

COMM. TRIB. REGIONALE MILANO - 10/34/2012

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

A carico del contribuente Br. Fr. l'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate di Como, a seguito di processo verbale di constatazione della G.d.F. 23/1/2006, emetteva due distinti avvisi di accertamento relativi ai redditi induttivamente accertati sia ai fini delle imposte dirette che ai fini IVA per gli anni 2004 e 2005. Con successivi atti emessi in data 6/10/2008 lo stesso Ufficio accertatore essendosi accorto di errori ed omissioni contenuti nei precedenti avvisi, ne emetteva degli altri relativi agli stessi anni di imposta, dichiarando in premessa e motivazione di procedere in autotutela, previo annullamento degli atti precedenti. Poiché nel frattempo il Sig. Br. aveva presentato istanza di accertamento con adesione in relazione ai primi due avvisi, lo stesso contribuente (prima della notifica degli altri due nuovi avvisi emessi in autotutela) provvedeva a versare mediante F24 gli importi previsti per la definizione anticipata delle pendenze tributarie. All'esito dell'iscrizione di importi relativi al nuovo avviso emesso per l'anno 2004 e ad un avviso di irrogazione per l'anno 2006, in data 31/3/2009 il concessionario per la riscossione notificava al contribuente un cartella di pagamento per l'ammontare complessivo di €38.104,11.

Avverso i menzionati atti il contribuente proponeva tre distinti ed autonomi ricorsi, deducendo:

- relativamente ai nuovi avvisi emessi in autotutela per gli anni 2004 e 2005:

a) che tali nuovi avvisi erano stati emessi in violazione dell'art. 43 del D.P.R. 600/73 e art. 57 D.P.R. 633/72, posto che nella fattispecie difetterebbero i presupposti per esercizio dell'autotutela da parte dell'Ufficio;

b) che all'atto della notifica dei nuovi avvisi era comunque venuto meno il presupposto per l'imposizione fiscale, a seguito dell'avvenuto pagamento dei maggiori tributi e delle sanzioni nella misura indicata dallo stesso ufficio e la conseguente definizione delle obbligazioni tributarie ex art. 15 D.L.vo 218/97;

c) che alla stessa stregua i nuovi avvisi emessi comportavano una violazione dell'art. 4 quater, L. 656/94, stante l'insussistenza dei presupposti per l'annullamento dei precedenti atti;

d) che nel merito, comunque, l'Ufficio avrebbe fatto ricorso ad un metodo di accertamento "spurio", avendo determinato in parte (e per l'ammontare di € 15.817,00) i maggiori ricavi con ricorso a presunzioni semplici ex art. 39 primo comma D.P.R. 300/70 e dall'altro per l'accertamento dei restanti maggiori ricavi (fino all'ammontare dei complessivi € 200.000,00) con ricorso a presunzioni supersemplici, ex art. 39 secondo comma D.P.R. citato;

e) che anche con l'aggiunta del costo del dipendente in nero accertato lo studio di settore era risultato "coerente", mentre nel contempo la percentuale di ricarico del 25% (utilizzata dall'Ufficio per la determinazione dei maggiori ricavi con il secondo avviso era stata determinata in modo incongruo;

relativamente alla cartella di pagamento emessa per importi iscritti a ruolo in relazione agli anni 2004 e 2006:

a) che gli importi relativi al (secondo) avviso di accertamento emesso per l'anno 2004 non potevano considerarsi dovuti per difetto di avvenuta definitività di tale ultimo atto, essendo stato quest'ultimo impugnato con il collegato ricorso (di cui si è detto);

b) che in ogni caso (e sempre con riferimento agli stessi importi) l'accertamento originario era stato definito a seguito dell'avvenuto pagamento delle somme indicate nel primo avviso di accertamento emesso per lo stesso anno 2004 e che non erano i presupposti per l'emissione di secondo avviso ex art. 43 D.P.R. 600/72;

c) che quand'anche si volesse considerare la possibilità che l'Ufficio avesse voluto operare una iscrizione a ruolo in corso di causa; la cartella sarebbe comunque illegittima perché emessa per importi ben superiori a quelli pari al 50% delle sole maggiori imposte accertate.

L'Ufficio accertatore si costituiva nel giudizio di primo grado ribadendo la piena legittimità del suo operato e contro deducendo:

a) per il solo l'avviso impugnato relativo all'anno 2004, che il ricorso doveva ritenersi inammissibile in quanto proposto ben altre dopo la scadenza del termine previsto, tenuto conto della data della notifica dello stesso atto impugnato avvenuta a mezzo del servizio postale in data 19/10/2008 (come risultava dalla documentazione allegata)

b) per entrambi gli avvisi di accertamento impugnati, che gli stessi erano stati legittimamente emessi a seguito dell'annullamento in autotutela dei primi stante la presenza di errori ed omissioni e che in ogni caso l'accertata presenza del lavoratore in nero consentiva l'applicazione di presunzioni super semplici ed il ricorso a percentuali di calcolo desumibili da dati generali conosciuti per il settore di attività esercitata dal verificato;

c) per la cartella di pagamento, che gli importi in essa indicati anche con riferimento all'anno 2004 (gli unici in contestazione) erano stati legittimamente iscritti a ruolo a seguito della già evidenziata definitività dell'avviso di accertamento per lo stesso anno 2004 e che in relazione al medesimo atto non erano sollevabili questioni inerenti il merito della originaria controversia.

Chiedeva pertanto che il ricorso avanzato per l'avviso relativo all'anno 2004 venisse dichiarato inammissibile e quelli relativi agli altri atti venissero rigettati.

La Commissione Tributaria Provinciale di Como con decisione 24/11/2009 accoglieva il ricorso relativo all'accertamento per l'anno 2005; dichiarava inammissibile il ricorso relativo all'accertamento per l'anno 2004; e rigettava il ricorso relativo alla cartella esattoriale emessa per gli anni 2004 e 2006. I giudici di prime cure hanno ritenuto:

- inammissibile il ricorso introduttivo presentato in data 23/4/2009 in relazione all'avviso emesso per l'anno 2004 (n. RV010200993) perché tardivo, in quanto l'avviso di accertamento in questione emesso dall'Ufficio previo annullamento in autotutela del precedente analogo atto- risultava esser stato notificato a mezzo del servizio postale in data 20/10/2008 (in particolare dall'avviso di ricevimento risultava che lo stesso atto è stato notificato a mezzo del servizio postale mediante raccomandata inviata in data 7/10/2008; con deposito del relativo plico presso l'ufficio postale, in ragione della mancata consegna dello stesso al domicilio a seguito della temporanea assenza dell'interessato od altra persona idonea e dall'ulteriore avviso ricevuto della comunicazione di avvenuto deposito risulta altresì che in ragione del predetto deposito, l'agente postale abbia poi immesso in data 10/10/2008 il relativo avviso in cassetta, perfezionando in tal modo la procedura di notificazione a norma dell'art. 8. c. 2. L. 20/11/1982 n. 890). Poiché in virtù di quanto disposto dal successivo c. 4 dello stesso art. 8 citato la notifica dell'atto in questione deve considerarsi avvenuta trascorsi dieci giorni dalla spedizione del predetto avviso di deposito (o meglio dalla avvenuta immissione dello stesso nella cassetta della posta), ne consegue che l'avviso di accertamento impugnato e relativo all'anno 2004 doveva

considerarsi regolarmente notificato in data 20/10/2008 e non invece in data 24/2/2009, come indicato nel ricorso introduttivo dal contribuente. Proseguono i giudici di prime cure evidenziando che era pur vero che risultava allegato al ricorso un estratto dal sistema informativo delle Poste Italiane dal quale risultava la consegna all'interessato in data 24/2/2009 del plico n. 761746640330 ma tale documento costituisce per i predetti giudici solo la prova della mera consegna all'interessato del plico rimasto di fatto in deposito presso l'Ufficio postale, consegna che tuttavia non ha in alcun modo sostituito la notifica mediante spedizione postale da considerarsi ritualmente effettuata, già in data 20/10/2008, a norma del citato art. 8 L. 890/82;

- la conseguente infondatezza del ricorso introduttivo proposto avverso la cartella esattoriale emessa in relazione all'avviso di accertamento relativo all'anno 2004 stante l'intervenuta definitività dell'accertamento stesso; i giudici di prime cure hanno considerato del tutto legittima l'iscrizione a ruolo degli interi importi accertati per il predetto anno 2004 essendo oramai divenuto impugnabile l'avviso di accertamento relativo. Inoltre affermano i primi giudici che, con riferimento alle somme dovute per l'anno 2006 e portate nella cartella relativa le stesse non risultavano neppure contestate in ricorso e non essendo stati rilevati ulteriori vizi di legittimità della cartella di pagamento in questione ne conseguiva il rigetto del relativo ricorso;

- l'annullamento dell'avviso di accertamento relativo all'anno 2005 in quanto t'Ufficio accertatore aveva spiegato di avere emesso l'atto (così come avvenuto per quello relativo all'anno 2004 che era stato tuttavia tardivamente impugnato) previo annullamento in autotutela di quello che aveva precedentemente emesso e che in sede di riesame era risultato gravato da errori ed omissioni; ma per il secondo avviso l'Ufficio (emesso sulla base di diverso calcolo aveva fra l'altro ampliato la pretesa fiscale per l'anno 2005 rideterminando il maggior imponibile ai fini IVA e dei tributi diretti da € 15.817,00 ad € 33.264,00), doveva tuttavia ritenersi che a prescindere dal riferimento formale all'annullamento in via di auto tutelata del primo atto contenuto nell'avviso impugnato, quest'ultimo costituisca in realtà atto integrativo e modificativo di quello precedente con conseguente doverosa applicazione della disciplina prevista dagli artt. 57 D.P.R. 633/72 e 43 D.P.R. 600/73. Proseguono i primi giudici che in forza di tali ultime disposizioni (riguardanti rispettivamente la materia dell'IVA e quella delle imposte dirette) era infatti possibile per gli uffici e fino alla scadenza del termine per l'accertamento integrare o modificare precedenti atti "in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi" a condizione che negli stessi atti vengano "specificatamente indicati" (a pena di nullità) sia gli elementi nuovi che le circostanze che ne abbiano determinato la successiva conoscenza e nella specie t'Ufficio all'atto dell'emissione dell'avviso in questione si era limitato ad osservare che in sede di riesame della pratica sono emersi errori ed omissioni, senza far riferimento ad alcun fatto nuovo e senza specificare le circostanze che hanno determinato la eventuale conoscenza di quest'ultimo. Pertanto per la CTP non essendo state rispettate le condizioni richieste dalle citate norme a pena di nullità, ne conseguiva che l'avviso impugnato e relativo all'anno 2005, doveva essere annullato, con conseguente accoglimento del relativo ricorso. Conseguentemente e per effetto della pronuncia, in relazione all'anno 2005 le maggiori imposte e le sanzioni dovute dovevano ritenersi accertate sulla scorta di quanto previsto dal primo avviso emesso dall'Ufficio e definito in via agevolata dall'interessato mediante il versamento delle somme previste.

In data 26/7/2010 il contribuente Sig. Br. proponeva atto di appello avverso la predetta decisione della Commissione Tributaria Provinciale di Como n. 2/05/10 del 26/11/2009 chiedendo:

- l'annullamento dell'avviso di accertamento per violazione e falsa applicazione degli artt. 43 u.c. DPR n. 600/73, 57 u.c. DPR n. 633/72, 15 D.Lgs n. 218/1997 e 4 quater Legge n. 656/1994, per carenza assoluta del presupposto di imposizione e violazione del divieto di duplicazione;
- l'annullamento dell'accertamento per carenza assoluta del presupposto di imposizione e mancato soddisfacimento dell'onere della prova, anche in via presuntiva;
- la nullità dell'iscrizione a ruolo per effetto della intervenuta estinzione del rapporto tributario in conseguenza dell'adempimento spontaneo del contribuente alle obbligazioni di cui all'avviso di accertamento prot. 40548. Il contribuente eccepiva con il proposto ricorso in appello;
- la violazione di legge per falsa applicazione dell'art. 21 D.Lgs n. 546/1992 e 60 comma 4 DPR n. 600/73 (anche con riferimento all'art. 8 Legge 20/11/1982. n. 890) in quanto i giudici di prime cure avrebbero erroneamente considerato la data della notifica a mezzo posta dell'avviso di accertamento per l'anno 2004 che sarebbe avvenuta il 20/10/2009; invero la stessa produzione documentale dell'Ufficio dimostrerebbe che la notifica dell'accertamento non si ha come perfezionata a termini di legge essi dimostrano invece i vizi del procedimento di notifica sia la mancanza delle indicazioni prescritte dall'art. 8, comma 2, Legge n. 890/1992 (e cioè l'invito rivolto al destinatario di ritirare il plico entro 6 mesi e, soprattutto, l'avvertimento che la notifica si sarebbe comunque perfezionata entro 10 giorni), e sia per la mancata spedizione al contribuente, a mezzo di raccomandata, dell'avviso ricevimento con l'invito e l'avvertimento prescritti dall'art. 8, comma 2, Legge n.890/1992;
- la violazione e la falsa applicazione degli artt. 43 u.c. DPR n. 600/73 e 57 u.c. DPR n. 633/72 con riferimento ai motivi di impugnazione relativi all'annualità 2004 (che non sono stati esaminati in primo grado); il contribuente lamenta che con l'emissione dell'atto impugnato l'Ufficio abbia violato il principio della unicità dell'accertamento in quanto i due avvisi di accertamento avevano per oggetto la medesima obbligazione tributaria, ma il secondo avviso non costituiva esercizio doveroso del potere di annullamento del primo in autotutela caratterizzato da vizio di nullità dell'atto, ma rideterminazione della pretesa impositiva avendo l'Erario dilatato la pretesa fiscale, eppertanto per le medesime ragioni espresse dai primi giudici con riferimento all'annullamento dell'avviso di accertamento per l'anno 2005 (per il quale era stato rilevato il vizio di nullità per violazione degli artt. 43 u.c. DPR n. 600/73 e 57 u.c. DPR n. 633/72) la stessa violazione doveva valere anche per l'avviso di accertamento relativo al 2004;
- la carenza del presupposto di imposizione e vizio di violazione di legge per falsa applicazione dell'art. 15, D.Lgs 19/6/1997 n. 218 e violazione del divieto di duplicazione avendo il contribuente già pagato quanto richiesto con il primo avviso di accertamento sempre per l'anno 2004, ne discende l'estinzione dell'obbligazione; nel presente processo pertanto si discuterebbe di una pretesa fiscale già accertata e già definita e con la notifica del secondo accertamento si finisce per tassare due volte lo stesso presupposto di imposizione in violazione anche del divieto di duplicazione (art. 67 DPR n. 600/73);
- la violazione dell'art. 4 quater della Legge n. 656/1994, in quanto l'Ufficio accertatore non avrebbe correttamente esercitato il potere di annullamento in relazione alla causa di nullità formale del primo avviso di accertamento o per eliminare dal mondo del diritto un atto illegittimo o infondato, ma ha emesso un secondo accertamento contraddistinto da un vero e proprio riesame della posizione del contribuente rispetto al quale l'obbligazione di diritto pubblico viene fatta dipendere da valutazioni di tipo

diverse rispetto a quelle assunte nel primo accertamento ed in tal modo si lederebbe il principio del contraddittorio;

- l'illegittimità della rettifica induttiva per carenza assoluta del presupposto di imposizione e mancato soddisfacimento dell'onere della prova, anche in via presuntiva, in quanto l'Ufficio accertatore avrebbe determinato il maggior imponibile avvalendosi di presunzioni "semplici" e "supersemplici" sprovviste dei requisiti di gravità precisione e concordanza in applicazione dell'art. 39, commi 1 e 2, DPR 600/73 ma senza validi supporti probatori;

- l'illegittimità dell'iscrizione a ruolo di cui alla cartella di pagamento impugnata per intervenuta definizione dell'obbligazione tributaria relativa all'anno 2004 e la violazione di legge per falsa applicazione dell'art. 43 DPR n. 600/73 in quanto la predetta iscrizione a ruolo sarebbe nulla perché effettuata in forza di un titolo nullo (avviso di accertamento emesso in violazione dei presupposti previsti dall'art. 43, u.c., DPR cit. ed art. 57 DPR n. 633/72).

In data 17/9/2010 l'Agenzia delle Entrate - DP di Como si costituiva nel presente giudizio d'appello replicando alle avverse tesi difensive chiedendo la conferma della decisione di primo grado impugnata.

La presente causa veniva trattata alla pubblica udienza del 23/3/2011 dove erano presenti entrambe le parti che insistevano nelle proprie difese esposte nei rispettivi atti difensivi.

MOTIVI DELLA DECISIONE

L'appello proposto dal contribuente deve qui trovare accoglimento per i motivi che seguono.

Si osserva preliminarmente che i giudici di prime cure hanno erroneamente dichiarato inammissibile il ricorso proposto dal contribuente avverso l'accertamento relativo all'anno di imposta 2004 perché tardivo; secondo i primi giudici la notificazione sarebbe correttamente avvenuta a mezzo del servizio postale in data 20/10/2008, ma così non risulta all'odierno Collegio.

La disciplina sulle notificazioni risulta in linea di principio dall'art. 60 DPR n. 600/73, il quale rinvia all'art. 137 e seguenti del c.p.c. prevedendo però alcune regole speciali; in particolare il comma 4 dell'art. 60 DPR cit., riguarda le notificazioni degli atti a mezzo del servizio postale e stabilisce che "qualunque notificazione a mezzo del servizio postale si considera fatta nella data della spedizione; i termini che hanno inizio dalla notificazione decorrono dalla data in cui l'atto è ricevuto".

Tale normativa deve essere coordinata con le regole sulla notificazione a mezzo posta ed in particolare con l'art. 8, comma 2, della Legge n. 890/19822 che stabilisce le modalità di perfezionamento della notifica a mezzo posta nel caso di mancata consegna del plico al domicilio dell'interessato per temporanea assenza del destinatario e l'art. 2697 c.c. onera la parte che invoca il proprio diritto a dimostrarne la esistenza.

Orbene era onere dell'Ente impositore dimostrare l'avvenuto perfezionamento della notifica a mezzo del servizio postale cosa che nel caso di specie, ad avviso di questo Collegio, non è avvenuta.

I giudici di prime cure hanno erroneamente interpretato la suddetta normativa ritenendo che la notificazione sia stata perfezionata a mezzo posta il 20/10/2008 (in conseguenza della spedizione del plico postale avvenuta il 7/10/2008) affermando che

l'Erario, a mezzo della produzione della cartolina postale di notifica e dell'avviso di ricevimento avesse dimostrato di avere eseguito la notificazione nel rispetto della procedura prevista dall'art. 8 della Legge n. 890/1992.

Dalla documentazione prodotta in atti risulta invero:

- che l'avviso di ricevimento è carente dei due requisiti sostanziali previsti dall'art. 8, comma 2, Legge n. 890/1992 in quanto mancante dell'invito espresso rivolto al destinatario di provvedere al ricevimento del piego a lui destinato mediante ritiro dello stesso entro il termine massimo di sei mesi;
- che manca l'avvertimento che la notificazione si ha comunque per eseguita trascorsi dieci giorni dalla data del deposito e che, decorso inutilmente anche il predetto termine di sei mesi, l'atto sarà restituito al mittente;
- che l'immissione nella cassetta postale dell'avviso di ricevimento non è modalità idonea a perfezionare la notificazione in quanto si ritiene che l'Agente debba spedire detto avviso anche a mezzo di raccomandata diretta al destinatario ed in mancanza di ciò l'adempimento non si perfeziona la notifica a mezzo posta.

