

DIRITTOdi **ANTONINO MARINO****L'accertamento integrativo come "nuova pretesa"**

L'integrazione di un pregresso verbale comporta una modifica dell'atto originario e la sussistenza di una rinnovata e autonoma pretesa erariale.

Quand'è che un atto impositivo, **modificativo (tanto in aumento che in diminuzione)** di un accertamento originario, può essere definito una nuova e autonoma pretesa rispetto al rapporto d'imposta sostituito? La risposta, tutt'altro che scontata, viene fornita dalla Cassazione nell'ordinanza 14.12.2021, n. 39808.

In particolare, i Giudici di Piazza Cavour chiariscono il senso di " **nuovoatto** ", individuando la linea di discriminare non soltanto e semplicisticamente attingendo al dato quantitativo della pretesa, che si desume dall'aumento o dalla diminuzione dell'importo, ma basandosi sugli elementi che in fatto e diritto intervengano per l'eventuale innovazione del fondamento del rapporto d'imposta ridefinito, posto in relazione al " **primoatto** " sostituito.

In pratica si rileva che in materia di accertamento d'imposta, di norma, un atto di modificazione o integrazione di un avviso d'accertamento precedente darebbe pur sempre luogo a una **rinnovazione della pretesa originaria** : a questo punto, nel rispetto delle garanzie difensive del contribuente, dovrebbe farsi luogo all'emanazione di un nuovo atto impositivo che, avvicinandosi con quello originario, indichi i **nuovi elementi di fatto** di cui è sopravvenuta la conoscenza. Una siffatta condizione, d'altronde, è normativamente prescritta ex art. 43, c. 3, del D.P.R. n. 600/1973, in ipotesi di estensione quantitativa dell'avviso originario.

In ciò si rileva un'evidente differenza rispetto alle **ipotesi in diminuzione** , che non necessiterebbero (almeno in linea teorica) di forme o motivazioni particolari, quando si risolvono in una mera riduzione della pretesa originaria: per tale ordine di ragioni, si ritiene che non possa ritenersi integrata di per sé una rinnovata pretesa tributaria, eccezion fatta per quelle ipotesi in cui le variazioni apportate alla pregressa pretesa fiscale immettano elementi innovativi, che possano essere considerati idonei a definire una **concreta variazione** del fondamento del rapporto giuridico d'imposta circoscritto con il primo atto sostituito.

La *ratio*, più che condivisibile, della presa di posizione della giurisprudenza di legittimità può essere spiegata nei termini che seguono. In pratica non si può ritenere che qualsiasi variazione quantitativa di una pregressa pretesa fiscale contenga già *ex se* i fattori di rinnovamento (meglio: di **auto-rinnovamento della pretesa**), tali da consentire di ritenere mutato il fondamento e i presupposti del rapporto d'imposta emergente dal primo atto emanato. Si rileva che gli **elementi di rinnovazione** (*aliquid novi*) non possano essere individuati nel mero decremento o aumento della pretesa originaria, atteso che una qualsivoglia variazione quantitativa (tanto in aumento che in diminuzione) dell'imponibile, definito in un pregresso accertamento, non sempre e necessariamente è correlabile a un semplice **ricalcolo numerico** che ridetermina il quantum dovuto, dovendosi in tale contesto verificare una riqualificazione giuridica del pregresso rapporto d'imposta sostituito. Ciò che importa è quindi l'introduzione di elementi di novità nel rapporto fiscale, così da far ritenere che il nuovo atto notificato al contribuente sia un nuovo avviso di accertamento: ciò si verifica sia nel caso di diminuzione, sia in quello di variazione in aumento della pretesa impositiva circoscritta nel primo atto (c.d. "sostituito").