

Notifica all'estero degli atti tributari

a cura Roberto Pasquini

Premessa

Gli atti tributari hanno natura recettizia, poiché si perfezionano esclusivamente se portati a conoscenza del destinatario tramite la notificazione. La notificazione si estrinseca nel compimento di una serie di adempimenti finalizzati a permettere la formazione della “conoscenza legale” in capo al destinatario. De iure condito resta fermo che:

- la notificazione costituisce l'unico mezzo idoneo ad impedire la decadenza dall'esercizio del relativo potere (Cassazione sentenza n. 25095 del 27 novembre 2006).
- l'intervenuta decadenza dell'amministrazione dall'esercizio del potere impositivo deve essere espressamente eccepita dal contribuente come specifico vizio nel ricorso introduttivo dinanzi alle commissioni tributarie, escludendosi un potere di declaratoria ex officio del giudice.
- la sanatoria della notificazione (Corte di cassazione SS.UU., sentenza n. 19854 del 5 ottobre 2004) non opera in relazione all'intervenuta decadenza dall'esercizio del potere.
- non è suscettibile di sanatoria l'atto “inesistente”.
- dalla notificazione decorre il termine perentorio di 60 giorni per l'impugnazione dell'atto, proponibile dall'interessato per evitarne la definitività; per il destinatario, la notificazione precisa il momento dal quale egli è posto in condizione di conoscere l'atto ed il suo contenuto ed eventualmente di contestarlo.
- il mancato rispetto delle regole fissate dalla legge in relazione alle diverse forme di notificazione comporta un vizio del relativo procedimento, determinandone l'inesistenza, la nullità o l'irregolarità. Occorre distinguere i vizi di invalidità delle operazioni di notificazione (in riferimento ai soggetti destinatari ed ai consegnatari degli atti, al luogo in cui la notifica è stata effettuata, al soggetto notificatore, agli adempimenti previsti dalla legge per la procedura seguita). Dalla qualificazione del tipo di vizio derivano importanti conseguenze in relazione alla sanatoria, espressamente prevista ex art. 156 c.p.c. per i vizi di nullità.

- la presentazione del ricorso da parte del contribuente è idonea a sanare la nullità della notifica dell'atto, ma non l'omessa notifica di atti presupposti a quello irregolarmente notificato (Cassazione sentenza n. 15849 del 12 luglio 2006)
- l'irregolare notificazione di un accertamento non vieta all'Amministrazione di sanare ogni vizio mediante la rinotificazione, nei termini di legge, dell'avviso stesso eventualmente integrato con altri elementi" (cassazione sentenza n. 8869 del 14 aprile 2006).

In considerazione del notevole incremento dell'attività rivolta alla notifica all'estero di atti di accertamento e riscossione nei confronti di soggetti non residenti è opportuno precisare quanto segue.

Notifica all'estero di atti d'accertamento e altri atti istruttori

L'art. 37, comma 27, del D.l. n. 223 del 4 luglio 2006, ha introdotto all'art. 60, primo comma, del D.P.R. n. 600 del 1973, la lettera e-bis). Inoltre, lo stesso art. 37 ha aggiunto un nuovo comma, dopo il terzo comma, all'art. 60 del D.P.R. n. 600 del 1973 (1).

La combinata lettura della predetta lettera e-bis) del primo comma dell'art. 60 e del quarto comma del medesimo art. 60 statuisce una nuova modalità di notifica degli atti tributari che prevede, nei casi di esercizio della facoltà da parte del soggetto non residente (che non abbia eletto domicilio ai sensi della lettera d) del primo comma del medesimo articolo o che non abbia costituito un rappresentante fiscale in Italia) di comunicare all'ufficio locale competente, con le modalità di cui alla lettera d), l'indirizzo estero per la notifica degli avvisi e degli altri atti che lo riguardino, secondo il seguente schema: a) salva l'ipotesi di consegna in mani proprie nel territorio italiano, la notifica è eseguita mediante spedizione con lettera raccomandata con avviso di ricevimento al predetto indirizzo; b) la notifica, si considera fatta nella data di spedizione, mentre i termini che hanno inizio dalla notificazione decorrono dalla data in cui l'atto è ricevuto, con "scissione" degli effetti della notificazione (momento della spedizione, ai fini del rispetto dei termini di decadenza per l'esercizio del potere di accertamento) da quelli in capo al destinatario (termine per il ricorso in sede giurisdizionale, decorrente dal momento della ricezione dell'atto) (2).

Qualora la facoltà prevista dalla lettera e-bis) dell' art. 60 sia stata esercitata da parte del contribuente, la scelta della procedura è obbligata nel senso dettato dalla stessa lettera (3). L'ufficio notificante deve, in prima istanza, utilizzare **esclusivamente** la procedura di notifica postale diretta, mediante raccomandata internazionale con avviso di ricevimento, all' indirizzo indicato dal

contribuente, a disposizione dell'ufficio medesimo secondo la relativa acquisizione al sistema dell'Anagrafe Tributaria. Nell'ipotesi in cui l'indirizzo ivi indicato non consenta la realizzazione della procedura di notifica postale, **l'ufficio notificante è legittimato a utilizzare direttamente la procedura "interna" di cui alla lettera e) dell'art. 60, realizzando l'effetto legale della notifica.**

Cittadini italiani residenti all'estero iscritti all'AIRE

Giova ricordare che la Corte Costituzionale con la sentenza n. 366 del 7 novembre 2007 ha dichiarato l'illegittimità del combinato disposto degli articoli 58, primo comma e secondo periodo del secondo comma, e 60, primo comma, lettere c), e) ed f) del D.P.R. n. 600 del 1973, e dell'art. 26, ultimo comma, del D.P.R. n. 602 del 1973, nella parte in cui prevede l'inapplicabilità delle disposizioni contenute nell'art. 142 c.p.c. nel caso di notificazione a un cittadino italiano avente all'estero una residenza conoscibile dall'amministrazione finanziaria in base all'iscrizione del soggetto destinatario dell'atto nell'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero (AIRE).

La Corte ha ritenuto l'inapplicabilità dell'art 142 c.p.c. non compatibile con gli artt. 3 e 24 della Costituzione, in funzione dell'esigenza di garantire al notificatorio l'effettiva possibilità di una tempestiva conoscenza dell'atto notificato e, quindi, l'esercizio del suo diritto di difesa" (4). La sentenza n. 8210 del 20 dicembre 2007 (dep. il 31 marzo 2008) della Corte di Cassazione, in tema di notifica a cittadino italiano residente all'estero ha, successivamente, precisato che a seguito della sentenza della Corte Costituzionale n. 366 del 7 novembre 2007, la notifica degli atti tributari ai cittadini residenti all'estero ed iscritti all'AIRE deve avvenire presso il loro effettivo domicilio all'estero, ma solo ove la consegna dell'atto all'ufficiale notificatore avvenga dopo che sia decorso il termine di 60 giorni dall'iscrizione all'AIRE di cui al comma 5 dell'art. 58 del D.P.R. n. 600/1973.

In buona sostanza, in ipotesi di trasferimento della residenza fiscale all'estero di un contribuente, cui deve essere notificato un avviso di accertamento, la notifica può avvenire correttamente in Italia se la consegna dell'atto avviene prima dei sessanta giorni dall'iscrizione all'anagrafe degli italiani residenti all'estero. E' evidente, alla luce degli interventi sopra citati, che le regole imposte dall'art. 142 del codice di procedura civile, in materia di notificazione all'estero (che hanno fatto ingresso nell'ordinamento per effetto della citata sentenza n. 366 della Consulta) trovano applicazione dopo 60 giorni dalla iscrizione all'AIRE. Entro tale termine la notifica va correttamente eseguita in Italia [deposito dell'atto nella casa comunale e affissione all'albo degli atti destinati ai cittadini italiani residenti

