Notifiche degli atti tributari all'estero senza ambiguità

di Alberto Righini^(*)

La rigidità del quadro normativo che ha regolato le notifiche degli atti tributari all'estero è stata temperata in passato dalla prassi operativa degli Uffici che, prudenzialmente, ha cercato sia di limitare il ricorso alla procedura degli irreperibili che di notificare *ad abundantiam*, ovvero in più luoghi. Con ciò l'Amministrazione ha cercato di ridurre rispetto al passato i margini di vanificazione degli accertamenti nei confronti di soggetti esteri o trasferiti all'estero a causa di notifiche irregolari. Oggi questa prassi trova conferma nelle modifiche alla disciplina introdotte dal recente c.d. «D.L. incentivi», nonché dalle interpretazioni fornite dal Mef in tema di notifiche afferenti i procedimenti giurisdizionali.

1. Premessa

Le notifiche degli atti tributari sono il momento rilevante per avviare tutti i procedimenti accertativi, pertanto, se non correttamente poste, rischiano di compromettere l'attività dell'Amministrazione finanziaria. Una notifica non regolare, perché ad esempio fatta in luogo diverso da quello previsto dalla legge, potrebbe infatti rendere illegittima la stessa e vanificare gli accertamenti. Problemi applicativi sono sorti in passato soprattutto in situazioni «transnazionali» poiché il sistema «chiuso» della disciplina, incentrata nell'individuazione del luogo della notifica nel domicilio fiscale, ha generato discriminazioni nei confronti dei non residenti. Fino a ieri questi profili venivano in un certo qual modo superati dalla prassi operativa dell'Amministrazione finanziaria che ha adottato soluzioni «prudenziali» volte ad effettuare notifiche *ad abundantiam*, ovvero in più luoghi, nonché a limitare il ricorso alla procedura dei c.d. irreperibili ai meri casi di irreperibilità assoluta. Oggi questa prassi ha trovato conferma nelle nuove norme introdotte dal c.d. D.L. incentivi⁽¹⁾ che interviene apportando una integrazione nella disciplina delle notifiche tributarie proprio in tema di notifiche all'estero. Di seguito, dopo un inquadramento normativo della disciplina delle notifiche tributarie *ante e post* D.L. incentivi, ricorrendo ad un'esemplificazione casistica, indichiamo come si caratterizza il procedimento di notifica quando coinvolge soggetti esteri o con residenza all'estero. Un paragrafo a parte è dedicato alle notifiche afferenti i procedimenti giurisdizionali, la cui disciplina è stata oggetto di un recente intervento interpretativo da parte del Ministero dell'eco-

nomia e delle finanze⁽²⁾. Il documento, che affronta le modalità previste dalla legislazione interna per le comunicazioni e le notifiche dei ricorsi e dei provvedimenti dell'autorità giudiziaria tributaria a/da soggetti residenti in altri Stati UE/SEE, in linea con l'indicata prassi degli organi amministrativi e con la novella normativa, vedremo circoscrivere i margini di applicazione della procedura degli irreperibili *ex art. 17* del D. Lgs 546/1992⁽³⁾ esclusivamente ai soggetti «assolutamente» irreperibili.

2. La disciplina delle notifiche all'estero *ante* D.L. incentivi

In ambito tributario la notificazione degli avvisi e degli atti concernenti l'imposizione diretta è disciplinata dall'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973, il quale prevede un generale rinvio alle norme del codice di procedura civile, con alcune specifiche deroghe finalizzate a contemperare l'interesse pubblico al perfezionamento degli atti con un sufficiente grado di certezza, con l'esigenza da parte del destinatario di averne una conoscenza effettiva e non meramente

^(*) Studio Righini e Associati.

Note:

⁽¹⁾ D.L. 25 marzo 2010, n. 40, convertito, con modificazioni, dalla Legge 22 maggio 2010, n. 73 (G.U. 25 maggio 2010, n. 120).

⁽²⁾ Circolare 19 febbraio 2010, n. 1/DF.

⁽³⁾ Norma che individua quale luogo delle comunicazioni e delle notifiche degli atti processuali, la segreteria delle Commissioni Tributarie, nei casi in cui, per mancanza dell'elezione di domicilio, della residenza o della sede nel territorio dello Stato, o per assoluta incertezza, la notifica degli atti risulti impossibile.

«legale»⁽⁴⁾. Ai fini tributari le notifiche, se non effettuate in mani proprie dell'interessato, devono essere eseguite nel suo domicilio fiscale⁽⁵⁾, individuato con i criteri dell'art. 58, terzo comma, del D.P.R. n. 600/1973. In base a tale norma le persone fisiche residenti hanno il domicilio fiscale nel Comune di iscrizione all'Anagrafe mentre quelle non residenti nel Comune di produzione del reddito; se il reddito è prodotto in più Comuni, il domicilio è individuato nel Comune in cui si è prodotto il reddito più elevato. Quelle che si presumono residenti perché trasferite in un «paradiso fiscale» hanno il domicilio fiscale nell'ultimo Comune di residenza.

DOMICILIO FISCALE delle PERSONE FISICHE ex art. 58 del T.U.I.R.		
residenti	non residenti	Residenti ex art. 2, comma 2-bis
Comune di iscrizione all'Anagrafe	Comune di produzione del reddito - più elevato	Comune ultimo di residenza

Per i soggetti diversi dalle persone fisiche il domicilio fiscale è stabilito con criteri progressivi. Innanzitutto si fa riferimento alla sede legale, se manca, alla sede amministrativa ed in assenza anche di questa si fa riferimento ad eventuali sedi secondarie o ad una stabile organizzazione. In via residuale, se con nessuno degli indicati criteri è possibile individuare il domicilio fiscale, si fa riferimento al Comune in cui si esercita l'attività^{(6) (7)}.

DOMICILIO FISCALE dei soggetti DIVERSI dalle PERSONE FISICHE ex art. 58 del T.U.I.R.
Comune della sede legale
Comune della sede amministrativa
Comune della sede secondaria o della stabile organizzazione
Comune in cui esercitano l'attività

Qualora il soggetto risulti irreperibile, ovvero nel Comune nel quale deve eseguirsi la notificazione non vi è abitazione, ufficio o azienda del contribuente, la lett. e) del primo comma dell'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973, dispone che l'avviso del deposito prescritto dall'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. La validità di siffatte notifiche è consolidata in giurisprudenza, ove si chiarisce che l'affissione all'albo comunale

costituisce adempimento necessario e sufficiente al fine della validità della notifica secondo la speciale disciplina tributaria che è derogatoria rispetto a quella del codice di procedura civile⁽⁸⁾. Questo regime «chiuso» delle notificazioni circoscrive il concetto del domicilio fiscale al territorio dello Stato, cosicché, se non fosse stato corretto da interventi del legislatore e della giurisprudenza, sarebbe risultato lesivo (come di fatto è stato!) dei diritti dei soggetti esteri e dei soggetti italiani residenti all'estero senza domicilio in Italia, poiché li avrebbe esposti quasi necessariamente al rischio di notificazioni fatte in Italia, ai sensi dell'art. 60, primo comma, lett. e)⁽⁹⁾.

