

## CONTENZIOSO

---

### ***La validità della notifica di atti tributari a mezzo raccomandata a/r***

di Luigi Ferrajoli

Nel processo tributario la normativa relativa alla notifica degli atti a soggetti residenti all'estero ([articolo 60 D.P.R. 600/1973](#)) ha subito nel corso del tempo delle rilevanti modifiche.

I primi interventi hanno riguardato l'introduzione **della lettera e-bis** nell'articolo citato, in tal modo prevedendo espressamente che i **contribuenti non residenti** abbiano **la facoltà di comunicare l'indirizzo estero** presso il quale ricevere le comunicazioni inerenti gli avvisi e gli atti che li riguardano. È stata altresì **dichiarata l'incostituzionalità dell'articolo 60** nella parte in cui veniva esclusa l'applicabilità dell'[articolo 142 c.p.c.](#), nel caso in cui l'Ente impositore fosse a conoscenza dell'indirizzo estero del contribuente.

Successivamente, con il D.L. 40/2010 sono **state individuate le fonti** a cui era necessario attingere per verificare il luogo estero presso cui notificare, **indicando come modalità di notifica la raccomandata con avviso di ricevimento**.

Ne consegue che la **notifica con raccomandata a/r** spedita al cittadino italiano residente all'estero e risultante dai registri AIRE è **valida**; ciò è stato confermato dall'[ordinanza n. 20256 depositata in data 22 agosto 2017](#) dalla Sesta Sezione della Corte di Cassazione.

In particolare, nel caso in esame, **il contribuente** aveva proposto ricorso avanti la CTP avverso l'avviso di **accertamento emesso dall'Ufficio sulla base di accertamenti** Irap per l'anno di imposta 2008.

La CTR, confermando la sentenza emessa dal giudice di primo grado, riteneva **invalida la notifica dell'atto impositivo effettuata nei confronti del contribuente residente all'estero** eseguita con raccomandata con avviso di ricevimento presso l'indirizzo del medesimo, rilevato dai registri dell'Anagrafe degli italiani residenti all'estero.

L'Agenzia delle Entrate decideva di procedere ulteriormente in Cassazione, rilevando come motivi di impugnazione, sia **la violazione dell'articolo 142 c.p.c. e dell'articolo 60 D.P.R. 600/1973** in materia di notificazione di atti tributari a persone residenti all'estero, sia, in subordine, la mancata applicazione da parte della CTR del principio della sanatoria della notifica, ex [articolo 156 c.p.c.](#), ritenuta irregolare ma sanata per il raggiungimento dello scopo, avendo il contribuente impugnato l'avviso di accertamento.

La Corte di Cassazione con la richiamata [ordinanza n. 20256/2017](#), esaminando congiuntamente i motivi di impugnazione, **ha accolto il ricorso proposto dall'Ente impositore** e ha riformato la sentenza emessa dalla CTR territorialmente competente.

Nello specifico, la Corte ha ritenuto non applicabile nel caso di specie l'[articolo 142 c.p.c.](#), bensì l'[articolo 60, comma 4, D.P.R. 600/1973](#), in quanto “**norma speciale prevista per la notificazione degli atti impositivi**” prevede che, “**in alternativa a quanto disposto dall'articolo 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. La norma non fa distinzione fra il caso del contribuente residente in paese della UE e il caso del contribuente residente in paese extra UE**”, ex [articolo 2, comma 1, lett. a\) D.L. 40/2010](#).

Tale ultimo principio può essere applicato anche al cittadino residente in Svizzera come nella fattispecie oggetto del caso in esame.

Infatti, il contribuente risultava essere iscritto all'AIRE a decorrere dal 25.11.2008 ed aveva ricevuto, in data successiva, la **notifica dell'avviso di accertamento all'indirizzo** comunicato all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero, notifica eseguita in modo corretto e tempestivo.

Non solo. La Corte ha altresì precisato che la proposizione del ricorso da parte del contribuente ha sanato l'eventuale nullità dell'avviso ed ha escluso qualsiasi decadenza dalla potestà impositiva.

Sul punto la Corte, riprendendo un principio giurisprudenziale già consolidato, ha dichiarato che: “**la notificazione è una mera condizione di efficacia e non un elemento costitutivo dell'atto amministrativo di imposizione tributaria, cosicché il vizio di nullità ovvero di inesistenza della stessa è irrilevante ove l'atto abbia raggiunto lo scopo. È il raggiungimento dello scopo, infatti, e cioè consentire al contribuente la piena conoscenza dell'atto impositivo, quel che realizza il nucleo forte di tutela dell'esercizio del diritto di difesa cui sono parametrate tutte le garanzie offerte dall'ordinamento perché tale effetto sia davvero conseguito, senza dar rilievo ad aspetti puramente formali che ostacolino la pronuncia sostanziale di giustizia alla quale tende l'ordinamento**” ([Cass. Civ. n. 5057/2017](#)).

Per tali ragioni, la Corte ha cassato la sentenza impugnata e ha rinviato alla CTR territorialmente competente.