

# Brevi note sulla notificazione agli eredi del contribuente degli atti portanti la pretesa tributaria i cui presupposti si sono verificati anteriormente al decesso del *dante causa*

di Alvise Bullo e Fabrizio Dominici

## SOMMARIO

	Pag.
<b>La normativa</b>	<b>3216</b>
<b>La notificazione agli eredi</b>	<b>3217</b>
<b>La Giurisprudenza della Corte di Cassazione</b>	<b>3217</b>
<b>La notificazione impersonale e collettiva agli eredi e la conoscenza dell'Ufficio</b>	<b>3217</b>
<i>Il litisconsorzio facoltativo e la scindibilità delle cause</i>	<b>3219</b>
<b>Conclusioni</b>	<b>3219</b>

La disciplina della notifica agli eredi del contribuente di atti portanti la pretesa tributaria i cui presupposti si siano verificati anteriormente alla morte del *de cuius*, costituisce oggetto di un rilevante contrasto giurisprudenziale che non riesce a trovare un unico orientamento della Corte di Cassazione.

### La normativa

La normativa contenuta nell'art. 65 del D.P.R. n. 600 del 1973, prevede che gli eredi rispondono in

solido delle obbligazioni tributarie il cui presupposto si è verificato anteriormente alla morte del *dante causa*. Essi devono comunicare all'ufficio delle imposte, del domicilio fiscale del *de cuius*, le proprie generalità e il proprio domicilio fiscale e tale comunicazione può essere presentata direttamente all'ufficio o trasmessa mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento, nel qual caso si intende effettuata nel giorno di spedizione. Tutti i termini pendenti alla data della morte del contribuente o scadenti entro quattro mesi da essa, compreso il

termine per la presentazione della dichiarazione ed ivi compreso il termine per ricorrere contro l'atto portante l'avviso di accertamento, sono prorogati di sei mesi a favore degli eredi. All'uopo occorre anche rammentare che i soggetti incaricati dagli eredi, ai sensi del comma 2 dell'articolo 12, devono trasmettere in via telematica la dichiarazione entro il mese di gennaio dell'anno successivo a quello in cui è scaduto il termine prorogato.

## La notificazione agli eredi

La notificazione degli atti intestati al *dante causa* può essere effettuata nell'ultimo domicilio dello stesso «*impersonalmente e collettivamente*» nei confronti degli eredi, ed è efficace nei confronti di quelli che, almeno trenta giorni prima, non abbiano effettuato la comunicazione prescritta dal secondo comma dell'articolo 65 del D.P.R. n. 600 del 1973. Infatti se l'amministrazione non viene a conoscenza del decesso del contribuente, essa può correttamente emettere gli atti nei confronti del *de cuius*, notificandoli nel domicilio del *de cuius*. Qualora invece l'Ufficio riceva la notizia della morte del *de cuius*, lo stesso è obbligato a notificare l'atto a tutti gli eredi impersonalmente e collettivamente presso il domicilio del *dante causa* e tale notificazione è efficace nei confronti degli eredi che, almeno trenta giorni prima, non abbiano effettuato la comunicazione sopra citata. Trascorsi i trenta giorni previsti dalla legge ed effettuate le prescritte comunicazioni non sussistono motivi per ritenere legittimo un atto intestato al defunto e notificato nel suo domicilio.

## La Giurisprudenza della Corte di Cassazione

In passato la Suprema Corte ha riconosciuto legittima la notificazione dell'avviso di accertamento, intestato al contribuente deceduto, seppure mediante consegna dell'atto a persona legittimata a riceverla in ragione dei suoi rapporti con il destinatario, che non ne abbia comunicato l'avvenuto decesso. Tale orientamento giurisprudenziale formatosi in tema di notificazione degli atti nel processo civile, è stato, in un primo momento anche applicato al processo amministrativo, fondando il proprio presupposto sull'as-

senza di colpa del notificante. La stessa Cassazione tornando sui propri passi, ha poi sostenuto, con la sentenza n. 12210 del 25/11/1995 (**riportata in massima a pag. 3220**), che la mancanza della comunicazione di cui al secondo comma dell'articolo 65 citato non modifica l'esigenza, prevista dal quarto comma della medesima norma, proprio per l'ipotesi che la comunicazione non abbia avuto luogo e cioè della notifica agli eredi impersonalmente e collettivamente nell'ultimo domicilio del defunto. La sentenza ha sottolineato che la disposizione del quarto comma dell'articolo 65 non costituisce un dato puramente formale, incidendo sul momento strutturale del rapporto tributario che non è evidentemente configurabile nei confronti di un soggetto non più esistente. Nella medesima sentenza la Suprema Corte ha pure fatto rilevare, come la condotta negligente del destinatario, che non abbia appalesato il decesso del *de cuius*, non possa in alcun modo ricadere sugli eredi.

## La notificazione impersonale e collettiva agli eredi e la conoscenza dell'Ufficio

L'orientamento consolidato della giurisprudenza di legittimità, riconosce quindi che la notificazione impersonale e collettiva agli eredi, nell'ultimo domicilio del defunto, sia possibile solo se l'Amministrazione finanziaria sia stata messa al corrente dell'avvenuto decesso. Ad avviso di tale indirizzo, l'ufficio tributario viene a conoscenza della morte del contribuente mediante la comunicazione degli eredi, prevista dal comma 2 dell'articolo 65, oppure, diciamo noi, mediante altri mezzi, (la dichiarazione di successione o la dichiarazione dei redditi presentata dagli eredi ...). Occorre infatti rilevare che il legislatore non ha prescritto particolari formalità di adempimento dell'onere di comunicazione (posto a carico degli eredi), onde per cui può attribuirsi rilevanza giuridica ad ogni forma di comunicazione-informazione (ricevuta dall'Ufficio) e dalla quale risultino il decesso del contribuente e le generalità degli eredi. La questione, circa la conoscenza degli atti già in possesso della pubblica amministrazione, è stata valutata e risolta dalla Suprema Corte nella sentenza n. 10659 del 7 luglio 2003 (**riportata in massima a pag. 3221**), nell'ambito della quale, la conoscenza giuridica, da parte dell'amministrazione finanziaria,

è stata parificata alla comunicazione effettuata per mezzo della dichiarazione di successione. Tale arresto appare conforme ai principi generali dell'ordinamento e perfettamente in linea con le indicazioni dell'art. 6 della legge 212/2000 secondo cui «*L'Amministrazione finanziaria deve 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 dalla stessa amministrazione*» oltre che conforme al dettato della legge 241/90, laddove all'art. 18, commi 2 e 3 viene espressamente previsto che i documenti e le informazioni in possesso dell'amministrazione debbano essere acquisiti *ex officio*. Nella citata sentenza gli eredi avevano infatti correttamente proceduto a depositare la denuncia afferente ai beni caduti in successione, nell'ambito della quale potevano inequivocabilmente desumersi e l'avvenuto decesso del contribuente e le generalità degli eredi, così di fatto assolvendo alla obbligazione tributaria della comunicazione. Non occorre ricordare che da un punto di vista meramente processuale, l'assolvimento dell'onere probatorio incombe sugli eredi, i quali debbono assolverlo provando in giudizio con ogni mezzo, di aver provveduto ad informare l'Ufficio circa l'avvenuto decesso e circa le generalità degli eredi succeduti. All'orientamento consolidato si è però contrapposto un recente arresto della Cassazione che ha riconosciuto la legittimità della notificazione fatta mediante consegna degli atti intestati al *de cuius*, a colui che è legittimato a riceverli, in ragione dei suoi rapporti con il destinatario effettivo dell'atto (Corte di Cassazione, Sez. V, Sentenza n. 12886 del 01/06/2007 — **riportata in massima a pag. 3222, e integralmente in "Finanza & Fisco" n. 42/2007, pag. 3582**; Sez. V, Sentenza n. 16699 del 08/08/2005 — **riportata in massima a pag. 3222**; Sez. V, Sentenza n. 13504 del 15/09/2003 — **riportata in massima a pag. 3221**).

Invero e per completezza bisogna affermare che dalla motivazione della Sentenza n. 16699 del 08/08/2005, si evince che gli atti impositivi intestati al *de cuius*, erano stati validamente notificati all'unica erede, poiché gli altri chiamati all'eredità, avevano preventivamente rinunciato. In tutti i casi non ce la sentiamo di condividere tale orientamento che si è spinto sino al punto di legittimare la notificazione di

un atto indirizzato al *dante causa* e ciò in palese contrasto con i principi generali della notificazione che non possono riconoscere la legittimità di un atto notificato ad un soggetto non più esistente poiché deceduto. Già in passato la Corte aveva sostenuto che l'omissione della prescritta comunicazione da parte degli eredi, comportasse la giuridica impossibilità di osservare le formalità della notifica impersonale e collettiva agli eredi, così di fatto riconoscendo, il mantenimento del *de cuius* non solo come intestatario dell'atto, ma anche come destinatario della notificazione (Cassazione, Sez. I, n. 7494 del 24/08/1994 — **riportata in massima a pag. 3220**). Altro orientamento meno risalente, aveva invece sostenuto che la notifica deve essere necessariamente indirizzata agli eredi e la mancanza della comunicazione da parte di questi ultimi, circa il decesso del *de cuius* e le generalità degli eredi, non modifica tale esigenza, poiché l'irregolarità della notifica va ad incidere sul rapporto tributario, che non è evidentemente configurabile nei confronti di soggetti inesistenti, con la conseguente "nullità assoluta ed insanabile della notifica e dell'avviso di accertamento" (Cass., Sez. trib., Sentenza del 16 marzo 2001, n. 3865 — **riportata in massima a pag. 3220** - Cass., Sez. trib., Sentenza del 1° agosto 2002, n. 11447 — **riportata in massima a pag. 3221**).

Tale questione era finita alle Sezioni Unite che, con la sentenza n. 19854 del 5 ottobre 2004 (**riportata in massima a pag. 3222, e integralmente in "Finanza & Fisco" n. 39/2004, pag. 3379**), avevano ritenuto "nulla", e non giuridicamente inesistente, la notifica effettuata in capo ad uno degli eredi, poiché nella relata di notifica avrebbero dovuto essere necessariamente indicati, come destinatari, gli eredi collettivamente ed impersonalmente, e non il *de cuius*, come invece avvenuto.

Con la sentenza, n. 12886 del 01/06/2007 (**riportata in massima a pag. 3222, e integralmente in "Finanza & Fisco" n. 42/2007, pag. 3582**) la Sezione Tributaria della Suprema Corte, ha riproposto l'orientamento espresso nella sentenza n. 3620/2006, affermando che: "In tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'obbligo di comunicazione previsto dall'art. 65, secondo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 è volto a consentire agli uffici finanziari di azionare direttamente nei

confronti degli eredi le obbligazioni tributarie il cui presupposto si è verificato anteriormente alla morte del contribuente: pertanto, se la comunicazione viene effettuata, l'avviso di accertamento va notificato personalmente e nominativamente agli eredi nel domicilio fiscale da loro indicato, mentre, se essa non viene effettuata, gli uffici possono intestare l'atto al *dante causa* e notificarlo presso l'ultimo domicilio dello stesso, nei confronti degli eredi collettivamente ed impersonalmente; tale procedimento di notificazione, la cui **inosservanza comporta la nullità assoluta ed insanabile della notifica e dell'avviso**, presuppone tuttavia che l'Amministrazione abbia comunque acquisito la notizia della morte del contribuente, non sussistendo altrimenti la giuridica possibilità di procedere alla notifica impersonale prevista dalla legge.”.

### ***Il litisconsorzio facoltativo e la scindibilità delle cause***

A fronte del rapporto di coobbligazione solidale tra gli eredi, questi ultimi non rivestono, in sede processuale, la qualità di litisconsorti necessari, instaurandosi tra gli stessi un processo facoltativamente litisconsortile, nell'ambito del quale eventuali impugnazioni devono ritenersi relative a cause scindibili. Infatti secondo l'orientamento giurisprudenziale costantemente seguito, “l'obbligazione solidale passiva non fa sorgere un rapporto unico ed inscindibile e non dà luogo a litisconsorzio necessario nemmeno in sede di impugnazione, per cui non è necessaria l'integrazione del contraddittorio nei confronti dei debitori che siano rimasti estranei al giudizio anche solo nella fase di appello per essere stata la sentenza im-

pugnata pronunciata pure nei loro confronti” (*ex plurimis*, cfr. Cass., Sez. III, 18 ottobre 2001, n. 12747, Sez. II, 26 marzo 2001, n. 4364 — **riportata in massima a pag. 3220**).

### **Conclusioni**

Allo stato attuale, si ritiene di poter condividere quanto espresso su questa rivista n. 4/2008 (in **“Finanza & Fisco” n. 4/2008, pag. 374**) da Angelina Iannaccone, in tema di notificazione agli eredi, per gli atti portanti la pretesa tributaria i cui presupposti si siano verificati anteriormente alla morte del *de cuius*.

Il discrimine è dato dalla conoscenza del decesso del contribuente da parte dell'amministrazione finanziaria.

1. L'orientamento prevalente, prevede che la notifica degli atti impositivi del *de cuius* vada effettuata impersonalmente e collettivamente presso l'ultimo domicilio dello stesso, qualora gli eredi non abbiano provveduto in termini, all'obbligo di comunicazione e nel caso in cui l'ufficio sia venuto a conoscenza della morte del contribuente.

2. La notifica dell'atto impositivo al defunto nel suo domicilio fiscale è legittima, qualora l'Ufficio non sia venuto a conoscenza della morte del contribuente.

3. L'ultimo orientamento della Suprema Corte è invece indirizzato a riconoscere la legittimità della notificazione individualmente e personalmente presso il domicilio fiscale degli eredi, qualora non si sia provveduto alla comunicazione prescritta dall'art. 65 comma secondo e l'ufficio sia comunque venuto a conoscenza della morte del contribuente e delle generalità degli eredi.

**NELLE PAGINE SEGUENTI SI RIPORTANO LE MASSIME  
RICHIAMATE DALL'AUTORE**



**LE MASSIME<sup>(\*)</sup> RICHIAMATE DALL'AUTORE**

CAS - Sez. I - Sentenza n. 7494 del 24/08/1994  
Presidente: Beneforti E., Relatore: Catalano A.

**ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI - NOTIFICAZIONI - Decesso del contribuente - Tempestiva comunicazione all'ufficio competente di tale evento e del nominativo degli eredi - Mancanza - Avviso di accertamento - Notifica a persona legittimata a riceverlo - Validità - Condizione - Art. 65, del DPR 29/09/1973, n. 600**

In caso di morte del contribuente, in mancanza della tempestiva comunicazione, all'Ufficio delle imposte del domicilio fiscale di quest'ultimo, della ricorrenza di tale evento e del nominativo degli eredi, è valida, non potendosi procedere alla notifica collettiva ed impersonale agli eredi, prevista dall'art. 65 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, la notificazione dell'avviso di accertamento, intestato al contribuente deceduto, mediante consegna dell'atto a persona legittimata a riceverla in ragione dei suoi rapporti con il destinatario, che non ne palesi l'avvenuto decesso.

Vedi Cass. 1156/74

CAS - Sez. I - Sentenza n. 12210 del 25/11/1995  
Presidente: Sensale, Relatore: Criscuolo

**ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI - Notifiche - Avviso di accertamento a contribuente defunto - Notifica all'ultimo domicilio - Modalità - Art. 65, del DPR 29/09/1973, n. 600**

L'avviso di accertamento, intestato ad un contribuente deceduto e notificato allo stesso nell'ultimo domicilio mediante consegna ad un custode, è affetto da nullità assoluta ed insanabile, atteso che, ai sensi dell'art. 65 del D.P.R. 29/09/1973 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 purché questi, almeno trenta giorni prima, non abbiano comunicato all'uf-

ficio delle imposte del domicilio fiscale del *dante causa* le proprie generalità ed il proprio domicilio fiscale.

CAS - Sez. V - Sentenza n. 3865 del 16/03/2001  
Presidente: Finocchiaro A., Relatore: Di Blasi A.

**ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI - Eredi del contribuente - Notifiche - Avviso di accertamento - Notifica - All'ultimo domicilio del contribuente defunto - Modalità - Requisiti - Art. 65, del DPR 29/09/1973, n. 600**

L'avviso di accertamento, intestato ad un contribuente deceduto e notificato allo stesso nell'ultimo domicilio mediante consegna ad un custode, è affetto da nullità assoluta ed insanabile, atteso che, ai sensi dell'art. 65 del D.P.R. 29/09/1973 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 purché questi, almeno trenta giorni prima, non abbiano comunicato all'ufficio delle imposte del domicilio fiscale del *dante causa* le proprie generalità ed il proprio domicilio fiscale.

Conf. Cass. 12210/95

CAS - Sez. II - Sentenza n. 4364 del 26/03/2001  
Presidente: Pontorieri F., Relatore: Cioffi C.

**IMPUGNAZIONI CIVILI - Cause scindibili e inscindibili - Solidarietà passiva - Integrazione del contraddittorio - Esclusione - Scissione del rapporto processuale nei confronti di solo alcuni condebitori - Possibilità anche in sede di impugnazione - Artt. 102, 331 e 332 c.p.c. - Artt. 1134, 1292 e 1294 c.c.**

L'obbligazione solidale passiva non fa sorgere un rapporto unico ed inscindibile e non dà luogo a litisconsorzio necessario nemmeno in sede di impugnazione, per

(\*) Salvo diversa indicazione Massime elaborate dal Massimario della Corte di Cassazione.

cui non è necessaria l'integrazione del contraddittorio nei confronti dei debitori che siano rimasti estranei al giudizio anche solo nella fase di appello per essere stata la sentenza impugnata pronunciata pure nei loro confronti.

*Conf. Cass. 12325/99, SS.UU. 12988/92*  
*Vedi Cass. 7517/99*

---

*CAS - Sez. V - Sentenza n. 11447 del 01/08/2002*

*Presidente: Cristarella Orestano F., Relatore: Di Blasi A.*

**ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI - Eredi del contribuente - Notifiche - Avviso di accertamento - Notifica - All'ultimo domicilio del contribuente defunto - Modalità - Requisiti - Fondamento - Art. 65, del DPR 29/09/1973, n. 600**

L'avviso di accertamento intestato ad un contribuente deceduto, notificato allo stesso (o, come nella specie, al suo procuratore generale) nell'ultimo domicilio, nonché la stessa notificazione dell'avviso sono affetti da nullità assoluta e insanabile, atteso che, a norma dell'art. 65 del D.P.R. 29/09/1973, 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 impersonalmente 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 siffatta irregolarità di notifica, infatti, incide sulla struttura del rapporto tributario, il quale non è evidentemente configurabile nei confronti di soggetti inesistenti.

*Conf. Cass. 12210/95, 3865/2001*  
*Vedi Cass. 5411/88, 7494/94*

---

*CAS - Sez. V - Sentenza n. 10659 del 07/07/2003*

*Presidente: Saccucci B., Relatore: Botta R.*

**ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI - Eredi del contribuente - Notifiche - Avviso di accertamento - Notifica - All'ultimo domicilio del contribuente defunto - Modalità - Mancato rispetto - Conseguenze - Nullità assoluta ed insanabile - Affermazione - Fondamento - Art. 65, del DPR 29/09/1973, n. 600**

Per l'avviso di accertamento intestato e diretto ad un contribuente deceduto, l'art. 65 del D.P.R. n. 600 del 1973 stabilisce che 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 effettuato la 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.

*Vedi Cass. 12210/95, 3865/2001, 11447/2002*

---

*CAS - Sez. V - Sentenza n. 13504 del 15/09/2003*

*Presidente: Papa E., Relatore: Meloncelli A.*

**ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI - Eredi del contribuente - Notifiche - Al domicilio fiscale del defunto ovvero nel luogo da lui indicato nell'atto avente ad oggetto l'immobile sottoposto ad INVIM - Legittimità - Condizioni - Art. 65, del DPR 29/09/1973, n. 600**

L'avviso di accertamento intestato al contribuente deceduto è validamente notificato al suo domicilio fiscale (o nel luogo da lui indicato nell'atto avente per oggetto il bene immobile sottoposto ad INVIM) tutte le volte in cui gli eredi non abbiano dato comunicazione all'ufficio, ai sensi dell'art. 65.2 del D.P.R. n. 600 del 1973, delle proprie generalità e del proprio domicilio fiscale, ovvero tutte le volte in cui, pur in mancanza di tale comunicazione, l'ufficio sia comunque a conoscenza della circostanza della morte del contribuente (nel qual caso la notifica è efficacemente effettuata impersonalmente e collettivamente agli eredi stessi nell'ultimo domicilio del defunto).

*Vedi Cass. 7494/94, 11447/2002*

CAS - Sez. U - Sentenza n. 19854 del 05/10/2004

Presidente: Grieco A., Relatore: Altieri E.

**ACCERTAMENTO TRIBUTARIO - Avviso di accertamento - Natura - Atto di natura assimilata a quella processuale - Esclusione - Atto di natura sostanziale - Fondamento - Applicazione di istituti appartenenti al diritto processuale - Richiamo nella disciplina tributaria - Applicabilità della disciplina della sanatoria delle nullità delle notificazioni degli atti processuali all'avviso di accertamento - Possibilità - Conseguenze - Notifica - Nullità - Tempestiva proposizione del ricorso da parte del contribuente - Sanatoria ex art. 156 cod. proc. civ. - Configurabilità - Fondamento - Art. 60, del DPR 29/09/1973, n. 600 - Artt. 156 e 160 del c.p.c.**

**PROCEDIMENTO CIVILE - Notificazione - Nullità - Nullità e inesistenza della notificazione - Differenze - Fattispecie in tema di sanatoria di notifica nulla di un avviso di liquidazione, in quanto notificato nel domicilio del *de cuius* ad uno solo degli eredi, e non, come stabilito dall'art. 65 del DPR 29/09/1973, n. 600, a tutti gli eredi, impersonalmente e collettivamente**

L'applicazione della sanatoria, ex art. 156 cod. proc. civ., del raggiungimento dello scopo nel caso di impugnazione dell'atto la cui notificazione sia affetta da nullità significa che, se il contribuente mostra di aver avuto piena conoscenza del contenuto dell'atto e ha potuto adeguatamente esercitare il proprio diritto di difesa, lo stesso contribuente non potrà, in via di principio, dedurre i vizi relativi alla notificazione a sostegno di una domanda di annullamento. A diverse conclusioni deve pervenirsi se la sanatoria, costituita dalla proposizione del ricorso alle commissioni sia intervenuta quando il termine per l'esercizio del potere di accertamento è scaduto. In tale ipotesi, infatti, il meccanismo della sanatoria deve essere combinato con quello, indefettibile, della decadenza dall'esercizio del potere, per cui la sanatoria può verificarsi solo se avvenuta prima del decorso del termine di decadenza.

CAS - Sez. V - Sentenza n. 16699 del 08/08/2005

Presidente: Riggio U., Relatore: D'Alonzo M.

**ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI - Eredi del contribuente - Notifiche - Avviso di accertamento - Al domicilio fiscale del defunto - Legittimità - Condizioni - Art. 65, del DPR 29/09/1973, n. 600**

L'avviso di accertamento intestato al contribuente dece-

duto è validamente notificato al suo domicilio fiscale tutte le volte in cui gli eredi non abbiano dato comunicazione all'ufficio, ai sensi dell'art. 65, secondo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, delle proprie generalità e del proprio domicilio fiscale, ovvero tutte le volte in cui, pur in mancanza di tale comunicazione, l'ufficio sia comunque a conoscenza della circostanza della morte del contribuente (nei quali casi la notifica è efficacemente effettuata impersonalmente e collettivamente agli eredi stessi nell'ultimo domicilio del defunto), perché ove, invece, l'ufficio non sia a conoscenza del decesso non è configurabile la giuridica possibilità di osservare la formalità della notifica impersonale prevista dalla legge.

Vedi Cass. 7494/94, 659/2003, 13504/2003

CAS - Sez. V - Sentenza n. 12886 del 01/06/2007

Presidente: Altieri E., Relatore: D'Alonzo M.

**ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI - Eredi del contribuente - Notifiche - Agli eredi nel loro domicilio fiscale - Presupposti - Comunicazione ex art. 65 del DPR n. 600 del 1973 - Mancata effettuazione - Conseguenze - Intestazione dell'atto al *dante causa* - Notificazione agli eredi collettivamente ed impersonalmente presso l'ultimo domicilio del "*de cuius*" - Condizioni - Conoscenza della morte da parte dell'Amministrazione - Conseguenze - Nullità dell'atto notificato - Art. 65, del DPR 29/09/1973, n. 600**

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'obbligo di comunicazione previsto dall'art. 65, secondo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 è volto a consentire agli uffici finanziari di azionare direttamente nei confronti degli eredi le obbligazioni tributarie il cui presupposto si è verificato anteriormente alla morte del contribuente: pertanto, se la comunicazione viene effettuata, l'avviso di accertamento va notificato personalmente e nominativamente agli eredi nel domicilio fiscale da loro indicato, mentre, se essa non viene effettuata, gli uffici possono intestare l'atto al *dante causa* e notificarlo presso l'ultimo domicilio dello stesso, nei confronti degli eredi collettivamente ed impersonalmente; tale procedimento di notificazione, la cui inosservanza comporta la nullità assoluta ed insanabile della notifica e dell'avviso, presuppone tuttavia che l'Amministrazione abbia comunque acquisito la notizia della morte del contribuente, non sussistendo altrimenti la giuridica possibilità di procedere alla notifica impersonale prevista dalla legge.

Vedi Cass. 11447/2002, 13504/2003, 16699/2005, 8272/2006