
Notifica degli atti e avvisi tributari alle persone fisiche residenti all'estero

di [Ignazio Buscema](#)

Pubblicato il 4 Aprile 2017

Le corrette modalità di notifica degli atti tributari (in particolar modo di eventuali avvisi di accertamento) a contribuenti italiani residenti all'estero.

La notifica degli atti e avvisi ai contribuenti è disciplinata dall'articolo 60 del dpr 600/73.

ARTICOLO 60 DPR 600 DEL 1973

La notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente è eseguita secondo le norme stabilite dagli articoli 137 e seguenti del codice di procedura civile, con le seguenti modifiche:

a) la notificazione è eseguita dai messi comunali ovvero dai messi speciali autorizzati dall'ufficio [delle imposte];

b) il messo deve fare sottoscrivere dal consegnatario l'atto o l'avviso ovvero indicare i motivi per i quali il consegnatario non ha sottoscritto;

b-bis) se il consegnatario non è il destinatario dell'atto o dell'avviso, il messo consegna o deposita la copia dell'atto da notificare in busta che provvede a sigillare e su cui trascrive il numero cronologico della notificazione, dandone atto nella relazione in calce all'originale e alla copia dell'atto stesso. Sulla busta non sono apposti segni o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'atto. Il consegnatario deve sottoscrivere una ricevuta e il messo dà notizia dell'avvenuta notificazione dell'atto o dell'avviso, a mezzo di lettera raccomandata;

c) salvo il caso di consegna dell'atto o dell'avviso in mani proprie, la notificazione deve essere fatta nel domicilio fiscale del destinatario;

d) è in facoltà del contribuente di eleggere domicilio presso una persona o un ufficio nel Comune del proprio domicilio fiscale per la notificazione degli atti o degli avvisi che lo riguardano. In tal caso l'elezione di domicilio deve risultare espressamente da apposita comunicazione effettuata al competente ufficio a mezzo di lettera raccomandata con avviso di ricevimento ovvero in via telematica con modalità stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate;

e) quando nel Comune nel quale deve eseguirsi la notificazione non vi è abitazione, ufficio o azienda del contribuente, l'avviso del deposito prescritto dall'art. 140 del codice di procedura civile, in busta chiusa e sigillata, si affigge nell'albo del Comune e la notificazione, ai fini della decorrenza del termine per ricorrere, si ha per eseguita nell'ottavo giorno successivo a quello di affissione;

e-bis) è facoltà del contribuente che non ha la residenza nello Stato e non vi ha eletto domicilio ai sensi della lettera d), o che non abbia costituito un rappresentante fiscale, comunicare al competente ufficio locale, con le modalità di cui alla stessa lettera d), l'indirizzo estero per la notificazione degli avvisi e degli altri atti che lo riguardano; salvo il caso di consegna dell'atto o dell'avviso in mani proprie, la notificazione degli avvisi o degli atti è eseguita mediante spedizione a mezzo di lettera raccomandata con avviso di ricevimento; f) le disposizioni contenute negli articoli 142, 143, 146, 150 e 151 del codice di procedura civile non si applicano.

L'elezione di domicilio [non risultante dalla dichiarazione annuale] ha effetto dal trentesimo giorno successivo a quello della data di ricevimento della comunicazione prevista alla lettera d) ed alla lettera e-bis) del comma precedente.

Qualora la persona a cui bisogna notificare l'atto abbia la residenza all'estero e sia regolarmente censito dall'Aire, la notifica va fatta al relativo indirizzo estero con raccomandata¹.

Le procedure di notifica degli avvisi di accertamento e delle cartelle esattoriali prevedono, secondo il testo in vigore dal 29 aprile 2012 del DPR 600/73 (articolo 60, comma e-bis), parità di trattamento per tutti i cittadini italiani, siano essi residenti all'estero o residenti in Italia: la notifica degli avvisi o degli atti è eseguita mediante spedizione a mezzo di lettera raccomandata con avviso di ricevimento.



La notifica degli atti di natura fiscale, così come quella delle cartelle esattoriali, avviene con la notifica postale diretta (raccomandata AR consegnata dal postino) senza alcuna delle garanzie previste, invece, per il destinatario, dal codice di procedura civile.

