

DECRETO «INCENTIVI»: NUOVE NOTIFICHE TRIBUTARIE

*Analisi dell'evoluzione normativa e giurisprudenziale
della disciplina delle notificazioni e del contenzioso tributario.*

di **LUIGI FERRAJOLI**

avvocato e dottore commercialista – Studio Ferrajoli Legale Tributario in Bergamo e Brescia

La materia delle notificazioni in generale, in particolar modo quelle in ambito tributario, è da tempo in continua evoluzione.

In questo insidioso terreno, le trasformazioni discendono non solo dagli interventi messi in atto dal Legislatore, ma anche (e soprattutto) dai notevoli apporti giurisprudenziali, che hanno sopperito ai vuoti normativi delineando nuovi percorsi interpretativi. In questo contesto si inserisce il D.L. 25 marzo 2010, n. 40 (cd. decreto «incentivi»), attualmente in corso di conversione in legge, che ha tra l'altro provveduto a disporre una modifica alla disciplina in commento e forse, a dare quella maggior organicità che da anni si auspicava in materia.

QUADRO NORMATIVO

Per comprendere meglio i termini della questione è opportuno tenere presente che l'evoluzione della disciplina in materia di notifiche tributarie è stata piuttosto travagliata.

L'impianto di base in tema di notifiche tributarie prevede una disciplina di carattere speciale, regolata dall'art. 58, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 [CFF 6358] e imperniata sulla notificazione degli atti tributari nel territorio dello Stato ove si è prodotto il reddito.

In virtù di tale principio e fino alla riforma operata dal Legislatore nel 2006, la situazione

del contribuente residente all'estero e iscritto all'Aire (l'Anagrafe dei cittadini italiani residenti all'estero) era parificata a quella del contribuente che non ha abitazione, ufficio o azienda nel domicilio fiscale.

Ai fini della regolarità della notifica, si imponeva di eseguire la notifica destinata al contribuente solo mediante deposito di copia dell'atto nella casa comunale (del luogo in cui si era prodotto il reddito) e l'affissione dell'avviso di deposito nell'albo dello stesso Comune (art. 60, co. 1, lett. e), D.P.R. 600/1973 [CFF 6360]).

La chiusura del sistema era data dalla lettera f) del medesimo articolo, in forza del quale «le disposizioni contenute negli articoli 142, 143, 146, 150 e 151 del Codice di procedura civile non si applicano». In proposito, si ricorda che, per effetto dello stesso art. 60, D.P.R. 600/1973, gli atti tributari se non consegnati in mani proprie dell'interessato, devono essere notificati nel domicilio fiscale dello stesso, ed è esclusa l'applicabilità degli artt. 142 e 143 c.p.c., riguardanti la notifica a persona residente all'estero, o di residenza, dimora o domicilio sconosciuti (art. 60, co. 1, lett. f).

Il Legislatore tributario, così facendo, escludeva il ricorso alle procedure di notifica ai residenti all'estero prescritte per il rito civile, consistenti nella notifica effettuata tramite Consolato in applicazione di Convenzione internazionale, oppure nell'affissione di una copia all'albo dell'ufficiale giudiziario,

NOTIFICHE TRIBUTARIE

nell'invio di altra copia con raccomandata e contestuale consegna al P.M. di una terza copia per la trasmissione dell'atto al Ministero degli Affari esteri, che ne cura la consegna al destinatario. Tuttavia, la procedura di **notifica 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, co. 1, lett. e) ha iniziato pian piano a mostrare tutti i suoi limiti, specie in concomitanza con l'aumento dell'attività di accertamento nei confronti dei cittadini italiani residenti all'estero.

Sono cresciute, infatti, le **impugnazioni** di atti da parte dei destinatari che, in mancanza di notificazioni o altri avvisi presso la residenza estera, solo in via occasionale si accorgevano dell'esistenza di un atto impositivo, il più delle volte all'esito di procedure di esecuzione forzata esperite su immobili di loro proprietà, situati in territorio italiano.

