



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

## ***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 FISCOPRATICO...\*\*](#)



## **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 **tale 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 **evidenzeremo 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 **rigo 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.**

## ***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 inscindibilmente 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 incapienza del debito della società. Di converso, la detrazione d'imposta, laddove nell'anno in cui si rende fruibile **non trovi capienza** sufficiente nell'imposta lorda, 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 (lorda)** 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 **rimetterlo 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 avente **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 investire **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**.