

Civile Ord. Sez. 5 Num. 17355 Anno 2022

Presidente: CIRILLO ETTORE

Relatore: CRIVELLI ALBERTO

Data pubblicazione: 30/05/2022

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 20447/2018 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa *ex lege* dall'Avvocatura Generale dello Stato, e presso la stessa domiciliata in Roma, via dei Portoghesi, 12

- *ricorrente* -

contro

MC QUISTON JOHN GARY, rappresentato e difeso dagli Avvocati CARLO ROMANO, FLAMINIA FERRUCCI e MARCO LONGOBARDI, elettivamente domiciliato in Roma, presso lo Studio PwC-TLS Associazione Professionale, al largo Angelo Fochetti, 29, come da procura in calce alla controricorso

- *controricorrente* -

e nei confronti di

AGENZIA DELLE ENTRATE- RISCOSSIONE, in persona del Direttore
pro tempore, sedente in Roma, via Giuseppe Grezar, 14

- *intimata* -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio,
n. 1299/2018, depositata in data 28 febbraio 2018.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 23 marzo
2022 dal Consigliere Relatore Alberto Crivelli

RILEVATO CHE

1. Con ricorso 15 luglio 2016 John Gary Mc Quiston impugnava davanti alla CTP di Roma la cartella di pagamento 09720140090011765000 (relativa per € 185 mila a debito tributario da tassazione separata anno 2010; € 37.777,94 per sanzioni; € 1.145,41 per interessi; € 13.729,80 per aggio ed € 6.772,58 per interessi di mora, oltre spese accessorie), con tentativo di notifica il 16 ottobre 2014 e successiva notifica mediante deposito presso la casa comunale in data 10 aprile 2015. Lo stesso chiedeva quindi la sospensione dell'esecuzione e la declaratoria di nullità della cartella per inesistenza della notifica per violazione dell'art.26 d.P.R. 29 settembre 1973, n.602, essendo stata la stessa effettuata mediante deposito dell'avviso presso il comune nonostante il trasferimento ed essendo inesistente anche la notifica dell'atto prodromico, non avendo mai il contribuente ricevuto la comunicazione di liquidazione delle imposte dei redditi soggetti a tassazione separata. L'Agenzia delle Entrate si costituiva asserendo la correttezza della notifica, mentre l'agente per la riscossione, Equitalia Sud, , pur evocato non si costituiva.

2. Con sentenza n.8925/7/2017 del 10 marzo 2017, la CTP adita, preso atto del provvedimento di sgravio del 22 agosto 2016, inerente a sanzioni ed interessi e motivato sulla "mancata consegna dell'avviso

di irregolarità (indirizzo insufficiente)”, dichiarava cessata la materia del contendere con riferimento agli importi richiesti nella cartella a titolo di sanzioni ed interessi, annullando poi la cartella limitatamente all’importo di aggio e confermando la debenza relativamente al debito tributario.

3. Con ricorso 27 giugno 2017 l’odierno ricorrente impugnava davanti alla CTR la decisione della CTP per omessa motivazione in relazione alla dedotta inesistenza della notifica dell’atto prodromico, cioè la comunicazione dell’esito della liquidazione dell’imposta; illegittimità della pretesa tributaria conseguente; nullità della notifica della cartella. Pure in secondo grado si costituiva per contestare il ricorso la sola Agenzia delle Entrate. Con la sentenza in epigrafe la CTR accoglieva l’appello, rilevando l’assoluta inesistenza della notifica della cartella per violazione dell’art. 26 d.P.R. n. 602/73, in particolare rimarcando come la notifica tramite deposito fosse stata effettuata laddove il contribuente all’epoca era già trasferito all’estero da quattro anni, e senza che fossero state espletate le ricerche finalizzate alla verifica dell’effettiva irreperibilità del destinatario. Poiché, proseguiva il ragionamento del giudice di secondo grado, la residenza all’estero del Mc Quiston era ben rilevabile presso l’Ufficio dell’Anagrafe, a quel punto avrebbe dovuto l’Ufficio procedere alla notifica ai sensi dell’art.142 cod. proc. civ., e non, appunto come fatto, in base alla c.d. irreperibilità assoluta ai sensi dell’art.60, d.P.R. 29/09/1973, n.602. Con ciò il contribuente era stato privato del diritto all’effettiva conoscenza dell’atto e del conseguente diritto alla difesa. Con ciò erano ritenuti assorbiti gli altri motivi di gravame.

4. L’Agenzia delle Entrate proponeva ricorso per la cassazione dell’indicata sentenza della CTR, affidato ad un unico motivo. Il contribuente ha depositato controricorso per resistere *МІНОМА*.

CONSIDERATO CHE

1. Con l'unico motivo l'Agenzia delle Entrate ricorrente, a mezzo dell'Avvocatura difensore *ex lege*, denuncia violazione o falsa applicazione dell'art.142, cod. proc. civ. e dell'art.26, commi 1° e 4°, d. P.R. n.602/1973 e 60, 1° comma, lett. e) ed f) , 4 e 5, d. P.R. n.600/1973, in riferimento all'art.360, 1° comma, num. 3, cod. proc. civ. In particolare si denuncia come la CTR avrebbe errato nel ritenere applicabile alla fattispecie l'art.142 cod. proc. civ., laddove invece, in base all'art. 26 del d.P.R. n.602/1973, per la notificazione della cartella - nei casi previsti dall'art.140 cod. proc. civ., e pertanto di irreperibilità - tramite il richiamo ivi contenuto all'art. 60 d. P.R. n. 600/1973, troverebbe applicazione tale ultima norma, in espressa deroga all'art. 142 cod. proc. civ. Né l'applicabilità dell'art. 60 cit. potrebbe essere esclusa per la declaratoria di parziale illegittimità costituzionale dello stesso di cui alla sent. Corte Cost. n. 366 del 2007, riguardando essa la diversa ipotesi dei cittadini italiani residenti all'estero ed iscritti alla relativa anagrafe (A.I.R.E.).

Dall'applicazione congiunta delle disposizioni richiamate, ed in particolare dal combinato disposto dei commi 4° e 5° dell'art.60 d. P.R. n. 600/1973, discenderebbe che nei confronti del contribuente straniero non residente che non abbia comunicato all'Agenzia delle entrate con le modalità ivi indicate la propria residenza estera, e senza aver effettuato l'elezione di domicilio in Italia ai fini della notificazione degli atti tributari, la notificazione andrebbe eseguita appunto ai sensi del prefato art.60, 1° comma, lett. e), cioè secondo la procedura degli irreperibili assoluti, pertanto nell'ultimo comune di residenza in Italia, come avvenuto. In tal caso quindi, a seguito di relata negativa (come nella specie) si dovrebbe procedere al deposito dell'avviso presso la casa comunale dell'ultima residenza, con conseguente perfezionamento della notifica decorsi otto giorni dal deposito stesso. Dalla ritualità della notifica discendeva ad avviso della ricorrente la

declaratoria di annullamento della decisione impugnata, con ogni conseguente pronuncia e rifusione delle spese.

2. Il controricorrente ha chiesto il rigetto del ricorso, allegando anzitutto l'inammissibilità dello stesso per violazione degli artt. 65 r.d. 30 gennaio 1941, n.12, 360 cod. proc. civ., in quanto l'unico motivo spiegato tenderebbe in realtà a proporre una rivalutazione dei fatti già apprezzati dai giudici di merito, rivalutazione che non potrebbe trovare ammissione nel giudizio di legittimità. In altre parole ad avviso del controricorrente l'Agenzia vorrebbe portare l'esame sulla correttezza della procedura di notifica. In ogni caso il controricorrente ha ritenuto l'infondatezza del ricorso, poiché il ricorso alla notifica in base al rito dell'irreperibilità assoluta potrebbe farsi solo in caso di trasferimento in luogo sconosciuto. Nella specie invece il ricorrente si era trasferito in USA il 24 giugno 2010, e tanto risultava dall'anagrafe come da certificato 14 luglio 2010. Quanto agli oneri di comunicazione all'Agenzia delle Entrate di cui ai commi 4° e 5° dell'art. 60 d.P.R. n. 602/1973, gli stessi non erano vigenti al momento del trasferimento di residenza del Mc Quiston, per cui lo stesso aveva esaurientemente adempiuto ai propri obblighi tramite la comunicazione del proprio nuovo indirizzo negli Stati Uniti all'anagrafe di Roma. Di conseguenza se fossero state effettuate le prescritte ricerche, si sarebbe rilevata l'effettiva residenza all'estero e si sarebbe quindi dovuto procedere appunto ai sensi dell'art. 142 cod. proc. civ. In ogni caso la mancata estensione del principio espresso dalla sentenza Corte Cost. n. 366 del 2007 (circa l'illegittimità del combinato disposto degli artt. 60 d. P.R. n.602/1973 e 26 del d. P.R. n.600/1973, nella parte in cui escludono l'applicabilità dell'art.142 cod. proc. civ. e con riferimento ai cittadini italiani iscritti all'A.I.R.E.) anche ai cittadini stranieri già residenti in Italia e trasferitisi all'estero, come il controricorrente, si risolverebbe in un'inaccettabile discriminazione. Infine parte controricorrente ha

richiamato anche gli ulteriori motivi proposti in secondo grado, e ritenuti dalla CTR assorbiti dall'accoglimento del motivo già illustrato. Conseguentemente il controricorrente ha chiesto l'integrale conferma della pronuncia di secondo grado con ogni conseguente declaratoria e pronuncia in relazione alle spese.

3. Preliminarmente va disattesa la dedotta inammissibilità del ricorso per violazione dell'art. 366, 1° comma n. 6, cod. proc. civ., per difetto di autosufficienza dello stesso. Invero l'Ufficio ricorrente ha dedotto l'applicabilità della notifica agli irreperibili ai sensi del combinato disposto degli artt. 26 d.P.R. n.600/73 e 60 d.P.R. 602/73, con esclusione della disciplina dell'art.142 cod. proc. civ., allegando in particolare come non fosse necessario procedere agli accertamenti in ordine alla effettiva residenza essendo a suo avviso sufficiente, in base alle suddette disposizioni, constatare la mancanza di comunicazione all'Agenzia delle Entrate della propria residenza all'estero da parte del contribuente. La lettura del motivo, posta in relazione a quella della sentenza (certo inutilmente trasposta nella sua intera parte motiva, ma senza che ciò, grazie alle critiche puntuali contenute nel motivo, abbia reso particolarmente complessa l'individuazione della materia del contendere) pone dunque tanto questa Sede Giudicante quanto il contraddittore nella condizione di comprendere il medesimo e le critiche mosse alla pronuncia di secondo grado in maniera, seppur sintetica, compiuta e sufficiente. Non si è dunque verificata l'ipotesi (presa in esame es. da Cass. 23/6/2010, n. 15180) di un ricorso in cui viene scaricato tutto il materiale, indistintamente e senza selezione, ma si è sottoposta a critica la pronuncia, individuandosi lo specifico aspetto che avrebbe viziato il ragionamento del giudice di merito, indicandosi poi l'atto (la relata di notifica negativa dettagliatamente riportata nella pronuncia impugnata e trascritta dal ricorrente) e i fatti

pacifici (cittadino straniero non più residente che non aveva comunicato all'Agenzia il suo trasferimento all'estero).

Neppure risulta fondata l'osservazione secondo cui la parte ricorrente abbia inteso devolvere alla Suprema Corte un accertamento in fatto, essendo posta in discussione dalla ricorrente la norma applicabile alla fattispecie con riferimento alle forme di notifica.

4. Procedendosi così all'esame nel merito dell'unico motivo di ricorso, lo stesso risulta fondato.

Invero l'art. 26 d.P.R. n.602/73 in tema di notifica della cartella, stabilisce all'ultimo comma, tra l'altro, che nei confronti di soggetti non residenti trovano applicazione i commi 4° e 5° dell'art.60 d.P.R. n.602/73.

Tali disposizioni stabiliscono al 4° comma (aggiunto dall'art.2, comma 1, d.l. 25 marzo 2010, n. 40, convertito in legge 22 maggio 2010, n. 73) che "salvo quanto previsto ai commi precedenti e in alternativa a quanto stabilito dall'art.142 codice di procedura civile", la notificazione ai non residenti è validamente effettuata mediante spedizione all'indirizzo della residenza estera rilevato dai registri A.I.R.E o a quello della sede legale estera risultante dal registro delle imprese. In mancanza di tali indirizzi, la spedizione va 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 negativo si applicano le disposizioni di cui al primo comma, lettera e)".

Il comma 5° (aggiunto anch'esso dall'art.2, comma 1, d.l. 25 marzo 2010, n. 40, convertito in legge 22 maggio 2010, n.73) stabilisce a sua volta che qualora i contribuenti non residenti non abbiano comunicato all'Agenzia l'indirizzo di loro residenza estera o il domicilio eletto, e le successive modificazioni, con le modalità previste dal provvedimento

del direttore dell'Agenzia stessa, la notificazione andrà effettuata a mente del comma 4°.

Orbene deve ritenersi come il 4° comma, primo periodo, ivi compreso il riferimento all'alternativa modalità di cui all'art.142 cod. proc. civ., costituisca disposizione riservata alla notifica ai cittadini italiani residenti all'estero - essendo questa imperniata sulle risultanze dell'A.I.R.E. - o a società aventi sede all'estero risultante dal registro delle imprese di cui all'art.2188 cod. civ. Proprio il riferimento all'art.142 cod. proc. civ. rafforza ulteriormente tale conclusione, trattandosi di norma richiamata dal legislatore in ossequio alla sentenza n. 366 del 2007 della Corte Costituzionale relativa ai cittadini italiani residenti all'estero, rimanendo dunque per gli altri residenti all'estero ferma la disposizione generale di cui alla precedente 1° comma, lett. f), secondo cui infatti non si applicano, tra le altre, le disposizioni di cui al citato art.142 cod. proc. civ.

Pertanto solo il secondo periodo della disposizione viene in rilievo allorché il contribuente straniero non abbia adempiuto agli obblighi che su di lui incombono in virtù del successivo 5° comma, grazie al richiamo ivi contenuto, posto che come detto la prima parte riguarda formalità che presuppongono l'utilizzo di registri che non riguardano tale contribuente.

In riferimento invece al 5° comma della richiamata disposizione, 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 risulta essere stato approvato (in applicazione al d.l. n. 40/2010) con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 2 novembre 2011, e doveva essere utilizzato a partire dal 2 gennaio 2012.

Essendo pacifico che la notifica di cui si tratta fu prima tentata il 16 ottobre 2014 e poi effettuata il 10 aprile 2015, la stessa ricadeva

dunque nella disciplina in esame, ormai all'epoca ampiamente in vigore e completa degli atti attuativi indicati.

La circostanza, valorizzata dalla CTR sulla scorta della difesa del McQuiston, secondo cui il trasferimento all'estero del contribuente avvenne in data 24 giugno 2010, per cui lo stesso non avrebbe potuto assolvere all'obbligo di comunicazione all'Agenzia delle Entrate, e pertanto avrebbe assolto ai suoi obblighi tramite la comunicazione del proprio trasferimento all'Anagrafe comunale, non risulta invece determinante.

Infatti l'obbligo di procedere alla comunicazione del proprio indirizzo o sede esteri o del domicilio eletto con le modalità previste dal 5° comma, non si esaurisce con (né viene meno dopo) l'anno di maturazione dell'obbligazione d'imposta, ma permane finché la pretesa permanga e persiste finché il cittadino straniero mantiene un rapporto fiscale con l'Erario italiano.

Nella specie si trattava di una pretesa erariale inerente all'anno di imposta 2010, come risulta dallo stesso controricorso, e quindi nell'anno 2015 essa era pienamente efficace. Inoltre il controricorrente, quantomeno ancora al momento della proposizione dell'impugnazione in primo grado, continuava a produrre reddito in Italia, dal momento che lo stesso ricorda nel proprio controricorso come fosse percettore di una pensione INPS (oggetto di ordine di pagamento diretto ai sensi dell'art.72 bis d.P.R. n. 602/1973) e dunque viepiù continuava ad essere assoggettato al richiamato obbligo.

Adunque lo stesso era tenuto, con l'entrata in vigore e la susseguente emanazione dei provvedimenti attuativi cui si è fatto riferimento, a procedere alla comunicazione all'Agenzia del proprio trasferimento con i modelli indicati dal citato 5° comma del d.P.R. n.600/1973.

Omettendo tale adempimento, altro non poteva fare l'ente impositore se non procedere alla notifica ai sensi dell'ultima parte del comma

precedente, come detto applicabile in caso di mancata comunicazione dell'indirizzo straniero o della sua variazione, laddove si stabilisce come riportato che l'avviso va spedito presso l'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. Poiché i modelli citati si riferiscono alle persone giuridiche, nella specie poteva venire in rilievo solo la domanda di attribuzione del numero di codice fiscale o di variazione, ipotesi neppure allegata nel presente giudizio. Non restava dunque se non la notifica di cui all'art.60, 1° comma lett. e) dello stesso art. 60 d.P.R. n.600/1973, prevista sempre dall'ultimo periodo del 5° comma citato per il caso negativo alle ipotesi di cui sopra.

Tale ultima disposizione è tenuta ferma anche dallo Statuto del contribuente di cui alla L. n. 212 del 2000 (art. 6, comma 1), senza che possa dirsi lesiva del diritto di difesa del contribuente, il quale deve essere temperato con l'interesse fiscale dello Stato" (Cass. 23/06/2003 n. 9922; Cass. 03/04/2006 n. 7773 e Cass. 27/11/2006, n. 25095). In base ad essa la notifica va effettuata - in mancanza di abitazione, ufficio o azienda nel Comune di domicilio fiscale - circostanza pacifica nella specie in cui è presupposta in tutte le difese e nella stessa sentenza impugnata l'avvenuto trasferimento all'estero del contribuente - tramite affissione dell'avviso di deposito presso la casa comunale del luogo in cui la notifica dev'essere effettuata. E tale luogo, per il cittadino straniero ed in assenza degli adempimenti di cui s'è detto, non poteva che essere individuato ai sensi dell'art.58 del d.P.R. n.600/1973, in base al quale agli effetti dell'applicazione delle imposte sui redditi ogni soggetto si intende domiciliato in un comune dello Stato, e quanto alle persone non residenti esse hanno domicilio fiscale nel comune in cui si è prodotto il reddito.

Alla luce di quanto sopra la notifica appare regolare.

Anzitutto nel caso in cui la stessa sia effettuata come nella specie ai sensi dell'art.60, 1° comma, lett. e) a seguito dell'omissione dell'onere di comunicazione di cui al successivo 5° comma, il notificatore non deve procedere a ricerche volte a verificare l'effettiva residenza all'estero, proprio perché il sistema di cui al citato 5° comma, imperniato sulla previa comunicazione all'Agenzia da parte del contribuente dell'indirizzo estero e delle sue variazioni, è alternativo a quello basato sulle suddette ricerche da parte del notificante, e del resto a diversamente concludere la disposizione di cui al 5° comma costituirebbe un onere del tutto irrilevante. Viceversa l'onere delle ricerche permane nelle diverse, e qui non ricorrenti ipotesi, relative al cittadino straniero residente in Italia che abbia variato la propria residenza all'interno del territorio nazionale, oltre che naturalmente per il cittadino residente, cui si riferiscono i precedenti richiamati dal controricorrente.

Risulta poi manifestamente infondata la questione relativa alla pretesa discriminazione in danno ai contribuenti stranieri, cui non è applicabile la disciplina contenuta nell'art.142 cod. proc. civ., a differenza di quanto accade per i cittadini italiani residenti all'estero, cui tale norma è invece applicabile a seguito della sentenza corte cost. n.366 del 2007, che in proposito ha dichiarato l'illegittimità del combinato disposto degli artt. 58, 1° comma, e 2° periodo del 2° comma, e 60, 1° comma, lett. c), e) ed f) del d.P.R. n. 600/1973. Invero il sistema delle notifiche delineato dal legislatore all'art.60 del citato decreto per i residenti all'estero appare tutt'altro che scevro di garanzie per gli stessi, essendo anzi imperniato, come risulta dal testo del 5° comma della disposizione, proprio sulla notifica all'indirizzo straniero anziché a quello che sarebbe ricavabile dal disposto dell'art.58.

Soltanto, al fine di procedere in tal senso, il legislatore richiede al contribuente straniero (in assenza di un registro anagrafico apposito, che invece caratterizza il caso del cittadino italiano residente all'estero, o dell'iscrizione delle imprese nel registro previsto dal codice civile) di ottemperare alla semplice formalità di comunicare il proprio indirizzo effettivo straniero tramite un modello approvato, onere che non è certamente soverchiante, che come detto permane finché persiste l'obbligazione d'imposta e che appare pienamente giustificato da un dovere di solidarietà che senz'altro riguarda anche il contribuente straniero ai sensi dell'art.2 Cost.

Non risulta infine rilevante la circostanza che l'Agenzia abbia proceduto allo sgravio per "indirizzo insufficiente" con riguardo alle sanzioni ed agli interessi, in quanto ciò si riferiva, come rende palese la dizione utilizzata e come riconosciuto dallo stesso contribuente, al fatto che fosse stata indicata solo la via (Largo Olgiata) ed il civico (n.15). In effetti si è già detto che neppure il controricorrente allega di essere stato reperibile presso l'indirizzo in questione, ma in ogni caso ed ancor prima la questione in questa sede non è neppure oggetto di deliberazione attenendo ad apprezzamento di fatto già implicito nella pronuncia di secondo grado (che infatti dava atto dell'avvenuto anteriore trasferimento).

5. Al postutto, in accoglimento al ricorso, la sentenza è cassata. Non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto la sentenza può essere decisa nel merito ai sensi dell'art. 384, 2° comma, cod.proc.civ., con la rejezione parziale del ricorso introduttivo del contribuente (per la parte non inerente lo sgravio concesso dall'ente impositore)

6. In relazione alle spese, attese le particolarità della questione, le stesse vanno compensate con riferimento a tutti i gradi di giudizio.

P. Q. M.

La Corte accoglie il ricorso in relazione al motivo di cassazione
Decidendo nel merito, rigetta in *parte qua* il ricorso introduttivo.
Compensa le spese di tutti i gradi di giudizio

Così deciso in Roma, in data 23 marzo 2022



Il Presidente
~~Ettore~~ Cirillo