

Sentenza del 18/05/2023 n. 13753 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle entrate emetteva nei confronti di A.A. atto di contestazione di sanzioni per l'anno (---).

La notifica effettuata in data 8 giugno 2012 presso il domicilio inglese del contribuente ((---)) iscritto all'AIRE dal (---) non andava a buon fine in quanto, come attestato dal portalettere inglese, risultava trasferito verso luogo ignoto.

L'atto veniva quindi notificato, in data 25 agosto 2012, nell'ultimo domicilio fiscale italiano del contribuente, in (---), con le modalità di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 60, comma 1, lett. e) posto che dal (---) risultava non più iscritto all'AIRE. In data 21 febbraio 2014, l'Agenzia delle entrate, sull'assunto della definitività dell'atto di contestazione, notificava al contribuente, il quale, giusta comunicazione pervenuta all'Ufficio in data 12 aprile 2014, risultava nuovamente iscritto all'AIRE dall'8 febbraio 2013, cartella di pagamento al nuovo domicilio fiscale estero ((---)).

Il contribuente impugnava la cartella, deducendo il difetto di notifica dell'atto presupposto, mai ricevuto al suo domicilio estero, essendo residente nel Regno Unito dal (---).

La Commissione tributaria provinciale di Milano accoglieva il ricorso.

La sentenza era confermata dalla CTR in epigrafe, secondo la quale la notifica dell'atto presupposto era invalida poichè, una volta non andata a buone fine l'originale notificazione in Birmingham (il primo indirizzo inglese), l'Ufficio avrebbe dovuto effettuare "le dovute ricerche", in ispecie presso il Consolato, prima di procedere all'ulteriore notifica con il rito degli irreperibili.

L'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione con un motivo.

Il contribuente è rimasto intimato.

Motivi della decisione

1. L'unico motivo di ricorso denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione degli artt. 143 c.p.c., D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 58, comma 5, e art. 60, comma 1, lett. e) ed f), nonchè commi 4 e 5, per aver la CTR erroneamente ritenuto applicabile alle notifiche degli atti tributari l'art. 143 c.p.c., nonchè i correlati criteri di diligenza informativa ulteriori alle mere risultanze anagrafiche.

Rileva, inoltre, che nessuna utile informazione poteva essere acquisibile dal Consolato posto che il contribuente non era più iscritto all'AIRE dal febbraio (---) ed era stato nuovamente annotato, al nuovo indirizzo, solo dal febbraio 2013, mentre la notifica era stata tentata nel mese di giugno (--).

Correttamente, pertanto, atteso l'esito negativo, la notifica era stata effettuata ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 60, comma 1, lett. e), giusta la previsione di cui al successivo comma 4.

2. Il motivo è infondato.

3. Nella vicenda in giudizio - come anticipato nella descrizione in fatto - viene in rilievo la notifica di un atto di contestazione effettuata tra il giugno e l'agosto (---) a persona già iscritta all'AIRE dal (---).

Più precisamente, la prima notifica (giugno (---)) era stata effettuata presso l'indirizzo inglese e poi, non andata a buon fine, era stata reiterata nell'agosto (---) con le forme D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ex art. 60, comma 1, lett. e), presso l'ultimo domicilio fiscale in Italia (senza ritiro dell'atto).

La peculiarità della vicenda è costituita dal fatto che dal febbraio (---) il sig. A.A. non risultava più nei registri AIRE, per poi ricomparirvi, a seguito di iscrizione da parte del Consolato (ma con un diverso indirizzo inglese), nel febbraio 2013. La nuova iscrizione, peraltro, giungeva a conoscenza dell'Ufficio solamente nel mese di aprile 2014.

3.1. Si pone dunque la questione se il mero esito negativo della prima notifica (attestata dal portalettere inglese, come riferisce l'Agenzia delle entrate, con la notazione "addressee gone away") sia o meno sufficiente a giustificare l'immediata attivazione della notifica presso (l'ultimo) domicilio fiscale nazionale ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 60, comma 1, lett. e).

4. Appare necessario, in primo luogo, individuare il quadro normativo di riferimento.

4.1. L'art. 60, comma 1, lett. e), e-bis) ed f), D.P.R. cit., nel testo *ratione temporis* vigente, prevedeva:

"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 c.p.c. e ss., con le seguenti modifiche:

...

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 c.p.c., 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 lett. d), o che non abbia costituito un rappresentante fiscale, comunicare al competente ufficio locale, con le modalità di cui alla stessa lett. 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 c.p.c. non si applicano." Occorre ricordare, peraltro, che la Corte costituzionale (sentenza 7 novembre 2007 n. 366) aveva dichiarato l'illegittimità della norma nella parte in cui prevede, nel caso di notificazione a cittadino italiano avente all'estero una residenza conoscibile dall'amministrazione finanziaria in base all'iscrizione nell'AIRE, l'inapplicabilità dell'art. 142 c.p.c. La statuizione, e per le stesse ragioni, aveva inciso anche sul D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 58, comma 1 e comma 2, secondo periodo.

