



NEWS Euroconference

Edizione di martedì 13 Febbraio 2024

CASI OPERATIVI

Versamento Iva da parte di soggetto identificato direttamente in Italia
di Euroconference Centro Studi Tributari

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Dichiarazione annuale e controllo del plafond utilizzato
di Roberto Curcu

REDDITO IMPRESA E IRAP

Bonus edilizi fuori dall'imponibile Ires dell'impresa committente
di Fabio Landuzzi

IMU E TRIBUTI LOCALI

Esenti Imu gli immobili gravati da un vincolo perpetuo di destinazione a uso pubblico
di Francesca Benini

ACCERTAMENTO

Autotutela sostitutiva e accertamento integrativo
di Luigi Ferrajoli



CASI OPERATIVI

Versamento Iva da parte di soggetto identificato direttamente in Italia

di Euroconference Centro Studi Tributari

GUIDA ALLA RIFORMA FISCALE

Servizio editoriale mensile di aggiornamento e approfondimento sulle novità più rilevanti

[scopri l'offerta valida fino al 31 marzo! >](#)



Una impresa bulgara vuole aprire una logistica in Italia per vendere, sia a privati sia a partite Iva, in Italia.

Alla società bulgara è stato già attribuito il numero di partita Iva dal Centro Operativo di Pescara.

Si chiede se:

- 1) è possibile che il professionista anticipi l'Iva effettuando il versamento con addebito sul proprio conto corrente?
- 2) è possibile emettere fatture elettroniche?

[LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU FISCOPRACTICO...](#)



FiscoPratico



GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Dichiarazione annuale e controllo del plafond utilizzato

di Roberto Curcu

Seminario di specializzazione

Sistema doganale e compliance

[Scopri di più](#)

Il momento di compilazione ed invio della **dichiarazione annuale Iva** è sempre l'occasione per:

- fare un **check up delle procedure adottate** nel precedente anno solare;
- aggiustare sul nuovo anno **alcune procedure**;
- **rimediare**, eventualmente **con ravvedimento** ridotto, ad **errori commessi** nel precedente periodo di imposta.

Il modello annuale dovrebbe essere quello che evidenzia **tutte le operazioni effettuate**, nelle loro svariate sfaccettature, e nella compilazione dello stesso dovrebbero emergere **eventuali anomalie**; in realtà, non sempre le cose stanno così, ed in particolare riguardo alle **aziende esportatrici abituali** che, nell'anno precedente, hanno **utilizzato il plafond**.

Il controllo circa eventuali splafonamenti è essenziale in quanto – fino a che il legislatore o la giurisprudenza non riusciranno a capire l'anomalia – **uno splafonamento**, che ha arrecato solo un danno finanziario all'Erario (in quanto non è stata assolta subito Iva che comunque sarebbe stata successivamente chiesta a rimborso o compensata), **è sanzionato in misura più grave dell'evasione fiscale**. La cosa anomala, è che non vi siano Giudici nazionali che disapplicano la sanzione del 100% in caso di splafonamento, quando **la Corte di Giustizia Ue ha già statuito** – condannando proprio lo Stato italiano riguardo alle irregolarità commesse nelle immissioni in libera pratica con improprio uso dei depositi Iva – **che una sanzione del 100% dell'imposta è sproporzionata in casi in cui non vi sia danno erariale**. Sull'erroneo assolvimento dell'Iva con *reverse charge* per improprio **uso del deposito Iva**, anziché con pagamento immediato alla dogana, è oramai pacifico che trovi applicazione la **sanzione del 30%**.

Torniamo, comunque, all'esportatore abituale che ha acquistato beni e servizi utilizzando il plafond, e che **in dichiarazione dovrà compilare il rigo VF17**, per indicare **gli "acquisti e importazioni senza pagamento d'imposta, con utilizzo del plafond"**.