Note:

⁽⁴⁾ Gli atti tributari sono atti recettivi, vale a dire producono effetti solo se e dal momento in cui vengono portati a conoscenza del destinatario. Il mezzo attraverso il quale si perfeziona tale conoscenza è la notifica. Con il procedimento di notifica, l'atto entra nella sfera di conoscenza del destinatario. Trattasi di una conoscenza «legale» che prescinde dalla effettiva conoscenza dell'atto da parte del destinatario.

⁽⁵⁾ Il domicilio fiscale deve essere valutato con riferimento al momento in cui avviene la notifica e non a quello in cui il reddito è stato prodotto. Melis, *Trasferimento della residenza fiscale e imposizione sui redditi*, Milano, 2009, pag. 432, nota 199, con rinvii a Comm. trib. reg. della Lombardia, 26 novembre 2004 - 11 gennaio 2005, n. 102, in Dir. prat. Trib. int. 2005, p. 787, con nota di Placido, «Sulla notificazione degli atti tributari ai non residenti»; nonché Cancedda - Denaro, «Nuovi modelli di dichiarazione dei redditi. Da quest'anno è possibile eleggere domicilio per la notificazione degli atti tributari», in *il fisco* n. 14/2007, pag. 2018.

⁽⁶⁾ Deroghe ai criteri indicati nell'art. 58 sono ammesse nell'art. 59 che prevede sia la possibilità di una determinazione d'ufficio del domicilio fiscale dei soggetti diversi dalle persone fisiche nel comune in cui è stabilita la sede amministrativa, nonché una modifica su istanza di parte in particolari e motivate circostanze.

⁽⁷⁾ Non si può considerare domicilio fiscale delle persone giuridiche quello del loro legale rappresentante (Cass. 5 giugno 2003, n. 8962, in *Banca Dati Big*, IPSOA). Diverso è il discorso circa la facoltà, riconosciuta dall'art. 145 c.p.c., di notificare gli atti relativi alle persone giuridiche anche alla persona fisica rappresentante l'ente. Via questa che pare obbligatoria quando la persona giuridica risulta irreperibile presso la sede (Cass. 7 luglio 2009, n. 15856). La dottrina dubita però dell'applicabilità dell'art. 145 c.p.c. alle persone giuridiche straniere, vedi Melis, *Trasferimento della residenza fiscale e imposizione sui redditi*, Milano, 2009, pag. 436, nota 207. In realtà, la giurisprudenza recente, richiama l'applicabilità di siffatta norma anche a società estere (Comm. trib. prov. di Belluno, sent. 14 gennaio 2008, n. 173).

⁽⁸⁾ Cass., Sez. trib., 25 gennaio 2002, n. 906; Cass., 17 giugno 1999, n. 5994; Cass., 25 marzo 1988, n. 3140; Cass. 7 aprile 1994, n. 8456.

⁽⁹⁾ Peraltro una «presa di coscienza» in merito, era già stata fatta dall'Amministrazione, la quale con la circolare 27 gennaio 2000, n. 16/E, rimarcando l'esigenza di assicurare nel modo più tempestivo ai soggetti non residenti nel territorio dello Stato una conoscenza effettiva, e non solo legale, degli atti tributari ad essi diretti, aveva previsto che nei casi in cui il destinatario dell'atto (avviso di accertamento, richiesta istruttoria, ecc.) fosse un soggetto non residente nel territorio dello Stato, l'Ufficio operativo che aveva emanato l'atto stesso doveva contestualmente darne comunicazione al destinatario medesimo all'indirizzo del paese estero di residenza, con avviso da inoltrare per posta ordinaria. Questo, ovviamente laddove l'indirizzo estero del contribuente sia reperibile. La nota di prassi, emanata (segue)

Queste ultime, se pur rituali, non garantiscono infatti una reale conoscenza degli atti notificati ai diretti interessati e ne compromettono così il legittimo diritto di difesa.

I primi interventi «correttivi» sono consistiti da una parte nell'introduzione della lett. *e-bis*) nell'art. 60, la quale prevede per i soggetti non residenti e privi di domicilio e di rappresentante fiscale in Italia, la facoltà di comunicare al competente Ufficio locale, l'indirizzo estero presso il quale eseguire le notifiche degli atti di accertamento. In questa ipotesi la notifica è eseguita a mezzo lettera raccomandata con ricevuta di ritorno⁽¹⁰⁾. Dall'altra, nella declaratoria di incostituzionalità⁽¹¹⁾ della previsione della lett. f) del primo comma dell'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973 che esclude in ambito tributario l'applicabilità dell'art. 142 c.p.c., laddove l'Amministrazione finanziaria è a conoscenza dell'indirizzo estero del contribuente.

Quanto alla novella normativa (lett. *e-bis* dell'art. 60) facciamo presente che la stessa se pur posta in termini di facoltà, è stata interpretata sia dalla dottrina che dalla giurisprudenza come fattispecie generale la cui applicazione prescinde da un'esplicita comunicazione del soggetto, nel senso che l'Amministrazione deve ricorrere a tale forma di notifica tutte le volte in cui è a conoscenza (per qualunque motivo) dell'indirizzo estero del soggetto straniero. Carattere generale è stato attribuito anche alla sentenza della Corte costituzionale, nel senso che sebbene nel caso sottoposto, la Corte si sia pronunciata in merito alla situazione delle persone fisiche residenti all'estero ed iscritte all'AIRE, la dottrina ha ritenuto che non esistono preclusioni per estendere il principio a tutti i casi in cui l'Amministrazione è nelle condizioni di conoscere il recapito estero del contribuente, in quanto ad esempio risultante da atti registrati in Italia⁽¹²⁾. Pertanto, quando il soggetto è un contribuente non residente, il ricorso a tale forma di notifica⁽¹³⁾ è quindi legittimo anche in ambito tributario. Si ricorda però che ai sensi del secondo comma dell'art. 142 c.p.c., la possibilità di notificare per via consolare, si applica soltanto nei casi in cui risulta impossibile eseguire la notificazione in uno dei modi consentiti dalle convenzioni internazionali⁽¹⁴⁾ ⁽¹⁵⁾.