In tal senso si è espressa altresì la Corte Suprema di Cassazione affermando che "in materia di notifica degli accertamenti tributari si applicano le disposizioni del codice di procedura civile stante l'espresso rinvio a tali norme da parte dell'art. 60 d.P.R. n. 600/1973, ed, in particolare, ove il destinatario dell'atto non sia reperito nel domicilio che risulta all'ufficio notificatore, né vi siano reperite persone idonee a ricevere la notifica, si deve provvedere a tutti gli adempimenti di cui all'art. 140 c.p.c. (deposito nella casa comunale e spedizione della raccomandata, contenente, l'avviso di deposito, con avviso di ricevimento), non essendo sufficiente il solo deposito nella casa comunale (cfr., ex multis, Cass. civ sent. n. 3294 e 10057 del 1994, 5100 del 1997). Peraltro la necessità della spedizione mediante raccomandata con avviso di ricevimento è stata ribadita recentemente con la sentenza n. 627 del 2008 dalle Sezioni Unite di questa Corte in materia di notifica di ricorso per cassazione, con la quale è stato dichiarato inammissibile il ricorso proposto in assenza di produzione della ricevuta di ritorno o di documentazione equipollente e della costituzione della parte intimata." (cfr. Cass. Sez. Trib. Sent. 14/10/2009 n. 21760).

Inoltre secondo i giudici della CTP, l'Agenzia avrebbe assolto - a mezzo della produzione in giudizio della relata di notifica a mezzo posta con cui l'Agente Postale rilevato la temporanea assenza del destinatario e dell'avviso di ricevimento immesso nella cassetta postale - l'onere di dimostrare il perfezionamento della notificazione a mezzo posta alla data del 20/10/2009. Ma ad avviso di questo Collegio così non è in quanto l'Agenzia, proprio con la produzione dei suddetti documenti, ha dimostrato palesemente il contrario in quanto non risulta perfezionata la notificazione; i predetti documenti dimostrano viceversa che il procedimento di notificazione non si è perfezionato sia per la mancanza delle indicazioni prescritte dall'art. 8, comma 2, Legge n. 890/1992 (cioè l'invito rivolto al destinatario di ritirare il plico entro 6 mesi e l'avvertimento che la notifica si sarebbe comunque perfezionata entro 10 giorni), sia per la mancata spedizione al contribuente - destinatario, a mezzo di raccomandata, dell'avviso ricevimento con l'invito e l'avvertimento prescritti dall'art. 8, comma 2, Legge n. 890/1992.

I giudici di prime cure hanno altresì erroneamente ritenuto irrilevante la produzione documentale offerta dal contribuente con riferimento alla busta con apposizione del timbro dell'Ufficio Postale in data 24/2/2010 e all'estratto informativo del Servizio Postale dal quale si ricavava l'avvenuta consegna in tale data; i predetti giudici hanno

erroneamente dedotto che tale documento provava "la mera consegna all'interessato del plico di fatto depositato mediante spedizione postale da considerarsi ritualmente effettuata già in data 20/10/2008".

L'odierno Collegio non ritiene corretta tale deduzione dei giudici di prime cure in quanto l'asserzione che il contribuente avrebbe ricevuto materialmente il 24/2/2010 il plico relativo alla notifica spedita dall'Ufficio il 7/10/2009 è chiaramente confutata dall'estratto informativo dal quale risulta che il plico venne ricevuto dalle Poste il 20/2/2009 (spedizione n. 761746640440 con data 20/2/2009). Pertanto il plico con il n.761746640440 risulta esser stato spedito dall'Ufficio in due momenti diversi e cioè il 7/10/2009 ed il 20/2/2010 (cfr. la documentazione prodotta in atti) e detto plico si riferisce allo stesso atto in quanto è coincidente il numero delle due spedizioni (n. 76176640440). Ogni altro dubbio in merito risulta chiarito dal timbro postale di ricevimento del plico in data 24/2/2009 apposto sulla busta.

Da quanto sopra si desume verosimilmente che il contribuente non abbia ritirato presso l'Ufficio Postale in data 24/2/2010 il plico che sarebbe stato spedito nel mese di ottobre 2009 dell'anno precedente, ma abbia ricevuto in notificazione l'atto di imposizione in data 24/2/2010, a seguito di nuovo tentativo di notificazione effettuato dall'Agenzia delle Entrate in data 20/2/2010 il tutto per sanare i vizi di notifica della prima notifica.