Se la residenza estera non risulta nell'Aire e non è possibile reperire l'indirizzo altrove, si procede alla notifica a persona irreperibile nelle forme dell'affissione della notificazione presso l'albo del comune italiano.

Quando la notifica di un atto tributario va effettuata nei confronti di una persona residente all'estero, se questa è censita all'Aire, va eseguita all'indirizzo estero con raccomandata, se non censita e non è possibile reperire l'indirizzo diversamente, si procede alla notifica a persona irreperibile. La notifica degli avvisi o degli atti di natura fiscale può essere eseguita mediante spedizione a mezzo di lettera raccomandata con avviso di ricevimento anche all'indirizzo estero (comunicato dal contribuente al competente ufficio dell'Agenzia delle entrate o desunto dall'Agenzia delle entrate tramite ricerca anagrafica).

In pratica, la notifica ai contribuenti non residenti è validamente effettuata mediante spedizione di lettera raccomandata con avviso di ricevimento all'indirizzo della residenza estera rilevato dai registri dell'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE).

Nel caso di cittadini italiani residenti all'estero e iscritti all'Aire2 l'articolo 60 (al comma 4) stabilisce che, in questa ipotesi la notifica è effettuata, mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento "all'indirizzo della residenza estera rilevato dai registri dell'Anagrafe degli italiani residenti all'estero..." o, in mancanza, la lettera raccomandata è spedita

"all'indirizzo estero indicato ... nelle domande di attribuzione del numero di codice fiscale o variazione dati...".

La notifica per irreperibilità (con affissione della notificazione presso l'albo del comune), nell'ipotesi di residenza estera è consentita solo laddove l'indirizzo estero non sia reperibile in alcun modo presso l'Anagrafe tributaria.

In definitiva, le fonti cui è necessario attingere per verificare il luogo estero presso cui notificare sono registri AIRE, Registro imprese, indirizzo indicato nella richiesta di attribuzione del codice fiscale o di variazione dati; la notifica avviene mediante spedizione di raccomandata A/R.

I nuovi commi dell'art. 60 del D.P.R. n.600/73 prevedono infatti che quando non sono applicabili la lettere d - e-bis dell'articolo 60 comma 1 DPR 600/73, ovvero il contribuente non ha comunicato all'Amministrazione finanziaria il proprio indirizzo estero o non ha eletto domicilio nel territorio dello Stato, in alternativa alla procedura contemplata dall'art. 142 c.p.c. (c.d. consolare), le notifiche possono essere fatte mediante spedizione di lettera raccomandata A/R all'indirizzo di residenza estera risultante dall'AIRE, se il contribuente è una persona fisica, o presso la sede legale della società estera risultante dal Registro delle imprese, se trattasi di società.

Solo qualora negli indirizzi sopra citati, la notifica ha esito negativo è possibile utilizzare la procedura prevista per i c.d. soggetti "irreperibili", ovvero con il semplice deposito dell'atto presso la casa comunale (ex art. 60 c. 1 lett. e del DPR 600/73).

Le nuove disposizioni³ quindi dispongono in maniera chiara la necessità di "raggiungere" il contribuente all'estero attivandosi attraverso tutti i canali possibili (es. richiesta al consolato) e solo dopo che gli stessi risultano negativi è possibile procedere alle notifiche presso la casa comunale

Domicilio per la notifica degli atti all'estero

Il contribuente, residente in Italia o all'estero, può scegliere l'indirizzo per le notifiche presso una persona o un ufficio, purché si trovi nello stesso Comune in cui ha il proprio domicilio fiscale. Il contribuente residente all'estero può anche indicare un indirizzo estero per le notifiche purché non ne abbia già indicato uno in Italia o non abbia nominato un rappresentante fiscale nel nostro Paese. È necessario, però, comunicare all'Agenzia delle Entrate i dati relativi al domicilio scelto (articolo 60 del Dpr 600/73). La comunicazione può avvenire tramite due diverse modalità:

- **presentazione cartacea:** deve essere compilato l'apposito modello da inviare mediante raccomandata con avviso di ricevimento all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente in base al domicilio fiscale⁴ del contribuente. Il modello è disponibile anche in formato editabile;
- **presentazione telematica:** la comunicazione viene effettuata direttamente dal contribuente abilitato ai servizi telematici, senza avvalersi di intermediari, utilizzando la specifica applicazione. La comunicazione viene effettuata direttamente dal contribuente in possesso delle credenziali di accesso ai servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate utilizzando la specifica applicazione. Una volta effettuato il login il modello verrà trasmesso direttamente online.