L'esigenza di assicurare l'effettiva conoscenza degli atti tributari ai destinatari degli stessi si è poi fatta sentire con l'entrata in vigore dello Statuto del Contribuente (L. 27 luglio 2000, n. 212). Per cercare di ovviare al problema, con C.M. 27 gennaio 2000, n. 16 il Ministero delle Finanze, aveva rammentato che *«considerata l'esigenza di assicurare in modo tempestivo ai soggetti non residenti nel territorio dello Stato una conoscenza effettiva, e non solo legale, degli atti tributari ad essi diretti»* invitava gli Uffici che avevano emanato gli atti *«a darne comunicazione al destinatario medesimo all'indirizzo del Paese estero di residenza, con avviso da inoltrare con posta ordinaria»*.

Si sottolinea che tale comunicazione, in assenza di precise disposizioni informative era quindi assolutamente **priva di effetti legali**, che discendevano invece, esclusivamente, dal compimento delle formalità di cui al citato art. 60, co. 1, lett. e), D.P.R. 600/1973.

Con il D.L. 4 luglio 2006, n. 223, conv. con modif. con L. 4 agosto 2006, n. 248 sono state introdotte rilevanti modifiche in tema di **notificazione degli atti tributari**, tra le quali la cristallizzazione del principio che ormai si era fatto strada della **notifica degli atti tributari ai cittadini italiani residenti all'estero**, presso la residenza estera.

Il Legislatore ha aggiunto la lettera e-bis), all'art. 60, co. 1, D.P.R. 600/1973, traducendo in norma un cammino già avviato a livello di prassi.

La nuova lettera e-bis) attribuiva al contribuente la **facoltà di comunicare** al competente Ufficio locale l'indirizzo estero dove intendeva ricevere la notifica degli atti tributari che lo riguardavano.

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) dell'art. 60, co. 1, D.P.R. 600/1973) e **non vi abbia costituito un rappresentante legittimato a ricevere**, in sua vece, la notifica degli avvisi e degli altri atti che lo riguardano.

Qualora il contribuente intenda avvalersi della predetta facoltà, la notificazione degli atti tributari verrà effettuata con *«spedizione a mezzo lettera raccomandata con avviso di ricevimento»* all'indirizzo estero comunicato, fatta sempre salva la possibilità che l'atto o l'avviso stesso vengano consegnati in mani proprie al destinatario.

Il predetto intervento normativo mantiene dunque ferma l'inapplicabilità al rito tributario dell'art. 142 c.p.c., introducendo una **peculiare forma di notifica dell'atto ai residenti all'estero piuttosto snella**, e consentendone l'utilizzo soltanto per quei cittadini che si siano avvalsi della facoltà di comunicazione dell'indirizzo estero all'Amministrazione finanziaria. Pertanto, l'Ufficio sarà obbligato per legge a tale nuova forma di notifica solo in caso di **previa e formale comunicazione** pervenuta dal cittadino residente all'estero, rimanendo in tutti gli altri casi legittimato ad effettuare le procedure di cui all'art. 60, co. 1, lett. e), ossia il deposito nella casa comunale e successiva affissione all'albo.

EVOLUZIONE GIURISPRUDENZIALE

Con la sentenza 7 novembre 2007, n. 366 i giudici costituzionali, trovandosi a valutare le norme tributarie nell'assetto precedente

alla novella introdotta dal D.L. 223/2006, richiamando altre proprie pronunce (da ultimo Corte Cost., 19 dicembre 2003, n. 360), hanno avuto modo di affermare che l'esigenza di garantire al destinatario dell'atto da notificare l'effettiva possibilità di una tempestiva conoscenza dell'accertamento notificato e, quindi, l'esercizio del suo diritto di difesa, costituisce un limite inderogabile alla discrezionalità del Legislatore.

