



Cass. Civ., Sez. V, Sent., 16 gennaio 2024, n. 1640; Pres. Federici, Rel. Cons. Leuzzi

L'erede risponde in solido col dante delle obbligazioni tributarie

L'erede è chiamato a rispondere di tutti i debiti facenti capo al *de cuius* non soltanto con i beni oggetti del patrimonio dell'estinto, ma, altresì, nel caso in cui questi ultimi non siano sufficienti al loro assolvimento, con il proprio patrimonio personale. In forza degli artt. 752 e ss. c.c. e per espressa previsione dell'art. 65, co. 1, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, l'erede risponde in solido col dante delle obbligazioni tributarie il cui presupposto si è verificato anteriormente alla morte di quest'ultimo.

Successioni – Posizione dell'erede - Notificazione degli atti - Avviso di accertamento - Imposte e tasse in genere; **Rif. Leg.** Artt. 752 e ss. c.c. e art. 65, comma 1, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600

**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA**

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

Svolgimento del processo

Con ricorso proposto avanti alla CTP di Catanzaro, A.A. impugnava la cartella di pagamento, emessa nei confronti del coniuge deceduto B.B. e finalizzata al recupero coattivo di imposte dichiarate e non versate in relazione all'anno 2004.

La contribuente eccepiva, in particolare, la nullità della cartella per mancato invio al suo indirizzo, in quanto erede, della preventiva comunicazione di irregolarità; contestava poi la non debenza, sia delle imposte richieste (per via della causa di giustificazione rappresentata dalla tutela del diritto alla salute), sia delle sanzioni (in ragione della ricorrenza di una causa di forza maggiore), sia, infine, degli interessi (considerata la mancanza di consapevolezza da parte della contribuente dell'esistenza della pretesa tributaria relativa all'anno 2004).

La CTP di Catanzaro accoglieva il ricorso della contribuente, dichiarando la cartella di pagamento inefficace nei suoi confronti.

La CTR della Calabria rigettava il successivo appello erariale, valorizzando la circostanza dell'omessa preventiva comunicazione di irregolarità, prescritta dall'art. 6 della L. n. 212 del 2000, nonché dall'art. 36-bis del D.P.R. n. 600 del 1973; il giudice regionale escludeva che l'Ufficio potesse procedere direttamente alla notifica della cartella senza adempiere all'obbligo di comunicazione e senza emettere un avviso di accertamento nei confronti dell'erede al fine di contestare debiti certi, liquidi ed esigibili, scaturenti dalla dichiarazione dei redditi presentata dal *de cuius*.

Il ricorso dell'Agenzia delle Entrate è affidato ad un solo motivo.
Resiste con controricorso la contribuente.
L'agente della riscossione è rimasta intimata.

Motivi della decisione

Con l'unico motivo di ricorso si lamenta la violazione o falsa applicazione dell'art. 36-bis, co. 3, D.P.R. n. 600 del 1973, dell'art. 6, co. 5, L. n. 212 del 2000, in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c., dal momento che, diversamente da quanto erroneamente ritenuto dalla CTR, l'obbligo della preventiva comunicazione dell'esito del controllo sulla dichiarazione dei redditi di cui al citato art. 36-bis, co. 3, sussiste unicamente qualora il controllo automatico riveli un risultato diverso rispetto a quello indicato in dichiarazione, ossia faccia emergere un errore nella compilazione della dichiarazione dei redditi, dovendosi detto obbligo viceversa escludere, ancorché ad invocarlo sia un erede, quando l'imposta sia stata correttamente dichiarata, ma non versata o tardivamente liquidata.

Il motivo è fondato.

Questa Corte ha espresso in tema – reiteratamente – principi cui va dato condivisibilmente seguito.