E' facoltà, quindi, del contribuente, ai sensi della lettera e-bis, comma 1, articolo 60, D.P.R. n. 600/1973, comunicare al competente ufficio locale, a mezzo di lettera raccomandata con avviso di ricevimento ovvero in via telematica l'indirizzo estero per la notificazione degli avvisi e degli altri atti che lo riguardano⁵. Non è comunque possibile scegliere un indirizzo in Italia e uno all'estero

Procedura per gli irreperibili

Qualora il contribuente italiano che ha deciso di trasferire la propria residenza all'estero decida di non "informare" l'ufficio competente della sua scelta di emigrare in altro Stato, in tali casi, l'Amministrazione finanziaria dovrà comunque utilizzare le procedure di notifica dettate dall'art. 60, c. 1, lett. e-bis, D.P.R. n. 600/1973 servendosi di qualunque notizia che consenta di "risalire" al recapito estero del connazionale.

Il cd. D.L. "incentivi" del marzo 2010, che ha inserito i nuovi commi 4, 5 e 6 nell'articolo 60, D.P.R. n. 600/1973, indica in maniera chiara le fonti cui è necessario attingere per verificare il luogo estero presso

cui notificare quali: registri AIRE; registro delle imprese; indirizzo indicato nella richiesta di attribuzione del codice fiscale o di variazione dati. Esso chiarisce definitivamente che la notifica avviene mediante spedizione tramite raccomandata A/R.

In sostanza, quando il contribuente non ha provveduto ad eleggere domicilio presso una persona o un ufficio nel comune del proprio domicilio fiscale per la notificazione degli atti o degli avvisi che lo riguardano (c. 1 lett. d), ovvero non abbia comunicato all'ufficio competente l'indirizzo estero per la notificazione degli avvisi e degli altri atti a lui destinati (c. 1 lett. e-bis), la notificazione ai contribuenti non residenti è validamente effettuata mediante spedizione di lettera raccomandata con avviso di ricevimento all'indirizzo della residenza estera rilevato:

- a) dai registri dell'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) se il contribuente è una persona fisica;
- b) dalla sede legale estera risultante dal registro delle imprese di cui all'art. 2188 c.c. In mancanza dei predetti indirizzi, la spedizione della lettera raccomandata con avviso di ricevimento è effettuata all'indirizzo estero indicato dal contribuente nelle domande di attribuzione del numero di codice fiscale o variazione dati e negli appositi modelli ministeriali.

Solo qualora⁶ negli indirizzi sopra indicati, la notifica ha avuto esito negativo è possibile utilizzare la procedura prevista per i cosiddetti "irreperibili" vale a dire con il semplice deposito dell'atto presso la casa comunale.

Per il cittadino italiano residente all'estero e iscritto all'AIRE, la notificazione è valida se effettuata all'indirizzo della residenza estera

Alcuni uffici, nella loro azione amministrativa⁷ fanno perno sull'articolo 2 del Tuir che stabilisce che, i cittadini italiani (per quanto iscritti all'Aire) residenti in paesi black list, si presumono comunque residenti in Italia. Cioè si parte dal presupposto che il trasferimento della residenza all'estero sia solo fittizio. Partendo da questo presupposto, tali uffici ritengono non doversi applicare quanto stabilito dall'articolo 60 comma 4 del DPR 600/1973 (cioè la notifica con raccomandata con avviso di ricevimento presso l'indirizzo estero risultante dall'anagrafe tributaria), considerando valida la notifica fatta direttamente in Italia (eventualmente con affissione della stessa all'albo comunale).

Secondo un diverso orientamento giurisprudenziale⁸ la notifica effettuata in Italia ad un cittadino italiano iscritto all'Aire e residente in un paese black list (qualora, ovviamente sia noto l'indirizzo della residenza estera) è da intendersi inesistente e non semplicemente nulla.