Pertanto avendo l'appellante ricevuto l'avviso di accertamento in data 24/2/2010, in applicazione dell'ultimo comma dell'art. 60, DPR n. 600/73, i termini per impugnare l'accertamento decorrevano da tale data ed il ricorso avverso tale atto risulta conseguentemente esser stato proposto nei termini.

L'odierno Collegio d'appello inoltre rileva che nella fattispecie e relativamente all'anno 2004, t'Ufficio ha emesso un secondo avviso sulla base di diverso calcolo ampliando fra l'altro la pretesa fiscale (rideterminando ai fini dell'IVA e dei tributi diretti il maggior imponibile da E 5.200,00 ad € 30.502,00), di talchè deve ritenersi che a prescindere dal riferimento formale all'annullamento in via di autotutela del primo atto (che oltretutto il contribuente ha provveduto a pagare) e contenuto nel secondo avviso impugnato, quest'ultimo costituisce atto integrativo e modificativo di quello precedente con conseguente doverosa applicazione della disciplina prevista dagli artt. 57 DPR 633/72 ed art. 43 DPR 600/73. In base a tale normativa è infatti possibile per l'Amministrazione e fino alla scadenza del termine per l'accertamento integrare o modificare precedenti atti in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi a condizione che negli stessi atti vengano specificatamente indicati, a pena di nullità, sia gli elementi nuovi che le circostanze che ne abbiano determinato la successiva conoscenza. E nella specie, così come anche avevano correttamente rilevato anche i giudici di prime cure per relativamente all'avviso di accertamento per l'anno 2005, t'Ufficio accertatore all'atto dell'emissione dell'avviso in questione (anno 2004) risulta essersi limitato ad osservare che in sede di riesame della pratica sono emersi errori ed omissioni senza far riferimento ad alcun fatto nuovo e senza specificare le circostanze che hanno determinato l'eventuale conoscenza di quest'ultimo e non essendo state rispettate le condizioni richieste dalle predette norme a pena di nullità ne consegue che l'avviso di accertamento anche per l'anno 2004 deve essere annullato.

Infine relativamente alla cartella esattoriale si osserva preliminarmente che il contribuente afferma di non aver impugnato l'iscrizione a ruolo relativa all'anno 2006 perché relativa alle sanzioni per l'impiego di dipendenti non regolari (circa € 700,00) in quanto avendo lo stesso spontaneamente aderito all'accertamento era tenuto ad eseguire il versamento delle sanzioni.

Mentre relativamente all'iscrizione a ruolo con riferimento all'anno 2004 si osserva che i giudici di prime cure hanno limitato l'esame e la loro statuizione al solo aspetto del collegamento tra iscrizione a ruolo ed il secondo avviso di accertamento (per il quale avevano dichiarato inammissibile il ricorso introduttivo proposto dal contribuente), ma atteso che in questa sede il secondo avviso di accertamento emesso per il detto anno 2004 è da considerarsi nullo perché emesso in violazione dei presupposti previsti dall'art. 43 u.c., DPR 600/73 ed art. 57 DPR n. 633/72 ne deriva l'insussistenza del potere di iscrizione a ruolo ed il vizio di nullità della cartella esattoriale emessa in forza di tale titolo dichiarato nullo.

Posto tutto quanto sopra, l'odierno Collegio non ritiene condivisibili le repliche e le doglianze espresse dall'Ufficio accertatore in sede di costituzione nel presente giudizio d'appello, stante i puntuali, approfonditi e fondati motivi d'appello riportati dall'appellante.

Pertanto l'appello proposto dal contribuente deve trovare accoglimento e la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Como qui impugnata deve essere conseguentemente riformata come segue:

- annulla l'avviso di accertamento n. R0V010200488 prot. 40548 relativo all'anno d'imposta 2004;
- conferma la decisione della CTP che ha accolto il ricorso introduttivo del contribuente relativo all'accertamento per l'anno 2005;
- annulla l'iscrizione a ruolo di cui alla cartella di pagamento impugnata con riferimento all'anno di imposta 2004.

La complessità della vicenda controversa e l'obiettiva incertezza interpretativa delle norme di riferimento giustificano la compensazione delle spese del giudizio fra le parti.

P.Q.M.

La Commissione accoglie l'appello del contribuente come da parte motiva. Spese compensate.