

il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

36

25 settembre 2017

Notifica dell'avviso di accertamento al rappresentante legale della società

Il criterio di **competenza fiscale** si adegua ai nuovi principi contabili OIC

Dividendi e plusvalenze: cambiano le percentuali di imposizione ma rimangono le vecchie incongruenze

Compravendite di opere d'arte tra privati: il difficile confine tra speculazione e collezionismo

Responsabilità per abuso del **regime del margine IVA**

Compensazione crediti: è rilevante la data di affidamento del credito tributario

Questioni processuali sul subentro di **Agenzia delle entrate-Riscossione** nei giudizi in cui era parte Equitalia

Limiti alla struttura del **rendiconto finanziario** nel nuovo **OIC 10**

Giurisprudenza tributaria

Le Guide del Fisco

in vendita esclusivamente in abbinamento al settimanale **il fisco** a soli 13,00 euro in più.

SCARICA
GRATIS LA APP

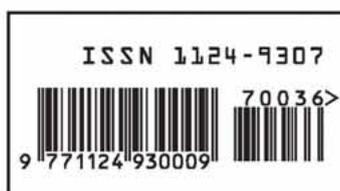


edicola professionale

 Wolters Kluwer

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Milano
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

Rivista settimanale - Anno XLI



Cod. 218110

Euro 13,00

www.sistemailfisco.it



Nuovo Sistema il fisco Non c'è un sistema migliore per lavorare.

Affrontare la complessità del lavoro non è più un lavoro. Sistema il fisco è il partner che ti affianca con soluzioni innovative, complete e affidabili che semplificano il tuo lavoro, risolvono le sfide più impegnative e ti aiutano ad avere successo.



TUTTE LE RISPOSTE

La più ricca raccolta di normativa, prassi e giurisprudenza, unita ai più autorevoli commenti d'autore per fornire sempre la risposta corretta.



EFFICIENZA DIGITALE

L'unico sistema integrato con le soluzioni Leggi d'Italia per un approfondimento multidisciplinare.



COMPETENZA D'AUTORE

Oltre 40 anni di competenza e esperienza sul campo per offrirti ogni giorno un punto di vista **autorevole**, garantito dalle **migliori firme** del panorama fiscale.



Quotidiano, riviste, codici e banche dati da oggi ancora più integrati per avere solo risposte semplici e complete in ambito tributario, societario, d'impresa e lavoro.

Chiedi subito la tua prova gratuita su
www.sistemailfisco.it



Wolters Kluwer
When you have to be right

il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

Direzione Scientifica

Gianfranco Ferranti

Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione

Comitato Scientifico

Giulio Andreani

Dottore commercialista e Revisore legale

Giuseppe Ascoli

Dottore commercialista in Roma e Milano

Saverio Capolupo

Università degli Studi di Cassino

Ivo Caraccioli

Già ordinario di Diritto penale nell'Università di Torino

Andrea Carinci

Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università di Bologna - Avvocato in Bologna

Massimo Conigliaro

Dottore commercialista in Siracusa

Eugenio della Valle

Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università "Sapienza" di Roma

Dario Deotto

Commercialista in Monfalcone (GO)

Flavio Dezzani

Professore Emerito di Ragioneria nell'Università di Torino, Dottore commercialista in Torino

Bruno Ferroni

Direttore Affari Fiscali e Societari Ferrero S.p.A.

Luca Gaiani

Dottore commercialista in Modena

Tamara Gasparri

Collaboratore Assonime Area Fisco

Antonio Iorio

Avvocato in Roma e Milano

Maurizio Leo

Avvocato in Roma, Milano e Torino

Luigi Lovecchio

Dottore commercialista in Bari

Pierpaolo Maspes

Dottore commercialista

Massimo Miani

Dottore commercialista in Venezia, Presidente del CNDCEC

Marco Piazza

Dottore commercialista in Milano

Benedetto Santacroce

Avvocato in Roma e Milano

Gabriele Sepio

Avvocato in Roma

Alessandro Sura

Dottore commercialista

Stefano Trettel

Direttore fiscale di Fininvest S.p.A.