La distinzione fra inesistenza e nullità di un atto amministrativo è rilevante: un atto nullo può essere sanato (ad esempio con la proposizione del ricorso da parte del contribuente), mentre l'atto inesistente non potrà mai essere sanato. L'articolo 2 del Tuir è finalizzato ad evitare un trasferimento all'estero di comodo, volto cioè a sottrarre ad imposizione fiscale in Italia i redditi prodotti. Ma se il trasferimento all'estero è effettivo (e non solo fittizio), il comportamento di un ufficio che notifica in Italia, pregiudica il corretto esercizio del diritto di difesa del contribuente.

Per il cittadino italiano, residente all'estero ed iscritto all'AIRE (Anagrafe Italiane Residenti all'Estero), la notificazione viene validamente effettuata mediante spedizione di lettera raccomandata con avviso di ricevimento all'indirizzo della residenza estera, rilevato dai registri dell'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero ai sensi dell'art. 60 del DPR n. 600/1973.

E', invece, inesistente ed insanabile la notifica recapitata presso l'indirizzo in Italia secondo la presunzione legale dell'art. 2, c. 2-bis del TUIR in virtù della quale

"si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato ed individuati con decreto del Ministro delle Finanze da pubblicare in Gazzetta Ufficiale" (c.d. black list).

Ai fini delle notificazioni la norma speciale dell'art. 60 del DPR n. 600/1973 prevale, quindi, sulla presunzione di cui all'art. 2, c. 2-bis TUIR (CTP di Reggio Emilia n. 13/01/16 depositata il 2 febbraio 2016)⁹.

4 aprile 2017

Ignazio Buscema

NOTE

1 Nell'ipotesi di notifica a mezzo posta a soggetto non residente la mancata sottoscrizione del destinatario nell'avviso di ricevimento comporta l'inesistenza della notifica impedendo la possibilità di qualsivoglia sanatoria dell'atto di notificazione ai sensi dell'art. 156 c.p.c. (CTP di Reggio Emilia, Sez. III, Sent. n. 74, del 10 febbraio 2015, dep. 2 marzo 2015) In presenza di una residenza estera conoscibile dall'Amministrazione sulla base dell'iscrizione all'AIRE, deve ritenersi nulla la notifica di un avviso di accertamento effettuata ai sensi dell'art. 60, lett. e, del D.P.R. n. 600/73, mediante deposito dell'atto nella casa comunale del domicilio fiscale (CTR Liguria, sez. III, sentenza del 20/01/2016 n. 91).

2 L'Aire è l'Anagrafe degli italiani residenti all'estero, i cui registri sono tenuti dai comuni che trasmettono i dati al Ministero dell'Interno. Devono iscriversi all'Aire il cittadino italiano che intenda trasferirsi all'estero per più di 12 mesi, i cittadini italiani nati e residenti all'estero con atto di nascita trascritto in Italia, coloro che acquisiscono la cittadinanza italiana all'estero.

3 Non è più prevista l'indicazione dell'indirizzo nella dichiarazione dei redditi ex lettera d del comma 1 dell'articolo 60 (Cassazione, Sentenza 28 ottobre 2016, n. 21871). L'indicazione dell'indirizzo nella dichiarazione dei redditi risponde alla modalità indicata dalla lettera d del comma 1 dell'articolo 60. Nel caso in esame, allora, correttamente sono stati notificati gli avvisi mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento, in quanto il giudice d'appello ha appunto accertato che "nell'ultima dichiarazione dei redditi presentata al momento della notificazione dell'avviso di accertamento impugnato (modello Unico 2007 per l'anno d'imposta 2006) la stessa contribuente ha indicato quale luogo per la notificazione degli atti il luogo dove la notificazione è avvenuta: ..." (Cassazione, Sentenza 28 ottobre 2016, n. 21871).

4 Il domicilio fiscale dei singoli contribuenti di solito coincide con la residenza anagrafica che risulta dai registri demografici. Infatti l'art. 58 del Dpr 600/1973 "Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi" prevede che le persone fisiche che risiedono in Italia hanno il domicilio fiscale nel comune di residenza, mentre i non residenti nel nostro Paese hanno il domicilio nel comune in cui viene prodotto il reddito. Nel caso di non residenti il domicilio viene stabilito: nel comune in cui si produce reddito in Italia o se si produce in più comuni, in quello dove viene prodotto il reddito più elevato (tenuto conto dell'accertamento dell'ufficio e non della dichiarazione del contribuente), nel comune di ultima residenza nello Stato per i cittadini immigrati in Stati a fiscalità privilegiata, ma che siano considerati residenti in Italia. Il domicilio fiscale rileva ai fini della competenza dell'ufficio dell'amministrazione finanziaria territorialmente competente a ricevere le dichiarazioni e svolgere attività di controllo e accertamento sul reddito.

5 La comunicazione e le successive variazioni hanno effetto dal trentesimo giorno successivo a quello della ricezione. Qualunque notificazione a mezzo del servizio postale si considera fatta nella data della

spedizione; i termini che hanno inizio dalla notificazione decorrono dalla data in cui l'atto è ricevuto.

6 Deve ritenersi nulla la notificazione di un avviso di accertamento effettuata, ai sensi dell'art. 60, lett. e), D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, mediante deposito dell'atto nella casa comunale del domicilio fiscale, qualora, attraverso le risultanze dell'Albo, sia stata accertata nei confronti del contribuente la variazione anagrafica per trasferimento della residenza all'estero (Cass. civ. Sez. V, 04-12-2013, n. 27154). E' illegittima la pretesa risultante dall'estratto di ruolo per la quale il contribuente iscritto all'AIRE non abbia ricevuto alcuna notifica presso lo stato estero con riferimento alla comunicazione di irregolarità e al successivo ruolo poi formato (CTP Como, sez V, Sent. n. 441 del 30 settembre 2014, ud. 22 luglio 2014). E' illegittima la pretesa riguardante gli atti impositivi irritualmente notificati, ancorché nei termini, presso la casa comunale qualora il soggetto contribuente abbia preventivamente comunicato la residente estera attraverso l'iscrizione all'AIRE, non potendosi ritenere compiuta in tal caso né la conoscenza legale degli atti attraverso la consegna ad un soggetto delegato e neppure la loro definitività (CTR Milano, Sez. XXX, Sent. n. 3046 del 10 giugno 2014, ud. 12 maggio 2014).

7 È legittima la pretesa recata dall'avviso di accertamento notificato al figlio del contribuente iscritto all'AIRE in quanto, non rilevando in alcun modo la presenza fisica in Italia, ai fini dell'individuazione del domicilio fiscale rileva la volontà di mantenere il centro dei propri affari e/o dei propri interessi in Italia (CTR Lombardia, sez. 38, Sent. del 10/09/2014 n. 4515). E' regolare la notifica a una cartella esattoriale a persona di famiglia presso l'ultimo domicilio fiscale del contribuente che, ancorché abbia trasferito la propria residenza presso uno stato estero, abbia mantenuto in Italia utenze a lui intestate e lo svolgimento dell'attività lavorativa (CTR Piemonte Torino Sez. XXVI, 12-01-2012).

8 La notifica non è stata effettuata correttamente in quanto il ricorrente è cittadino italiano residente all'estero ed iscritto all'AIRE. Ne deriva che, ai sensi dell'art. 60 del DPR n. 600/1973, la notificazione ai contribuenti non residenti è validamente effettuata mediante spedizione di lettera raccomandata con avviso di ricevimento all'indirizzo della residenza estera, rilevato dai registri dell'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero (CTR Bologna 02-02-2016 n. 13/01). La notifica degli atti ai contribuenti non residenti ed iscritti all'AIRE, deve essere effettuata alla residenza estera risultante dai relativi registri (CTR Milano 26-06-2014 n. 3451 sez. 34).

9 Contra, CTR Romna 22-01-2013 n. 23 sez. 6 secondo cui la notifica alla persona addetta alla casa è legittima anche se il contribuente ha trasferito la residenza all'estero, nel principato di Monaco, ma ha mantenuto il centro degli interessi familiari e sociali in Italia