all'estero, prevista dal citato art. 60, comma 1, lettera e). In sostanza gli uffici, secondo il quadro risultante dopo gli interventi della Corte di Cassazione e della Consulta, devono avvalersi obbligatoriamente dell'art. 142 del codice di procedura civile in tutti i casi in cui il contribuente (iscritto all'AIRE da più di 60 giorni) sia rimasto "silente" nei confronti dell'Amministrazione finanziaria. Laddove, invece, il contribuente abbia "dichiarato espressamente al Fisco" la propria residenza estera, agli uffici devono spedire l'accertamento con una semplice raccomandata con avviso di ricevimento (art. 60, comma 1, lettera e-bis).

Notifica consolare

Quanto al ricorso alla procedura di cui all'art. 142 c.p.c. (5), si rammenta che, relativamente alla notifica consolare, occorre richiedere al Consolato di voler notificare al destinatario (del quale devono essere riportati nome, cognome, data di nascita e ultimo indirizzo estero conosciuto in AIRE) l'atto emesso dall'ufficio. La lettera di trasmissione all'autorità consolare (in busta chiusa contenente l'originale dell'atto chiuso a sua volta in una busta indirizzata al contribuente) deve terminare con la richiesta di apporre l'indirizzo indicato nell'AIRE, ovvero qualora conosciuto, il diverso indirizzo risultante al Consolato estero e di ricevere l'attestazione dell'avvenuta notifica dell'atto o l'indicazione della mancata consegna e del motivo della stessa.

L'ufficio notificante adotta direttamente lo strumento della notifica consolare di cui all'art. 142 c.p.c. (artt. 30 e 75 del D.P.R. 5 gennaio 1967, n. 200) **ovvero, qualora sia applicabile una delle basi giuridiche internazionali interessa l'Ufficio Scambio informazioni del Settore Internazionale della Direzione Centrale Accertamento**, competente a intrattenere rapporti con le autorità estere degli Stati coinvolti. In entrambi i casi — notifica consolare diretta ovvero interessamento dell'Ufficio Scambio informazioni — l'ufficio notificante può chiedere di ottenere informazioni sull'esattezza dell'indirizzo a disposizione e per il reperimento di altro indirizzo conosciuto.

Al fine di evitare la decadenza della notifica degli atti, **gli uffici ritengono opportuno adottare, comunque, anche la procedura di cui alla lettera e) dell'art. 60 del ripetuto D.P.R. n. 600 del 1973, poiché** i tempi per l'utile esperimento della procedura consolare, ovvero della cooperazione internazionale, sono mediamente lunghi. Tale ultima procedura deve ritenersi legittimamente esperibile in tutte le ipotesi in cui l'indirizzo presente in AIRE non sia utile alla notifica postale effettuata con esito negativo, in quanto l'indirizzo risulti errato o il destinatario non sia ivi rinvenuto.

La cooperazione internazionale è attivata trasmettendo gli atti da notificare al competente Ufficio Scambio informazioni, che provvede a richiedere alla competente autorità estera l'effettuazione della notifica dell'atto di accertamento o di altri atti istruttori ai sensi dell'art. 8-bis della direttiva 77/799/CEE, ovvero ai sensi del Capo III del Regolamento (CE) n. 1798/2003 o dell'art. 17 della Convenzione del Consiglio d'Europa e dell'OCSE del 25 gennaio 1988.

E' utile rammentare che per i cittadini stranieri (non AIRE per definizione) e altri soggetti non residenti diversi dalle persone fisiche **gli uffici propendono per il previo ricorso alla cooperazione internazionale con richiesta all'Ufficio Scambio informazioni, escludendo il ricorso alla notifica consolare.** Il ricorso alla cooperazione internazionale ha, infatti, il pregio di notiziare lo Stato di nazionalità del soggetto non residente (cittadini o società e enti di diritto estero) che lo stesso è stato destinatario di atti tributari dello Stato italiano. Qualora la notifica per il tramite della cooperazione internazionale non andasse a buon fine nello Stato interessato, la procedura di cui alla lettera e) dell' art. 60 del citato D.P.R. n. 600 del 1973, da attivarsi a cura della struttura territorialmente competente ,si ritiene legittimamente esperibile.

Per le società con sede all'estero deve ritenersi applicabile, il principio di diritto espresso dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 366 del 24 ottobre 2007. Pertanto, deve ritenersi attivabile la cooperazione internazionale (piuttosto che la notifica c.d. consolare) in tutte le ipotesi in cui le informazioni sul trasferimento di residenza siano rinvenibili nel "Registro delle imprese" - per le società che abbiano trasferito all'estero la sede legale e per quelle estere che abbiano aperto una sede secondaria o che svolgano l'attività principale in Italia - e nel "REA" (Repertorio economico Amministrativo) - per le imprese con sede principale all'estero che abbiano istituito, modificato o cessato un'unità locale in Italia. Nella prassi operativa l' ufficio valuta, caso per caso, anche in ragione della tipologia delle violazioni riscontrate e della rilevanza, sotto il profilo economico della pretesa tributaria, l'opportunità di procedere anche alla notifica dell'atto mediante consegna nelle mani proprie del legale rappresentante, anche di fatto, ove sia noto l'indirizzo in Italia dello stesso. Contestualmente, attiva la procedura di cui alla lettera e) dell'art. 60 del D.P.R. n. 600 del 1973.

Notifica all'estero di atti di riscossione di crediti tributari

L'art. 26 del D.P.R. n. 602 del 1973 prevede, in alternativa alla notifica mediante consegna nelle mani proprie del destinatario, che la cartella di pagamento possa essere legittimamente notificata mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento. Questa modalità deve ritenersi, pertanto, utilizzabile in via

prioritaria. Conseguentemente, ogni qual volta sia noto l'indirizzo estero del destinatario della cartella - sia perché il medesimo ha esercitato l'opzione di cui all'art. 60, lettera e-bis) del D.P.R. n. 600 del 1973 sia perché l'indirizzo estero risulta dai registri dell'AIRE ovvero dai registri camerali - sarà possibile applicare le disposizioni contenute nell'art. 26 del D.P.R. n. 602 del 1973.

Qualora la facoltà prevista dalla lettera e-bis) dell'art. 60 del D.P.R. 600 del 1973 sia stata esercitata da parte del contribuente, **anche l'agente della riscossione utilizza**, in prima istanza, direttamente la procedura di notifica postale all'indirizzo indicato dal contribuente, mediante **raccomandata internazionale** con avviso di ricevimento. Se tale tentativo risultasse infruttuoso è legittimamente utilizzata la procedura "interna" di cui alla lettera e) dell'art. 60, realizzando l'effetto legale della notifica. Per la notifica di cartelle di pagamento da effettuare ai cittadini italiani residenti all'estero iscritti all'AIRE, l'agente della riscossione - sempre ove non sia stata esercitata la facoltà di cui alla lettera e-bis) dell'art. 60 - procede direttamente alla notifica postale valorizzando l'indirizzo estero conosciuto all'Anagrafe comunale, a disposizione in Anagrafe Tributaria ovvero rilevato presso l'Anagrafe comunale corrispondente all'ultima residenza.