Il primo, ovvio, controllo che dovrà essere fatto, è che **taie importo non superi il plafond disponibile** che si aveva nello **scorso anno**, e che – più o meno – è quello che emerge dal **rigo VE30 del modello dichiarativo Iva presentato l'anno precedente**. Evidenziamo che il plafond



effettivamente disponibile potrà **non essere coincidente** con quanto indicato nel modello dell'anno precedente, in quanto vi sono degli aggiustamenti, dovuti a situazioni particolari, che **evidenzieremo in un successivo contributo**.

Tra queste situazioni particolari, citiamo, comunque, quelle delle **note di accredito a cavallo di anno**, che richiedono delle attenzioni anche nella compilazione del **rgo VF17**; in particolare, se nell'anno N si è emessa una dichiarazione di intento al proprio fornitore, il quale la ha utilizzata per fatturare con **regime di non imponibilità**, e nell'anno N+1 lo stesso fornitore dovesse emettere una **nota di credito** sempre con **titolo di non imponibilità** relativamente alla stessa operazione, **tale nota di variazione** non potrà fare riferimento alla dichiarazione di intento eventualmente emessa nell'anno N+1, ma **dovrà fare riferimento alla dichiarazione di intento relativa** all'effettuazione dell'**operazione originaria**, e quindi quella dell'anno N e, quindi, **tale storno andrà a "ricreare" plafond dell'anno N e non dell'anno N+1**. In sostanza, anche se nel termine di un anno (365 giorni) è sempre possibile emettere note di variazione con il titolo Iva applicato alla fattura originaria, **quando a cavallo di questi 365 giorni vi è il 31.12, è inutile emettere le note di credito con la non imponibilità per dichiarazione di intento**, in quanto per il cliente andrebbero a **ricreare plafond di un anno oramai chiuso**. Trascorso il 31.12, in sostanza, è sempre più pratico emettere le note di accredito non soggette ad Iva, ai sensi dell'[**articolo 26, D.P.R. 633/1972**](#). **Il controllo che dovrà essere fatto, quindi, è che l'importo del plafond utilizzato nel 2023 non sia al netto di note di accredito ricevute nel 2023, ma riferite ad operazioni del 2022.**

Secondo controllo da fare, è che il plafond non sia stato utilizzato per acquistare beni con Iva indetraibile, o per acquistare terreni e fabbricati. Sul punto, l'Agenzia delle entrate ritiene che il plafond non sia spendibile nemmeno per pagare canoni di leasing o contratti di appalto relativi a terreni e fabbricati, ma viene costantemente **smentita dalla giurisprudenza**.

Ultima cosa, che chiaramente non emerge dalla dichiarazione Iva, è **controllare che ciascun fornitore non abbia fatturato con il regime di non imponibilità per importi superiori alla dichiarazione di intento** emessagli. In un forum tenuto dalla stampa specializzata con l'Agenzia delle entrate, è stato correttamente spiegato **che se non è stato superato il plafond complessivo, non si è in presenza di uno splafonamento**, ma un tale comportamento **comporta che l'esportatore abituale** – avendo ricevuto una fattura non corretta e per la quale il fornitore è soggetto a sanzione – ha **30 giorni dalla sua registrazione per regolarizzare con autofattura denuncia**, oppure è soggetto alla sanzione del 100%, ai sensi dell'[**articolo 6, comma 8, D.Lgs. 471/1997**](#).

Che valga la pena emettere tali “autofatture denuncia” con **ravvedimento trascorsi i 30 giorni dalla registrazione delle fatture errate è tutto da verificare**, considerando che **si è in presenza di violazioni formali** per le quali la **sanzione irrogabile** dall'Agenzia delle Entrate – definibile ad un terzo – deve essere calcolata con **l'istituto del cumulo giuridico**. Che tale sanzione possa resistere in caso di censure comunitarie, è altra cosa da verificare, posto che **colpisce l'omissione di un comportamento** (assolvimento Iva da parte di soggetto diverso dal cedente/prestatore) non previsto dalla Direttiva Iva.



La cosa certa è che – avendo 30 giorni dalla registrazione per poter correggere l'errore senza sanzioni per l'esportatore abituale – **il controllo circa queste irregolari fatturazioni dei fornitori andrebbe fatto ogni mese, e non solo in sede di presentazione della dichiarazione Iva annuale.**



REDDITO IMPRESA E IRAP

Bonus edilizi fuori dall'imponibile Ires dell'impresa committente

di Fabio Landuzzi

Seminario di specializzazione

Controlli fiscali in tema di Superbonus, detrazioni nell'edilizia e crediti d'imposta

[Scopri di più](#)

La **Norma di comportamento AIDC n. 224** affronta un tema spinoso (e alquanto dibattuto in dottrina), ossia quello del **regime fiscale a cui assoggettare**, in capo all'**impresa committente delle opere**, ai fini delle imposte sul reddito, le **detrazioni d'imposta** dalla stessa maturate (e trattenute in proprio), a fronte delle spese sostenute per **lavori di ristrutturazione edilizia**, di efficientamento energetico o di ammodernamento di immobili. La conclusione a cui la Norma dell'AIDC giunge nella sua disamina, è che le **detrazioni d'imposta**, proprio in quanto tali – e perciò quali componenti aventi una **natura univocamente tributaria** e dello **stesso tipo dell'imposta sul reddito a cui afferiscono**, a cui, infatti, si collegano insindibilmente con segno negativo (poiché sono dirette a diminuirne l'importo lordo liquidato) – sono da ritenersi **sempre escluse dalla base imponibile** delle imposte sul reddito dell'impresa stessa.

Tale conclusione rimane **invariata** rispetto:

- alla modalità con cui la detrazione d'imposta in questione viene rilevata nelle **scritture contabili dell'impresa committente**, in modo particolare laddove questa aderisse alle linee di indirizzo contenute nella **Comunicazione pubblicata dall'OIC il 3.8.2021** che ha, peraltro, sollevato in dottrina diverse e autorevoli **voci discordanti**;
- alla **tipologia di bene immobile** a cui le spese eleggibili alla maturazione del bonus fiscale in forma di detrazione d'imposta afferiscono, e perciò quando si tratti di **immobile strumentale** iscritto fra le **immobilizzazioni materiali**, come pure quando si tratti di bene **immobile merce**.

Il beneficio di cui si tratta è, infatti, sì **collegato al sostenimento di specifici oneri** e al **verificarsi di condizioni** peculiari previste dalla normativa, come **fatto generatore dell'agevolazione**, ma poiché si concretizza nella **forma della detrazione d'imposta**, assume di conseguenza la **natura giuridica dello stesso tributo** che va a diminuire; in questo senso, infatti, la detrazione d'imposta è assai differente dal **credito d'imposta**, il quale può **essere utilizzato in compensazione** in occasione del versamento di tributi e contributi, ed anche riportato in avanti nel tempo in caso di incipienza del debito della società. Di converso, la detrazione d'imposta, laddove nell'anno in cui si rende fruibile **non trovi capienza** sufficiente nell'imposta linda, viene **definitivamente perduta**.



Né la natura giuridica e tributaria della detrazione d'imposta può mutare a seconda della **qualificazione contabile** che dovesse essere fornita all'agevolazione stessa e, quindi, della sua **classificazione in bilancio**.

La questione, come detto, si pone in modo particolare a seguito dell'indicazione contenuta nella citata Comunicazione dell'OIC del 3.8.2021 in cui la fattispecie viene qualificata:

- sotto il **profilo patrimoniale**, come un “**credito tributario**” e;
- sotto il **profilo economico**, come un “**contributo in conto investimenti**”.

Una posizione che, a dire il vero, ha preso una direzione diversa da quella che l'Agenzia delle entrate – in occasione di una **risposta ad interpello della Direzione Regionale del Piemonte del 2020** – aveva assunto e in cui, pur precisando che esula dalle proprie competenze il fornire indicazioni circa le modalità di contabilizzazione della detrazione in questione, aveva riconosciuto come per “**detrazione d'imposta**” si intende una somma che è possibile **sottrarre da un'imposta (londa)** per ridurne legalmente l'ammontare, determinando così l'imposta “netta”, con la conseguenza che si sarebbe dovuto fare **riferimento al Principio contabile OIC 25** per ogni dettaglio circa la sua contabilizzazione.