Tanto rilevato, si può, comunque, osservare che, in ambito internazionale, tra gli Stati membri del Consiglio d'Europa e i Paesi membri OCSE si applica in materia la Convenzione di Strasburgo⁽¹⁶⁾ ⁽¹⁷⁾. Cioché, quantomeno con riferimento agli Stati aderenti alla Convenzione⁽¹⁸⁾, si ritiene che, in relazione

alla necessità di garantire piena applicazione alle relative disposizioni pattizie in materia di notificazioni di atti fiscali, il ricorso alla via diplomatico-

Note:
(segue nota 9)

in un contesto normativo ed interpretativo differente, precisava che la comunicazione aveva finalità meramente informative ed era, quindi, priva degli effetti legali i quali discendono, invece, esclusivamente dal compimento delle formalità di cui all'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973. Oggi, nel mutato contesto normativo, quest'ultimo passaggio della circolare non può ritenersi ancora attuale.

⁽¹⁰⁾ È stato osservato che la disposizione sia pur apprezzabile per tutelare il diritto di difesa, pone problemi sul piano applicativo in capo agli Uffici sia in termini di certezza di consegna del plico fuori i confini nazionali che per l'individuazione del soggetto abilitato a ricevere la consegna stessa. Giurisprudenza costante individua infatti nell'avviso di ricevimento l'unica prova dell'avvenuta notifica (Cass. 8 maggio 2006, n. 10506). Sul punto vedi Placido, «La notifica a soggetti non residenti», in *il fisco*, 2007, pag. 112.

⁽¹¹⁾ Con la sent. 24 ottobre 2007, n. 366, la Corte costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale degli artt. 58 e 60 del D.P.R. n. 600/1973 per violazione degli artt. 3 e 24 Cost., nella parte in cui prevedono che nel caso di notifica ad un contribuente residente all'estero ed iscritto all'AIRE, non debbono essere applicate le disposizioni di cui al citato art. 142 c.p.c.. Per un commento La Commara - Moscatelli, «Corte Costituzionale n. 366 del 24 ottobre 2007: la notifica di atti impositivi a soggetti non residenti», in *il fisco* n. 6/2008; Cancedda, «Notificazione di atti tributari a contribuenti residenti all'estero», *ivi*, n. 47/2008.

⁽¹²⁾ Melis, *Trasferimento della residenza fiscale e imposizione sui redditi*, Milano, 2009, pag. 444.

⁽¹³⁾ Che prevede che l'atto sia notificato mediante spedizione al destinatario 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.

⁽¹⁴⁾ Sul sito del Ministero degli affari con l'estero, www.esterio.it, è disponibile la guida, aggiornata al dicembre 2008, per le notifiche all'estero degli atti giudiziale ed extragiudiziali in materia civile e commerciale, in cui è indicato l'elenco delle convenzioni bilaterali in essere.

⁽¹⁵⁾ Quanto a quest'ultime, la dottrina ha però notato che il sistema delle fonti convenzionali internazionali, bilaterali e plurilaterali, è un vero e proprio «*mare magnum*», e rischia di trasformarsi in un labirinto da cui non è semplice venir fuori. Senza considerare poi che le convenzioni internazionali, di regola, disciplinano le modalità di notifica riguardanti atti di natura civile o commerciale, esulando, invece, dalla regolamentazione internazionale, l'ambito degli atti tributari. C. Glendi, «Illegittima l'applicabilità dell'art. 142 c.p.c. agli atti tributari notificati all'estero», in *Corr. Trib.* n. 2/2008, pag. 121.

⁽¹⁶⁾ «*Convenzione sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale*», del 25 gennaio 1988, cui l'Italia ha aderito con legge 10 febbraio 2005, n. 19.

⁽¹⁷⁾ A norma dell'art. 1 della convenzione, le «Parti si forniscono reciprocamente assistenza amministrativa in materia fiscale ...» (primo comma), includendo tale assistenza anche «la notifica di documenti». Circa le modalità di esecuzione della notifica di documenti la Convenzione (art. 17, secondo comma) dispone che la stessa venga effettuata dallo Stato richiesto: a) secondo le forme, stabilite dalla propria legislazione interna per la notifica di documenti di natura identica o analoga; b) per quanto possibile, secondo le particolari forme richieste dallo Stato richiedente, o le forme più simili a queste ultime previste dalla propria legislazione.

⁽¹⁸⁾ Per un elenco esaustivo degli Stati che hanno ratificato la Convenzione di Strasburgo, come pure degli Accordi in vigore con Stati *partner* delle convenzioni bilaterali, si confronti il sito www.finanze.it-Fiscaltà Internazionale - Convenzioni e Accordi.

consolare di cui all'art. 142 c.p.c. sia un criterio meramente ausiliario di notificazione, in quanto neutralizzato dalle specifiche regole fissate dalla Convenzione medesima. A livello normativo le disposizioni in tema di notifiche all'estero si completano con la previsione di matrice comunitaria dell'art. 60-bis del D.P.R. n. 600/1973⁽¹⁹⁾, la quale prevede che se il destinatario della notifica risiede in uno degli Stati membri dell'Unione europea l'Amministrazione finanziaria ha la facoltà di richiedere all'autorità competente di un altro Stato membro, l'assistenza per notificare atti e decisioni dei propri organi amministrativi. In tal caso, lo Stato richiesto provvede a notificare l'atto secondo le proprie norme sulla notificazione dei corrispondenti atti. A livello procedurale, la richiesta di assistenza alla notifica viene attivata, su impulso degli Uffici locali, dall'Ufficio Scambio di informazioni che invia degli atti alle autorità fiscali estere competenti⁽²⁰⁾. In particolare, il coinvolgimento dell'Ufficio Scambio di informazioni può riguardare le richieste di notifica riferite alle imposte dirette e all'IVA. Nell'ipotesi di accertamento di imposte diverse occorre fare riferimento anche in ambito comunitario alla Convenzione di Strasburgo⁽²¹⁾.

Nell'indicato previgente quadro, che ha riconosciuto la possibilità di eseguire notifiche direttamente all'estero, molte delle problematiche che si sono verificate in passato, connesse proprio al luogo delle notifiche nei confronti dei soggetti esteri o trasferiti all'estero, e riconducibili essenzialmente ad un uso indiscriminato della procedura prevista per gli irreperibili (*ex art. 60, primo comma, lett. e*), si potevano ritenere in un certo qual modo superate o perlomeno ridimensionate, poiché i margini di applicabilità della procedura degli irreperibili rimanevano circoscritti alle mere ipotesi in cui neppure attraverso l'ordinaria diligenza, era conoscibile l'indirizzo estero cui destinare la notificazione. Pertanto, in generale, nel sistema previgente, a livello interpretativo, si poteva sostenere che il discrimine procedurale per le notifiche all'estero era quello della conoscenza o meno da parte dell'Amministrazione finanziaria dell'indirizzo estero del contribuente straniero o trasferito.

3. La disciplina delle notifiche all'estero alla luce del D.L. incentivi

Come premesso, il D.L. incentivi interviene apportando un'integrazione nella disciplina delle notifiche tributarie limitatamente alle notifiche all'este-

ro. In particolare nel Decreto il legislatore non fa altro che codificare quella che era divenuta la prassi degli Uffici, la quale come abbiamo visto era rivolta a circoscrivere il ricorso alla procedura degli irreperibili esclusivamente ai casi in cui con l'ordinaria diligenza l'Ufficio non fosse stato in grado di reperire l'indirizzo estero dei contribuenti. Nel Decreto si indica in maniera chiara le fonti cui è necessario attingere per verificare il luogo estero presso cui notificare (registri AIRE, Registro imprese, indirizzo indicato nella richiesta di attribuzione del codice fiscale o di variazione dati) nonché si chiarisce che la notifica avviene mediante spedizione di raccomandata A/R. I nuovi commi dell'art. 60 del D.P.R. n. 600/73 prevedono infatti che quando non sono applicabili la lett. e-bis) e la lett. d) dell'art. 60 co. 1 DPR 600/73, ovvero il contribuente 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, o presso la sede legale della società estera risultante dal Registro delle imprese, se trattasi di società. Se tali informazioni non sono reperibili, la spedizione potrà avvenire presso:

- l'indirizzo indicato nella domanda di attribuzione del codice fiscale;
- l'indirizzo emergente dal modello di cui al co. 3 primo periodo dell'art. 60 del DPR 600/73 (la norma rinvia alla comunicazione contemplata dall'art. 36 co. 2 del DPR 600/73, norma però tuttora abrogata). 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 (*ex art. 60 co. 1 lett. e del DPR 600/73*). Le nuove

Note:

⁽¹⁹⁾ L'articolo, rubricato come «Assistenza per le richieste di notifica tra le autorità competenti degli Stati membri dell'Unione europea» è stato introdotto dall'art. 1, comma 1, lett. c), del D.Lgs. 19 settembre 2005, n. 215, che ha dato esecuzione alla Dir. 2003/93/CE del 7 ottobre 2003 relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette e indirette.

⁽²⁰⁾ C.M. 9 aprile 2009, n. 13/E.

⁽²¹⁾ La Convenzione consente infatti non solo la notifica di atti di accertamento in materia di imposte dirette e di IVA, ma anche di ulteriori imposte. Al riguardo, è necessario che gli Uffici effettuino un preliminare riscontro della circostanza che lo Stato cui è diretta la notifica abbia ratificato la Convenzione e che non abbia opposto specifiche riserve in materia di notifica degli atti.

disposizioni quindi dispongono in maniera chiara la necessità di “raggiungere” il contribuente all'estero attivandosi attraverso tutti i canali possibili e solo dopo che gli stessi risultano negativi è possibile procedere alle notifiche presso la casa comunale.

4. La notifica all'estero: casi specifici

Delineato il quadro normativo che disciplina il sistema delle notifiche, vediamo come questo ha trovato applicazione in alcune situazioni «transfrontaliere». In particolare si illustrerà l'approccio che l'Amministrazione finanziaria ha seguito quando ha dovuto notificare i suoi atti a soggetti stranieri o a soggetti italiani trasferiti all'estero, e come lo stesso risulta confermato o meno nel nuovo quadro normativo. Vedremo inoltre l'indirizzo operativo che pare delinearci nella particolare ipotesi dell'esterovestizione e dell'accertamento della sussistenza in Italia di una stabile organizzazione di un soggetto estero.

3.1. Il soggetto italiano trasferito all'estero

In caso di contribuenti, siano essi persone fisiche o giuridiche, che si trasferiscono all'estero, come detto, il discrimine procedurale in tema di notifiche, è quello della conoscenza o meno da parte dell'Amministrazione finanziaria del nuovo indirizzo estero del contribuente⁽²²⁾.

Se il recapito estero del contribuente è noto, a prescindere da quale sia la motivazione per la quale lo sia, ovvero se questo risulti dai registri dell'AIRE perché persona fisica trasferita all'estero o se risulti da altra documentazione, come ad esempio, nel caso di società trasferite, dalla registrazione della relativa delibera di trasferimento all'estero, l'Amministrazione è legittimata a notificare, a mezzo lettera raccomandata con ricevuta di ritorno, presso il nuovo indirizzo estero. Evidenziamo che nel previgente sistema (*ante* D.L. incentivi), ciò era già sostenibile riconducendo l'ipotesi a quella di cui all'art. 60, primo comma, lett. *e-bis*, del D.P.R. n. 600/1973. Da questa norma infatti, che ricordiamo prevede la facoltà per il contribuente non residente (che non ha eletto domicilio né ha rappresentante fiscale in Italia) di comunicare al competente Ufficio locale, l'indirizzo estero presso il quale notificargli gli atti di accertamento, sembrava logico poter dedurre che nel caso di trasferimenti all'estero, se l'Amministrazione era a conoscenza dell'indirizzo estero, poteva procedere in modo analogo. Cosicché dopo il trasferimento, le eventuali notifiche alle persone fisiche o

alle società trasferite potevano⁽²³⁾ essere eseguite dall'Amministrazione facendo riferimento ai nuovi recapiti esteri, mediante raccomandata con avviso di ricevimento⁽²⁴⁾, sempre che, nel caso di società, non fosse rinvenibile nello Stato una sede secondaria o amministrativa. In questo caso infatti le notifiche alla società sarebbero legittime anche se effettuate in Italia presso tali sedi (domicilio fiscale).

In alternativa, l'Amministrazione poteva ricorrere alle procedure convenzionali ed in via residuale alla notifica consolare *ex art.* 142 c.p.c.

In altri termini, anche sotto il previgente sistema era possibile sostenere che quando l'indirizzo estero del contribuente era noto, l'Amministrazione non avrebbe dovuto eseguire le notifiche ai non residenti con la procedura dettata per i soggetti cd. irreperibili (*ex art.* 60, lett. e, del D.P.R. n. 600/1973), e ciò per tutelare la possibilità dell'effettiva conoscibilità dell'atto da parte del destinatario (contribuente).

Note:

⁽²²⁾ La variazione e le modifiche dell'indirizzo, al fine delle notificazioni, se risultano dalla dichiarazione annuale, hanno effetto dal sessantesimo giorno successivo a quello dell'avvenuta variazione anagrafica. Per le persone giuridiche, ed in generale per i soggetti tenuti alla presentazione della comunicazione prescritta dall'art. 36 del D.P.R. n. 600/1973, la variazione ha effetto dal trentesimo giorno successivo a quello della ricezione da parte dell'Ufficio della comunicazione. Se la comunicazione è stata omessa, la notificazione è eseguita validamente nel Comune di domicilio fiscale risultante dall'ultima dichiarazione. Per quanto riguarda i cambiamenti del domicilio eletto e/o dell'indirizzo estero, non c'è una norma esplicita ma una regola può essere tratta dal contesto normativo generale. Da esso può trarsi che le relative comunicazioni possono essere fatte con lettera raccomandata con avviso di ricevimento, avente effetti, ai fini della notificazione, solo a partire dal trentesimo giorno successivo al suo ricevimento da parte del competente ufficio. C. Glendi, «Modifiche alla disciplina delle notifiche degli atti tributari (sostanziali e processuali)», in *Corr. Trib.* n. 37/2006, pag. 2991.

Sul tema si segnala anche la sentenza della Cassazione 31 marzo 2008, n. 8210, nella quale si afferma che in caso di trasferimento all'estero di una persona fisica e relativa iscrizione all'AIRE le notifiche possono essere fatte all'estero dopo i 60 giorni dall'iscrizione. Per un commento vedi A. Iorio, «Cassazione n. 8210 del 31 marzo 2008: la notifica va fatta all'estero dopo 60 giorni dal trasferimento», in *il fisco* n. 16/2008; Denaro, «Più garanzie per le notifiche tributarie all'estero», in *FiscoOggi* del 19 novembre 2007.

⁽²³⁾ Nel senso di obbligo di comunicare all'estero si veda anche la sentenza della Comm. trib. reg. del Veneto 18 luglio 2006, n. 27, in *Boll. trib.*, 2006, pag. 1894 ss.

⁽²⁴⁾ Questa è la tesi che può ricavarsi anche dalla sent. 18 gennaio 2008 (3 dicembre 2007), n. 61 della Comm. trib. reg. della Toscana, Sez. XXV, nella quale, all'interno di una più ampia dissertazione in tema di esterovestizione di società, ci si sofferma sulle modalità e sul luogo della notifica quando mancano gli elementi di collegamento rilevanti al fine dell'individuazione di un domicilio fiscale e dunque di un «comune» nel quale eseguire le notificazioni. Nella sentenza, la Commissione ritiene che disconosciuta l'esterovestizione (ovvero negata la presenza in Italia di una sede di direzione effettiva) l'Ufficio avrebbe dovuto notificare gli atti di accertamento alla società straniera, presso la sede legale estera della società, sede conosciuta dall'Amministrazione finanziaria, avvalendosi della notifica a mezzo posta.

Procedura invece che rimaneva legittima quando l'Amministrazione non era a conoscenza del recapito estero del contribuente. Ipotesi questa peraltro non infrequente nei casi in cui ad esempio ad un primo trasferimento all'estero comunicato all'Agenzia ne segua un altro (dall'estero all'estero) cui non si dà seguito a comunicazione all'Amministrazione finanziaria italiana. Cosicché l'Amministrazione dopo aver vanamente provato a notificare nell'ultimo recapito noto⁽²⁵⁾, poteva esperire la procedura degli cd. irreperibili (*ex lett.* e del primo comma dell'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973).

TRASFERIMENTO ALL'ESTERO: LUOGO DELLE NOTIFICHE	
SE INDIRIZZO ESTERO È NOTO	SE INDIRIZZO ESTERO NON È NOTO
notifica all'estero	notifica in Italia

TRASFERIMENTO ALL'ESTERO: LA MODALITÀ DELLE NOTIFICHE	
SE INDIRIZZO ESTERO È NOTO	SE INDIRIZZO ESTERO NON È NOTO
Posta Raccomandata a/r	Affissione Albo comunale
Procedura convenzionale	
Procedura consolare <i>ex art.</i> 142 c.p.c.	

Quanto fin qui indicato, frutto di un'interpretazione sistematica del dettato normativo previgente, è ora codificato nei nuovi commi 4 e 5 dell'art. 60, pertanto nell'attuale contesto normativo non ci sono più dubbi a che le notificazioni a soggetti non residenti debbano essere eseguite, in alternativa alla procedura consolare, mediante lettera raccomandata all'indirizzo estero reperito attraverso i vari canali a disposizione e solo in caso di esito negativo attraverso l'affissione presso la casa comunale. Un'ultima notazione deve essere fatta nell'ipotesi che il trasferimento afferisca ad una società. In base al diritto interno il trasferimento della sede sociale all'estero è ammesso solo se effettuato verso uno Stato che riconosce a sua volta la legittimità di tali operazioni⁽²⁶⁾. Diversamente, se il trasferimento di sede è effettuato verso uno Stato che non ammette la possibilità di detti trasferimenti, lo stesso non avviene in continuità giuridica e si risolve necessariamente in una estinzione della società nell'ordinamento italiano ed in una sua ricostituzione *ex novo* nello Stato estero di destinazione⁽²⁷⁾⁽²⁸⁾.

Conseguentemente, il soggetto trasferito-estinto non può essere centro di imputazione di nuovi rapporti giuridici pertanto non può essere più direttamente chiamato in causa. Ciò, in termini di efficacia delle notifiche, vuol dire che se queste fossero fatte direttamente nei confronti della società trasferita (in discontinuità), poiché per l'ordinamento italiano la società è estinta, le notifiche dovrebbero ritenersi inesistenti. Questa è la conclusione che dovrebbe trarsi trasponendo all'ipotesi del trasferimento all'estero con estinzione della società, quella dell'ordinaria cancellazione della società di capitali a seguito di processo liquidatorio. La conseguenza di ciò, sulla conduzione degli accertamenti fiscali è che se il trasferimento avviene in continuità, poiché la società mantiene la propria soggettività giuridica, seppur eventualmente «tramutata» in una veste compatibile con quella dell'ordinamento straniero in cui si è trasferita, l'Amministrazione mantiene quale interlocutore sempre la società trasferita, alla quale notificherà i suoi atti direttamente all'estero (nell'ipotesi in cui a seguito del trasferimento non venga mantenuta in Italia alcuna sede rilevante ai fini dell'individuazione di un domicilio fiscale).

Viceversa, se il trasferimento non avviene in continuità giuridica, applicando le disposizioni per l'estinzione (cancellazione) delle società, l'interlocutore del fisco deve essere individuato in prima istanza

Note:

⁽²⁵⁾ Quanto alla necessità di dovere documentare di avere posto in essere ricerche in ordine alla nuova residenza estera del contribuente, prima di procedere con la notifica presso l'Albo comunale, la giurisprudenza non è uniforme. Si veda in merito Melis, *Trasferimento della residenza fiscale e imposizione sui redditi*, cit., loc. cit., pag. 434, nota 204.

Ed è forse per questo atteggiamento non univoco della giurisprudenza che è recente prassi delle Agenzie fiscali procedere in ogni caso alle notifiche anche presso tutti gli indirizzi esteri noti. Segnaliamo però che già prima della novella legislativa che ha introdotto la lett. e-bis) nell'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973, dal quale ricaviamo la legittimità delle notifiche all'estero a mezzo posta, con la circolare 27 gennaio 2000, n. 16/E, avente ad oggetto le modalità di comunicazione di atti tributari diretti a soggetti non residenti nel territorio dello Stato, l'Amministrazione indirizzava i propri Uffici.