Piergiorgio Valente

Dottore commercialista in Milano

Direttore responsabile **Giulietta Lemmi**

Redazione: Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)

I contenuti e i pareri espressi negli articoli sono da considerare opinioni personali degli autori che non impegnano pertanto l'editore, la direzione e il comitato scientifico.

Gli articoli da pubblicare devono essere inviati al seguente indirizzo e-mail: redazione@ilfisco.it

 Wolters Kluwer

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Milano
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

Rivista settimanale - Anno XLI

il fisco

Condizioni di abbonamento 2017 valide per l'Italia. Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 2017, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2017, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2017, 4 numeri, 6 Pocket 380,00 euro (Iva inclusa). Altre combinazioni, vedi www.shop.wki.it/il_fisco.

Condizioni di abbonamento 2017 valide per l'estero. Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2017, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2017, 4 numeri, 6 Pocket 760,00 euro (Iva inclusa).

Gli impiegati in servizio e non presso il Ministero delle finanze e della G. di F. potranno abbonarsi ai 48 numeri de "il fisco", più "Pratica Fiscale e Professionale", "Rassegna Tributaria", 6 Pocket versando 225,00 euro (Iva inclusa).

La decorrenza per l'abbonamento è dall'1.1.2017 al 31.12.2017 con diritto ai numeri arretrati; l'abbonamento s'intende rinnovato nel caso in cui non sia pervenuta a Wolters Kluwer Italia S.r.l. lettera raccomandata di disdetta 30 giorni prima della scadenza di detto abbonamento.

Modalità di pagamento: Versamento diretto con assegno bancario o circolare "non trasferibile" e barrato o con bonifico bancario presso Banca Intesa Sanpaolo SpA - Agenzia

Servizio Clienti
Il numero telefonico
dell'Ufficio Abbonamenti è:
199.164.164
(€ 0,1188 + IVA a min. da rete fissa senza scatto alla risposta,
da rete mobile il costo dipende dall'operatore utilizzato)
Fax **06.20.381.253**

Roma Filiale 3711, Via L. Luciani 12, 00197 Roma (RM), IBAN: IT45 A030 6905 0700 0000 0700 181, oppure con versamento a mezzo c/c postale n. 27303031 intestato a Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Via Ostiense, 131/L - 00154 Roma.

Una copia Euro 13,00 Arretrato € 14,00.

Tutti i prezzi sono Iva inclusa.

Concessionaria esclusiva per la distribuzione nelle edicole "m-dis Distribuzione Media S.p.A.", Milano, Via C. Cazzaniga, 19; Tel. 02.25.82.1

Pubblicità: Wolters Kluwer
E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.it
Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3
20142 Milano (MI)

Fotocomposizione: Sinergie Grafiche srl
Viale Italia, 12 - 20094 Corsico (MI)
Tel. 02/57789422

Stampa: GRAFICA VENETA S.p.A.
Via Malcantone, 2
35010 Trebaseleghe (PD)

Registrazione presso il Tribunale di Milano n. 283 del 24 maggio 2011

Iscrizione al R.O.C. n. 5782 del 2005

Editore: Wolters Kluwer Italia S.r.l.,
Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3
20142 Milano (MI)

Rivista fondata nel 1977.

Comunicazione all'Abbonato

Egregio abbonato,
ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30.6.2003, n. 196, La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l., con sede legale in Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI), titolare del trattamento, e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati. Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita. Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI), o inviando un fax al numero 02.82476.403.

Approfondimento

Accertamento

Valida la notifica al rappresentante legale domiciliato in un Comune diverso da quello della sede della società

di Gianfranco Antico e Massimo Genovesi 3407

Redditi di impresa

Il criterio di competenza fiscale si adegua ai nuovi principi contabili OIC

di Luca Gaiani 3415

Redditi di capitale

Dividendi e plusvalenze: cambiano le percentuali di imposizione ma rimangono le vecchie incongruenze

di Marco Piazza e Chiara Resnati 3421

Redditi diversi

Compravendite di opere d'arte tra privati: il difficile confine tra speculazione e collezionismo

di Stefano Spiniello e Marina Bisogno 3431

IVA

Comportamenti utili ad evitare responsabilità per abuso del regime del margine IVA

di Francesco Rapisarda 3437

Riscossione

Compensazione crediti: è rilevante la data di affidamento del credito tributario

di Luigi Lovecchio 3446

Processo tributario

Questioni processuali sul subentro di Agenzia delle entrate-Riscossione nei giudizi in cui era parte Equitalia

di Enrico Fronticelli Baldelli 3450

Bilancio

Limiti alla struttura del rendiconto finanziario secondo il nuovo OIC 10

di Roberto Belotti e Simone Quarantini 3455

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Reati tributari - Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte - "Altri atti fraudolenti" - Conto corrente formato all'estero con proventi professionali non dichiarati e istanza di rateazione del debito fiscale - Rilevanza

(CASSAZIONE, Sez. III pen., Pres. Cavallo, Est. Gai - Sent. n. 37136 dell'11 aprile 2017, dep. il 26 luglio 2017) con commento di Antonino Russo 3465

Donazione - Altri atti di liberalità - Trasferimento per spirito di liberalità di strumenti finanziari a mezzo banca - Donazione ad esecuzione indiretta - Configurabilità - Stipulazione di atto pubblico - Necessità - Donazione di modico valore - Atto pubblico - Irrilevanza

(CASSAZIONE, Sez. Unite civ., Pres. Rordorf, Est. Giusti - Sent. n. 18725 del 18 luglio 2017, dep. il 27 luglio 2017) con commento di Simone Carunchio 3469

Imposte sui redditi - Redditi di impresa - Sopravvenuta insussistenza di passività iscritte in precedenti esercizi - Iscrizione in bilancio come sopravvenienza attiva - Necessità - Passività fittizia - Irrilevanza

Imposte sui redditi - Redditi fondiari - Immobili non produttivi di redditi fondiari - Immobili strumentali all'attività di impresa - Prova della funzione strumentale - Prova in rapporto all'attività dell'azienda - Necessità

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Cappabianca, Est. La Torre - Sent. n. 19219 del 7 giugno 2017, dep. il 2 agosto 2017) con commento di Stefano Baruzzi

3475

IVA - Cessione di beni - Vendita di immobili a destinazione non abitativa da parte del Comune - Operazione non riconducibile all'attività di impresa - Operazione esclusa da IVA - Configurabilità

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Di Iasi, Est. Fasano - Ord. n. 19812 del 30 marzo 2017, dep. il 9 agosto 2017) con commento di Marco Peirolo

3480

Accertamento - Accertamento induttivo - Percentuali di ricarico - Applicazione a periodo d'imposta diverso da quello di accertamento - Ammissibilità - Prova contraria a carico del contribuente - Sussistenza

(CASSAZIONE, Sez. VI civ.-T, Pres. Schirò, Est. Manzon - Ord. n. 20632 del 7 giugno 2017, dep. il 31 agosto 2017) con commento di Alessandro Borgoglio

3484

Commissioni tributarie

ICI - Esenzioni - Abitazione principale - Nucleo familiare - Residenze diverse ubicate in Comuni differenti - Estensione dell'esenzione alle diverse residenze - Ammissibilità - Effettive esigenze di vita - Necessità

(COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di Milano, Sez. XII, Pres. Paganini, Est. Borsani - Sent. n. 3159 del 5 giugno 2017, dep. il 14 luglio 2017) con commento di Giorgio Emanuele Degani

3488

Imposte sui redditi - Redditi prodotti all'estero - Credito d'imposta - Diritto al rimborso delle imposte estere previsto dalla normativa convenzionale o sovranazionale - Mancata indicazione in dichiarazione dei redditi di fonte estera - Irrilevanza

Imposte sui redditi - Redditi prodotti all'estero - Adesione alla procedura di *voluntary disclosure* - Richiesta di rimborso dell'Euroritenuta applicata su interessi corrisposti da agenti pagatori esteri - Ammissibilità

(COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE di Varese, Sez. III, Pres. Petrucci, Est. Boschetto - Sent. n. 309 del 15 maggio 2017, dep. il 30 maggio 2017) con commento di Vincenzo José Cavallaro e Enrico Ferrara

3491

Rassegna della settimana

a cura di Alessandro Borgoglio

3496

INDICE CRONOLOGICO

Corte di Cassazione

n. 37136 dell'11.04.2017, dep. il 26.07.2017 (Sez. III pen.) 3465

n. 18725 del 18.07.2017, dep. il 27.07.2017 (Sez. Unite civ.) 3469

n. 19219 del 7.06.2017, dep. il 2.08.2017 (Sez. trib.) 3475

n. 19812 del 30.03.2017, dep. il 9.08.2017 (Sez. trib.) (Ord.) 3480

n. 20632 del 7.06.2017, dep. il 31.08.2017 (Sez. VI civ.-T) (Ord.) 3484

Commissioni tributarie

Milano, n. 3159 del 5.06.2017, dep. il 14.07.2017 (Sez. XII) 3488

Varese, n. 309 del 15.05.2017, dep. il 30.05.2017 (Sez. III) 3491

Valida la notifica al rappresentante legale domiciliato in un Comune diverso da quello della sede della società

di Gianfranco Antico e Massimo Genovesi

In caso di impossibilità di notifica dell'atto presso la sede della società, la giurisprudenza della Suprema Corte è apparsa divisa tra un orientamento che reputava sufficiente ricorrere al rito "degli irreperibili", ex art. 60, comma 1, lett. e), del D.P.R. n. 600/1973, presso la sede dell'ente ed un altro che riteneva possibile per l'Ufficio eseguire un tentativo di notifica al rappresentante legale ex art. 145, comma 3, c.p.c., anche quando quest'ultimo non avesse avuto il domicilio nello stesso Comune dell'ente. La modifica normativa che ha interessato quest'ultimo articolo, unitamente ad una riflessione sul ruolo rivestito dal rappresentante dell'ente, lasciano propendere per una interpretazione favorevole ad ammettere la possibilità (e non l'onere) per l'Ufficio di eseguire una notifica diretta al rappresentante stesso anche in casi come questi.

1. Premessa

Il controllo della **regolarità della procedura di notifica** rappresenta da sempre una delle prime cose che ciascun operatore della materia fiscale - sia esso di parte pubblica o privata - impara ad eseguire all'inizio della propria attività.

Tale momento, infatti, costituisce un passaggio di fondamentale importanza da cui dipende "a cascata" la sostenibilità dell'attività di controllo dell'Ufficio (1).

Ad esempio l'avviso di accertamento è - per definizione - un atto amministrativo recettizio di imposizione tributaria, ed in quanto tale deve essere portato a conoscenza del destinatario per produrre i suoi effetti.

A tal riguardo - nel caso in cui si fosse riscontrata l'impossibilità di notificare l'atto impositivo **presso la sede della società contribuente** - si sono registrati pronunciamenti contrastanti in merito alla configurabilità in capo all'Ufficio dell'onere di eseguire un tentativo di notifica presso il rappresentante legale ex art. 145, comma 3, c.p.c., quando quest'ultimo non avesse avuto il domicilio nello stesso Comune dell'ente. Le modifiche normative (2) che hanno interessato il predetto articolo di legge, unitamente ad una riflessione sul ruolo rivestito dal rappresentante, lasciano propendere per una interpretazione più estesa, favorevole cioè ad ammettere la possibilità (e non l'onere) per l'Ufficio di eseguire una notifica diretta al rappresentante anche in casi come questi.

(1) Per un recente approfondimento delle problematiche atinenti al "mondo" delle notifiche in ambito fiscale cfr. ad esempio R. Crucitti, "La notifica degli atti fiscali e delle sanzioni amministrative: rilievi di nullità e riflessi sulle pretese fiscali", relazione presentata al corso "Il giudice civile ed il giudice

tributario: l'analisi delle fattispecie comuni sotto le due diverse prospettive" tenuto a Roma dall'8 al 10 maggio 2017, organizzato dalla Scuola Superiore della Magistratura in collaborazione con il Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria.

(2) Legge n. 263/2005.

Approfondimento Accertamento

2. Inquadramento giuridico

L'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973 rappresenta per tutti gli operatori del settore il punto di riferimento imprescindibile in materia di notifica fiscale. Il "perché" è presto spiegato. La procedura dettata da tale articolo - ancorché specificamente prevista per la notificazione degli atti rilevanti ai fini delle imposte sui redditi - rappresenta il modello normativo di riferimento anche degli altri tributi, per effetto di specifiche disposizioni di rinvio.

Ad esempio, l'art. 56, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972 - ai fini IVA - dispone che "le rettifiche e gli accertamenti sono notificati ai contribuenti, mediante avvisi motivati, nei modi stabiliti per le notificazioni in materia d'imposte sui redditi, da messi speciali autorizzati dagli Uffici dell'imposta sul valore aggiunto o dai messi comunali".

Ancora, l'art. 52, comma 3, del D.P.R. n. 131/1986 - in materia di imposta di registro - prevede che "l'avviso è notificato nei modi stabiliti per le notificazioni in materia di imposte sui redditi dagli ufficiali giudiziari, da messi speciali autorizzati dagli Uffici del registro o da messi comunali o di conciliazione" (3).

Nel particolare, l'art. 60 cit., dopo aver operato al primo comma un rinvio generale alla disciplina dettata dal Codice di procedura civile, ne ha circoscritto l'ambito di applicazione, precludendone - da un lato - l'applicazione di talune disposizioni (artt. 142, 143, 146, 150 e 151 c.p.c.) e provvedendo - dall'altro - ad integrare la disciplina di riferimento, attraverso la previsione di norme riservate espressamente agli atti fiscali (4).

Con riferimento alla fattispecie odierna, il collegamento tra diverse norme regolatrici del procedimento di notifica ha condotto gli operatori

a dibattere - in caso di impossibilità di eseguire la **notificazione presso la sede della persona giuridica** - dell'onere per l'Ufficio di notificare gli atti impositivi al suo rappresentante legale nel caso in cui non risiedesse nel Comune ove risultava collocato il domicilio fiscale dell'ente rappresentato.

Andiamo con ordine. L'art. 60, comma 1, lett. c), cit. enuncia una chiara regola, stabilendo che "salvo il caso di consegna dell'atto o dell'avviso in mani proprie, la notificazione deve essere fatta nel domicilio fiscale del destinatario".

Orbene - in materia di notifiche a soggetti diversi dalle persone fisiche - il legislatore fiscale ne ha individuato il domicilio nel Comune dove si trova la **sede legale**, la sede **amministrativa**, la sede secondaria o una stabile organizzazione, secondo quanto disposto dall'art. 58, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973.

Pertanto, considerato il rinvio condizionato alla disciplina processual-civile operato dall'art. 60 cit., non vi era certezza tra gli operatori del settore se - a fronte dell'impossibilità di notificare l'atto presso la sede della società contribuyente - residuasse per l'Ufficio l'onere di eseguire un tentativo di **notifica al rappresentante legale** ex art. 145, comma 3, c.p.c. (5), anche quando quest'ultimo non avesse avuto il domicilio nello stesso Comune dell'ente, oppure fosse sufficiente per la notifica dell'atto ricorrere al rito "degli irreperibili" ex art. 60, comma 1, lett. e), cit. presso la sede della società.

Le conseguenze in termini di sostenibilità della pretesa erariale in giudizio e difesa del contribuente sono chiaramente intuibili, come si è sintetizzato nei paragrafi che seguono.

(3) Alla disciplina dettata dall'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973 fanno riferimento - ad esempio - anche l'art. 49, comma 1, del D.Lgs. n. 346/1990 (in materia di imposta sulle successioni e donazioni) e l'art. 13, comma 1, del D.Lgs. n. 347/1990 (in materia di imposte ipotecarie e catastali). Completano il quadro delle disposizioni in materia di notifica che ogni operatore deve avere a mente l'art. 26 del D.P.R. n. 602/1973, che detta le modalità di notificazione della cartella di pagamento, e gli artt. 16, 16-bis e 17 del D.Lgs. n. 546/1992 in materia di processo tributario.

(4) Cfr. ad esempio Cass. n. 25272/2014: "La Corte ha difatti sottolineato che la disciplina della notificazione dell'accertamento regolata dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 60, non ricalca quella del Codice di procedura civile, essendo ispi-

rata ad un rapporto di soggezione del contribuente al potere impositivo dell'Amministrazione finanziaria, (...); l'assolvimento di un tale onere, che si deve ritenere esteso all'indicazione di un indirizzo utile a consentire la notificazione, non risulta così gravoso da incidere sulle garanzie del contribuente, né si traduce in un ingiustificato privilegio per il Fisco, essendo la norma conformata alla specificità del complessivo rapporto impositivo, nonché strumentale alle esigenze funzionali ed operative dell'Amministrazione finanziaria, rispondenti all'interesse generale".