L'agente della riscossione provvede, previa intesa con la struttura territoriale competente, a richiedere l'attivazione della cooperazione internazionale, riservandola, pertanto, ai casi di particolare significatività. L'atto di riscossione deve essere trasmesso, ai fini della notifica, all'Ufficio Cooperazione operativa della Direzione Centrale Accertamento, Settore Internazionale, che provvederà a interessare le autorità estere competenti ai sensi dell'art. 5 della direttiva 55/2008/CE o dell'art. 17 della Convenzione del Consiglio d'Europa e dell'OCSE del 25 gennaio 1988. **Nei casi in cui la cartella da notificare sia diretta a una società di diritto italiano che abbia trasferito all'estero la propria sede legale, - contestualmente alla notifica per raccomandata o per l'eventuale tramite della cooperazione internazionale, si attiva, in via prudenziale, la procedura di cui alla lettera e) dell'art. 60 del D.P.R. n. 600 del 1973(6) e si procede alla notifica dell'atto di riscossione mediante consegna nelle mani proprie del legale rappresentante, anche di fatto, ove sia noto l'indirizzo in Italia dello stesso**

Forme di notificazione semplificate

Nei casi in cui il legislatore ha ammesso forme di notificazione semplificata, alternative a quelle di cui all'art. 14 della legge n. 890 del 1982 e 60 del D.P.R. n. 600 del 1973 in considerazione del contenuto sostanziale degli atti oggetto di notifica, non sussistono ostacoli a mantenere le medesime forme di notificazione anche nel caso in cui la notifica degli atti debba avvenire all'estero. E' il caso, ad

esempio, delle notificazioni degli avvisi di accertamento parziale di cui all'art. 41-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 e 54, quarto comma del D.P.R. n. 633 del 1972, in relazione al quale l'art. 3, commi 4 e 5 del D.l. 15 settembre 1990, n. 261 convertito, con modificazioni, nella legge 12 novembre 1990, n. 331 prevede la possibilità di notifica mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento. Verrà, in tali ipotesi, valorizzato l'indirizzo estero conosciuto all'Anagrafe comunale, a disposizione in Anagrafe tributaria ovvero rilevato presso l'Anagrafe comunale corrispondente all'ultima residenza.

NOTE

(1) D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600

Art. 60

Notificazioni

La notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente è eseguita secondo le norme stabilite dagli artt. 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 dalla dichiarazione annuale ovvero da altro atto comunicato successivamente al competente ufficio imposte a mezzo di lettera raccomandata con avviso di ricevimento;

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 artt. 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 delle comunicazioni previste alla lettera d) ed alla lettera e-bis) del comma precedente.

Le variazioni e le modificazioni dell'indirizzo non risultanti dalla dichiarazione annuale hanno effetto, ai fini delle notificazioni, **dal trentesimo giorno successivo a quello dell'avvenuta variazione anagrafica**, o, per le persone giuridiche e le società ed enti privi di personalità giuridica, dal trentesimo giorno successivo a quello della ricezione da parte dell'ufficio della comunicazione prescritta nel secondo comma dell'art. 36. Se la comunicazione è stata omessa la notificazione è eseguita validamente nel comune di domicilio fiscale risultante dall'ultima dichiarazione annuale.

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.

(2) La notifica all'estero ai sensi dell'art. 142 c.p.c. si perfeziona, per il notificante, con il compimento delle formalità, come chiarito anche dalla Corte Costituzionale con sentenza del 13 gennaio 2004, n. 28 (... *"il momento in cui la notifica si deve considerare perfezionata per il medesimo (notificante) deve distinguersi da quello in cui essa si perfeziona per il destinatario; pur restando fermo che la produzione degli effetti che alla notificazione stessa sono ricollegati è condizionata al perfezionamento del procedimento notificatorio anche per il destinatario e che, ove a favore o a carico di costui la legge preveda termini o adempimenti o comunque conseguenze dalla notificazione decorrenti, gli stessi debbano comunque calcolarsi o correlarsi al momento in cui la notifica si perfeziona nei suoi confronti."*).

(3) Al comma 1 del predetto art. 60 del D.P.R. n. 600 del 1973, dopo la lettera e), è stata, inoltre, inserita la lettera e-bis), che così dispone: "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".