⁽²⁶⁾ L'art. 25, comma 3, della legge 31 maggio 1995, n. 218, dispone letteralmente che i trasferimenti della sede statutaria in altro Stato e le fusioni di enti con sede in Stati diversi hanno efficacia soltanto se posti in essere conformemente alle leggi di detti Stati interessati.

⁽²⁷⁾ Per approfondimenti sulla disciplina civilistica, a le relative implicazioni, dei trasferimenti di sede sociale all'estero si rinvia ad A. Righini, *Strumenti giuridici e fiscali per l'internalizzazione*, 2006, Milano, pag. 14 ss..

⁽²⁸⁾ Che la cancellazione dal registro delle imprese di una società di capitali coincida inequivocabilmente con l'estinzione della stessa, dopo orientamenti contrastanti della giurisprudenza e l'introduzione dell'art. 2495 c.c., deve ormai ritenersi pacifico. Anche l'Agenzia delle entrate abbraccia tale posizione esplicitando il suo pensiero nella risoluzione 21 aprile 2009, n. 105/E.

nei soci⁽²⁹⁾ nei confronti dei quali, se residenti, si procederà ordinariamente ad una notifica presso il loro domicilio fiscale.

3.2. Il soggetto straniero

Premettiamo che nella normativa vigente è estremamente probabile che i soggetti stranieri che producono redditi in Italia (diversi dal reddito d'impresa) o intervengono in atti soggetti a registrazione in Italia (compravendite, percezione di dividendi, successioni o donazioni ecc.) siano censiti nell'Anagrafe tributaria italiana⁽³⁰⁾. Ciò vuol dire, quindi, che tendenzialmente ci troviamo di fronte ad ipotesi in cui, prevedibilmente, all'Amministrazione è noto l'indirizzo estero del soggetto. Pertanto la stessa notificherà i suoi atti a questi soggetti (stranieri) con le regole ordinarie viste che contemplano la possibilità di ricorrere indistintamente alla mera raccomandata o eventualmente alla procedura convenzionale o consolare *ex art. 142 c.p.c. ex art. 60, co.4*. Anche in questo caso se il recapito estero il soggetto dovesse essere irreperibile, fatte le opportune ricerche, la notifica viene eseguita con la procedura degli irreperibili mediante affissione nell'albo della casa comunale.

NOTIFICHE AI SOGGETTI ESTERI	
SE INDIRIZZO ESTERO È NOTO	SE INDIRIZZO ESTERO NON È NOTO
Si notifica all'estero con:	Si notifica in Italia con:
Posta Raccomandata a/r	Affissione Albo comunale
Procedura convenzionale	
Procedura consolare <i>ex art. 142 c.p.c.</i>	

3.3. Il soggetto «esterovestito»

In sede di accertamenti che attengono la presunta esterovestizione di enti esteri, il luogo e la modalità di notifica degli atti pare dipendano degli esiti dell'accertamento stesso. Se l'accertamento è positivo, ovvero è individuata in Italia la sede amministrativa della società estera, la notifica deve essere effettuata in Italia presso tale sede. Diversamente se l'accertamento è negativo, e quindi in Italia non si riscontra alcun domicilio fiscale, la notifica deve essere eseguita all'estero, presso la sede legale della società estera. In questo caso, poiché prevedibilmente l'indirizzo estero è noto all'Amministrazione

finanziaria, le notifiche possono essere fatte sia per il tramite del servizio postale (raccomandata con ricevuta di ritorno), che della procedura convenzionale o consolare *ex art. 142 c.p.c.* Queste sono le conclusioni che possono trarsi dalle recenti sentenze delle Commissioni tributarie che sono intervenute sul tema⁽³¹⁾. In altri termini, la notifica a società (presunta) esterovestita presuppone che l'Amministrazione conduca un'analisi del merito circa l'esistenza di una sede dell'amministrazione in Italia della società estera (esterovestita). È stato osservato⁽³²⁾ che questa è una situazione del tutto singolare poiché l'esito di una questione pregiudiziale (luogo della notifica) dipende dall'esito della questione principale e del merito (è l'esito dell'accertamento). Si parla di «circolo vizioso» poiché per sapere se l'atto di accertamento può essere notificato in Italia occorre prima stabilire se la società estera ha una sede am-

Note:

⁽²⁹⁾ *Ex art. 2495 c.c.*

⁽³⁰⁾ In generale infatti negli atti da sottoporre a registrazione è necessario indicare anche il codice fiscale dei soggetti interessati o in mancanza tutti i loro dati anagrafici.

⁽³¹⁾ Nelle sentenze della Comm. trib. prov. di Belluno 14 gennaio 2008, nn. 173 e 174, ove si è confermata l'esterovestizione di una società con sede legale in Germania sulla base di una serie di elementi sintomatici del fenomeno, si è avallato l'operato dell'Ufficio anche in termini di esecuzione delle notifiche. Per la verità nel caso di specie, l'Ufficio aveva agito *ad abundantiam*, nel senso che aveva eseguito le notifiche per il tramite di raccomandate sia all'estero presso la sede legale della società tedesca e sia in Italia presso la sua sede effettiva (*place of effective management*) individuata dall'Ufficio presso la sede della controllante italiana, nonché presso il rappresentante legale della società estera nel suo domicilio fiscale italiano e nel suo indirizzo estero. Nella sentenza, la Commissione ritiene che le modalità di notifica attuate dall'Ufficio siano conformi alle norme di legge in tema di notificazione degli atti così come risulta dal combinato disposto dell'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973 e degli artt. 136 ss. c.p.c. In particolare, la Commissione ritiene applicabile l'art. 145 c.p.c. che disciplina la notifica alle persone giuridiche e prevede anche la possibilità di notificare alle persone fisiche che rappresentano l'ente, mentre ritiene non necessaria la notifica all'estero. Per un commento delle sentenze vedi D. Stevanato, «Holding statiche e accertamento della residenza fiscale italiana dell'ente estero», in *Corr. Trib.* n. 12/2008, pag. 965.

Nella sentenza della Comm. trib. reg. della Toscana, 18 gennaio 2008 (3 dicembre 2007), n. 61, i giudici, intervenendo sempre in un caso di presunta esterovestizione di una società olandese, affermano un principio di carattere generale sulle modalità e sul luogo delle notificazioni quando mancano gli elementi di collegamento rilevanti al fine dell'individuazione di un domicilio fiscale, e dunque di un «comune», nel quale eseguire le notificazioni. Nella sentenza, la Commissione ritiene che disconosciuta l'esterovestizione della società straniera, ovvero negata la presenza in Italia di una sede di direzione effettiva della società, e mancando in Italia gli elementi di collegamento rilevanti al fine dell'individuazione di un domicilio fiscale, l'Ufficio avrebbe dovuto notificare gli atti di accertamento alla società straniera, in Olanda, presso la sua sede legale, sede conosciuta dall'Amministrazione finanziaria, avvalendosi della notifica a mezzo posta.

⁽³²⁾ D. Stevanato, «Prova dell'esterovestizione e luogo di effettuazione delle notifiche viene prima l'uovo o la gallina?», in *Riv. giur. trib.*, 5, 2008, pag. 429.

ministrativa in Italia, ma ciò è al tempo stesso proprio l'oggetto del contendere. D'altronde ciò è una inevitabile conseguenza della particolare fattispecie di cui trattasi.

La prassi degli Uffici fino ad oggi riscontrata in queste situazioni «ambigue», è orientata a seguire la prudente strada dell'*abundantiam*, ovvero a notificare a tutti i soggetti interessati sia nei recapiti italiani che all'estero.

In tema di esterovestizione, un'ultima riflessione si potrebbe fare quando la sede dell'amministrazione del soggetto estero si presume esistente nel territorio dello Stato *ex art. 73, comma 5-bis*, ovvero si riscontrano i requisiti sostanziali del controllo (o dell'amministrazione) previsti nel citato articolo⁽³³⁾. L'operare della presunzione, che inverte l'onere della prova in capo al soggetto presunto esterovestito, il quale deve dimostrare la sua non residenza fiscale in Italia, dovrebbe fare ritenere che la notifica debba essere eseguita solo in Italia poiché appunto, salva prova contraria, la sede dell'amministrazione (e quindi anche il domicilio fiscale) è nel nostro Paese. Come osservavamo però la prassi degli Uffici non pare indirizzarsi in tal senso. La scelta «nel dubbio» è quella più prudente che fa eseguire le notifiche sia in Italia che all'estero. Contestualmente occorre osservare però che se l'Amministrazione seguisse una strada diversa, e magari notificasse solo nei luoghi non legittimi, l'eventuale costituzione in giudizio del soggetto, sana il vizio della notifica. Infatti, poiché lo scopo essenziale di quest'ultima è proprio quello di garantire l'effettiva e tempestiva conoscenza degli atti e quindi la possibilità, per il destinatario, di esercitare il diritto di difesa, la giurisprudenza, richiamando l'art. 156, terzo comma, c.p.c., afferma che la nullità di una notifica non può mai essere pronunciata se l'atto ha raggiunto lo scopo a cui è destinato⁽³⁴⁾.

3.4. Il soggetto straniero per l'accertamento di una stabile organizzazione in Italia

Anche in questo caso dovrebbero riproporsi parte delle considerazioni fatte circa il soggetto esterovestito ed in particolare la circostanza che la questione del merito oggetto dell'accertamento (la verifica della sussistenza nel territorio dello Stato di una stabile organizzazione), produce effetti sulla questione pregiudiziale (luogo della notifica). Infatti, in sede di accertamento della presenza di una stabile organizzazione in Italia, ovvero dell'esercizio di attività di impresa nel territorio dello Stato da parte di soggetti

esteri, al fine di individuare il luogo della notificazione si dovrebbe verificare la sussistenza o meno della stessa⁽³⁵⁾. Cosicché se la stabile organizzazione è accertata, presso la stessa si dovrebbero effettuare le notifiche, mentre diversamente qualora l'accertamento avesse esito negativo si dovrebbero ritenere legittime le notifiche eseguite direttamente all'estero al contribuente. In realtà, l'orientamento della giurisprudenza non pare così nettamente orientato⁽³⁶⁾. In alcuni casi infatti i giudici tributari prescindendo dagli esiti degli accertamenti hanno indirettamente affermato che le notifiche nell'ambito di un accertamento sull'esistenza di una stabile organizzazione in Italia di una società estera, dovrebbero essere notificate presso la sede straniera della società. Peraltro è stato però contestualmente affermato che se l'Amministrazione procedesse diversamente, notificando ad esempio in Italia presso l'indirizzo della presunta stabile organizzazione, o al presunto rappresentante in Italia, la notifica non potrebbe considerarsi nulla in applicazione dell'art. 156, terzo comma, c.p.c. secondo il quale la nullità non può mai essere pronunciata se l'atto ha raggiunto lo scopo a cui è destinato. Cosicché se il contribuente estero è posto in condizione di esercitare compiutamente il diritto di difesa, anche una notifica eseguita in un luogo diverso da quello in cui avrebbe dovuto essere posta, diventa legittima.

4. La notifica nel processo tributario

L'orientamento della prassi dell'amministrazione finanziaria, di limitare il ricorso alla procedura dei c.d. irreperibili esclusivamente ai casi in cui non è conosciuto il recapito estero del contribuente, pur adottando un'ordinaria diligenza nella ricerca, e traspunto di fatto nei nuovi commi dell'art. 60, trova conferma anche nell'ambito dei procedimenti giuri-

Note:

⁽³³⁾ Peraltro la Commissione per l'esame della compatibilità comunitaria di norme e prassi tributarie dell'Associazione Italiana Dottori Commercialisti ha presentato alla Commissione europea una denuncia di infrazione del Trattato CE di siffatta normativa sulla cd. esterovestizione delle società. ADC, «Possibile doppia imposizione», in // *Sole 24 Ore*, 23 luglio 2009, pag. 24.

⁽³⁴⁾ Comm. trib. reg. del Friuli Venezia Giulia, Sez. I, sent. 14 marzo 2008, n. 91; Comm. trib. prov. di Firenze, Sez. XVI, sent. 13 luglio 2007, n. 108.

⁽³⁵⁾ Se la stabile organizzazione è denunciata infatti non ci sono dubbi in ordine al luogo di effettuazione delle notifiche poiché, come visto, la sede della stabile organizzazione, ai sensi dell'art. 58 del D.P.R. n. 600/1973, è il domicilio fiscale rilevante a tale fine.

⁽³⁶⁾ Comm. trib. reg. del Friuli Venezia Giulia, Sez. I, sent. 14 marzo 2008, n. 91.

sdizionali. La recente circolare del Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 1/DF del 19 febbraio 2010, in merito alle modalità di comunicazione degli atti giudiziari da/a soggetti residenti in Stati UE/SEE afferma infatti che nell'ipotesi in cui il contribuente residente in Stati dell'Unione europea (UE) o dello Spazio economico europeo (SEE) non abbia eletto domicilio nel territorio nazionale, le notificazioni e le comunicazioni relative al processo tributario possono avvenire per via diplomatica, poiché trova applicazione l'art. 142 c.p.c.. L'enunciazione del principio si è resa necessaria a seguito di una richiesta proveniente dalla Commissione europea, intesa a conoscere le modalità di comunicazione e di notificazione degli atti alle Commissioni tributarie da/a contribuenti non residenti, al fine di verificare che le stesse non ponessero discriminazioni tra soggetti residenti e non residenti⁽³⁷⁾. Nel documento il Ministero afferma che pur non esistendo una norma esplicita che disciplina le comunicazioni e le notifiche degli atti del processo tributario da/a soggetti non residenti, l'interpretazione logico-sistematica degli artt. 16 e 17 del D.Lgs. 546 del 31 dicembre 1992 consente di ritenere che nell'ipotesi in cui il contribuente non residente non abbia eletto domicilio nello Stato, può essere utilizzata la procedura di cui all'art. 142 c.p.c., tanto per la notificazione dei ricorsi quanto per le comunicazioni della segreteria del giudice (ad esempio per all'avviso di trattazione dell'udienza o per la comunicazione del dispositivo). Infatti, l'art. 16 del DLgs. 546/92 rinvia, per quanto da esso non disposto, agli artt. 137 e ss. c.p.c., quindi anche all'art. 142, che, a sua volta, richiama gli artt. 30 e 75 del DPR 200/67, i quali prevedono specifiche modalità di notifica tramite le ambasciate e i consolati italiani all'estero. La circolare rileva inoltre che le forme di comunicazione previste per gli irreperibili dall'art. 17 del DLgs. 546/92, secondo cui le comunicazioni e le notificazioni vanno eseguite presso la segreteria del giudice, si applicano in ipotesi, appunto, di irreperibilità assoluta, sia nel caso di contribuenti residenti sia nel caso di contribuenti non residenti. Pertanto rispondendo alla questione per cui era stato chiamato in causa dalla Commissione europea, il Ministero ha potuto affermare che non sussistono profili discriminatori in merito⁽³⁸⁾.

5. Conclusioni

Da quanto visto, la rigidità del quadro normativo che ha regolato fino ad ieri le notifiche all'estero è

stata temperata in passato dalla prassi operativa degli Uffici che, prudenzialmente, al fine di non vanificare la propria attività, ha cercato sia di limitare il ricorso alla procedura degli irreperibili che di notificare *ad abundantiam*, ovvero in più luoghi, ed oggi dalle modifiche alla disciplina introdotte dal D.L. incentivi. Nell'attuale assetto quindi i margini di vanificazione dell'attività accertativa nei confronti di soggetti esteri o trasferiti all'estero a causa di notifiche irregolari dovrebbero ridursi drasticamente, se non essere definitivamente superati.

Note:

⁽³⁷⁾ La vicenda trae origine da un reclamo presentato da un cittadino italiano residente in Regno Unito, derivante dal fatto che, ai fini della proposizione di un ricorso, egli avrebbe dovuto eleggere domicilio in territorio italiano e utilizzare la raccomandata con avviso di ricevimento, modalità, tra l'altro, non prevista per gli invii extraterritoriali.

⁽³⁸⁾ La soluzione prospettata dal Ministero è stata accolta dalla Commissione europea, che ne ha condiviso l'orientamento e ne ha auspicato un'adeguata diffusione nonché applicazione.

Mutua assistenza amministrativa e tutela delle posizioni soggettive del contribuente

di Angela Monti^(*) e Chiara De Leito^(**)

Si esaminano le recenti modifiche alla convenzione sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale e i possibili riflessi sulle posizioni giuridiche soggettive dei contribuenti. Da un canto, infatti, non può in alcun modo ritenersi che le vigenti disposizioni, anche di natura patrizia, riconoscano all'Amministrazione finanziaria il potere di acquisire dati e notizie anche in violazione di norme poste a salvaguardia dei diritti fondamentali del contribuente, dall'altro occorre verificare il grado di tutela approntato a favore del contribuente rispetto ad eventuali vizi del procedimento di cooperazione.

1. Premessa

Il tema della cooperazione internazionale nello scambio di informazioni è argomento di sempre maggiore attualità. A pochi mesi dal precedente intervento sul tema⁽¹⁾, un recente parere del Garante europeo della protezione dei dati (GEDP) e un protocollo di modifica alla Convenzione OCSE sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale sollecitano ulteriori riflessioni sul punto.

Ci si riferisce al parere 20 aprile 2010⁽²⁾ espresso dal Garante europeo della protezione dei dati sulla proposta di direttiva del Consiglio relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale ed al protocollo di modifica alla convenzione concernente la reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale tra gli Stati membri del Consiglio d'Europa ed i Paesi membri dell'OCSE, firmato a Parigi lo scorso 27 maggio in occasione dell'annuale riunione del Consiglio OCSE a livello ministeriale.

Da questi documenti emerge, in maniera sempre più evidente, come il mercato unico europeo e l'economia globalizzata impongano agli Stati l'adozione di efficienti strumenti di cooperazione internazionale.

In tale contesto, uno dei temi più controversi è quello dello scambio di informazioni dacché qui si contrappongono posizioni, interessi e diritti tutti variamente meritevoli di tutela.

Difatti, da una parte, sta l'interesse pubblico al contrasto dell'evasione fiscale, anche internazionale, che nel nostro ordinamento assume rango costituzionale giusta il disposto dell'art. 53 Cost.; dall'altra,

stanno le libertà ed i diritti del contribuente anch'essi costituzionalmente garantiti.

Ciò premesso, questo intervento intende occuparsi delle recenti modifiche alla convenzione sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale e dei possibili riflessi sulle posizioni giuridiche soggettive dei contribuenti.

2. La Convenzione OCSE e il Protocollo di modifica firmato a Parigi il 27 maggio 2010

La convenzione sulla mutua assistenza in materia fiscale⁽³⁾ è un accordo multilaterale predisposto più di vent'anni fa dall'OCSE e dal Consiglio d'Europa con l'obiettivo manifesto di contrastare fenomeni di evasione ed elusione fiscale che, inevitabilmente,

^(*) Avvocato tributarista - Presidente della Camera degli Avvocati Tributaristi di Milano.

^(**) Avvocato tributarista.

Note:

⁽¹⁾ A. Monti «Poteri di indagine dell'Amministrazione Finanziaria nello scambio di informazioni e principio di "reciprocità"» in *Fiscalità internazionale* n. 2/2010, pag. 149.

⁽²⁾ Parere 20 aprile 2010 - 2010/C 101/01, in *G.U.U.E.* n. C 101.

⁽³⁾ La convenzione sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale è stata aperta alla firma a Strasburgo il 25 gennaio 1988. È stata ratificata dall'Italia con legge n. 19/2005 ed è attualmente in vigore tra i seguenti 14 Paesi: Azerbaijan, Belgio, Danimarca, Finlandia, Francia, Islanda, Italia, Paesi Bassi, Norvegia, Polonia, Svezia, Regno Unito, Stati Uniti e Ucraina; Canada, Germania e Spagna hanno firmato la convenzione ma non ancora depositato gli strumenti di ratifica.