(5) Prevede tale comma "Se la notificazione non può essere eseguita a norma dei commi precedenti, la notificazione alla persona fisica indicata nell'atto, che rappresenta l'ente, può essere eseguita anche a norma degli artt. 140 o 143".

3. Notifica al rappresentante legale ammessa unicamente se risiede nel Comune in cui l'ente ha il proprio domicilio fiscale

Secondo un primo orientamento, tendenzialmente più datato, nel caso in cui all'agente notificatore fosse risultato impossibile effettuare la notifica presso la sede dell'ente, la notificazione al soggetto che lo rappresentava poteva considerarsi ammessa soltanto nel caso in cui la persona fisica, oltre a essere identificata nell'atto, risultava risiedere nel Comune in cui l'ente aveva il suo domicilio fiscale, da individuarsi ai sensi dell'art. 58 del D.P.R. n. 600/1973 (6).

Tale filone interpretativo, quindi, non metteva in discussione l'applicabilità del criterio della notificazione al legale rappresentante prevista dall'art. 145, comma 3, c.p.c., ma lo vincolava al fatto che lo stesso risiedesse - praticamente - nel Comune di domicilio fiscale dell'ente, **esclusivo destinatario dell'atto** (7).

Se ciò non fosse risultato possibile, la notifica, secondo i giudici, poteva essere eseguita ricorrendo più semplicemente alle modalità previste dall'art. 60, comma 1, lett. e), del D.P.R. n. 600/1973, ovvero sia seguendo le prescrizioni previste dal rito "per gli **irreperibili**" presso la sede della persona giuridica. Circostanza, questa, che veniva fortemente contestata in quanto

riduceva drasticamente le garanzie di conoscenza dell'atto (8).

In questo modo, il domicilio fiscale dell'ente finiva per acquisire la valenza di un limite invalicabile, al di là del quale pareva inibita ogni possibilità di eseguire una notifica diretta al rappresentante legale, residente altrove.

4. Notifica al rappresentante legale ammessa anche se risiede in Comune diverso da quello del domicilio dell'ente

In senso opposto alla posizione interpretativa precedente, si sono iniziati a registrare alcuni pronunciamenti della Suprema Corte che hanno ritenuto legittima la procedura di notifica degli atti al legale rappresentante della persona giuridica anche nel caso in cui lo stesso risiedeva in un Comune diverso da quello in cui l'ente aveva il proprio domicilio fiscale (9).

I giudici sono pervenuti a questo risultato interpretativo partendo da un preciso punto di vista: in pratica, si è riflettuto sul fatto che la limitazione territoriale di cui all'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973, secondo cui la notifica degli atti tributari va effettuata nel Comune ove il contribuente ha il domicilio fiscale è stata posta dal legislatore a garanzia, non di quest'ultimo, bensì a tutela dell'operatività dell'Ufficio.

(6) Cass. n. 25272/2014; Id., n. 15856/2009; Id., n. 9394/2009; Id., n. 216/2009; Id., n. 6325/2008; Id., n. 5483/2008; Id., n. 3618/2006; Id., n. 6609/2002. Cfr. in tal senso anche Comm. trib. reg. Puglia Bari, Sez. XI, 21 ottobre 2016, n. 2507. In Cass. n. 3558/2002 scrivono i giudici: "Anche l'applicazione del criterio sussidiario previsto dall'art. 145 c.p.c. non può, dunque, sottrarsi a tale disciplina e la notifica con le modalità degli artt. 138, 139 e 141, c.p.c., alla persona fisica che rappresenta una società commerciale è consentita, quindi, soltanto se la stessa risiede nell'ambito del Comune di domicilio fiscale dell'ente. Nella specie la sede legale della società era nel Comune di Chieti, mentre la residenza nota del suo legale era nel Comune di Modica. Legittima, conseguentemente, è stata la notifica dell'avviso di accertamento ex art. 60, lett. e), del D.P.R. n. 600 del 1973 nel domicilio fiscale della società in Chieti".

(7) Cfr. F. Castelli, "Dove effettuare la notifica dell'avviso di accertamento al rappresentante della società", in *Corr. Trib.*, n. 28/2002, pag. 2538; osserva l'Autore: "Tuttavia, come precisato dalla sentenza in commento, l'obbligo di notifica al rappresentante viene meno se questi risiede in un Comune diverso da quello di domicilio fiscale della società. E ciò in base alla regola - enunciata nell'art. 60, primo comma, lett. c), del D.P.R. n. 600/1973 - secondo cui la notifica va effettuata nel domicilio fiscale del 'destinatario', intendendosi per tale l'ente cui è indirizzato il provvedimento. Pertanto, ove il rappresentante risieda in un altro Comune: - un'eventuale notifica al suo domicilio sarebbe *tanquam non esset*".

(8) In difesa della legittimità costituzionale dell'art. 60 del

D.P.R. n. 600/1973 è opportuno riportare quanto hanno già osservato i giudici in Cass. n. 7773/2006: "È invece da ritenersi manifestamente infondata la questione di illegittimità costituzionale del citato art. 60 nella parte in cui contempla una modalità di notificazione che dà luogo ad una semplice presunzione di conoscenza dell'atto notificato senza previa verifica di possibilità di notificazione che consentano una effettiva conoscenza dell'atto, ossia, nella specie, senza previa ricerca della sede sociale. A tale proposito, è innanzitutto da rilevare che, benché l'art. 60 citato richiami parzialmente le norme del Codice processuale civile in materia, le notificazioni degli 'avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente' non sono notificazioni di atti processuali, con tutte le conseguenze che ne derivano, essendo appena il caso di evidenziare che l'art. 24 Cost. citato dal ricorrente si riferisce alla difesa in giudizio e che il 'disfavore' del giudice delle leggi per le notificazioni fondate su di una presunzione di conoscenza è stato espresso con riguardo a notifiche di atti processuali. È inoltre da rilevare che, non essendo sempre possibile la notificazione in mani proprie (unica a garantire l'effettiva conoscenza dell'atto notificato), la necessità di temperare le esigenze del notificante e del notificatario (evitando anche che quest'ultimo possa sottrarsi al processo rendendosi irreperibile) ha comportato pure nella disciplina processuale la previsione di ipotesi di notificazione in cui la conoscenza effettiva dell'atto da parte del destinatario si riduce notevolmente fino a essere presunta".

(9) Cass. n. 18934/2015.

Approfondimento Accertamento

Chiarita questa premessa se ne è dedotto che - nel caso in cui il legale rappresentante abbia il proprio domicilio in un Comune diverso da quello dell'ente - non si configurerebbe in capo all'Ufficio alcun onere di ricercarlo ulteriormente rispetto al domicilio fiscale della società, dal momento che una tale opzione interpretativa non farebbe altro che vanificare (mortificandola potremmo aggiungere) la previsione legislativa del "domicilio" (10).

Allo stesso tempo, però, i giudici hanno osservato che ad una tale procedura non si potrebbe arrivare a riconoscere una valenza tale da ritenere completamente esclusa per l'Amministrazione finanziaria la possibilità di avvalersi di forme di notifiche più garantiste per il contribuente. In altri termini, a fronte del suddetto *modus operandi*, residuerebbe sempre in capo all'Ufficio la possibilità di rinunciare alla limitazione territoriale delle ricerche, potendo optare anche per altre forme di notificazione, senza subire - per la procedura di notifica scelta - alcuna censura di illegittimità (11).

In questo modo, come è stato fatto notare di recente in sede dottrina (12), i giudici hanno inteso distaccarsi dai precedenti pronunciamenti, scegliendo di ispirarsi "ad un criterio interpretativo di buon senso che privilegia un approccio

'sostanzialistico' rispetto a posizioni (...) che valorizzavano meri profili formali" (13).

5. Riflessioni e possibili soluzioni

Il procedimento di notifica di un atto impositivo, com'è facile immaginare, rappresenta un momento molto delicato del rapporto tra Ufficio e contribuente. Tanto è vero che il legislatore fiscale - ad esempio in materia di domicilio - non si è limitato a recepire concetti o definizioni di altre branche del diritto, ma ha avvertito la necessità di definirne uno proprio, tenuto conto della peculiarità della materia in esame (14).