Il legislatore, a fronte della decisione della Consulta, era poi intervenuto con il D.L. 25 marzo 2010, n. 40, introducendo i nuovi commi quarto e quinto, in forza dei quali:

"Salvo quanto previsto dai commi precedenti ed in alternativa a quanto stabilito dall'art. 142 c.p.c. la notificazione ai contribuenti non residenti è validamente effettuata mediante spedizione di lettera raccomandata con avviso di ricevimento all'indirizzo della residenza estera rilevato dai registri dell'Anagrafe degli italiani residenti all'estero o a quello della sede legale estera risultante dal registro delle imprese di cui all'art. 2188 c.c.. In mancanza dei predetti indirizzi, la spedizione della lettera raccomandata con avviso di ricevimento è effettuata all'indirizzo estero indicato dal contribuente nelle domande di attribuzione del numero di codice fiscale o variazione dati e nei modelli di cui al comma 3, primo periodo. In caso di esito negativo della notificazione si applicano le disposizioni di cui al comma 1, lett. e).

La notificazione ai contribuenti non residenti è validamente effettuata ai sensi del comma 4 qualora i medesimi 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. La comunicazione e le successive variazioni hanno effetto dal trentesimo giorno successivo a quello della ricezione."

4.2. La prima parte del comma 4 è chiara nel precisare che la notifica al cittadino residente all'estero deve essere effettuata, in primo luogo, presso l'indirizzo estero che risulti dall'AIRE. In mancanza, l'indirizzo estero rilevante diventa quello già indicato dal contribuente nelle svariate ipotesi di domande e/o variazioni anagrafiche precisate al comma 3.

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

Il comma 5, invero, pone a carico dei contribuenti uno specifico onere di comunicazione delle variazioni della residenza estera, stabilendo, da un lato, che la comunicazione produce effetto

dopo il decorso di 30 giorni dalla ricezione e, dall'altro, che ove essa sia mancata, la notificazione deve ritenersi "validamente effettuata ai sensi del comma 4".

Sempre il comma 5 prevede che tale comunicazione deve essere effettuata "con le modalità previste con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate".

In linea con tale previsione, va ricordato come il modello in base al quale comunicare i dati relativi al domicilio per la notifica degli atti e degli avvisi dell'Agenzia delle Entrate da parte dei contribuenti non residenti è stato approvato con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 2 novembre 2011, e doveva essere utilizzato a partire dal 2 gennaio 2012.

5. A fronte di tale preciso onere in capo al contribuente - la cui violazione è idonea a legittimare l'espletamento della notifica con il rito degli irreperibili nell'ultimo domicilio fiscale in Italia previsto per gli atti tributari - 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.

Sotto tale profilo, dunque, è privo di rilievo che la CTR abbia fatto diretto riferimento all'art. 143 c.p.c. anzichè all'art. 60, comma 1, lett. e).

5.1. Le modalità di notifica previste 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. n. 40 del 2010.

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.

5.2. 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.

5.3. 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).

6. Tirando le fila del ragionamento ne deriva:

a) la previsione di oneri di comunicazione all'Agenzia delle entrate sulle variazioni D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, 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.

6.1. 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. 29 settembre 1973, n. 600, art. 60, lett. e), quando il notificatore non reperisca il contribuente perchè trasferitosi in luogo sconosciuto, sempre che abbia accertato, previe ricerche, attestate 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).

6.2. Nel caso di notificazione all'estero i suddetti principi possono e debbono trovare un necessario adeguamento posto che, seppure non possa ritenersi esigibile nei confronti del portalettere inglese (come nella specie) una attivazione per l'effettuazione delle ricerche opportune, 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.

6.3. 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. n. 470 del 1988, 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".

7. 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.

7.1. 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. 29 settembre 1973, n. 600, art. 60, comma 1, lett. e) ".

8. Alla luce dei principi esposti, pertanto, va disatteso il ricorso dell'Ufficio posto che, come accertato dalla CTR, è certo che:

- il contribuente non risultava più iscritto ai registri AIRE dall'aprile (---);
- la notifica tentata presso il vecchio indirizzo AIRE è stata espletata nel giugno (---);
- non risultava alcuna iscrizione presso l'anagrafe del Comune già ultimo domicilio fiscale;
- la notifica effettuata presso l'ultimo domicilio fiscale in Italia, con deposito presso la casa comunale, non era stata preceduta da verifiche presso gli Uffici consolari sull'eventuale esistenza di un diverso effettivo indirizzo estero.

8.1. Di nessun rilievo è, poi, la circostanza dedotta dall'Ufficio che tale verifica non avrebbe dato comunque alcun esito positivo poichè la nuova iscrizione all'AIRE (al nuovo indirizzo) da parte del Consolato era stata effettuata, d'ufficio, solo nel febbraio 2013.

Premesso che l'affermazione della ricorrente assume per certo un dato che, invece, è solo ipotetico, è dirimente che una simile valutazione va operata ex ante, ossia avuto riguardo agli elementi noti all'epoca dei fatti, sui quali va commisurata la diligenza da apprestare, e che un'opposta - e non censurabile in questa sede - valutazione è stata operata dalla stessa CTR. 9. Il ricorso va pertanto rigettato. Nulla per le spese.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Conclusione

Così deciso in Roma, il 21 febbraio 2023.

Depositato in Cancelleria il 18 maggio 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza