

La Consulta censura il regime della notifica degli atti tributari ai cittadini italiani residenti all'estero iscritti all'Aire

*di Leda Rita Corrado **

La Consulta con la sentenza 366/07 ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del combinato disposto degli artt. 58, primo comma e secondo periodo del secondo comma, e 60, primo comma, lett. c), e) ed f), d.p.r. 600/73, e dell'art. 26, ultimo comma, d.p.r. 602/1973, nella parte in cui prevede l'inapplicabilità delle disposizioni contenute nell'art. 142 c.p.c. 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 (AIRE).

La questione sollevata dalla Commissione tributaria provinciale di Genova investe una pluralità di norme, che qui giova brevemente ricordare.

L'art. 58, d.p.r. 600/1973, (norma rubricata "domicilio fiscale"), stabilisce che "agli effetti dell'applicazione delle imposte sui redditi ogni soggetto si intende domiciliato in un comune dello Stato [...]" (primo comma), e che le persone fisiche non residenti nel territorio dello Stato "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" (secondo comma, secondo periodo). L'art. 60, d.p.r. 600/1973 (nel testo, applicabile *ratione temporis* al giudizio a quo, antecedente alle modifiche introdotte con l'art. 37, comma 27, d.l. 223/2006), dispone l'applicabilità della disciplina della notificazione degli atti processuali di cui agli artt. 137 ss. c.p.c. alla notificazione degli avvisi e degli altri atti tributari, con le seguenti modifiche:

("salvo il caso di consegna dell'atto o dell'avviso in mani proprie, la notificazione deve essere fatta nel domicilio fiscale del destinatario" (primo comma, lett. c);

(quando nel comune del domicilio fiscale "non vi è abitazione, ufficio o azienda del contribuente", l'avviso del deposito della copia dell'atto da parte dell'ufficiale giudiziario nella casa del comune (ex art. 140 c.p.c.) 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" (primo comma, lett. e);

("le disposizioni contenute negli articoli 142, 143, 146, 150 e 151 del codice di procedura civile non si applicano" (primo comma, lett. f).

L'art. 26, ultimo comma, d.p.r. 602/1973, statuendo che "per quanto non è regolato dal presente articolo si applicano le disposizioni dell'art. 60" d.p.r. 600/1973, rende applicabili, nell'ipotesi di notificazione della cartella di pagamento al contribuente residente all'estero, le lett. c) e e) della norma richiamata e, attraverso queste, le altre disposizioni oggetto di censura.

Secondo il giudice a quo, dal combinato disposto di tali norme consegue la inapplicabilità dell'art. 142 c.p.c. nel caso in cui la residenza estera sia conoscibile dall'Amministrazione finanziaria in base all'iscrizione nell'AIRE. La normativa censurata, non garantendo ai cittadini italiani iscritti

nell'AIRE l'effettiva conoscenza degli atti tributari loro notificati, ne pregiudicherebbe l'esercizio del diritto di difesa e realizzerebbe un'ingiustificata disparità di trattamento rispetto ai residenti in Italia, ai quali detta conoscenza è invece garantita dal fatto che le notificazioni degli atti tributari sono effettuate nel domicilio fiscale.

La Corte costituzionale ha giudicato fondata la questione con riferimento alla denunciata violazione degli artt. 3 e 24 Cost.

Come ripetutamente affermato dal Giudice delle leggi (sentenze 346/1998 e 360/2003), la discrezionalità del Legislatore nella disciplina delle notificazioni incontra un limite inderogabile nella "esigenza di garantire al notificatario l'effettiva possibilità di una tempestiva conoscenza dell'atto notificato e, quindi, l'esercizio del suo diritto di difesa".

Le disposizioni oggetto di censura infrangono tale limite: equiparando la situazione del contribuente residente all'estero e iscritto nell'AIRE a quella del contribuente che non ha abitazione, ufficio o azienda nel comune del domicilio fiscale, esse 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. In tal modo, esse non garantiscono al notificatario non residente 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.

Le modalità di notificazione disciplinate dall'art. 142 c.p.c. assicurerebbero, invece, l'effettiva conoscenza dell'atto, imponendo all'Amministrazione finanziaria di espletare la non troppo gravosa procedura di notifica presso la residenza estera risultante dall'AIRE.

A conferma di ciò, la Consulta richiama le recenti modifiche apportate al regime della notifica degli atti tributari ai cittadini italiani residenti all'estero.

Al fine di estendere le possibilità di effettiva conoscenza dell'atto da parte del suo destinatario, è stata infatti riconosciuta al contribuente la facoltà di "comunicare al competente ufficio locale [...] l'indirizzo estero per la notificazione degli avvisi e degli altri atti che lo riguardano; salvo il caso di consegna [...] in mani proprie, la notificazione degli avvisi o degli atti è eseguita mediante spedizione a mezzo di lettera raccomandata con avviso di ricevimento" (art. 60, primo comma, lett. e bis), introdotta dall'art. 37, comma 27, d.l. 223/2006).

In tal modo, nel caso di iscrizione del contribuente nell'AIRE, l'applicazione della disciplina censurata resta circoscritta all'ipotesi in cui il contribuente abbia ommesso di indicare al competente ufficio locale l'indirizzo estero per la notificazione degli atti tributari.

** Cultore di Diritto Tributario presso la Facoltà di Giurisprudenza di Torino*