

LA PROCEDURA DI NOTIFICAZIONE AI SOGGETTI RESIDENTI ALL'ESTERO È GIURIDICAMENTE INESISTENTE, SE ESPLETATA OSSERVANDO LA DISCIPLINA PREVISTA PER I CONTRIBUENTI “ASSOLUTAMENTE IRREPERIBILI”

SOMMARIO: 1. INCIPIT – 2. I FATTI DI CAUSA – 3. EXCURSUS NORMATIVO; 3.1 *La disciplina prima dell'intervento della Corte Costituzionale*; 3.2 *L'attuale disciplina risultante dagli interventi della Corte Costituzionale e del legislatore*; – 4. LA PRONUNCIA IN ESAME – 5. RIFLESSIONI CONCLUSIVE.

1. INCIPIT

Laddove il contribuente destinatario dell'atto impositivo risulti regolarmente iscritto all'Anagrafe degli Italiani residenti all'estero (A.I.R.E.), l'Amministrazione finanziaria non potrà espletare direttamente la procedura prevista dall'art. 60, primo comma, lett. e), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, per la notificazione degli avvisi di accertamento nei confronti dei contribuenti “assolutamente irreperibili”, ma dovrà effettuare la spedizione dell'atto, mediante raccomandata a/r, all'indirizzo estero risultante dall'A.I.R.E., pena la giuridica insistenza della procedura di notificazione, trovando applicazione il successivo comma quarto della norma dianzi menzionata. Questi i punti cardine della *decisum* di una interessante sentenza di merito resa dalla Commissione tributaria provinciale di Agrigento (1) che ha correttamente fatto applicazioni dei principi vigenti in tema di notificazione degli atti impositivi e che, proprio per tale motivo, ha stimolato le presenti riflessioni.

2. I FATTI DI CAUSA

Prima di passare alla disamina dei precetti normativi applicati dal giudice di *primae curae*, si rende doverosa una breve illustrazione della fattispecie controversa.

Il ricorrente – iscritto sin dal settembre 2009 all'A.I.R.E., poiché residente in una città svizzera – vedeva recapitarsi, nel luglio del 2015, una “comunicazione di affidamento in carico” ex art. 29, primo comma, lett. b), del D.L. 31 maggio 2010, n. 78 (convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122), mediante la quale l'agente della riscossione di Agrigento lo informava di avere preso in carico, ai fini dell'espletamento della successiva attività d'esazione, una obbligazione tributaria portata da un avviso di accertamento, che lo stesso ente della riscossione assumeva essergli stato precedentemente notificato dall'Agenzia delle entrate girentina.

In realtà, da quanto si evince dalla motivazione della sentenza con il ricevimento della comunicazione in parola, il contribuente veniva a conoscenza, per la

(1) Cfr. Comm. trib. prov. di Agrigento, sez. I, 27 giugno 2016, n. 2597, in *Boll. Trib. On-line*.

prima volta, della esistenza della pretesa impositiva a suo carico, ragion per cui, al fine di ottenere tutela, stante l'imminente avvio dell'attività di riscossione nei suoi confronti, egli decideva di adire la competente Commissione tributaria provinciale di Agrigento, mediante impugnazione “al buio” dell'avviso di accertamento mai ritualmente notificatogli (2), della cui esistenza egli era venuto a conoscenza *aliunde*, con una modalità del tutto fortuita ed illegittima, ovvero sia per il tramite della “comunicazione di presa in carico”.

Pertanto (e inevitabilmente), egli sottoponeva alle cure dei giudici di prima istanza, quale unico motivo di doglianza, la nullità del provvedimento impositivo in parola, per effetto della giuridica inesistenza del procedimento notificatorio posto in essere dall'Ufficio finanziario, peritandosi di provare documentalmente

(2) In fattispecie, non può che trovare piena applicazione il principio di diritto sancito da Cass., sez. un., 2 ottobre 2015, n. 19704, in *Boll. Trib.*, 2015, 1568, con nota di D. CARNIMEO, *Gli “atti tributari”, ancorché invalidamente notificati, sono sempre impugnabili dal contribuente che sia venuto “comunque” a conoscenza della loro esistenza*, secondo cui «È ammissibile l'impugnazione della cartella (e/o del ruolo) che non sia stata (validamente) notificata e della quale il contribuente sia venuto a conoscenza attraverso l'estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta dal concessionario»; sull'argomento si veda altresì M. CICALA, *Gli atti impugnabili e i presupposti dell'impugnazione: considerazioni sparse alla luce della sentenza della corte di cassazione n. 19704/2015 sulla impugnabilità del ruolo, ibidem*, 1525. A ben vedere, alla luce della disciplina della “Concentrazione della riscossione nell'accertamento”, introdotta nell'ordinamento, ormai cinque anni or sono, dall'art. 29 del D.L. n. 78/2010, la procedura di riscossione mediante la cartella di pagamento (ai fini delle II.DD., dell'IVA, dell'IRAP e delle relative sanzioni) è stata rimpiazzata, *tout court*, dalla “nuova” figura dell’“avviso di accertamento esecutivo”, che accorpa in se le tre funzioni di atto impositivo, precetto e titolo esecutivo (queste due ultime funzioni, in precedenza insite nella cartella di pagamento). Ragion per cui, il summenzionato principio sancito dai Supremi Giudici non potrà che trovare piena applicazione, *mutatis mutandis*, a fattispecie come quella oggetto di commento, in cui il ricorrente intendeva impugnare un avviso di accertamento esecutivo (al contempo titolo esecutivo, precetto e atto impositivo) mai ritualmente notificatogli, del quale egli sia venuto a conoscenza *aliunde* per il tramite di un mero veicolo, tuttavia non rappresentato dall'estratto di ruolo bensì dal c.d. “avviso di presa in carico”.

mente (depositando copia del “*certificato di residenza A.I.R.E.*”), l’esatto indirizzo estero in cui egli risiedeva dall’ormai lontano settembre 2009.

Indi, si costituiva in giudizio l’Agenzia delle entrate la quale produceva documentazione probatoria che, *ictu oculi*, finiva per comprovare la fondatezza delle lagnanze avanzate dalla parte privata, laddove l’ente versava in atti:

I) la copia fotostatica di un avviso di ricevimento di una spedizione raccomandata “*estera*” non andata a buon fine, riportante la dicitura “*indirizzo inesistente*”, siccome spedita ad una destinazione sconosciuta e difforme rispetto a quella risultante dall’A.I.R.E.;

II) la copia fotostatica di un “*avviso di deposito*” del provvedimento impositivo presso la casa comunale, con cui veniva attestato che il procedimento di notificazione si sarebbe perfezionato, giusta pubblicazione, per otto giorni consecutivi, all’albo pretorio del Comune, dell’apposito avviso prescritto dall’art. 60, primo comma, lett. e), del D.P.R. n. 600/1973, per le notificazioni nei confronti di soggetti c.d. “*assolutamente irreperibili*”.

Ebbene, l’Organo decidente investito della controversia, dopo avere rilevato, in via pregiudiziale, la assoluta ammissibilità dell’impugnazione di parte, condivisibilmente pronunciava l’accoglimento della domanda del ricorrente e, per l’effetto, dichiarava l’annullamento del provvedimento impugnato, statuendo di tal guisa: «*il ricorrente ha allegato al ricorso il certificato di residenza A.I.R.E. rilasciato dal Comune di ... nel quale leggasi che “risulta attualmente iscritto nell’Anagrafe degli Italiani residenti all’estero con decorrenza dal 9/9/2009 ed abitare in ... Svizzera. Stando così le cose l’avviso di accertamento avrebbe dovuto esser notificato al ricorrente a quell’indirizzo regolarmente risultante dagli atti dell’anagrafe del Comune di ... e non avrebbe potuto di contro esser notificato con la procedura per gli irreperibili, come è avvenuto, stante che il ricorrente era perfettamente reperibile all’indirizzo di cui alla certificazione prodotta ... La successiva notificazione effettuata a persona irreperibile, dunque, è avvenuta in modo irrituale ed illegittimo ed è da dichiararsi assolutamente nulla, se non inesistente*» (3).

3. EXCURSUS NORMATIVO

Tralasciando momentaneamente l’esame dell’iter logico-giuridico seguito dai giudici della Commissione tributaria provinciale di Agrigento, si ritiene opportuno analizzare l’evoluzione normativa e giurisprudenziale involgente la questione della notifica ai soggetti residenti all’estero, relativamente alla materia tributaria.

3.1 La disciplina prima dell’intervento della Corte Costituzionale

Com’è noto, la procedura di notificazione degli atti tributari è regolamentata dalle norme del “*Titolo VI*” del D.P.R. n. 600/1973 e, in particolare modo, dal

(3) Cfr., in termini, Comm. trib. prov. di Milano, sez. XII, 7 aprile 2014, n. 3507, in *Boll. Trib. On-line*, e anche in *Riv. giur. trib.*, 2014, 624, con nota di M. NARDELLI, *Garantito il diritto di difesa nelle notifiche per cittadini residenti all’estero*; e Comm. trib. prov. di Reggio Emilia, sez. III, 2 marzo 2015, n. 74, in *Boll. Trib. On-line*.

combinato disposto di cui agli artt. 58 e 60 del decreto sopra citato, norme rispettivamente rubricate “*Domicilio fiscale*” e “*Notificazioni*”.

Ora, fino all’anno 2006, secondo le disposizioni *ratione temporis* portate dai primi due commi dell’art. 58 in esame e dal comma primo, lett. c), e) ed f), dell’art. 60 citato, il domicilio fiscale dei soggetti non più residenti nello Stato italiano, da prendere a riferimento quale luogo ove espletare le procedure di notificazione, era da rinvenire sempre e comunque nel Comune dove era stato prodotto il reddito del contribuente residente all’estero o, comunque, nel Comune dove era stato conseguito il reddito imponibile più elevato.

Purtuttavia, mentre il dettato normativo di cui all’art. 58, secondo comma, periodi primo e secondo, è rimasto pressoché identico negli anni, rispetto a quello oggi vigente («*Le persone fisiche residenti nel territorio dello Stato hanno il domicilio fiscale nel comune nella cui anagrafe sono iscritte. Quelle non residenti hanno il domicilio fiscale nel comune in cui si è prodotto il reddito o, se il reddito è prodotto in più comuni, nel comune in cui si è prodotto il reddito più elevato*»), è l’art. 60 ad aver subito i maggiori stravolgimenti per effetto dell’intervento del legislatore e della Corte Costituzionale.

Più nello specifico, nel testo in vigore fino al 3 luglio 2006, la norma si limitava ad attribuire al contribuente trasferitosi all’estero, la facoltà di eleggere domicilio – ai fini della notificazione degli atti tributari – presso una persona o un ufficio ubicato nel Comune di ultima residenza, comunicando tale sua eventuale scelta all’ente impositore territorialmente competente, mediante raccomandata a/r oppure tramite espressa specificazione nella dichiarazione dei redditi annuale, mentre invero disponeva, *apertis verbis*, la inapplicabilità dell’art. 142 c.p.c., norma disciplinante le procedure di “*Notificazione a persona non residente, né dimorante, né domiciliata nella Repubblica*”.

Sicché, a ben guardare, in ipotesi di tal fatta, ancorché la residenza estera del contribuente notificando fosse conoscibile all’Amministrazione finanziaria, qualora oggetto di iscrizione all’A.I.R.E., l’Ufficio impositore sarebbe stato comunque legittimato ad effettuare la notificazione dell’avviso di accertamento, mediante mera affissione di un avviso di deposito dell’atto presso l’albo pretorio del Comune di ultima residenza, ai sensi dell’art. 60, primo comma, lett. e), del D.P.R. n. 600/1973 (4), in patente spregio al

(4) Tale *modus operandi* ha ricevuto, per anni, il reiterato beneplacito dei Giudici di legittimità, i quali disponevano che, stante la inapplicabilità della disciplina di cui all’art. 142 c.p.c. alle notificazioni in materia fiscale, anche in caso di trasferimento del contribuente all’estero, comunque il domicilio fiscale di riferimento ai fini della procedura di notificazione sarebbe rimasto pur sempre quello ove era stato prodotto il reddito assoggettato a tassazione, di guisa che il messo notificatore avrebbe dovuto limitarsi ad accertare, mediante adeguate ricerche, che il destinatario dell’atto notificando non fosse in possesso di abitazione, ufficio od azienda presso il Comune di ultima residenza italiana e, conseguentemente, procedere con l’affissione del provvedimento presso l’albo pretorio della Casa comunale, senza che fosse necessario spedire alcun avviso raccomandato al contribuente. Cfr., in termini, Cass., sez. trib., 23 giugno 2003, n. 9922, mass. in *Boll. Trib.*, 2003, 1514, nonché in

principio di ordine generale sancito dall'art. 6, primo comma, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (*Statuto dei diritti del contribuente*) (5), il quale impone all'Amministrazione finanziaria di «assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati», con conseguente grave *vulnus* per il diritto alla difesa del cittadino.

In seguito, una prima modifica alla disciplina *de qua* veniva apportata mediante l'introduzione della lett. *e-bis*) al primo comma dell'art. 60, entrata in vigore a fare data dal 4 luglio 2006 (6), con cui si introduceva nell'ordinamento, in favore del contribuente non residente nello Stato italiano, la facoltà di comunicare all'Amministrazione finanziaria l'indirizzo estero ove ricevere la notificazione dei provvedimenti tributari mediante raccomandata con avviso di ricevimento, ferma comunque restando la inapplicabilità dell'art. 142 c.p.c.

Pertanto, nonostante l'intervento di tale novella normativa, la disciplina concernente la questione della notifica ai contribuenti residenti esteri rimaneva caratterizzata da evidenti lacune, se non altro poiché la sola iscrizione presso l'A.I.R.E., se non accompagnata da espressa comunicazione all'Ufficio impositore, avrebbe comunque legittimato quest'ultimo ad effettuare la notificazione mediante la procedura prescritta per i cittadini «assolutamente irreperibili».

3.2 L'attuale disciplina risultante dagli interventi della Corte Costituzionale e del legislatore

Profondo spartiacque nella annosa questione in disamina è rappresentato dalla pronuncia della Corte Costituzionale n. 366/2007 (7) con cui il Giudice delle leggi intervenne sulla tematica *de qua*, drasticamente modificando la disciplina in esame, facendo leva su di una *ratio decidendi* foriera di principi che avrebbero dovuto fungere da binario guida per i successivi interventi del legislatore e della giurisprudenza di merito e di legittimità, in tema di notificazioni (8).

Nel pronunciamento *de quo*, avuto riguardo agli artt. 3 e 24 Cost., quale parametro di legittimità, la

Riv. giur. trib., 2003, 913, con nota di M. BASILAVECCHIA, *Notifiche a non residenti: assorbente il domicilio fiscale in Italia*; e Cass., sez. trib., 27 novembre 2006, n. 25095, in *Boll. Trib. On-line*.

(5) Per un approfondimento sulla norma in commento, si vedano, senza pretese di esaustività, F. NICCOLINI, *Statuto dei diritti del contribuente*, in A. FANTOZZI - A. FEDELE (a cura di), Milano, 2005, 183 ss.; e G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente nell'accertamento e nel processo*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, 10954 ss.

(6) Trattasi delle modifiche legislative apportate dal D.L. 4 luglio 2006, n. 223 (c.d. «decreto Bersani», convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248).

(7) Cfr. Corte Cost. 7 novembre 2007, n. 366, in *Boll. Trib.*, 2008, 1869.

(8) I Giudici della Corte Costituzionale richiamano, *expressis verbis*, un tratteggio principio già sancito con numerose precedenti pronunce, secondo cui «un limite inderogabile alla discrezionalità del legislatore nella disciplina delle notificazioni è rappresentato dall'esigenza di garantire al notificatario l'effettiva possibilità di una tempestiva conoscenza dell'atto notificato e, quindi, l'esercizio del suo diritto di difesa» (cfr. Corte Cost. 19 dicembre 2003, n. 360, in *Boll. Trib.*, 2004, 148, con nota di U. PERRUCCI, *Contenzioso tributario e fase amministrativa preliminare*; e Corte Cost. 23 settembre 1998, n. 346, *ivi*, 1998, 1677).

Corte Costituzionale ha ritenuto che le disposizioni normative portate dal combinato disposto di cui ai più volte citati artt. 58 e 60 del D.P.R. n. 600/1973 fossero lesive dei principi insiti nelle norme sopra menzionate, non garantendo ai contribuenti italiani iscritti all'A.I.R.E. il diritto ad acquisire effettiva conoscenza dei provvedimenti tributari ad essi destinati, dando luogo ad una «ingiustificata disparità di trattamento rispetto ai residenti in Italia, ai quali detta conoscenza era invece garantita dal fatto che le notificazioni degli atti tributari sono effettuate nel domicilio fiscale, e cioè, ai sensi del denunciato art. 58, secondo comma, del D.P.R. n. 600 del 1973 «nel comune nella cui anagrafe sono iscritte» le persone fisiche contribuenti».

Sicché, condivisibilmente, la Consulta ha ritenuto costituzionalmente illegittima la inapplicabilità dell'art. 142 c.p.c. alle notificazioni degli atti tributari, laddove tale inconcepibile inibizione normativa limitasse decisamente l'esercizio del diritto di difesa da parte del contribuente italiano trasferitosi all'estero, senza che tale *vulnus* fosse giustificato da un «apprezzabile interesse dell'amministrazione finanziaria notificante a non subire eccessivi aggravii nell'espletamento della procedura notificatoria», dacché l'ente erariale sarebbe stato semplicemente onerato di dover espletare la procedura di notificazione presso la residenza estera risultante dall'A.I.R.E.

Al contempo, tuttavia, non si poteva sottacere sul fatto che l'apertura all'applicabilità dell'art. 142 c.p.c. anche alle procedure di notificazione dei provvedimenti amministrativi tributari avesse fatto emergere, già all'indomani della pubblicazione della sentenza, una serie di «nodi gordiani» sui quali autorevolissima dottrina (9) (10) ha focalizzato la propria attenzione.

(9) Si veda C. GLENDI, *Illegittima l'inapplicabilità dell'art. 142 c.p.c. agli atti tributari notificati all'estero*, in *Corr. trib.*, 2008, 121, ove l'Autore rileva che, secondo quanto disposto dalla norma *de qua*, «emerge dunque che, in prima battuta, le modalità di notifica debbono essere ricercate e individuate nelle Convenzioni internazionali e nella normativa sulle notificazioni per via diplomatica o consolare (diretta o indiretta) e che, pertanto, solo in seconda battuta, ove cioè non risulti possibile la notifica secondo le anzidette modalità, vale la regola generale della notifica mediante invio di copia dell'atto al destinatario per posta raccomandata e 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 diretto. Questo quadro, apparentemente lineare, si trasforma peraltro in un vero e proprio labirinto sol che si cerchi di penetrare nel mare magnum delle fonti convenzionali, bilaterali e plurilaterali, tra le quali ultime, in specie, dapprima la Convenzione dell'Aja del 15 novembre 1965 e poi la Convenzione del Consiglio 26 maggio 1997, il cui contenuto è stato trasfuso nel regolamento CE n. 1348/2000, e nei rapporti tra queste stesse fonti e quelle pur esse richiamate dall'art. 142 c.p.c. concernenti le cd. notifiche consolari o diplomatiche di cui agli artt. 30 e 75 del D.P.R. 5 gennaio 1967, n. 200. Ai tanti complessi problemi e alle tante incertezze applicative cui si è appena accennato per effetto dell'attenuato divieto di riferimento all'art. 142 c.p.c. contenuto nell'art. 60, primo comma, lett. f), del D.P.R. n. 600/1973 per la notifica degli atti tributari, si aggiunge ora l'ulteriore difficile ostacolo della particolare natura di questi atti e delle relative notificazioni in rapporto con quelli viceversa specificamente considerati dalle Convenzioni, dai regolamenti e dalle altre disposizioni evocate dall'art. 142 c.p.c.».

(10) In merito alla portata dell'art. 142 c.p.c., alla Convenzione dell'Aja del 15 novembre 1965, al Regolamento

Per cui, avendo preso atto delle difficoltà applicative in commento, il legislatore intervenne con l'art. 2, primo comma, lett. a), del D.L. 25 marzo 2010, n. 40 (convertito, con modificazioni, dalla legge 22 maggio 2010, n. 73), andando ad inserire i commi quarto e quinto all'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973, nei quali viene tutt'ora previsto che, in alternativa alla procedura di cui all'art. 142 c.p.c., la notificazione ai contribuenti non residenti possa essere effettuata tramite spedizione di lettera raccomandata con avviso di ricevimento all'indirizzo risultante dall'A.I.R.E., salva la facoltà di procedere con la notifica mediante affissione presso l'albo pretorio, ciononostante applicabile solo in caso di esito negativo della spedizione effettuata all'estero.

Purtuttavia, continua la prefata norma al successivo comma quinto, tale procedura potrà trovare applicazione solo qualora i contribuenti trasferitisi all'estero non abbiano comunicato all'Agenzia delle entrate l'indirizzo della residenza estera o del domicilio eletto in Italia ove intendano ricevere la notificazione degli atti impositivi, in quanto laddove così fosse, l'Ufficio impositore non potrà che procedere ai sensi del precedente comma primo, lett. e-bis) dell'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973, purché, al momento di effettuazione della notificazione, siano trascorsi almeno 30 giorni dalla data di ricezione, da parte dell'Amministrazione finanziaria, della comunicazione del cambio di residenza.

Pertanto, per effetto delle modifiche normative introdotte dall'intervento del legislatore e del Giudice delle leggi, laddove l'ente impositore debba notificare un provvedimento impositivo ad un soggetto residente all'estero, sono oggi percorribili le seguenti tre, differenti strade:

1. spedizione a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento all'indirizzo estero comunicato dal contribuente all'Agenzia delle entrate, laddove egli si sia avvalso della facoltà di comunicare al competente Ufficio locale l'indirizzo di residenza estera nel quale egli intende ricevere la notificazione degli avvisi e degli altri atti che lo riguardano, fatta salva la possibilità di consegnare l'atto in mani proprie del destinatario;

2. notificazione dell'atto mediante invio di lettera raccomandata con avviso di ricevimento all'indirizzo risultante dall'Anagrafe degli italiani residenti all'estero, con eventuale deposito presso la casa comunale, in caso di esito negativo della spedizione estera, tuttavia applicabile nei soli casi in cui il contribuente notificatario non abbia proceduto ad effettuare alcuna comunicazione all'ente impositore, circa l'indirizzo di residenza estera;

3. espletamento della più complessa procedura prescritta dall'art. 142 c.p.c.

In buona sostanza, ad oggi, la notificazione mediante il procedimento previsto dalla norma processual-civile da ultimo citata assume carattere meramente residuale, stante la perfetta alternatività

con la procedura positivizzata dal comma quarto dell'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973 che induce gli Uffici impositori, nella maggior parte dei casi, a preferire quest'ultima modalità notificatoria, evitando di doversi districare nei meandri delle Convenzioni internazionali a cui fa rimando la disciplina positivizzata dall'art. 142 c.p.c.

4. LA PRONUNCIA IN ESAME

Doverosamente riassunta la disciplina normativa di riferimento, tornando alla disamina della fattispecie oggetto di lite, si evidenzia che i giudici girgentini non avevano soluzione alternativa rispetto all'accoglimento delle doglianze della parte privata, stante le risultanze emerse dalla documentazione agli atti di causa, dalle quali era dato evincere, *per tabulas*, che l'ente erariale aveva solo formalmente espletato la procedura prescritta dall'art. 60, comma quarto, del D.P.R. n. 600/1973, avendo invero, nella sostanza dei fatti, proceduto direttamente e illegittimamente a notificare il provvedimento controverso mediante mero deposito presso l'albo pretorio, ai sensi del precedente comma primo, lett. e), della norma dianzi citata.

Come testé anticipato, la procedura "*semplificata*" introdotta dal legislatore del 2010 consta dei seguenti, due distinti adempimenti, di cui l'uno, il primo, si presenta come assolutamente necessario e l'altro, il secondo, come solo eventuale, ma comunque obbligatorio laddove il primo non sia andato a buon fine.

Difatti il messo notificatore dovrà:

- i) provvedere a spedire l'atto notificando, mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento, all'indirizzo della residenza estera risultante dai registri dell'A.I.R.E.;

- ii) successivamente – ma solo laddove tale adempimento abbia dato esito negativo – procedere mediante deposito dell'atto presso la casa comunale con affissione dell'avviso nell'albo pretorio del Comune di ultima residenza, ai sensi della lett. e), primo comma, dell'art. 60 citato.

Nella fattispecie in esame, invero, l'ente erariale ha tenuto un *modus operandi* del tutto irrispettoso dei prefati dettami normativi, posto che, nella sostanza dei fatti, la procedura "*notificatoria*" compiuta non ha minimamente tenuto conto delle novelle introdotte per mezzo degli interventi del legislatore e della Corte Costituzionale, quasi come se la norma applicata dall'Ufficio impositore presentasse ancora il testo in vigore fino al 3 luglio 2006.

In effetti, l'Agenzia delle entrate di Agrigento ha sì proceduto a spedire il provvedimento da notificare mediante raccomandata con avviso di ricevimento, tuttavia non già all'indirizzo di residenza estera risultante dall'A.I.R.E., bensì verso una destinazione del tutto sconosciuta, sì come agevolmente desumibile dal fatto che l'atto sia stato restituito, all'Ufficio mittente, con la dicitura "*indirizzo sconosciuto*".

Per cui, in buona sostanza, il deposito dell'atto presso la sede dell'ultimo Comune di residenza italiana del contribuente ha assunto i connotati non già di adempimento consequenziale all'esito negativo della prima incombenza *ope legis* prescritta, bensì di unico

(CE) del Parlamento europeo e del Consiglio del 13 novembre 2007, n. 1393, si vedano, senza pretese di esautività, C. CONSOLO, *Commentario al Codice di procedura civile*, Vicenza, 2013, 1640 ss.; e A. BATÀ - V. CARBONE, *Le notificazioni*, Vicenza, 2016, 92 ss.

adempimento effettivamente espletato (11), seppure *contra legem*, atteso che la spedizione del provvedimento all'indirizzo estero si è infruttuosamente conclusa per effetto di un errore marchiano commesso dall'amministrazione mittente e, in ragione di ciò, tale incombenza si appalesa come *tamquam non esset*.

Pertanto, alla luce delle ragioni sin qui esaminate, si ritiene di potere definire giuridicamente ineccepibile il pronunciamento dei giudici della Commissione tributaria provinciale di Agrigento, evidentemente retto da una *ratio decidendi* lineare e condivisibile, la quale ha condotto la Curia investita della lite ad accogliere le lagnanze avanzate dalla parte privata e, per l'effetto, dichiarare la giuridica inesistenza del procedimento "notificatorio" espletato dall'ente erariale, siccome del tutto esorbitante dallo schema legale posto in disamina nel presente scritto.

5. RIFLESSIONI CONCLUSIVE

Per concludere, si ritiene opportuno aggiungere alcune ulteriori riflessioni.

Nella fattispecie in commento l'*agere* amministrativo, perlomeno nella fase conclusiva rappresentata dalla procedura di notificazione, si presenta come irrispettoso dei principi statutari sanciti dall'art. 6, primo comma, e dall'art. 10, primo comma, della legge n. 212/2000.

In effetti, a ben vedere, per far sì che il contribuente potesse acquisire l'*"effettiva conoscenza dell'atto a lui destinato"*, l'Ufficio impositore, stante la restituzione della spedizione raccomandata estera con la dicitura "*indirizzo inesistente*", ben avrebbe dovuto provvedere ad effettuare nuove indagini concernenti il reale indirizzo di residenza all'estero del destinatario e, magari, procedere con una ulteriore spedizione del provvedimento da notificare, anziché effettuare un abnorme (in fattispecie) deposito dell'atto noti-

(11) Peraltro, giusto al fine di corroborare la fondatezza delle proprie doglianze, parte resistente poneva all'evidenza dei Giudici di *primae curae* che, secondo i dati risultanti dalla banca dati in possesso dell'azienda che espleta il servizio postale universale (Poste Italiane s.p.a.), il provvedimento da notificare veniva restituito all'Ufficio mittente, con la dicitura "*indirizzo sconosciuto*", ben tredici giorni dopo la data in cui l'ente erariale aveva proceduto con il deposito dell'accertamento notificandolo presso la casa comunale. Per cui non si vede come l'ente impositore abbia potuto aver posto in essere l'adempimento *de quo*, invero consequenziale all'infruttuosa spedizione dell'atto con raccomandata estera, in un momento in cui non aveva ancora avuto notizie dell'esito della spedizione in parola.

ficandolo presso la casa comunale, peraltro, dando luogo ad una lapalissiana violazione dei principi della "*buona fede*" e della "*collaborazione*".

Del pari, sempre muovendoci nell'alveo della "*buona fede*", pare che l'ente impositore abbia mancato una buona occasione per applicare il dettato normativo portato dal comma quarto dell'art. 60 più volte menzionato, laddove la norma in discorso dispone che la procedura espletata nel caso in esame è solo alternativa rispetto a quella regolamentata dall'art. 142 c.p.c., ormai pacificamente applicabile anche alle notificazioni degli atti tributari, per effetto dell'intervento della Consulta dell'anno 2007.

In altri termini non si riescono a cogliere le ragioni che abbiano spinto l'Amministrazione finanziaria a concludere la procedura notificatoria secondo modalità esorbitanti rispetto alla *littera legis*, piuttosto che espletare un procedimento alternativo, ovvero sia quello regolamentato dalla citata norma processual-civilistica che, verosimilmente, avrebbe consentito il raggiungimento dello scopo a cui dovrebbe sempre esser destinata, secondo la *intentio legis* più profonda, ciascuna attività di notificazione (12).

Dott. Carlo Ferrari – Dott. Piergiacomo Giusto

(12) Sul punto si richiama il seguente, pregevole insegnamento sancito dai Giudici di legittimità in Cass., sez. trib., 16 marzo 2011, n. 6114 (in *Boll. Trib.*, 2011, 1801, con nota di V. AZZONI, *L'elezione del domicilio vincola l'Amministrazione finanziaria*): «in ambito tributario, la funzione propria della notificazione - di dirigerne l'oggetto verso il destinatario e di metterglielo a disposizione in modo da provocarne la presa di conoscenza - è, stante l'effetto che ne discende in rapporto all'atto contenente una pretesa impositiva, amplificata nel segno della maggiore garanzia di conoscenza effettiva. Tanto è da affermare in ragione del principio generale dettato dall'art. 6 dello statuto del contribuente (L. 27 luglio 2000, n. 212), a tenore del quale l'amministrazione finanziaria deve, in linea generale, assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati. Siffatto principio partecipa dei canoni di collaborazione, cooperazione e buona fede in cui trova esplicitazione l'intera logica sottesa allo statuto, cui, in sede di interpretazione, il giudice deve fare riferimento al fine di risolvere eventuali dubbi ermeneutici nel senso più consoni ai principi dallo stesso espressi (cfr. Cass. 2005/9407), e in forza del quale l'amministrazione deve comportarsi sempre con lealtà e chiarezza, (guidando e) facilitando l'adempimento dei doveri da parte dei privati».