

Edizione di giovedì 3 ottobre 2013

IVA

[Per la detrazione IVA non è rilevante l'antieconomicità](#)

di Daniele Tomarchio

IMPOSTE INDIRETTE

[L'impianto fotovoltaico "domestico" è attività d'impresa](#)

di Leonardo Pietrobon

IMPOSTE SUL REDDITO

[Morosità dell'inquilino e "disequilibrio" normativo](#)

di Luigi Scappini

ACCERTAMENTO

[Giurisprudenza più severa del fisco](#)

di Giovanni Valcarenghi

ISTITUTI DEFLATTIVI

[Autotutela: quale limite alla discrezionalità dell'ufficio?](#)

di Massimiliano Tasini, Patrizia Pellegrini

IVA

Per la detrazione IVA non è rilevante l'antieconomicità

di Daniele Tomarchio

Con l'interessante [**sentenza n.22132 del 27 settembre**](#) scorso, la **Sezione Tributaria della Corte di Cassazione** ha **negato** la possibilità di **estendere in materia di IVA i principi sanciti per le imposte dirette con riguardo al tema dell'antieconomicità**.

Gli Ermellini, difatti, con la pronuncia in commento hanno cassato la sentenza n.23/2008, depositata il 10.04.2008, dalla **Commissione Tributaria Regionale di Firenze**, con la quale i giudici di merito, ritenendo privi dei requisiti di economicità, avevano negato la possibilità di **detrarre ai fini IVA** dei costi relativi ad operazioni poste in essere dalla società accertata con la propria controllata.

La vicenda trae origine dalla notifica di un **avviso di accertamento** per la ripresa a tassazione di Iva, Irpeg e Irap.

La società impugnava ritualmente e tempestivamente l'avviso notificato eccependo la **regolarità** delle operazioni compiute e, conseguentemente, l'**illegittimità** dell'atto opposto.

I Giudici della CTP di Firenze riconoscevano la fondatezza delle contestazioni della ricorrente in ordine alle riprese riguardanti **Irpeg e Irap, annullandole; confermavano**, invece, le pretese di cui all'avviso in materia di **Iva**.

Appellata la decisione, i Giudici della CTR adita **confermavano la sentenza impugnata** ritenendo legittima la ripresa a tassazione ai fini IVA, giacché – pur riconoscendo l'inerzia e la certezza dei costi medesimi – sul piano economico la scelta di acquisire onerosamente i servizi amministrativi e gestionali **configgeva con i criteri di ragionevolezza** e non poteva essere giustificata in termini di riduzione di costi o di miglioramento delle prestazioni. Peraltro, sottolineavano i giudici di secondo grado, tale operazione non solo non aveva costituito fonte di vantaggi ottenibili dalla tecnica di esternalizzazione, ma semmai, aveva comportato, in favore della società contribuente una riduzione della base imponibile in **assenza di ragioni di ordine economico**.

Rilevavano, infine, che la società cui erano stati affidati i servizi era una **società controllata** dalla committente e intratteneva rapporti esclusivamente con la controllante.

I giudici della CTR di Firenze corroboravano la loro decisione citando **copiosa giurisprudenza**

della Suprema Corte con la quale era stato riconosciuto il potere dell'Amministrazione finanziaria di rettificare le dichiarazioni dei contribuenti considerando antieconomiche determinate scelte imprenditoriali, in base al principio secondo cui chiunque svolge un'attività economica dovrebbe indirizzare le proprie condotte verso una riduzione dei costi ed una massimizzazione dei profitti. Sulla scorta di tale indirizzo giurisprudenziale, formatosi con riferimento alle **imposte dirette**, la CTR si convinceva che in presenza di un comportamento assolutamente contrario ai canoni dell'economia, rimasto inspiegato dal contribuente, era pienamente legittimo l'accertamento anche **ai fini dell'IVA**.

La Suprema Corte ha innanzitutto affermato che **non possono essere applicati sic et simpliciter** i principi sanciti in tema di imposte dirette in merito al **tema dell'antieconomicità alla materia dell'Iva**. A ciò, difatti, osta il **principio di neutralità** proprio di tale ultima imposta garantito per tutte le attività economiche indipendentemente dallo scopo o dai risultati delle attività stesse, purché siano soggette all'IVA.

La Corte di Cassazione, richiamando principi più volte espressi dalla Corte di Giustizia, ha sottolineato la **centralità del diritto di detrazione** nel meccanismo dell'IVA, mettendo in risalto che tale diritto non può essere limitato qualora beni e servizi siano forniti ad un prezzo inferiore o superiore rispetto al valore normale, giacché fra parti che godono del diritto di detrazione **non può sussistere alcuna elusione o evasione fiscale**. Né, i Giudici hanno rilevato alcun **riferimento al valore del bene o del servizio** nella normativa che disciplina il diritto di detrazione.

Procedendo nella disamina della questione, la Corte ha determinato in che misura può essere considerata l'antieconomicità ai fini del riconoscimento o meno del diritto a detrazione. Sciogliendo il secondo interrogativo ha stabilito che l'Amministrazione finanziaria potrà fare riferimento a tale principio tutte le volte che lo stesso rilevi quale **indizio di non veridicità della fattura** (o dell'operazione in se stessa) o del prezzo o della insussistenza dell'inerenza; mentre non potrà farvi ricorso **in condizioni normali**, sebbene il valore dei beni sia tale da produrre un risultato antieconomico (l'operazione, infatti, potrebbe essere giustificata da esigenze di natura organizzativa o consistere in un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda).

Concludendo, in accoglimento del ricorso della società, la Suprema Corte ha stabilito la **spettanza del diritto a detrazione** considerato che nella fattispecie in questione non era stata **esclusa né l'inerenza né l'esistenza della stessa operazione**.

IMPOSTE INDIRETTE

L'impianto fotovoltaico “domestico” è attività d'impresa

di Leonardo Pietrobon

Lo sfruttamento di un **impianto fotovoltaico** costituisce un'**attività economica** se avviene al fine di ricavarne **introiti aventi carattere di stabilità**. È quanto stabilisce la recente sentenza della [**Corte di Giustizia Ue C-219/12 del 20/6/2013**](#), la quale afferma che “*la nozione di introiti dev'essere intesa nel senso di una remunerazione percepita come contropartita dell'attività esercitata. Ne risulta che, per considerare che lo sfruttamento di un bene avvenga al fine di ricavarne introiti, è irrilevante che tale sfruttamento sia o meno finalizzato a generare profitti*”.

La citata sentenza trae origine da una **richiesta di rimborso Iva** esercitata da un cittadino austriaco per l'imposta assolta al **momento dell'acquisto di un impianto fotovoltaico** installato sul tetto della propria abitazione e oggetto di diniego da parte della Amministrazione finanziaria, per la quale lo sfruttamento del citato impianto non era configurabile come esercizio di un'attività economica.

Le conclusioni a cui è giunta la Corte sono basate sull'interpretazione ed applicazione delle disposizioni di cui all'**art. 4 della sesta direttiva 77/388/CEE**, con le quali vengono stabiliti i presupposti utili a **qualificare un soggetto passivo** d'imposta ai fini iva.

In particolare i Giudici nel ricordare il concetto di soggetto passivo di cui al citato **art. 4, paragrafo 1 della Sesta direttiva** e la **costante giurisprudenza della stessa Corte di Giustizia** in merito – secondo cui le nozioni di soggetto passivo assieme a quella di attività economica hanno un'ampia sfera di applicazione – stabilisce che lo **sfruttamento di un impianto fotovoltaico** deve rientrare nel concetto di **attività economica**, se tale attività è esercitata al fine di **ricavarne introiti** aventi un certo carattere di **stabilità**. Di conseguenza, la circostanza che la produzione di energia elettrica sia **fonte di introiti economici** qualifica la stessa come un'attività commerciale, non avendo alcuna rilevanza il fatto che l'energia prodotta dall'impianto fotovoltaico sia sempre inferiore all'energia elettrica consumata dal contribuente per le proprie esigenze domestiche.

Con riferimento poi al concetto di “**stabilità**”, la Corte ricorda che nel caso di specie il contratto di accesso alla rete, essendo a tempo indeterminato, attribuisce la qualifica di **stabilità all'attività** di tipo commerciale, costituente nella produzione e vendita di energia elettrica da fonte fotovoltaica.

In conclusione, a parere della Corte di Giustizia Ue “*lo sfruttamento di un impianto fotovoltaico*

installato sopra o nelle vicinanze di un edificio ad uso abitativo e strutturato in modo tale che la quantità di energia elettrica prodotta, da un lato, sia costantemente inferiore alla quantità complessiva di energia consumata per uso privato dal gestore dell'impianto e, dall'altro, sia ceduta in rete a fronte di un corrispettivo, con la realizzazione di introiti aventi carattere di stabilità, rientra nella nozione di <<attività economiche>> ai sensi dell'art. 4 della Sesta direttiva.

L'interpretazione fornita dai giudici comunitari non trova identico riscontro nella **prassi nazionale**, la quale, in modo più “elastico” e pratico, ha sin qui correlato l'eventuale qualificazione di esercizio di attività commerciale alla verifica delle caratteristiche tecniche dell'impianto fotovoltaico.

A tal proposito, infatti, l'Agenzia delle Entrate con la [circolare n. 46/E/2007](#) – illustrando il variegato trattamento tributario da applicare alle componenti economiche derivanti dalla produzione di energia da fonti rinnovabili – ha stabilito che la qualifica di esercizio di un'attività commerciale è strettamente connessa alla **potenza nominale dell'impianto (kw)** e alla **collocazione dei moduli fotovoltaici**. In modo del tutto sommario e con esclusivo riferimento alle persone fisiche, la grande distinzione operata dall'Agenzia riguarda la **tipologia di impianto fotovoltaico**, di cui il contribuente risulta essere responsabile. In particolare, nel citato documento di prassi – la cui impostazione è stata confermata anche con la [Risoluzione n. 954-174106/2012 del 6/12/2012](#) – viene stabilito che:

- nel caso di impianti **fotovoltaici di potenza fino a 20 kw** è necessario fare riferimento alla destinazione dell'impianto medesimo. Nel caso in cui l'impianto sia **a servizio dell'abitazione** – ad esempio sul tetto dell'abitazione o su un'area di pertinenza, come nel caso oggetto della sentenza della Corte di Giustizia Ue – e risulti installato per soddisfare principalmente i fabbisogni personali del contribuente, lo stesso – a parere dell'Agenzia – **non svolge alcuna attività commerciale abituale**. Nel caso in cui, invece, l'impianto di potenza non superiore a 20 kw **non sia a servizio dell'abitazione** – in quanto collocato ad esempio su un'area separata dall'abitazione e non di pertinenza della stessa – il contribuente svolge **attività d'impresa commerciale** e i corrispettivi derivanti dalla vendita dell'energia sono da assoggettare ad imposta;
- nel caso di impianti **fotovoltaici di potenza nominale eccedente i 20 kw**, la vendita di energia eccedente i propri fabbisogni è da qualificare come attività di **tipo commerciale**.

IMPOSTE SUL REDDITO

Morosità dell'inquilino e "disequilibrio" normativo

di Luigi Scappini

In un **contesto di crisi economica** quale quello attuale, non è infrequente che un investimento da sempre considerato sicuro quale il mattone si rilevi un vero e proprio **boomerang per il contribuente** che si trova a dover fronteggiare un **inquilino moroso**.

In tal caso, oltre a dover adire le **vie processuali** con la (in)certezza degli italici tempi e pagare i vari "balzelli" imposti dallo Stato, dovrà anche proseguire a corrispondere le **imposte su di un canone in realtà non percepito**. E se per gli **immobili abitativi** il Legislatore ha previsto apposita **deroga** a tale previsione, altrettanto **non** è stato disposto per quanto attiene quelli **commerciali** che, a ragion veduta, forse rappresentano le tipologie maggiormente a rischio insolvenza.

Norma di riferimento è l'**articolo 26 del Tuir**, nel quale sono disciplinate le modalità di **imputazione dei redditi fondiari** sia da un punto di vista soggettivo che temporale.

Regola generale è che essi concorrono alla formazione del reddito complessivo dei soggetti possessori **indipendentemente dalla percezione** ed in funzione al periodo d'imposta in cui si è **verificato il possesso**. In altri termini, i redditi fondiari sono imputati in capo al possessore in quanto tale, a prescindere dalla loro **reale percezione**, seguendo un rigido **criterio di competenza** o, per meglio dire, di maturazione.

Questa impostazione, se può avere una certa valenza per quanto concerne il reddito dominicale ed agrario (redditi che per loro stessa definizione normativa sono insiti nel "bene terra" stesso, ovvero il terreno cui si riferiscono) **non trova applicazione** per quanto riguarda gli immobili, con specifico riferimento a quelli **concessi in affitto**.

Infatti, ai sensi dell'**articolo 37, comma 4-bis del Tuir** *"qualora il canone risultante dal contratto di locazione, ridotto forfettariamente del 5 per cento, sia superiore al reddito medio ordinario ... il reddito è determinato in misura pari a quella del canone di locazione al netto di tale riduzione"*, con la conseguenza che, a prescindere dalla reale percezione di detto canone, lo stesso dovrà essere **dichiarato ai fini reddituali**.

In parziale **deroga** al principio generale di cui all'articolo 26, comma 1, il secondo periodo del medesimo comma prevede che *"...I redditi derivanti da contratti di locazione di immobili ad uso abitativo, se non percepiti, non concorrono a formare il reddito dal momento della conclusione del*

procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto per morosità del conduttore. Per le imposte versate sui canoni venuti a scadenza e non percepiti come da accertamento avvenuto nell'ambito del procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto per morosità è riconosciuto un credito di imposta di pari ammontare”.

In altri termini, la norma deroga al principio generale di imputazione dei redditi fondiari a prescindere dall'effettiva percezione in riferimento agli **immobili ad uso abitativo concessi in locazione**.

Il testo della norma cita espressamente gli **“immobili abitativi”** lasciando poco spazio ad interpretazioni differenti: in tal senso, si è espressa anche l'Agenzia delle Entrate con [C.M. n. 101/2000](#) dove, al punto 5.2. testualmente afferma che *“Resta fermo, pertanto, che per gli immobili locati per uso diverso da quello abitativo, il canone di locazione va comunque dichiarato, così come risulta dal contratto di locazione ancorché non percepito, rilevando in tal caso il momento formativo del reddito e non quello percettivo”*.

Quindi, per gli immobili abitativi, in presenza di un **procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto per morosità** del conduttore concluso, di cui agli artt. 657 e seguenti, C.p.c.:

- a decorrere **dal periodo di imposta di conclusione** del procedimento, i canoni di locazione non concorrono più alla formazione del reddito;
- in caso di **conferma della morosità** anche per periodi di imposta precedenti l'atto giurisdizionale, viene riconosciuto al contribuente un **credito d'imposta** di ammontare pari alle imposte versate sui canoni venuti a scadenza e non percepiti.

In tale contesto, come confermato dall'Agenzia delle Entrate con [C.M. n. 150/1999](#) resta fermo l'obbligo di assoggettare a tassazione le unità immobiliari **sulla base della rendita**, poiché la non imponibilità sancita dal giudice è riferita esclusivamente ai *“canoni di locazione non percepiti”* e non si può estendere anche al **reddito dei fabbricati**.

Tutto ciò, come sopra evidenziato, vale per gli **immobili abitativi**: per quanto riguarda gli **immobili commerciali**, l'Agenzia delle Entrate, optando per l'applicazione letterale del disposto normativo, a nostro parere determina un **ingiusto (e soprattutto ingiustificato) differente trattamento** tra i contribuenti che, come recita il richiamato articolo 53 della Costituzione dovrebbero *“concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva”* e ciò a prescindere dalla natura dell'immobile concesso in locazione.

ACCERTAMENTO

Giurisprudenza più severa del fisco

di Giovanni Valcarenghi

Non sempre l'**errore scusabile** sul calcolo di sanzioni ed interessi salva il contribuente dall'applicazione delle **sanzioni ordinarie per omessi o tardivi versamenti**; questo è il messaggio che si può trarre dalla lettura della [sentenza n.203 della CTR Lazio](#), pronunciata il 17 giugno 2013 e depositata lo scorso 9 luglio 2013. Insomma, sembra di avere invertito la marcia rispetto alla situazione creatasi dopo l'emanazione della [circolare 2 agosto 2013](#).

Vediamo di ricostruire la vicenda.

Un contribuente **non aveva versato tempestivamente l'IVA** relativa ad una liquidazione periodica; probabilmente, l'emissione dell'**avviso bonario** è rimasta senza esito, determinando l'**iscrizione a ruolo** e la successiva emissione della **cartella esattoriale**. La cartella veniva impugnata dal contribuente, sostenendo (probabilmente) che il versamento fosse in realtà stato effettuato con **ravvedimento operoso**, sia pure versando importi insufficienti a coprire il corretto calcolo di sanzioni ed interessi.

L'Agenzia ha appellato la sentenza di primo grado, sostenendo la tesi (dovremmo dire ormai stantia) del **mancato perfezionamento del ravvedimento operoso** per effetto della carenza degli importi versati a titolo di sanzioni ridotte ed interesse. Il contribuente **non si è neppure costituito** e, crediamo, questa sua latitanza non è stata ben accolta dai Giudici.

La sentenza ha un dispositivo molto scarno che, tecnicamente, richiama il testo dell'articolo 13 del decreto legislativo 472/1997. La citata norma richiede, perché sia perfezionato il ravvedimento operoso, che siano **versati integralmente gli importi conteggiati a titolo di sanzione e di interesse**; pertanto, poiché nel caso specifico non risulta dimostrato l'osservanza di tale adempimento, si conclude in maniera scarna legittimando l'applicazione delle **sanzioni** contenute nel ruolo e nella cartella esattoriale.

Eppure, il pensiero ufficiale delle Entrate è parzialmente difforme rispetto alle conclusioni sopra raggiunte; infatti, in caso di versamento insufficiente si è ritenuto **esistente un ravvedimento**, sia pure non riferito all'intero importo, ma **solo ad una quota dello stesso**. Per comprendere, ed utilizzando delle cifre casuali, se intendevo ravvedere un versamento di 100 e non ho versato a sufficienza sanzioni ed interessi, il ravvedimento potrà considerarsi perfezionato solo per 80 e, conseguentemente, le sanzioni piene dovranno essere applicate solo sulla quota residua: perché ciò avvenga, tuttavia, la circolare richiede che sul modello F24

sia compilato un rigo con il codice tributo relativo alla sanzione, proprio per giustificare l'esistenza della intenzione di aderire al ravvedimento.

Insomma, **se l'intenzione è palesata, l'errore non inficia in toto la procedura**, ma ne determina la non efficacia solo in misura parziale.

Nel caso di specie, nella realtà, non si comprende in modo chiaro se sul **modello F24** del ravvedimento fossero state esposte delle **somme a titolo di sanzione**; tuttavia, al lettore alieno delle vicende fiscali, oppure a colui che applica semplicemente la logica, può apparire strano il fatto che, dopo che sia stato accertato a livello centrale che un **ravvedimento imperfetto** può comunque essere considerato, la stessa Agenzia delle entrate non abbia richiesto alla commissione la corretta ricostruzione della vicenda, riducendo l'importo irrogato a **titolo di sanzione**.

