovanna Greco*

Riscossione

“Ritenute subite, la Cassazione scioglie ogni dubbio: sempre scomputabili per il sostituito” *di Maurizio Tozzi*

“Il pignoramento di crediti presso terzi” *di Giovanni Valcarenghi*

Istituti deflattivi

“L’annosa vicenda del raddoppio dei termini correlata alle società a ristretta base partecipativa” *di Roberto Bianchi*

“Responsabilità del fornitore in caso di frode dell’esportatore abituale” *di Marco Peirola*

Contenzioso amministrativo e tributario

“Sull’impugnabilità del provvedimento di diniego di annullamento in autotutela la Cassazione fissa importanti paletti” *di Gianfranco Antico*

“L’atto pubblico legittima la rettifica sintetica solo ove non sia fornita idonea prova della *causa simulandi*” *di Angelo Ginex*

Contenzioso penale tributario

“La valutazione della particolare tenuità del fatto *ex* articolo 131-bis, c.p.” *di Luigi Ferrajoli*

“La Corte Costituzionale interviene sui reati di dichiarazione fraudolenta sancendo il valore delle fatture” *di Maria Erika De Luca e Gianrocco Rossetti*

Osservatorio

“L’osservatorio di giurisprudenza” *di Mara Pilla*



ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO

Contraddittorio, tutela e garanzie del contribuente

IN OFFERTA PER TE € 123,50 + IVA 4% anziché € 190,00 + IVA 4%

Inserisci il codice sconto **ECNEWS** nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta

Offerta non cumulabile con sconto Privilege ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.
Rinnovo automatico a prezzo di listino.



ABBONATI ORA