Stante questo scenario, la disamina condotta dall'AIDC conduce perciò al ritenere **neutrale**, dal punto di vista delle imposte sul reddito, l'effetto prodotto dalla **maturazione della detrazione d'imposta** in questione per l'impresa committente delle opere, con la conseguenza che, anche laddove l'impresa aderisse alle indicazioni contabili di cui alla Comunicazione OIC citata:

- se oggetto delle spese eleggibili capitalizzate fosse un **immobile strumentale iscritto fra le immobilizzazioni materiali**, e il bonus fiscale fosse contabilizzato con il **metodo “diretto”**, la società avrebbe titolo nei rispettivi periodi d'imposta di eseguire corrispondenti **variazioni in diminuzione dell'imponibile**, in ragione di **maggiori quote di ammortamento** calcolate su di un valore fiscale del bene superiore a quello contabile;
- se, invece, nel caso precedente, la rilevazione del bonus fiscale fosse effettuata secondo il **metodo “indiretto”**, con la tecnica del **risconto passivo**, la società avrebbe titolo di effettuare una **variazione in diminuzione** del reddito imponibile, in corrispondenza del **provento anno per anno rilevato**, a seguito dello **scarico contabile del risconto passivo** relativo alla detrazione d'imposta qualificata e classificata alla stregua di un **contributo in conto investimenti**;
- se oggetto delle spese eleggibili fosse un **bene merce** e le spese fossero portate, quindi, a incremento del suo valore contabile, e il valore della detrazione d'imposta maturata fosse portato a sua diretta diminuzione, la società avrebbe titolo di tenere traccia del **maggior valore fiscale**, che si rifletterebbe in una **variazione in diminuzione** del reddito imponibile al **momento del realizzo del bene**.



IMU E TRIBUTI LOCALI

Esenti Imu gli immobili gravati da un vincolo perpetuo di destinazione a uso pubblico

di Francesca Benini

Master di specializzazione

Immobili e fisco: analisi e novità della riforma fiscale

Scopri di più

La Corte di Giustizia Tributaria di Primo Grado di Treviso, con la sentenza n. 32/2024 dello scorso 16.1.2024, si è pronunciata in merito al **trattamento Imu** di alcuni **immobili gravati da un vincolo perpetuo di destinazione a uso pubblico**, costituito in favore di un Comune.

In particolare, la questione, oggetto della citata sentenza, verteva sulla facoltà di un contribuente di beneficiare del **regime di esenzione Imu**, in relazione a parcheggi pubblici che sorgevano in prossimità di un complesso edificio **destinato a multisala cinematografica**.

Il vincolo gravante sui citati immobili prevedeva che gli stessi parcheggi potessero essere **fruiti gratuitamente da parte della collettività**, senza alcuna limitazione, neanche di orario.

Tale **vincolo** era stato costituito in favore del Comune **a titolo gratuito**, per motivi strettamente attinenti al **rilascio del permesso** a costruire della multisala cinematografica (e **non per ragioni di mera liberalità**).

Ebbene, alla luce di quanto sopra, i Giudici trevigiani, con la sentenza in commento, hanno statuito che le suddette unità immobiliari **dovessero essere considerate esenti ai fini Imu**, dal momento che erano gravate da un **vincolo perpetuo** di destinazione a uso pubblico.

Tale vincolo, secondo i Giudici di primo grado, aveva **carattere espropriativo**, in quanto escludeva la possibilità per il contribuente di **trarre qualsiasi tipo di vantaggio** economico dalla titolarità delle unità immobiliari in questione.

Il contribuente, infatti, pur rimanendo formalmente titolare del diritto di proprietà degli immobili, nella sostanza, era **titolare di un diritto apparente e svuotato di ogni contenuto**, così da poterlo qualificare alla stregua di una **“nuda proprietà”**.

