

CORTE COSTITUZIONALE

Ordinanza **210/2006** (ECLI:IT:COST:2006:210)

Giudizio: **GIUDIZIO DI LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE IN VIA INCIDENTALI**

Presidente: **MARINI** - Redattore: **GALLO F.**

Udienza Pubblica del ; Decisione del **17/05/2006**

Deposito del **26/05/2006**; Pubblicazione in G. U. **31/05/2006**

Norme impugnate: Artt. 58, c. 1° e 2°, e 60, c. 1°, lett. c) ed e), decreto del Presidente della Repubblica 26/09/1973, n. 600.

Massime: **30430 30431 30519**

Atti decisi: **ord. 587/2005**

ORDINANZA N. 210 ANNO 2006

LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori: Presidente: Annibale MARINI; Giudici: Franco BILE, Giovanni Maria FLICK, Francesco AMIRANTE, Ugo DE SIERVO, Romano VACCARELLA, Paolo MADDALENA, Alfio FINOCCHIARO, Alfonso QUARANTA, Franco GALLO, Luigi MAZZELLA, Gaetano SILVESTRI, Sabino CASSESE, Maria Rita SAULLE, Giuseppe TESAURO,

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

nel giudizio di legittimità costituzionale del combinato disposto degli articoli 26, ultimo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), 58, primo comma e secondo periodo del secondo comma, e 60, primo comma, lettere c) ed e), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), promosso con ordinanza del 18 luglio 2005 dalla Commissione tributaria provinciale di Genova nel giudizio tributario vertente tra Ornella Capra, la s.p.a. Gest Line ed altri, iscritta al n. 587 del registro ordinanze 2005 e pubblicata nella *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica n. 52, prima serie speciale, dell'anno 2005.

Visto l'atto di intervento del Presidente del Consiglio dei ministri;

Ritenuto che, nel corso di un giudizio tributario - nel quale una contribuente aveva impugnato alcune cartelle di pagamento per IRPEF e TOSAP - promosso nei confronti del Comune di Genova, della Agenzia delle entrate-Ufficio di Genova e della s.p.a. Gest Line, concessionaria del servizio per la riscossione dei tributi, la Commissione tributaria provinciale di Genova, con ordinanza depositata il 18 luglio 2005, ha sollevato, in riferimento agli artt. 1, 3 e 24 della Costituzione, questione di legittimità degli articoli 58, primo e secondo comma (*recte*: primo comma e secondo periodo del secondo comma), e 60, primo comma, lettere c) ed e), del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), nella parte in cui regolano le modalità delle notificazioni in materia tributaria nei confronti dei cittadini residenti all'estero (*recte*: delle predette disposizioni del d.P.R. n. 600 del 1973 in combinato disposto con l'articolo 26, ultimo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, recante «Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito»);

che la Commissione rimettente premette, in punto di fatto: a) che la contribuente chiede la dichiarazione di nullità della notificazione delle cartelle esattoriali impuginate e di prescrizione dei crediti vantati dagli enti convenuti; b) che la stessa contribuente deduce di essere residente negli Stati Uniti d'America, di essere iscritta nell'anagrafe dei cittadini italiani residenti all'estero (AIRE) del Comune di Genova e di aver appreso casualmente, in mancanza di notificazioni od altri avvisi, che, a causa dei debiti tributari risultanti dalle predette cartelle, pendeva procedimento di esecuzione forzata su un immobile di sua proprietà sito in Genova, e che «le notificazioni di legge» erano state eseguite presso un immobile in Genova, da lei precedentemente alienato sin dal 1992; c) che la notificazione delle cartelle impuginate era stata eseguita nell'«ultima residenza» della contribuente nel territorio dello Stato «da tempo venuta meno addirittura con la alienazione dell'immobile di cui si tratta»; d) che tale notificazione si era risolta «in un mero deposito alla Casa Comunale non seguito nemmeno dalla spedizione di un avviso con lettera raccomandata» e, pertanto, le cartelle non erano di fatto pervenute a conoscenza della destinataria;

che la stessa rimettente premette, in punto di diritto: a) che le modalità di notificazione delle cartelle seguite nella specie «appaiono conformi» alle norme «che disciplinano le notificazioni in materia tributaria al cittadino residente all'estero»; b) che, tuttavia, è dubbia la conformità di tali norme a Costituzione; c) che analoghe questioni di legittimità costituzionale sono già state sollevate davanti alla Corte costituzionale e da questa decise nel senso della manifesta inammissibilità, con le ordinanze numeri 242 e 417 del 2001; d) che in particolare, con quest'ultima pronuncia, la Corte avrebbe dichiarato la questione manifestamente inammissibile, perché proposta in esclusivo riferimento all'art. 60, primo comma, lettera f), dello stesso d.P.R. n. 600 del 1973, mentre le norme regolanti le modalità delle notificazioni in materia tributaria nei confronti dei cittadini residenti all'estero vanno individuate negli artt. 58, primo e secondo comma, e 60, primo comma, lettere c) ed e), del d.P.R. n. 600 del 1973;

che, ad avviso del giudice *a quo*, tali norme violerebbero: a) l'art. 24 Cost., perché non assicurerebbero l'effettiva conoscenza dell'atto al destinatario della notificazione e, quindi, pregiudicherebbero l'esercizio del suo diritto di difesa; b) l'art. 3 Cost., per l'irragionevole disparità di trattamento che determinerebbero tra i cittadini destinatari di notificazioni residenti all'estero con residenza conoscibile in base alle risultanze anagrafiche - come nella specie, in cui la residenza all'estero della contribuente era «giuridicamente ben not[a] all'Amministrazione» o comunque conoscibile mediante «le opportune ricerche anagrafiche» -, in quanto solo per i destinatari di notificazioni di atti in materia tributaria non è prevista né la notificazione dell'atto presso la residenza estera, né l'invio dell'avviso dell'avvenuto deposito dell'atto stesso nella casa comunale («o l'atto di notifica [...] o quanto meno la raccomandata contenente l'avviso di avvenuto deposito»); c) il principio della sovranità popolare affermato dall'art. 1 Cost., perché sarebbero ispirate ad una concezione del contribuente come «suddito», in stato di «soggezione» rispetto alle pretese dell'amministrazione finanziaria;

che è intervenuto in giudizio il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, concludendo per l'inammissibilità e, comunque, per l'infondatezza della questione;

che, per la difesa erariale, la sollevata questione sarebbe inammissibile: a) in primo luogo, per insufficiente descrizione della fattispecie, perché il rimettente ha ommesso di indicare sia la data di iscrizione della contribuente nell'AIRE, sia quella di notificazione delle cartelle di pagamento impugnate, con la conseguenza che tali omissioni non consentono alla Corte di verificare l'antioriorità di detta iscrizione rispetto alla notificazione delle cartelle e, quindi, la rilevanza della questione; b) in secondo luogo, per *aberratio ictus*, perché il giudice *a quo* non ha denunciato l'art. 60, primo comma, lettera f), del d.P.R. n. 600 del 1973 che, stabilendo l'inapplicabilità dell'art. 142 del codice di procedura civile (concernente la notificazione a persona non residente, né dimorante, né domiciliata nella Repubblica) alle notificazioni degli avvisi e degli altri atti in materia tributaria da notificarsi al contribuente, impedisce l'invio al contribuente residente all'estero di copia dell'atto o di una raccomandata contenente l'avviso di deposito dell'atto stesso nella casa comunale;

che comunque, ad avviso della stessa difesa dello Stato, la questione sarebbe infondata: a) perché la denunciata disparità di trattamento dei cittadini destinatari di notificazioni di atti in materia tributaria residenti all'estero è esclusa sia dalla specificità di detta materia che, in ragione del dovere dei cittadini di concorrere alle spese pubbliche sancito dall'art. 53 Cost., giustifica la speciale disciplina della notificazione degli atti tributari nel territorio dello Stato ove si è prodotto il reddito, sia dalla facoltà riconosciuta al cittadino residente all'estero, anche successivamente all'istituzione dell'AIRE, di eleggere domicilio presso una persona od un ufficio nel comune del proprio domicilio fiscale, ai sensi dell'art. 60, primo comma, lettera d), del d.P.R. n. 600 del 1973, risultando in tal modo garantita anche al contribuente residente all'estero la conoscibilità degli atti tributari; b) perché l'evocato art. 1 Cost. è parametro *ictu oculi* non pertinente, potendo ad esso contrapporsi la «valenza etico-sociale» del richiamato art. 53, primo comma, Cost.

Considerato che la Commissione tributaria provinciale di Genova dubita, in riferimento agli articoli 1, 3 e 24 della Costituzione, della legittimità del combinato disposto degli articoli 26, ultimo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), 58, primo comma e secondo periodo del secondo comma, e 60, primo comma, lettere c) ed e), del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), nella parte in cui non è previsto che la notificazione della cartella di pagamento sia eseguita, nei confronti del contribuente residente all'estero, inviando alla sua residenza, risultante anagraficamente, «l'atto di notifica [...] o quanto meno la raccomandata contenente l'avviso di avvenuto deposito dell'atto nella Casa Comunale»;

che, in particolare, il giudice *a quo* - chiamato a decidere, previo accertamento della validità della notificazione delle cartelle di pagamento impugnate, sulla prescrizione dei crediti con esse fatti valere - censura espressamente le seguenti disposizioni del d.P.R. n. 600 del 1973: a) l'art. 58, primo comma, il quale stabilisce che «agli effetti dell'applicazione delle imposte sui redditi ogni soggetto si intende domiciliato in un comune dello Stato»; b) il secondo periodo del secondo comma dello stesso art. 58, per il quale 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»; c) l'art. 60, primo comma, lettera c), secondo cui, «salvo il caso di consegna dell'atto o dell'avviso in mani proprie, la notificazione deve essere fatta nel domicilio fiscale del destinatario»; d) l'art. 60, primo comma, lettera e), il quale prevede che, quando nel comune del domicilio fiscale «non vi è abitazione, ufficio o azienda del contribuente», la notificazione è eseguita mediante deposito di copia dell'atto nella casa comunale ed affissione dell'avviso di deposito nell'albo dello stesso comune e, «ai fini della decorrenza del termine per ricorrere, si ha per eseguita nell'ottavo giorno successivo a quello di affissione»;

che dalla motivazione dell'ordinanza di rimessione si desume agevolmente che lo stesso giudice *a quo* ha inteso censurare, pur senza espressamente indicarlo, anche l'ultimo comma dell'art. 26 del d.P.R. n. 602 del 1973;

che, infatti, tale ultimo comma dell'art. 26 stabilisce che «per quanto non è regolato dal presente articolo si applicano le disposizioni dell'articolo 60» del d.P.R. n. 600 del 1973 e, quindi, rende applicabili, nell'ipotesi della notificazione della cartella di pagamento al contribuente residente all'estero - non contemplata dagli altri commi dello stesso art. 26 e in relazione alla quale è stata sollevata la questione -, le censurate lettere c) ed e) del primo comma del richiamato art. 60 e, attraverso queste, anche le altre disposizioni censurate;

che, per la Commissione rimettente, le denunciate disposizioni non prevedono, per l'ipotesi in cui la residenza estera sia conoscibile in base alle risultanze anagrafiche, che la notificazione sia eseguita mediante invio di copia della cartella alla residenza estera del contribuente e neppure che a quest'ultimo sia data notizia della notificazione effettuata ai sensi dell'art. 60, primo comma, lettera e), del d.P.R. n. 600 del 1973;

che, pertanto, tali omissioni si porrebbero in contrasto: a) con l'art. 24 Cost., perché pregiudicherebbero l'esercizio del diritto di difesa del destinatario della notificazione, non assicurandogli l'effettiva conoscenza dell'atto; b) con l'art. 3 Cost., perché determinerebbero un'ingiustificata disparità di trattamento tra cittadini residenti all'estero, con residenza conoscibile in base alle risultanze anagrafiche, destinatari di notificazioni di atti non tributari, per i quali la disciplina vigente garantirebbe l'effettiva conoscenza degli atti, e gli stessi cittadini destinatari di notificazioni di atti tributari, per i quali invece detta conoscenza non sarebbe garantita; c) con il principio della sovranità popolare affermato dall'art. 1 Cost., perché presupporrebbero uno stato di soggezione del contribuente alle pretese dell'amministrazione finanziaria;

che la difesa erariale ha eccepito l'inammissibilità della questione per insufficiente descrizione della fattispecie, in quanto il rimettente avrebbe ommesso di indicare le date di iscrizione della contribuente nell'anagrafe dei cittadini italiani residenti all'estero (AIRE) e di notificazione delle cartelle di pagamento impugnate, precludendo così alla Corte la verifica dell'antioriorità di detta iscrizione rispetto alla notificazione delle cartelle e, quindi, il controllo in ordine alla rilevanza della questione medesima;

che l'eccezione è infondata, perché il giudice *a quo* afferma che la notificazione delle cartelle è stata regolarmente eseguita «all'ultima residenza [...] nel territorio dello Stato» della contribuente, «mentre» la residenza estera di quest'ultima «era giuridicamente ben not[a] all'Amministrazione (o doveva esser not[a] con le opportune ricerche anagrafiche [...])» e, pertanto, dà per accertata l'antioriorità dell'iscrizione nell'AIRE della stessa contribuente rispetto alla notificazione delle cartelle;

che la sollevata questione è manifestamente inammissibile, perché non ricomprende fra le norme censurate e richiamate dall'art. 26, ultimo comma, del d.P.R. n. 602 del 1973 l'art. 60, primo comma, lettera f), del d.P.R. n. 600 del 1973, il quale, unitamente alla lettera c) dello stesso comma, evidenzia l'intenzione del legislatore di non prendere affatto in considerazione luoghi di notificazione degli atti tributari diversi da quello del domicilio fiscale in un comune dello Stato, stabilendo che alla notificazione degli atti tributari non si applica l'articolo 142 del codice di procedura civile, e cioè proprio la norma che riguarda il caso, oggetto di esame, della notificazione di atti a persona che non ha residenza, dimora o domicilio nello Stato e non vi ha eletto domicilio;

che, in mancanza dell'espressa esclusione disposta dalla citata lettera f) del primo comma dell'art. 60, il citato art. 142 cod. proc. civ. sarebbe stato applicabile, nella specie, in virtù del generale richiamo, contenuto nell'alea del primo comma dello stesso art. 60, alle «norme

stabilite dagli artt. 137 e seguenti del codice di procedura civile»;

che, in particolare, solo la dichiarazione di incostituzionalità della non censurata lettera *f*) del primo comma dell'art. 60, oltre che delle censurate lettere *c*) ed *e*) dello stesso comma, renderebbe applicabili le forme di notificazione previste dall'art. 142 cod. proc. civ. e, quindi, potrebbe assicurare al contribuente - del quale risulti anagraficamente la residenza all'estero - la conoscibilità degli atti allo stesso destinati, garantita dagli evocati parametri costituzionali e richiesta, sia pure con norma non applicabile alle notificazioni di atti tributari, dallo Statuto dei diritti del contribuente (comma 1 dell'art. 6 della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante «Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente»), nonché dal principio, proprio dell'ordinamento comunitario, di non discriminazione tra residenti e non residenti che si trovino in una situazione comparabile;

che, pertanto, i dubbi di illegittimità costituzionale sollevati dal rimettente con riguardo alle norme che disciplinano le modalità di notificazione della cartella di pagamento al contribuente residente all'estero avrebbero dovuto investire il complesso di norme costituito, oltre che dalle disposizioni censurate, anche dal predetto art. 60, primo comma, lettera *f*), del d.P.R. n. 600 del 1973, come già affermato da questa Corte con l'ordinanza n. 417 del 2001, con riferimento ad analoga questione in tema di notificazione dell'avviso di accertamento al contribuente residente all'estero ed iscritto nell'AIRE;

che l'omessa denuncia dell'art. 60, primo comma, lettera *f*), del d.P.R. n. 600 del 1973 si risolve nell'incompleta e, dunque, erronea indicazione delle norme oggetto di censura e comporta, secondo la costante giurisprudenza di questa Corte (v., *ex plurimis*, ordinanze numeri 96 del 2004 e 417 del 2001 citata), la manifesta inammissibilità della questione;

che la richiesta del rimettente di una pronuncia additiva diretta ad introdurre, con riguardo ai contribuenti residenti all'estero che non abbiano eletto domicilio in Italia, forme di notificazione degli atti tributari diverse da quelle previste dall'art. 142 cod. proc. civ. rende, comunque, manifestamente inammissibile la questione, perché le modalità di notificazione suggerite dal giudice *a quo* (invio alla residenza estera della cartella di pagamento o, in alternativa, dell'avviso di deposito nella Casa del comune del domicilio fiscale) non costituiscono, per la loro atipicità, scelta costituzionalmente obbligata, restando riservata alla discrezionalità del legislatore ogni determinazione in proposito (v., *ex plurimis*, sentenza numero 199 del 1996, ordinanza numero 185 del 2006).

Visti gli artt. 26, secondo comma, della legge 11 marzo 1953, n. 87, e 9, comma 2, delle norme integrative per i giudizi avanti alla Corte costituzionale.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale del combinato disposto degli articoli 26, ultimo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), 58, primo comma e secondo periodo del secondo comma, e 60, primo comma, lettere *c*) ed *e*), del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), sollevata, in riferimento agli artt. 1, 3 e 24 della Costituzione, dalla Commissione tributaria provinciale di Genova con l'ordinanza in epigrafe.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 17

maggio 2006.

F.to:

Annibale MARINI, Presidente

Franco GALLO, Redattore

Giuseppe DI PAOLA, Cancelliere

Depositata in Cancelleria il 26 maggio 2006.

Il Direttore della Cancelleria

F.to: DI PAOLA

Le sentenze e le ordinanze della Corte costituzionale sono pubblicate nella prima serie speciale della Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana (a norma degli artt. 3 della legge 11 dicembre 1984, n. 839 e 21 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 1985, n. 1092) e nella Raccolta Ufficiale delle sentenze e ordinanze della Corte costituzionale (a norma dell'art. 29 delle Norme integrative per i giudizi davanti alla Corte costituzionale, approvate dalla Corte costituzionale il 16 marzo 1956).

Il testo pubblicato nella Gazzetta Ufficiale fa interamente fede e prevale in caso di divergenza.