La notifica della cartella di pagamento a seguito di controllo automatizzato è legittima anche se non preceduta dalla comunicazione del c.d. "avviso bonario" ex art. 36-bis, comma 3, D.P.R. n. 600 del 1973, nel caso in cui non vengano riscontrate irregolarità nella dichiarazione; né il contraddittorio endoprocedimentale è invariabilmente imposto dall'art. 6, comma 5, L. n. 212 del 2000, il quale lo prevede soltanto quando sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, situazione, quest'ultima, che non ricorre necessariamente nei casi soggetti al citato art. 36-bis, che implica un controllo di tipo documentale sui dati contabili direttamente riportati in dichiarazione, senza margini di tipo interpretativo (Cass. n. 33344 del 2019; Cass. n. 8342 del 2012).

In materia di riscossione, ai sensi degli artt. 36-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 e 54 bis del D.P.R. n. 633 del 1972, l'invio al contribuente della comunicazione di irregolarità, al fine di evitare la reiterazione di errori e di consentire la regolarizzazione degli aspetti formali, è dovuto solo ove dai controlli automatici emerga un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione ovvero un'imposta o una maggiore imposta, mentre tale adempimento non è prescritto in caso di omessi o tardivi versamenti; in ogni caso, la relativa omissione determina una mera irregolarità e non preclude, una volta ricevuta la notifica della cartella, di corrispondere quanto dovuto con riduzione della sanzione (Cass. n. 17479 del 2019).

L'emissione della cartella di pagamento con le modalità previste dall'art. 36-bis, comma 3, del D.P.R. n. 600 del 1973, e dall'art. 54-bis, comma 3, del D.P.R. n. 633 del 1972, non richiede di regola la preventiva comunicazione dell'esito del controllo al contribuente, salvo che la procedura di liquidazione automatizzata non si limiti a rilevare meri errori materiali e richieda rettifiche preventive dei dati contenuti nella dichiarazione, nel qual caso la sua omissione, a seconda che sussistano o meno incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, può costituire mera irregolarità, non incidente sulla validità della cartella di pagamento, oppure può comportarne la nullità ex art. 6, comma 5, della L. n. 212 del 2000 (Cass. n. 1711 del 2018).

L'emissione della cartella di pagamento con le modalità previste dagli artt. 36-bis, co. 3, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (nella specie, per IRPEF e IRAP relativi all'anno di imposta 2003), non è condizionata dalla preventiva comunicazione al contribuente dell'esito del controllo, salvo che da quest'ultimo non emerga l'esistenza di errori poiché il riscontro di irregolarità nella dichiarazione determina la necessità di comunicare la liquidazione d'imposta, contributi, premi e rimborsi (Cass. n. 3154 del 2015).

Con riferimento alla posizione dell'erede né l'art. 36-bis D.P.R. n. 600 del 1973, né l'art. 6, co. 5, L. n. 212 del 2000, prevedono deroghe in ordine all'esposto quadro di regole, né contemplanò avvertimenti specifici. Viene, piuttosto, in apice il principio generale in ragione del quale l'erede è chiamato a rispondere di tutti i debiti facenti capo al *de cuius* non soltanto con i beni oggetti del patrimonio dell'estinto, ma, altresì, nel caso in cui questi ultimi non siano sufficienti al loro assolvimento, con il proprio patrimonio personale. In forza degli artt. 752 e ss c.c. e per espressa previsione dell'art. 65, co. 1, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, l'erede risponde in solido col dante causa delle obbligazioni tributarie il cui presupposto si è verificato anteriormente alla morte di quest'ultimo.

Il ricorso va, in ultima analisi, accolto. Ne consegue la cassazione della sentenza d'appello, con il rinvio della causa alla CTR della Calabria in diversa composizione, anche per la regolazione delle spese del giudizio, ivi comprese quelle del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso. Cassa la sentenza impugnata. Rinvia la causa per un nuovo esame e per la regolazione delle spese del giudizio alla CTR della Calabria in diversa composizione.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Sezione Tributaria della Suprema Corte di Cassazione, il 4 luglio 2023.

Depositato in Cancelleria il 16 gennaio 2024.