La disposizione in esame attribuisce al contribuente la facoltà di comunicare al competente ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate l'indirizzo estero dove intende ricevere la notifica degli atti tributari che lo riguardano. La possibilità di avvalersi di siffatta facoltà presuppone che il contribuente:

- non abbia la residenza in Italia;
- non vi abbia eletto domicilio ai sensi della lettera d) del comma 1 dell'art. 60 del D.P.R. n. 600 del 1973;
- non vi abbia costituito un rappresentante legittimato a ricevere, in sua vece, la notifica degli avvisi e degli altri atti che lo riguardano.

La comunicazione all'ufficio locale dell'indirizzo estero va effettuata con le stesse modalità di cui alla lettera d) del comma 1 dell'art. 60 del D.P.R. n. 600 del 1973.

Qualora il contribuente intenda avvalersi della predetta facoltà, la notificazione degli atti tributari verrà effettuata a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento all'indirizzo estero così comunicato. Tale modalità di notificazione degli atti ovviamente non esclude la notificazione in mani proprie al destinatario.

(4) Secondo la sentenza n. 366 del 7 novembre 2007 della Consulta è fondata la questione di legittimità costituzionale del combinato disposto degli artt. 58, commi 1 e 2, secondo periodo, e 60, comma 1, lettere c), e) ed f), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 ("Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi"), con l'art. 26, ultimo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 ("Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito"), sollevata in riferimento agli artt. 3 e 24 della Costituzione.

Tale pronuncia ha statuito l'illegittimità costituzionale del combinato disposto degli artt. 58, comma 1 e comma 2, secondo periodo, e 60, comma 1, lettere c), e) ed f), D.P.R. n. 600/1973 - nel testo applicabile *ratione temporis*, anteriore alle modifiche ad esso apportate dall'art. 37, comma 27, lettera a), D.L. n. 223/2006 (convertito, con modificazioni, dalla legge n. 248/2006) - e dell'art. 26, ultimo comma, D.P.R. n. 602/1973. Secondo la Consulta le disposizioni censurate dal giudice a quo violano i precetti costituzionali posti a presidio della tutela dell'effettiva e tempestiva conoscenza degli atti da parte del destinatario. Tale limite è inderogabile - anche per la discrezionalità del legislatore - e risulta compromesso laddove le norme scrutinate equiparano la condizione di un cittadino italiano non residente iscritto all'Anagrafe degli Italiani residenti all'estero (AIRE) a quella di un cittadino sprovvisto di abitazione, ufficio, azienda nel comune ove è eletto il suo domicilio fiscale, rendendo così inoperante il disposto dell'art. 142 del codice di rito. La normativa che disciplina la notifica degli atti tributari ai contribuenti iscritti nell'Anagrafe degli italiani residenti all'estero è costituzionalmente illegittima, poiché, non garantendo l'effettiva conoscenza degli atti in oggetto, realizza un'ingiustificata disparità di trattamento rispetto ai residenti in Italia, ai

quali detta conoscenza è invece garantita dal fatto che le notificazioni sono effettuate nel domicilio fiscale ex art. 58, comma 2, D.P.R. n. 600/1973.

(5) Art. 142 cpc

Notificazione a persona non residente, né dimorante, né domiciliata nella Repubblica.

Salvo quanto disposto nel secondo comma, se il destinatario non ha residenza, dimora o domicilio nello Stato e non vi ha eletto domicilio o costituito un procuratore a norma dell'articolo 77, l'atto è notificato mediante spedizione al destinatario per mezzo della posta con raccomandata e mediante consegna di altra copia al pubblico ministero che ne cura la trasmissione al Ministero degli affari esteri per la consegna alla persona alla quale è diretta.

Le disposizioni di cui al primo comma si applicano soltanto nei casi in cui risulta impossibile eseguire la notificazione in uno dei modi consentiti dalle Convenzioni internazionali e dagli artt. 30 e 75 del D.P.R. 5 gennaio 1967, n. 200.

(6) Equitalia spa, con una nota interna del 18 agosto 2009, è intervenuta sulla modalità di notifica delle cartelle agli italiani residenti all'estero. La consegna delle cartelle di pagamento ai cittadini iscritti all'Aire deve avvenire secondo le modalità stabilite da eventuali convenzioni internazionali. In subordine attraverso il ricorso alle autorità diplomatiche o consolari, e infine, ma solo in via residuale, mediante la spedizione di una copia al destinatario a mezzo raccomandata A.R. all'indirizzo estero. **Viene esclusa la possibilità di fare ancora ricorso all'art. 60 del dpr n. 600/73 (notifica dell'atto tributario all'indirizzo corrispondente al domicilio fiscale del contribuente mediante il deposito di copia della cartella nella casa comunale e affissione dell'avviso di deposito). Equitalia spa esclude quindi la possibilità di fare ancora ricorso all'art. 60 del dpr n. 600/73 e quindi notificare l'atto tributario all'indirizzo corrispondente al domicilio fiscale del contribuente mediante il deposito di copia della cartella nella casa comunale e affissione dell'avviso di deposito nell'albo dello stesso comune.** Tale procedura secondo Equitalia è riferibile agli effetti della sentenza della Corte Costituzionale n. 366/2007 la quale si è pronunciata nel senso dell'illegittimità costituzionale degli articoli 58, comma 1 e secondo periodo del comma 2, e 60, comma 1, lettere e), e) ed f), del dpr 600/73. Siffatta pronuncia ha statuito che la notifica all'estero deve avvenire con la procedura di cui all'art. 142 cpc. La nuova procedura di notifica all'estero, in mancanza della comunicazione di domicilio estero fornito dallo stesso contribuente, di cui all'art. 60, primo comma, lettera e-bis), del dpr n. 600/1973 e sempre che il contribuente sia iscritto all'Aire, si deve svolgere con la procedura di cui all'art. 142 CPC. **In questi casi è esclusa a priori la notifica all'indirizzo corrispondente al domicilio fiscale del contribuente mediante il deposito di copia della cartella nella casa comunale e affissione dell'avviso di deposito nell'albo dello stesso comune.** In buona sostanza, nell'ipotesi di notifica delle cartelle di pagamento ai cittadini italiani residenti all'estero iscritti all'Aire, gli agenti della riscossione devono tener conto: 1) delle modalità stabilite da convenzioni internazionali; 2) del ricorso ad autorità diplomatiche o consolari ex art. 30 e 75 dpr 200/67; 3) della spedizione di una copia al destinatario a mezzo raccomandata A.R.

all'indirizzo estero; un'altra copia deve essere consegnata al pubblico ministero che ne cura la trasmissione al ministero affari esteri per la consegna alla persona alla quale è diretta. Tale ultima modalità, come precisato dall'art. 142 cpc, è residuale, qualora sia impossibile notificare secondo le modalità prioritarie stabilite dal comma 2 dello stesso articolo.

ALLEGATO

All'Ufficio locale di.....

Oggetto: Comunicazione del contribuente, di cui al comma 1, lettera e-bis) dell'art. 60, del D.P.R. n. 600 del 1973, introdotta dal D.L. n. 223 del 2006, dell'indirizzo estero per la notificazione degli avvisi e degli altri atti che lo riguardano

Il sottoscritto..... nato..... a..... il..... che non ha la residenza nello Stato italiano e non vi ha eletto domicilio ai sensi del comma 1, lettera d), dell'art. 60, del D.P.R. n. 600/1973, che non ha costituito un rappresentante fiscale legittimato a ricevere in sua vece la notifica degli avvisi e degli altri atti che lo riguardano, comunica a codesto competente ufficio locale, con le modalità di cui alla stessa lettera d), il seguente indirizzo estero Per la notificazione degli avvisi e degli altri atti che lo riguardano la notificazione degli atti tributari verrà effettuata da codesto ufficio a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento all'indirizzo..... estero..... sopra..... specificato.

Il contribuente

Roberto Pasquini
11 Dicembre 2009