

I vizi di notifica degli atti nell'ambito dei tributi comunali

di Gianfranco Antico

Seminario di specializzazione

Riforma Fiscale: D.Lgs. di revisione dell'imposta di successione e gli impatti della riforma

Attuazione delega fiscale per successioni, donazioni, passaggi generazionali in azienda, patti di famiglia

Scopri di più

Il D.Lgs. 219/2020 ha introdotto, nell'ambito della L. 212/2000, l'[articolo 7-sexies](#), declinando e graduando (in tre commi) i **vizi di notifica degli atti**, distinguendo le ipotesi di **inesistenza e nullità**.

In apertura, la norma introdotta definisce *“inesistente la notificazione degli atti impositivi o della riscossione **priva dei suoi elementi essenziali** ovvero effettuata nei confronti di **soggetti giuridicamente inesistenti, totalmente privi di collegamento con il destinatario o estinti**. Fuori dai casi di cui al primo periodo, la notificazione eseguita in violazione delle norme di legge è nulla, ma la **nullità può essere sanata dal raggiungimento dello scopo dell'atto**, sempreché l'impugnazione sia proposta entro il termine di decadenza dell'accertamento”*.

Il successivo comma 2, dell'[articolo 7-sexies](#), L. 212/2000, prescrive che **l'inesistenza della notificazione di un atto recettizio ne comporta l'inefficacia**.

E l'ultimo comma della norma in esame dispone che, a decorrere dalla sua entrata in vigore (**18.1.2024**), gli **effetti della notificazione**, ivi compresi quelli interruttivi, sospensivi o impeditivi, si producono **solo nei confronti del destinatario e non si estendono ai terzi, ivi inclusi i coobbligati**.

Sulla tematica è intervenuta la **Fondazione dell'ANCI (IFEL)**, con una nota di approfondimento datata **5.2.2024**, occupandosi specificatamente dei **tributi comunali**.

Osservano gli estensori del documento che, il primo comma dell'[articolo 7-sexies](#), L. 212/2000, **in parte contrasta ed in parte recepisce** orientamenti giurisprudenziali di legittimità. È pacifico, nella giurisprudenza di legittimità, che anche per la notifica degli atti tributari si rende applicabile la **sanatoria per raggiungimento dello scopo**, ovvero la **conoscenza dell'atto**, che si verifica con l'impugnazione dello stesso, ai sensi dell'articolo 156 c.p.c., e ciò, tuttavia, **sia con riferimento alle notifiche nulle, che inesistenti**. Sul punto viene richiamata la sentenza della **Corte di cassazione n. 16610/2015**, che ha puntualizzato, fra l'altro, proprio con riferimento all'inesistenza, che costituendo la **notificazione una condizione integrativa dell'efficacia** della

decisione assunta dall'Ufficio finanziario e non un requisito di giuridica esistenza e perfezionamento dell'atto, **sia il vizio di nullità della notifica sia quello di inesistenza della stessa sono irrilevanti, ove l'atto abbia raggiunto lo scopo.** La norma in commento, quindi, osserva l'IFEL, si pone in contrasto con la giurisprudenza di legittimità, *“ammettendo la sanatoria solo per le notifiche nulle e non per quelle inesistenti, anche nell'ipotesi in cui, a fronte di quest'ultime, si sia comunque determinata la conoscenza dell'atto da parte del destinatario”*. Il fatto che il comma 1, dell'[articolo 7-sexies](#), L. 212/2000, considera inesistenti le notifiche effettuate a **soggetti giuridicamente inesistenti**, non incide comunque sulla finzione prevista dall'[articolo 28, comma 4, D.Lgs. 175/2014](#), il quale prevede la **sopravvivenza**, ai soli fini fiscali, delle **società estinte**. Per quanto riguarda la precisazione contenuta nell'ultimo periodo del primo comma, ovvero che la sanatoria per nullità della notifica opera con la **proposizione del ricorso**, ma a condizione che questo sia proposto entro il termine di decadenza dell'accertamento, secondo l'IFEL si tratta di principio consolidato nella giurisprudenza di legittimità, che considera avvenuta **la sanatoria al momento della proposizione del ricorso**, ed in questa ipotesi, non operando la scissione degli effetti della notifica, **l'accertamento si intende notificato alla data di proposizione del ricorso**; da qui la precisazione che la notifica del ricorso, ai fini della sanatoria della notifica, debba avvenire **entro la data di decadenza per l'esercizio del potere di accertamento**. Il secondo comma dell'[articolo 7-sexies](#), L. 212/2000, conferma un consolidato orientamento di legittimità, che **distingue la notifica dall'atto di accertamento**, con la precisazione che l'atto tributario perfetto acquista efficacia, ovvero capacità di incidere sulla sfera giuridica del contribuente, solo con la notifica, di talché in caso di inesistenza della notifica l'atto impositivo è inefficace (**Cassazione n. 40543/2021**). In sintesi, l'atto tributario, perfetto e valido sin dal momento della sua emissione, **esplica i suoi effetti** (di incisione sulla sfera giuridica del contribuente e di attivazione del contraddittorio tra questi e l'Amministrazione) **con la sua notificazione** che rimane, però, **momento susseguente e autonomo**, rispetto a quello di giuridica formazione dell'atto, tant'è che eventuali vizi del procedimento notificatorio **non incidono sull'esistenza e sulla validità dell'atto stesso**.

In ordine all'ultimo comma dell'[articolo 7-sexies](#), comma 3, L. 212/2000 – a mente del quale gli effetti della notificazione non si estendono ai terzi, ivi inclusi i coobbligati – si tratta, secondo l'Anci, di previsione molto impattante, **la cui applicazione nell'ambito dei tributi comunali non appare agevole**, dal momento che sono presenti **diverse ipotesi di obbligazione solidale**, come nel caso della **Tari**, ai cui fini sono da considerarsi coobbligati tutti gli occupanti o detentori di locali assoggettabili al tributo.

Infatti, i Comuni, in genere, in caso di mancato pagamento dell'accertamento notificato al soggetto passivo, rivolgono successivamente la richiesta di pagamento dell'atto ad uno degli obbligati in solido, **richiesta che è notificata nel rispetto dei termini prescrizionali del credito risultante dall'accertamento notificato nei termini decadenziali al soggetto passivo**. Dalla nuova disposizione, *“sembra potersi desumere che ora la richiesta di pagamento vada effettuata nei confronti di tutti gli obbligati in solido, notificando quindi a tutti i soggetti, nel rispetto dei termini decadenziali, un atto di accertamento. Soluzione, questa, poco applicabile ai tributi comunali, ed in particolare alla Tari applicabile alle utenze domestiche, visto che si dovrebbe notificare un atto di accertamento a tutti i componenti del nucleo familiare che abita un'immobile”*.

E per questi motivi l'IFEL auspica un'esclusione espressa, almeno con riferimento agli atti relativi alla Tari, di questa **nuova declinazione degli effetti della notifica**.