Con la pronuncia *de quo*, si afferma che gli artt. 58, co. 1 e 2, secondo periodo, e 60, co. 1, lett. c), e) ed f), D.P.R. 600/1973, censurati dai giudici tributari rimettenti, violano detto limite, perché «equiparando la situazione del contribuente residente all'estero e iscritto all'Aire, a quella del contribuente che non ha abitazione, ufficio o azienda nel Comune del domicilio fiscale, impongono di eseguire le notificazioni a lui destinate solo mediante il deposito di copia dell'atto nella casa comunale e l'affissione dell'avviso di deposito nell'albo dello stesso Comune». La Corte conferma che il sistema normativo non garantisce «al notificatario non più residente in Italia l'effettiva conoscenza degli atti a lui destinati, senza che a tale diminuita garanzia corrisponda un apprezzabile interesse dell'Amministrazione finanziaria notificante a non subire eccessivi aggravii nell'espletamento della procedura notificatoria».

La Corte prosegue affermando che, nel caso in esame, le modalità di notificazione previste in via generale dall'art. 142 c.p.c., assicurerebbero al notificatario l'effettiva conoscenza dell'atto a lui destinato, imponendo all'Amministrazione finanziaria di espletare la procedura di notifica presso la residenza estera risultante dall'Aire.

I giudici hanno poi affermato, *incidenter tantum*, che il Legislatore del 2006 ha inteso «limitare» l'inconveniente, modificando il regime della notifica degli atti tributari ai cittadini italiani residenti all'estero. Pur non entrando nel merito della costituzionalità della modifica effettuata (estranea al pronunciamento), la Corte non si è potuta esimere dal rilevare che il Legislatore ha seguito la diversa via (rispetto all'art. 142 c.p.c.) della spedizione «a mezzo di lettera raccomandata con avviso di ricevimento» dell'atto tributario

all'indirizzo estero che il contribuente ha facoltà di comunicare al competente Ufficio locale. In tal modo ha chiarito che, nel caso di iscrizione del contribuente all'Aire, l'applicazione della disciplina censurata dal giudice rimettente resta circoscritta all'ipotesi in cui il contribuente abbia omissso di indicare al competente Ufficio locale l'indirizzo estero per la notificazione degli atti tributari.

La Corte ha concluso per l'illegittimità del dettato normativo «nella parte in cui prevede, nel caso di notificazione al cittadino italiano avente all'estero una residenza conoscibile dall'Amministrazione finanziaria in base all'iscrizione all'Aire, che le disposizioni contenute nell'art. 142 c.p.c. non si applicano».

L'intervento in questione ha eliminato una vera e propria «stortura» del sistema delle notifiche tributarie, che penalizzava ingiustamente il contribuente per il solo fatto di non risiedere nel territorio italiano. Ciò nonostante, il pronunciamento, nel far salva (giacché non considerata) la novella del Legislatore del 2006, ha dato origine ad un quadro normativo piuttosto disomogeneo, e non privo di significative conseguenze per gli Uffici tributari.

Precisamente la Corte chiarisce che l'illegittimità degli articoli citati, nella parte in cui non prevedono l'applicazione dell'art. 142 c.p.c., riflette i suoi effetti solo nei confronti dei contribuenti iscritti all'Aire che non si sono avvalsi della facoltà di comunicare l'indirizzo estero.

Sostanzialmente gli Uffici dovranno avvalersi obbligatoriamente dell'art. 142 c.p.c. in tutti i casi in cui il contribuente (iscritto all'Aire) sia rimasto «silente» nei confronti dell'Amministrazione finanziaria. Al contrario, nel caso in cui il contribuente abbia dichiarato espressamente al Fisco la propria residenza estera, agli Uffici basterà spedire l'accertamento con una semplice raccomandata con avviso di ricevimento (art. 60, co. 1, lett. e-bis).

DECRETO «INCENTIVI»: NOVITÀ

Al fine di ovviare alla situazione di incertezza normativa, il Legislatore con il D.L. 40/2010,

NOTIFICHE TRIBUTARIE

ha provveduto a disporre una **modifica** alla disciplina in commento. In particolare, l'art. 2 del predetto decreto, modificando l'art. 60, D.P.R. 600/1973, ha previsto che, salvo quanto previsto dai commi precedenti dell'articolo citato e in alternativa a quanto stabilito dall'art. 142 c.p.c., la **notificazione ai contribuenti non residenti** si considera validamente effettuata mediante spedizione di lettera raccomandata con avviso di ricevimento all'indirizzo di residenza estera rilevato dai registri dell'Aire o a quello della sede legale estera risultante dal Registro delle imprese di cui all'art. 2188 c.c.