Secondo i Giudici trevigiani, il **vero contenuto del diritto reale** (a prescindere dalla sua qualificazione formale) era quello secondo il quale i beni immobili erano legati ad una **destinazione pubblica** perpetua che non poteva **subire alcun mutamento** di sorta.



Ne consegue che, il contribuente, a causa di tale vincolo “espropriativo”, poteva essere considerato solo apparentemente il **“soggetto possessore”** dei fabbricati oggetto di esame.

In assenza del requisito del possesso previsto dall'[**articolo 1, comma 743, L. 160/2019**](#), i Giudici trevigiani hanno correttamente ritenuto che nessuna imposta a titolo di Imu potesse essere **pretesa dal Comune** in relazione agli immobili **oggetto di esame**.

In ogni caso, i Giudici trevigiani hanno ritenuto che gli immobili in questione, ai sensi dell'[**articolo 1, comma 759, L. 160/2019**](#), dovessero essere considerati esenti Imu dal momento che, pur essendo classificati nella categoria C/6, presentavano le **caratteristiche degli immobili classificabili nella categoria catastale “E”**, ossia nella categoria dei fabbricati che, *“per la singolarità delle loro caratteristiche”*, richiedono che la **rendita catastale sia determinata per “stima diretta”** e non sulla base della tariffa.

Come noto, il Legislatore, con l'[**articolo 2, commi da 40 a 44, L. 262/2006**](#), ha previsto che, nella categoria catastale “E” possano essere **ricompresi gli immobili diversi da quelli destinati ad uso commerciale**, industriale ed ufficio privato, ovvero ad usi diversi, qualora gli stessi presentino **autonomia funzionale e reddituale**.

Tale norma, quindi, mentre riconosce la categoria E, ne **esclude l’applicabilità a beni identificati con specifiche caratteristiche** facenti parte di un più vasto complesso immobiliare. I suddetti beni, che non possono essere accatastati nella categoria catastale “E”, devono avere **autonomia funzionale e reddituale**.

L’Agenzia del Territorio, in attuazione della suddetta disposizione normativa, con il provvedimento del 2.1.2007, ha espressamente chiarito che **possono essere censiti in categoria “E” solo ed esclusivamente gli immobili utilizzati per l’erogazione di un servizio pubblico**.

Ebbene, alla luce di quanto illustrato, i Giudici trevigiani hanno ritenuto che le unità immobiliari in esame presentassero tutte le caratteristiche per essere **classificate nella categoria catastale E** e, quindi, che potessero beneficiare del **regime di esenzione Imu**.

Tali unità, infatti, come detto, erano state **destinate a parcheggi pubblici** che potevano essere **fruiti gratuitamente** da parte della collettività.

Le stesse, pertanto, conformemente a quanto statuito dall'[**articolo 2, commi da 40 a 44, L. 262/2006**](#), erano state destinate a **usi diversi da quelli commerciali**, industriali ed uffici privati.

Il vincolo perpetuo sulle unità immobiliari era stato costituito per rispondere ad **esigenze di carattere pubblico**, ossia per consentire al Comune di **tutelare un preciso interesse** della collettività.

Tali unità, pertanto, dovevano essere qualificate come “beni di interesse pubblico”, in quanto destinate funzionalmente alla collettività indistinta che può **fruirne illimitatamente e**



incondizionatamente.

I suddetti fabbricati, pertanto, secondo i Giudici trevigiani, essendo destinati ad essere utilizzati in modo perpetuo per l'erogazione di un servizio pubblico, **non potevano essere assoggettati ad Imu.**



ACCERTAMENTO

Autotutela sostitutiva e accertamento integrativo

di Luigi Ferrajoli

Seminario di specializzazione

Riforma fiscale: le novità del contenzioso

Gestire il nuovo contenzioso, come delineato dal D.Lgs. 220/2023

[Scopri di più](#)

Rimessa alle **Sezioni Unite** la questione relativa all'**ammissibilità** dell'esercizio del **potere di autotutela in peius** per il contribuente, **per vizi di carattere sostanziale**. Con l'**ordinanza n. 33665/2023**, la Cassazione solleva un problema di rilevante interesse sia pratico che teorico. Il caso all'esame del giudice di legittimità riguarda un **accertamento da indagini finanziarie**, emesso in un primo momento **senza tenere conto di una delle movimentazioni** bancarie verificate. Successivamente, l'Ufficio ci ha ripensato e ha **prima annullato** l'atto di accertamento per **riemetterlo subito dopo con un maggior imponibile**, rispetto all'atto originario, corrispondente alla medesima movimentazione bancaria.

Il contribuente impugnava il secondo atto di accertamento, eccependo l'illegittimità dello stesso, in quanto aente **natura di accertamento integrativo**, non fondato sulla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. In proposito, si ricorda che, ai sensi dell'[articolo 43, D.P.R. 600/1973](#), l'Ufficio può integrare un atto di rettifica che non sia qualificabile come **accertamento parziale**, entro gli ordinari termini decadenziali, a condizione che dimostri la **sopravvenuta conoscenza di dati o notizie**. La vicenda è giunta all'esame della Suprema Corte che ha ravvisato, in proposito, **due opposti orientamenti** dei giudici di vertice.

Secondo un **primo orientamento**, il **potere di autotutela** dell'Amministrazione finanziaria ha **carattere generale** e, pertanto, può essere legittimamente esercitato **sino al momento in cui non si sia formato il giudicato sull'atto** oggetto dello stesso ovvero, al contempo, **sino a che non sia decorso il termine di decadenza**, fissato dalle singole leggi di imposta, per l'emissione del nuovo avviso di accertamento. In tali casi, l'esercizio del potere di autotutela è non solo **legittimo**, ma corrisponde a un preciso **potere-dovere** dell'Amministrazione finanziaria, la quale è onerata, in virtù del c.d. **principio di perennità**, a **sostituire l'atto annullato con un nuovo atto**, ancorché di **contenuto identico** a quello annullato, **privo dei vizi** originari dello stesso. Pertanto, secondo questo orientamento, l'**autotutela sostitutiva**, che può essere esercitata **anche in pendenza di giudizio**, perché **l'emissione del primo atto non consuma il potere di imposizione**, può essere esercitata anche per **rimuovere vizi sostanziali e non meramente formali** del provvedimento e, quindi, **sarebbe legittimo l'esercizio della cd. autotutela in malam partem**, in quanto, in materia tributaria, il potere di autotutela è **funzionale al soddisfacimento dell'interesse pubblico** a reperire le entrate fiscali legalmente



accertate, sicché è **legittimo l'annullamento di un atto favorevole al contribuente**, non essendone preclusa l'adozione dall'**articolo 1 D.M. 11.2.1997**, n. 37, recando quest'ultimo un'**elencazione non esaustiva** delle ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria può procedere all'**annullamento in autotutela**.

Sulla stessa scia, la Cassazione, dopo avere affermato che in tema di accertamento delle imposte sui redditi, **l'avviso di accertamento emesso in sostituzione** di un altro precedentemente annullato **non si risolve in una mera integrazione** di quest'ultimo, ma costituisce **esercizio dell'ordinario potere di accertamento**, non consumatosi attraverso l'emanazione dell'atto annullato, nonché del generale **potere di autotutela**, ha, altresì, precisato che la sua **emissione non presuppone la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi**, come prescritto dall'[**articolo 43, comma 3, D.P.R. 600/1973**](#), ma può aver luogo anche sulla base di una **diversa e più approfondita valutazione di quelli già in possesso** dell'Ufficio.

Secondo un **diverso orientamento**, l'esercizio del potere di autotutela **non presuppone necessariamente che l'atto ritirato sia affetto da vizi di forma**, avendo l'Amministrazione finanziaria, in virtù ed in forza dell'**imperatività** che ne connota l'agire, il **potere di sostituire** un precedente **atto impositivo illegittimo** con innovazioni che possono investirne **tutti gli elementi strutturali**, costituiti dai destinatari, dall'oggetto e dal contenuto e, solo conseguentemente, da quelle **dichiarazioni argomentative** che, connettendo oggetto e contenuto, formano la **motivazione del provvedimento**.

Ciò posto, se da un lato le **specifiche caratteristiche** che connotano l'esercizio del potere di **autotutela sostitutiva** riconducono ad un **potere di intervento** dell'Ente impositore **ampio e generale**, giustificato dal principio di **perennità della potestà amministrativa**, dall'altro lato, tuttavia, si pone sia un **problema di coordinamento** dell'istituto dell'autotutela sostitutiva **con il principio (tendenziale) dell'unicità dell'accertamento**, che dovrebbe deporre per l'esercizio di tale potere solo per la **rimozione di vizi formali**, sia l'esigenza di **raccordare** le norme dettate in tema di autotutela tributaria con le **previsioni contenute negli articoli 43, comma 3, D.P.R. 600/1973 e 57, comma 4, D.P.R. 633/1972**, che **condizionano il potere erariale di integrare** gli atti impositivi alla **sopravvenuta conoscenza** di nuovi elementi.

Più specificamente, secondo tale orientamento, **il principio di tutela dell'affidamento del contribuente non può essere pregiudicato** dalla possibilità per l'Ufficio di esercitare il potere di autotutela al fine di **correggere errori commessi in precedenza**, non formali e **modificativi in senso sostanziale del precedente atto**, ove il **nuovo atto** emesso dall'Ufficio proceda alla richiesta di una **maggiore pretesa**, basata sul **medesimo corredo istruttorio** ed sul **medesimo presupposto di fatto**, perché così facendo si introdurrebbe un'ulteriore **deroga, non prevista dalla legge, al principio dell'unicità dell'accertamento**.

Pertanto, estendere il perimetro dell'esercizio dell'**autotutela sostitutiva anche ai vizi sostanziali dell'atto**, oltre a rendere evanescente la **linea di confine** tra tale potere e quello di accertamento integrativo, di cui all'[**articolo 43, comma 3, D.P.R. 600/1973**](#) e all'[**articolo 57, comma 4, D.P.R. 633/1972**](#), comporta pure la **modifica in peius della pretesa tributaria per il**



contribuente, esclusivamente in virtù del richiamato principio di perennità della potestà amministrativa, giustificato dall'esigenza di una continua e puntuale aderenza dell'azione amministrativa all'**interesse pubblico** che si rileva dovrebbe essere informato, altresì, al **principio di buona amministrazione**, in un'ottica di **bilanciamento** tra i contrapposti interessi in gioco: da un lato **quello del contribuente a vedere determinata la pretesa fiscale in un unico atto**, senza rischiare di essere esposto ad una rettifica della precedente pretesa, magari proprio in conseguenza della difesa da lui espletata durante il contenzioso, dall'altro **quello dell'Erario ad effettuare integrazioni e rettifiche in caso di errori**, commessi durante la redazione dell'atto.

Inoltre, la **sostituzione in autotutela** dell'avviso di accertamento è **istituto diverso dall'accertamento integrativo**, in quanto soltanto **quest'ultimo può fondarsi sulla sopravvenuta conoscenza** di nuovi fatti di evasione, sicché l'avviso che abbia sostituito quello annullato in autotutela, ove incrementativo della ripresa a tassazione, **non può fondarsi sulla mera rivalutazione fattuale e giuridica degli stessi elementi posti a fondamento di quello annullato**, ma, in forza di quanto previsto dall'[**articolo 43, comma 3, D.P.R. 600/1973**](#), su **elementi in precedenza non conosciuti** dall'Ufficio accertatore ed in questo senso essere **adeguatamente motivato**.

A fronte di questi diversi orientamenti, la **Corte di Cassazione**, con l'ordinanza in commento, ha ritenuto opportuno **rimettere gli atti al Primo Presidente**, ai sensi dell'[**articolo 374, comma 2, c.p.c.**](#), ai fini dell'**eventuale assegnazione del ricorso alle Sezioni Unite**.