E tutto ciò, com'è stato fatto notare (15), in un'ottica di **semplificazione** delle incombenze alle quali l'Ufficio è chiamato ad adempiere.

In questo senso va pure intesa la modifica introdotta all'art. 145 c.p.c. dalla Legge n. 263/2005. Prima di tale intervento, lo schema normativo di notifica era organizzato secondo un preciso **ordine preferenziale**, che vedeva - "al primo posto" - la notifica eseguita rigorosamente presso la **sede della società** mediante "consegna di copia dell'atto al rappresentante o alla persona incaricata di ricevere le notificazioni o, in mancanza, ad altra persona addetta alla sede stessa"; nel caso in cui tale procedura non fosse andata "a buon fine", era prevista - **in via subordinata e residuale** - la notifica al **rappresentan-**

(10) In Cass. n. 1206/2011 scrivono i giudici: "Da tale principio si evince che la disciplina delle notificazioni degli atti tributari si basa sul criterio del domicilio fiscale e sull'onere preventivo del contribuente di indicare all'Ufficio tributario il proprio domicilio fiscale e di tenere detto Ufficio costantemente informato delle eventuali variazioni; il mancato adempimento, originario o successivo, di tale onere di comunicazione legittima l'Ufficio procedente ad eseguire le notificazioni comunque nel domicilio fiscale per ultimo noto, eventualmente nella forma semplificata di cui all'art. 60 citato, lett. e), non potendosi adossare all'Amministrazione l'onere di ricercare il contribuente fuori del domicilio stesso (cfr., in motivazione, Cass. nn. 9766 del 1995 e 3140 del 1998, citt.)."

(11) Cass. n. 26540/2016.

(12) M. Cancedda, "Valida la notifica al legale rappresentante 'extra domicilio'", in *il fisco*, n. 6/2017, pag. 580.

(13) M. Cancedda, op. cit.; scrive ancora l'Autore: "L'odierno arresto, dunque, estende anche ad una fattispecie sinora dubbia il principio c.d. di 'strumentalità' delle forme della notifica, ovvero la regola per la quale la violazione di qualunque formalità della notificazione non è di per sé idonea a riverberarsi sulla validità della notifica, salvi i casi in cui la violazione della forma abbia pregiudicato l'idoneità della notifica a raggiungere lo scopo (legale conoscenza dell'atto in capo al destinatario) cui la stessa è preordinata".

(14) M. Del Vaglio, "La rilevanza del domicilio fiscale nella notificazione degli atti impositivi al legale rappresentante delle persone giuridiche", in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 11/2002, pag.

1032; scrive l'Autore: "Si tratta, com'è noto, di un istituto giuridico tipico del diritto tributario, che risponde ad esigenze specifiche (per le quali il legislatore tributario non ha stimato sufficiente un semplice rinvio all'istituto civilistico di cui all'art. 43 c.c.), la cui fissazione, infatti, oltre ad individuare la competenza territoriale degli Uffici tributari, rileva anche al fine di localizzare con estrema esattezza il contribuente, allorché sono posti in essere gli atti dell'accertamento e della riscossione. Ed infatti, il c.d. rito degli irreperibili nella disciplina della notificazione degli atti impositivi si discosta dai criteri disposti dal Codice di procedura civile sostanzialmente per quanto riguarda il riferimento al domicilio fiscale di cui al citato art. 60 de D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600".

(15) M. Poggioli, "Il problematico limite del 'domicilio fiscale' nel procedimento di notifica degli atti tributari sostanziali alle persone giuridiche", in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 7/2009, pag. 614; scrive l'Autore: "Sembra chiaro come l'intento del legislatore sia quello di immettere nella scansione operativa un vettore di marcata semplificazione, che concentri e polarizzi in un unico ambito territoriale (il 'domicilio fiscale', per l'appunto da individuarsi alla stregua di quanto stabilito nell'art. 58 del medesimo D.P.R. n. 600/1973) il luogo di espletamento dell'incombenza notificatoria. Il tutto - non è difficile comprenderlo, a questo punto - con notevole risparmio di energie da parte del soggetto notificante, ossia dell'Amministrazione finanziaria, in grado (ove già non ne disponga) di acquisire agevolmente e senza particolari oneri il citato dato di riferimento".