In assenza dei predetti indirizzi, la spedizione della lettera raccomandata con avviso di ricevimento viene effettuata all'indirizzo estero che è indicato dal contribuente nelle domande di attribuzione del numero di codice fiscale o variazione dati nei modelli di cui al terzo comma, primo periodo di tale articolo. In caso di esito negativo della notificazione, si applicano le disposizioni di cui al primo comma, lett. e).

La notificazione ai contribuenti non residenti si considera validamente effettuata ai sensi del comma 4, ossia alla data di spedizione, qualora i medesimi soggetti non abbiano comunicato all'Agenzia delle Entrate l'indirizzo della loro residenza o sede estera o del domicilio eletto per la notificazione degli atti e le successive variazioni, con le modalità previste con Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Le comunicazioni e le successive variazioni hanno effetto dal trentesimo giorno successivo a quello della ricezione. Tali nuove disposizioni, precisa ancora l'art. 2 del decreto «incentivi», operano simmetricamente ai fini della riscossione, di conseguenza le stesse regole si considerano valide ed efficaci anche per quanto riguarda la notifica delle cartelle di pagamento. L'art. 3 del decreto citato apporta, poi, **modifiche** interessanti alla disciplina del contenzioso tributario, di interesse anche per gli enti locali. La modifica più rilevante riguarda la possibilità di notificare in proprio o tramite lettera raccomandata le sentenze delle Commissioni tributarie.

Per effetto delle novità, l'art. 38, co. 2, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 [CFF ●

4689], ha il seguente contenuto: *«Le parti hanno l'onere di provvedere direttamente alla notificazione della sentenza alle altre parti a norma dell'art. 16 depositando, nei successivi trenta giorni, l'originale o copia autentica dell'originale notificato, ovvero copia autentica della sentenza consegnata o spedita per posta, con fotocopia della ricevuta di deposito o della spedizione per raccomandata a mezzo del servizio postale unitamente all'avviso di ricevimento nella segreteria, che ne rilascia ricevuta e la inserisce nel fascicolo d'Ufficio».*

Nella versione previgente, in forza del rinvio agli artt. 137 e segg. c.p.c., era legittima esclusivamente la notificazione delle sentenze delle Commissioni tributarie per il tramite dell'ufficiale giudiziario; la normativa previgente, non ripetendo, in ordine alle modalità di notificazione delle sentenze, l'integrale formulazione dell'art. 16, D.Lgs. 546/1992 [CFF ● 4667] il quale consente, in via generale, anche le notifiche a mezzo posta, escludeva, ai fini della decorrenza del termine breve per l'impugnazione della sentenza, l'idoneità della notificazione eseguita direttamente dalla parte a mezzo del servizio postale.

Ora, il richiamo diretto all'art. 16, D.Lgs. 546/1992 legittima il ricorso alle forme speciali di notifica, rendendo legittime le seguenti situazioni: il contribuente può notificare la sentenza con consegna all'ente locale, l'ente locale può notificare la sentenza tramite messo comunale, entrambe le parti possono ricorrere alla notifica tramite raccomandata A/R senza busta.

È stato inoltre modificato l'art. 48, D.Lgs. 546/1992 [CFF ● 4699], a proposito della prestazione della fideiussione in caso di pagamento rateale a seguito di conciliazione giudiziale: la fideiussione è ora obbligatoria soltanto se l'importo delle rate successive alla prima è superiore ad € 50.000. Inoltre, viene abrogata la disposizione contenuta nelle norme sul processo tributario (art. 52, co. 2 D.Lgs. 546/1992 [CFF ● 4703]) in base al quale gli Uffici periferici dell'Amministrazione finanziaria dovevano chiedere, per proporre appello principale, l'autorizzazione preventiva al responsabile del servizio contenzioso della competente direzione regionale.