



**Notificazione di atti
finanziari a contribuenti con
residenza estera**

Breve sintesi dell'evoluzione dell'art. 60 relativamente all'oggetto

L'art. 60 del DPR 29.9.1973 n. 600, che regola la notifica degli atti in materia di imposte dirette, la cui applicazione è stata successivamente estesa anche alle materie relative a imposta di registro, ipotecaria e catastale, successioni e donazioni e IVA, nella sua formulazione iniziale escludeva, fra l'altro, all'art. 60, comma 1, lettera *f*) il ricorso alla procedura prevista dall'art. 142 c.p.c. concernente la notificazione a soggetti non residenti, né dimoranti, né domiciliati nella Repubblica.

Successivamente, la Corte Costituzionale con sentenza n. 366 del 24.10.2007, dichiarava l'illegittimità costituzionale del combinato disposto degli articoli 58, primo comma e secondo periodo del secondo comma, e 60, primo comma, lettere *c*) e *f*), del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), e dell'articolo 26, ultimo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), **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'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero (A.I.R.E.), che le disposizioni contenute nell'articolo 142 del codice di procedura civile non si applicano.**

In realtà nelle more dell'esame della questione di costituzionalità sollevata in relazione alle norme sopra citate, era stato emanato il D.L. 4 luglio 2006, n. 223 il quale aveva introdotto nell'art. 60, 1° comma, la lettera *e-bis*) il cui testo si riporta di seguito:

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.*

Infine, il D.L. 25 marzo 2010, n. 40 ha disposto l'introduzione dei commi 4 e 5 nell'art. 60, regolando compiutamente la notificazione a contribuenti italiani con residenza estera: di seguito il testo dei commi aggiunti.

4. Salvo quanto previsto dai commi precedenti ed in alternativa a quanto stabilito dall'articolo 142 del codice di procedura civile, 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'articolo 2188 del codice civile. 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 terzo comma, primo periodo. In caso di esito negativo della notificazione si applicano le disposizioni di cui al primo comma, lettera *e*).⁽¹⁾

5. La notificazione ai contribuenti non residenti è validamente effettuata ai sensi del quarto comma 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.

Pertanto, in base al testo vigente dell'art. 60, la notifica rivolta al contribuente non residente può essere effettuata tramite spedizione dell'atto con raccomandata A.R. all'indirizzo estero segnalato ai sensi del comma 1, lett. *e bis*), oppure, in assenza di questa comunicazione, ai sensi del 4 comma.

Ovviamente l'incombenza è a carico dell'Agenzia delle Entrate, a cui le comunicazioni di cui sopra sono dirette da parte del contribuente.

Modalità operative di notificazione.

In pratica i casi che possono presentarsi al Messo Comunale a cui viene richiesta la notifica di un atto rivolto a contribuente italiano residente all'estero sono i seguenti:

- 1) sull'atto sono riportate le generalità del destinatario legate ad un indirizzo situato all'interno del Comune per cui il Messo Comunale è territorialmente competente; in tal caso, qualora dall'esame dei registri anagrafici risulti un'iscrizione all'A.I.R.E. (Anagrafe Italiani Residenti all'Estero), si potrà desumere che gli uffici dell'Agenzia delle Entrate non siano a conoscenza di tale situazione. Si procederà pertanto con la restituzione dell'atto indicando contestualmente l'indirizzo estero risultante dai registri A.I.R.E., e sottolineando l'obbligo di rispettare il dettato dell'art. 60, 1° comma lett. *e-bis*) o, in alternativa del 4° comma dello stesso articolo;
- 2) sull'atto viene riportato correttamente, accanto alle generalità del contribuente, l'indirizzo estero risultante dai registri A.I.R.E. In tal caso la notificazione all'estero non è andata a buon fine o l'Agenzia delle Entrate, pur avendo provveduto alla spedizione dell'atto mediante lettera raccomandata A.R. all'indirizzo estero non è ancora a conoscenza dell'esito e richiede comunque al Messo Comunale di notificare l'atto nell'ultima residenza anagrafica in Italia. Ciò avviene generalmente al fine di evitare la decadenza del diritto che viene fatto valere tramite l'atto di accertamento. Infatti, se l'avviso di ricevimento collegato alla raccomandata estera venisse restituito oltre il termine di decadenza previsto per la notifica, con la dicitura "trasferito", "sconosciuto" o equivalente, la notifica non potrebbe considerarsi perfezionata e la pretesa giuridica dell'Agenzia dell'Entrata verrebbe a decadere.

Al fine di non incorrere in questa eventualità, viene pertanto richiesto al Messo Comunale di notificare l'atto nell'ultima residenza nel territorio italiano, ricercando un'eventuale abitazione, ufficio o azienda all'interno del territorio comunale.

In tal caso si raccomanda al Messo Comunale di **non** applicare direttamente la procedura di cui all'art. 60, 1° comma, lett. *e*) ma di procedere preventivamente alle doverose ricerche per lo meno presso l'ultima abitazione conosciuta del contribuente che potrebbe rivelarsi come il luogo presso cui lo stesso dimora di fatto in occasione dei suoi rientri sul territorio italiano e dove, sempre a titolo esemplificativo, hanno ancora la propria residenza il coniuge, i genitori, i figli etc.

In tal caso la procedura adottata potrà essere quella prevista dall'art. 139 o 140 del codice di procedura civile: ciò in quanto l'art. 60 del DPR 29.9.1973 n. 600 fa riferimento al domicilio fiscale e non alla residenza anagrafica, anche se questi nella maggioranza dei casi coincidono.

Vale probabilmente la pena sottolineare che il requisito che legittima la notificazione presso l'abitazione del parente del destinatario non è il mero vincolo parentale ma il fatto che l'abitazione del parente possa essere considerata anche abitazione del destinatario della notifica, per cui saranno le dichiarazioni raccolte dal messo che potranno confermare una simile situazione, dichiarazioni che sarà bene riportare in relata al fine di giustificare la scelta del luogo di notificazione.

Va inoltre ricordata l'applicazione delle disposizioni della lett. *b-bis* dell'art. 60 e di conseguenza l'invio della raccomandata informativa dell'avvenuta notificazione presso l'abitazione considerata dimora di fatto del destinatario.

Ovviamente, qualora dalle ricerche effettuate non emerga l'esistenza di abitazione, ufficio o azienda del contribuente all'interno del territorio comunale, si procederà ai sensi dell'art. 60, 1° comma, lett. *e*), mediante deposito dell'atto presso la Casa Comunale e contestuale affissione di un avviso di deposito all'albo on line per la durata di 8 gg.

È inoltre consigliabile precisare in relata che si procede ai sensi della lett. *e*) e del 4° comma, ultimo periodo dell'art. 60 DPR 600/1973, per sottolineare il fatto che è stata tentata anche la notifica estera con esito negativo.

Si suggerisce infine, nel caso di prossimità del termine di decadenza, di contattare comunque gli uffici finanziari per agevolare e concordare le eventuali decisioni in merito alle procedure da adottare.

⁽¹⁾ *La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 20256 del 22 agosto 2017, ha concluso che la notificazione degli atti agli italiani residenti all'estero è validamente effettuata mediante spedizione di lettera raccomandata con avviso di ricevimento all'indirizzo della residenza estera rilevato dai registri A.I.R.E., non essendo necessario seguire la procedura più articolata prevista dall'articolo 142 c.p.c.*