

# Ordinanza del 30/11/2023 n. 33469 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

### Intitolazione:

Notifiche - Iscrizione AIRE - Ricerca presso gli Uffici consolari.

### Massima:

In caso di notifica di atti tributari nei confronti di soggetto che abbia trasferito la sua residenza all'estero e sia iscritto all'AIRE, la successiva scomparsa del suo nominativo dai registri AIRE, non accompagnata da una corrispondente nuova registrazione nei registri anagrafici del Comune italiano di pregressa residenza, impone all'Amministrazione finanziaria, ove la notifica all'originario indirizzo registrato all'AIRE non sia andata a buon fine, l'effettuazione delle opportune ricerche e, in particolare, l'assunzione di informazioni presso gli Uffici consolari per verificare se vi sia un nuovo indirizzo estero prima di procedere alla notificazione ai sensi dell'art. 60, primo comma, lettera e), DPR n. 600 del 1973.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

## Testo:

### RILEVATO CHE:

A.A. ricorre, sulla base di due motivi, per la cassazione della sentenza n. 455/09/17 della CTR del Lazio, depositata il 9 febbraio 2017, con la quale veniva confermata la legittimità della cartella esattoriale relativa a imposta di registro per annualità 2006, in considerazione della validità della notificazione dell'atto presupposto.

Replica con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

### CONSIDERATO CHE:

1. Con la prima doglianza, si prospetta la violazione dell'art. 142 c.p.c. , nonchè del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60 , in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3); per avere i giudici territoriali ritenuto correttamente eseguita la notificazione dell'avviso di liquidazione pur in assenza

dell'invio della raccomandata postale alla residenza estera della contribuente come risultante dall'AIRE, dove risultava irreperibile (come irreperibile risultava alla residenza italiana).

Si obietta che l'avviso non risulta correttamente notificato tramite autorità consolare, non rappresentando la relata le ragioni della irreperibilità della destinataria e non potendo quindi l'Agenzia procedere alla notificazione ai sensi dell'art. 143 c.p.c. , presso l'ultimo domicilio conosciuto nel territorio italiano ((Omissis)).

2. Con la seconda censura si lamenta la motivazione apparente della sentenza per violazione dell'art. 132 c.p.c. , comma 2, n. 4), art. 111 disp att. c.p.c., nonché degli artt. 24 e 111 Cost. , e art. 6 CEDU, ex art. 360 c.p.c. , n. 4); per avere la CTR pretermesso di esaminare le censure dedotte con riferimento alla notificazione predisposta dal consolato, non inferendosi dalla relata se l'irreperibilità accertata fosse assoluta o relativa.

3. Le censure - involgendo questioni strettamente connesse - possono essere esaminate congiuntamente.

Giova premettere che la notificazione degli atti tributari a persone residenti all'estero viene regolamentata dal D.P.R. n. 600 del 1973 , e, in particolare, dal combinato disposto dagli artt. 58 e 60 del Decreto citato, disposizioni che, sino al 3 luglio 2006, si limitavano ad attribuire, al contribuente trasferitosi all'estero, la facoltà di eleggere domicilio, ai fini della notificazione degli atti in questione, 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, disponendo nel contempo l'inapplicabilità dell'art. 142 c.p.c. (Notificazione a persona non residente, nè dimorante, nè domiciliata nella Repubblica).

In tal caso, anche se la residenza estera del contribuente notificando era conoscibile, in quanto oggetto di iscrizione all'A.I.R.E., all'Amministrazione finanziaria legittimamente effettuava la notificazione dell'atto impositivo mediante affissione di un avviso di deposito dell'atto presso l'albo pretorio del Comune di ultima residenza, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, comma 1, lett. e) .

4. Il legislatore, con il D.L. 4 luglio 2006, n. 223, art. 37, comma 27 (convertito in L. n. 248 del 2006 ), ha aggiunto al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 60, comma 1 , la lett. e-bis, attribuendo al 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 restando l'inapplicabilità dell'art. 142 c.p.c. , al rito tributario.

E' stata introdotta, così, una peculiare forma di notifica dell'atto ai residenti all'estero, consentendone l'utilizzo soltanto per quei cittadini che si siano avvalsi della facoltà di comunicazione dell'indirizzo estero all'Amministrazione finanziaria.

L'Ufficio, dunque, è obbligato 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, comma 1, lett. e), ossia il deposito nella casa comunale e successiva affissione all'albo, procedure, queste ultime, applicabili fino all'intervento della Corte Costituzionale che, nel far salva (siccome non considerata) la novella legislativa del 2006, ha dichiarato l'illegittimità degli articoli sopra citati - nella parte in cui non prevedono l'applicazione dell'art. 142 c.p.c..

5. La Corte costituzionale, in particolare, con sentenza del 17 novembre 2007 n. 366, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, comma 1, lett. c) ed f), nella parte in cui prevede, nel caso di notificazione a cittadino italiano avente all'estero una residenza conoscibile all'Amministrazione finanziaria in base all'iscrizione nell'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero (A.I.R.E.), che le disposizioni contenute nell'art. 142 c.p.c. , non si applicano.

Come questa Corte (Cass. n. 23378/2021) ha avuto modo di evidenziare, "La Consulta, modificando la disciplina in esame, ha ritenuto, con riferimento agli artt. 3 e 24 Cost. , che le disposizioni normative portate dal combinato disposto di cui ai più volte del D.P.R. n. 600 del 1973 , citati artt. 58 e 60, 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 del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 58, comma 2 , nel comune nella cui anagrafe sono iscritte le persone fisiche contribuenti". La Consulta ha considerato 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 notificante a non subire eccessivi aggravii nell'espletamento della procedura notificatoria", dacchè l'ente erariale sarebbe stato semplicemente onerato di dover espletare la procedura di notificazione presso la residenza estera risultante dall'A.I.R.E.. Tale sistema normativo, secondo la Corte, non garantiva "al notificatario non più residente in (Omissis) 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". Di contro, precisa la Consulta, la modalità di notificazione prevista in via generale dall'art. 142 c.p.c. , assicura al notificatario l'effettiva conoscenza dell'atto a lui destinato, imponendo all'Amministrazione finanziaria di espletare la non troppo gravosa procedura di notifica presso la residenza estera risultante dall'A.I.R.E." (Cass. n. 35327/2022).

6. Il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60 , è stato oggetto di ulteriori interventi da parte del legislatore ( D.L. n. 40 del 2010, art. 2, comma 1, lett. a) ; D.L. n. 193 del 2016, art. 7 quater )) dei quali non si rende necessario l'esame in quanto qui non rilevano.

I nuovi commi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60 , prevedono infatti che quando non sono applicabili del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, comma 1 , lett. e-bis) e la lett. d), ovvero il contribuente, che 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. 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 ( D.P.R. n. 600 del 1973 , ex art. 60, comma 1, lett. e).

6.1 In caso di esito negativo ai suddetti indirizzi, quindi, diviene applicabile la modalità prevista per la notificazione in caso di irreperibilità assoluta.

Occorre tuttavia interrogarsi sulla configurabilità, e in quali termini, di oneri di diligenza in capo all'Amministrazione finanziaria ai fini della sufficienza del mero esito negativo della prima notifica.

In particolare, se l'esito negativo debba essere accompagnato (o seguito), prima di procedere ai sensi dell'art. 60, comma 1, lett. e), dall'assunzione di informazioni, in ispecie presso il Consolato, onde verificare se risultasse comunque l'esistenza di un nuovo indirizzo estero.

Occorre ricordare, infatti, che, con riguardo alla notificazione ex art. 143 c.p.c. - norma che, pur inapplicabile alla notificazione degli atti tributari, costituisce pur sempre una modalità "ordinaria" di notifica in caso di irreperibilità assoluta - le Sezioni Unite, con la sentenza n. 6737 del 10/05/2002, hanno affermato che "Sebbene la disciplina degli adempimenti anagrafici dovuti dai cittadini italiani che trasferiscano all'estero la propria residenza risulti improntata al principio dell'acquisizione anche del dato costituito dall'indirizzo del destinatario e della disponibilità del medesimo attraverso i registri dell'AIRE, il difetto di risultanze anagrafiche relative ad esso, ancorchè imputabile, in via prioritaria, ad inerzia del destinatario di una notificazione, non legittima, per ciò solo, il notificante al ricorso alle formalità di notificazione di cui all'art. 143 c.p.c. , che resta, invece, subordinato all'esito negativo di ulteriori ricerche eseguibili con l'impiego dell'ordinaria diligenza presso l'Ufficio consolare di cui alla L. 27 ottobre 1988, n. 470, art. 6 , costituendo tale Ufficio non solo il tramite istituzionale attraverso il quale il contenuto informativo dell'adempimento degli obblighi di dichiarazione del cittadino all'estero perviene alle amministrazioni competenti alla tenuta dei menzionati registri, ma anche l'organo cui competono poteri sussidiari di accertamento e rilevazione, intesi a porre rimedio alle lacune informative derivanti dall'inerzia suddetta". La fattispecie, in tal senso, è omogenea a quella qui in esame: la circostanza che le modalità di notifica in caso di irreperibilità assoluta siano autonomamente disciplinate in materia tributaria non toglie importanza alla necessità di valutare - anche in questo ambito - quali siano le condizioni e i criteri di diligenza che debbono presiedere alla sufficienza dell'esito negativo della notifica non andata a buon fine, che costituisce il presupposto per l'attivazione della notifica in caso di irreperibilità assoluta.

7. Le modalità di notifica previste dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, commi 4 e 5 , sono alternative, ed equivalenti, a quelle previste, in via ordinaria, dall'art. 142 c.p.c.. Ciò deriva non solo dalla sentenza della Corte costituzionale n. 366 del 2007, su citata, ma dalla esplicita indicazione del legislatore ("in alternativa a quanto stabilito dall'art. 142 c.p.c. ") operata con il D.L. 25 marzo 2010, n. 40 . La prima norma costituisce una disposizione speciale rispetto all'art. 142 c.p.c. (v. Cass. n. 20256 del 22/08/2017) ma ciò rileva esclusivamente in ordine alla modalità,

semplificata, di esecuzione della notifica, essendo sufficiente "la spedizione di lettera raccomandata con avviso di ricevimento all'indirizzo della residenza estera" rilevato dal registro AIRE, mentre nell'altro caso 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", semprechè non debba procedersi secondo quanto previsto dalle Convenzioni internazionali. Ne deriva che i criteri di diligenza che debbono presiedere alla notifica ex art. 142 c.p.c. , sono necessariamente applicabili anche nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria abbia privilegiato l'impiego delle modalità ex art. 60, commi 4 e 5 cit..

Una diversa interpretazione si porrebbe in attrito con la stessa decisione della Consulta che aveva affermato l'illegittimità della norma perchè non consentiva l'applicazione dell'art. 142 c.p.c. : la diretta e più semplificata regolamentazione non può tradursi in un mero automatismo, sia pure scansito con l'onere di comunicazione delle variazioni in capo al contribuente, ma postula, pur sempre, il rispetto delle garanzie minime perchè sia assicurata, nei limiti del possibile, l'identificazione del domicilio effettivo del soggetto trasferito all'estero. La coerenza di questa conclusione emerge, d'altra parte, dal complesso delle disposizioni in questione che paiono orientate verso la prospettiva di "raggiungere" il contribuente all'estero attivando le possibili vie esperibili, lasciando il ricorso alla notifica presso la casa comunale solo quando esse abbiano dato esito negativo. La stessa previsione dell'art. 60 cit., comma 4, seconda parte, infatti, evidenzia che, pur in mancanza di un indirizzo registrato all'AIRE, occorre tenere presente le eventuali indicazioni che siano state comunque fornite dal contribuente. Negli stessi termini si caratterizza l'indicazione - disegnata come "facoltà" - del contribuente di un domicilio eletto all'estero di cui all'art. 60, comma 1, lett. e-bis).

8.Sintetizzando il ragionamento ne deriva: a) la previsione di oneri di comunicazione all'Agenzia delle entrate sulle variazioni D.P.R. n. 600 del 1973 , ex art. 60, comma 5, dunque, integra sicuramente un adempimento e, al contempo, un profilo di diligenza a carico del contribuente, la cui inosservanza è suscettibile di dare corso alla procedura ex art. 60, comma 1, lett. e), cit.; b) siffatto onere, tuttavia, non elide il preventivo obbligo dell'Amministrazione finanziaria, in quanto notificante, di porre in essere tutte le ricerche necessarie, in relazione alla prima notifica non andata a buon fine, per verificare se il destinatario si sia trasferito in luogo ignoto. Secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, del resto, la notificazione degli avvisi e degli atti tributari impositivi va eseguita ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, lett. e) , quando il notificatore non reperisca il contribuente perchè trasferitosi in luogo sconosciuto, sempre che abbia accertato, previe ricerche, attestato nella relata, che il trasferimento non sia consistito nel mero mutamento di indirizzo nell'ambito dello stesso comune del domicilio fiscale (Cass. n. 6788 del 15/03/2017; da ultimo Cass. n. 33626 del 15/11/2022). Si è anche sottolineato, inoltre, quanto alla previa acquisizione di notizie e/o al previo espletamento delle ricerche, che - in assenza di una specifica prescrizione delle attività che debbono esattamente essere compiute, delle espressioni verbali nonchè del contesto documentale in cui deve essere espresso il risultato di tali ricerche - il requisito imprescindibile è costituito, ferma la libertà di forme della ricerca, dal fatto che deve emergere con chiarezza che le ricerche siano state effettuate, sono attribuibili al messo notificatore e sono riferibili alla notifica in esame (Cass. n. 20425 del 28/09/2007; Cass. n. 2877 del 07/02/2018).

9. Nel caso di notificazione all'estero i suddetti principi possono e debbono trovare un necessario adeguamento posto che permane comunque in capo al notificante, a cui resta riferibile l'operato del primo - perchè questo esito possa assumere rilievo per le ulteriori scansioni procedurali - il compimento delle attività e ricerche idonee, secondo criteri di ordinaria diligenza, a fornire sostanza alla irreperibilità del destinatario.

E' evidente, allora, che l'esistenza di un pregresso indirizzo registrato all'AIRE, in uno con la mancanza di una nuova registrazione presso il Comune già di appartenenza, generava la necessità di verificare se il contribuente avesse pur sempre una residenza estera, verifica da operare presso gli Uffici consolari.

Del resto, la L. 27 ottobre 1988, n. 470, art. 6 , nel testo *ratione temporis* vigente, seppure al comma 3, preveda che "I cittadini italiani residenti all'estero che cambiano la residenza o l'abitazione devono farne dichiarazione entro novanta giorni all'ufficio consolare nella cui circoscrizione si trova la nuova residenza o la nuova abitazione", non esclude, ove tale dichiarazione sia stata omessa, che gli uffici consolari possano essere in possesso di una più ampia informazione posto che dal successivo comma 6, secondo periodo, emerge che "Scaduti i termini per la presentazione delle dichiarazioni di cui al presente articolo, gli uffici consolari provvedono ad iscrivere d'ufficio nei predetti schedari i cittadini italiani che non abbiano presentato le dichiarazioni, ma dei quali gli uffici consolari abbiano conoscenza, in base ai dati in loro possesso".

10. In definitiva, rimane ineludibile che, in una tale situazione, il notificante - al fine di attivare le modalità ex art. 60, lett. e), cit. - debba assumere le ulteriori necessarie informazioni vuoi presso il Comune di ultima residenza (cui le variazioni sono comunicate dall'Ufficio consolare) onde verificare se sia stata effettuata o meno una nuova registrazione, vuoi presso lo stesso l'Ufficio consolare in merito all'eventuale effettiva residenza estera.

Questa conclusione rileva, in particolare, quando il contribuente, già iscritto all'AIRE, sia poi non più presente dai registri stessi ma in assenza di una nuova registrazione presso l'anagrafe del Comune italiano.

11. Va, pertanto, affermato il seguente principio di diritto: "in caso di notifica di atti tributari nei confronti di soggetto che abbia trasferito la sua residenza all'estero e sia iscritto all'AIRE, la successiva scomparsa del suo nominativo dai registri AIRE, non accompagnata da una corrispondente nuova registrazione nei registri anagrafici del Comune italiano di pregressa residenza, impone all'Amministrazione finanziaria, ove la notifica all'originario indirizzo registrato all'AIRE non sia andata a buon fine, l'effettuazione delle opportune ricerche e, in particolare, l'assunzione di informazioni presso gli Uffici consolari per verificare se vi sia un nuovo indirizzo estero prima di procedere alla notificazione ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, comma 1, lett. e) ", (v. anche Cass. n. 13753 del 18.05.2023).

In definitiva, il ricorso va accolto, la sentenza gravata deve essere cassata e, decidendo nel merito, deve essere accolto l'originario ricorso della contribuente.

In considerazione dell'evoluzione giurisprudenziale, sussistono i presupposti per la compensazione delle spese dell'intero giudizio.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza gravata e, decidendo nel merito, deve essere accolto l'originario ricorso della contribuente.

Compensa le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione, il 21 novembre 2023.

Depositato in Cancelleria il 30 novembre 2023

## Documenti citati



## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza