

ACCERTAMENTO

L'avviso di accertamento intestato al defunto e la nullità

di Luigi Ferrajoli



La **validità della notifica** dell'avviso di accertamento e della successiva cartella di pagamento, eseguita collettivamente ed impersonalmente **agli eredi** nell'ultimo domicilio del defunto, rappresenta questione di particolare rilevanza in ambito tributario.

Nello specifico, ai sensi dell'[articolo 65, comma 2, D.P.R. 600/1973](#), gli eredi del contribuente devono comunicare all'Ufficio delle imposte del domicilio fiscale 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, nel quale caso si intende fatta nel giorno di spedizione.

Non solo, la norma precisa ulteriormente, al comma 4, che la **notifica degli atti intestati al dante causa** possa essere effettuata agli eredi impersonalmente e collettivamente nell'ultimo domicilio dello stesso ed avere efficacia nei confronti degli **eredi** che, almeno trenta giorni prima, non abbiano effettuato la comunicazione di cui al secondo comma.

Proprio l'interpretazione di tale articolo ha creato, nel corso del tempo, delle posizioni giurisprudenziali divergenti.

Secondo un **orientamento giurisprudenziale risalente**, se la comunicazione, richiesta dall'[articolo 65](#) citato, è stata eseguita dagli eredi, l'**avviso di accertamento** deve essere notificato **personalmente e nominativamente** agli stessi nel domicilio fiscale da loro indicato, con la conseguenza che l'inosservanza di tale procedimento di notificazione avrebbe comportato la nullità assoluta ed insanabile della notifica dell'avviso (Cass. Civ., n. 12886/2007).

In altre parole, secondo tale indirizzo, l'avviso di accertamento intestato ad un **contribuente**

deceduto, che sia stato notificato nell'ultimo domicilio dello stesso, nonché la stessa notificazione dell'avviso, **sarebbe affetto da nullità assoluta** e insanabile in forza di quanto dedotto dall'[articolo 65](#) del citato decreto.

Tuttavia, la **giurisprudenza più recente** ha ritenuto superato il citato orientamento e ha precisato che la **tempestiva proposizione** del ricorso da parte del contribuente avverso la cartella di pagamento abbia l'effetto di sanare *ex tunc* la nullità della relativa notificazione, per il **raggiungimento dello scopo dell'atto**, [ex articolo 156 c.p.c.](#), pur non determinando il venir meno della decadenza, eventualmente verificatasi *medio tempore*, del potere sostanziale di accertamento dell'Amministrazione finanziaria (Cass. Civ., n. 17198/2017).

Infatti, secondo la giurisprudenza di legittimità, la natura sostanziale e non processuale degli atti impositivi quale l'**avviso di accertamento**, non impedisce che ad essi sia **applicabile il regime di sanatoria della nullità della notificazione** per raggiungimento dello scopo dell'atto, previsto per gli atti processuali dagli [articoli 156 e 160 c.p.c.](#), considerato anche l'espresso richiamo alle norme sulle notificazioni dettate dal codice di procedura civile contenuto nell'[articolo 60 D.P.R. 600/1973](#).

A maggior ragione la regola della **sanatoria della nullità** della notificazione per raggiungimento dello scopo dell'atto è applicabile alla cartella di pagamento, atto della riscossione avente la duplice natura di comunicazione dell'estratto del ruolo e di intimazione ad adempiere ([articolo 25, comma 2, D.P.R. 602/1973](#)), di contenuto corrispondente al titolo esecutivo e dell'atto di precetto del processo di esecuzione disciplinati dal codice di rito.

Nel contesto così delineato, è agevole affermare che la **notificazione** sia una mera condizione di efficacia e non un elemento costitutivo dell'atto amministrativo di imposizione tributaria, con la conseguenza che il vizio di nullità ovvero di inesistenza della stessa sia irrilevante ove l'atto abbia raggiunto lo scopo.

In definitiva, deve affermarsi che l'**inesistenza della notificazione** sia configurabile, oltre che in caso di totale mancanza materiale dell'atto, nelle sole ipotesi in cui venga posta in essere un'attività priva degli elementi costitutivi essenziali idonei a rendere riconoscibile quell'atto quale notificazione, ricadendo ogni altra ipotesi di difformità dal modello legale nella categoria della nullità, sanabile con efficacia *ex tunc* per il **raggiungimento dello scopo**.

Ciò premesso, la Corte di Cassazione, con la **sentenza n. 36675/2022**, è tornata sull'argomento, affermando la **nullità della notifica della cartella di pagamento agli eredi**, in caso di **comunicazione ex articolo 65**, nonché dell'**avviso di accertamento emesso con intestazione a persona deceduta**.

Sul punto, il Giudice di legittimità ha statuito che l'intestazione dell'avviso di accertamento a persona defunta **"non costituisce un dato puramente formale, ma incide sul momento struttura del rapporto tributario che non è configurabile nei confronti di un soggetto non più esistente; in tal caso si avrà una nullità insanabile dell'avviso in quanto tendente a instaurare un rapporto**

tributario con un soggetto che non è più esistente e del cui decesso l'ente ha piena contezza".