Probabilmente, la risposta va ricercata nella **data di pronuncia** della sentenza (precedente) e nella **data di emanazione** della circolare (successiva); al momento dell'assunzione della decisione non era stata ancora ufficializzato il pensiero ufficiale dell'Agenzia. Peraltro, dopo che è stata pronunciata una sentenza, ove non più impugnabile, nemmeno potrebbe essere assunto un provvedimento di autotutela. Quindi la questione specifica è **bloccata**, restando l'unica considerazione, per il contribuente, che **è stata ritenuta applicabile la compensazione delle spese**.

Sono casi come questi dove ci si rammarica della **mancata applicazione**, prima da parte dell'amministrazione e, successivamente, da parte dei Giudici, di un minimo di **elasticità** nella gestione delle vicende fiscali, specialmente dinnanzi a coloro che, sia pure con ritardo, hanno in un qualche modo adempiuto all'obbligazione tributaria. Il **formalismo** (ed il tenore letterale della norma), dunque, supera una applicazione ragionevole dei poteri di controllo.

Probabilmente, ora, situazioni del genere potrebbero non accadere più; di certo, è necessaria una **partecipazione attiva al processo tributario** e non un atteggiamento passivo (come nel caso di specie) che rischia di lasciare dirigere il pensiero dei Giudici verso la soluzione meno gradita.

ISTITUTI DEFLATTIVI

Autotutela: quale limite alla discrezionalità dell'ufficio?

di Massimiliano Tasini, Patrizia Pellegrini

L'art. 1 del D.M. 37/1997 prevede in capo all'**Ufficio competente**, od in caso di inerzia di questo, in capo alla Direzione Regionale dalla quale lo stesso dipende, il **potere di annullamento o di revoca dell'atto illegittimo**.

L'**autotutela** dell'Amministrazione finanziaria, al pari di quella di qualsiasi Pubblica Amministrazione, è attività che consiste nel **riesame di un provvedimento di primo grado** finalizzato al suo annullamento, in quanto affetto da **vizio di illegittimità od a motivo dell'illegittimità dell'imposizione**.

La *quaestio* attiene alla **natura** di tale potere, se **discrezionale**, come è nel diritto amministrativo ove la ricorrenza del presupposto dell'interesse pubblico specifico costituisce condizione indefettibile dell'autotutela, o **vincolato**, in considerazione del fatto che la discrezionalità amministrativa nella determinazione dell'*an* e del *quantum* dell'obbligazione tributaria deve ritenersi del tutto assente, coerentemente con un sistema fiscale che garantisce il rispetto dei **principi di rango costituzionale** enunciati dagli articoli 23 (principio di legalità), 54 (principio di capacità contributiva) e 97 (principio di buon andamento della Pubblica Amministrazione).

In questa prospettiva, la discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria si riduce ad una **valutazione sulla fondatezza e sul grado di (in)certezza della situazione giuridica** da accertare, ma anche in tale evenienza non può certamente prescindersi dal rispetto della previsione normativa e dei principi costituzionali.

A maggior ragione, se si considera che il principio di discrezionalità, immanente nell'esercizio delle pubbliche funzioni, è il fondamento stesso della responsabilità dei pubblici funzionari, i quali sono tenuti all'osservanza dei **principi generali contenuti nel Codice di comportamento dei dipendenti delle pubbliche amministrazioni** di cui al decreto 28/11/2000 del Dipartimento delle Funzione Pubblica presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri. Tra gli altri:

- principio del *neminem ledere*;
- principio del rispetto dell'affidamento dei terzi;
 - principio di parità di trattamento (che implica l'assunzione di una decisione solo dopo aver ponderato adeguatamente i diversi interessi in gioco);
 - principio del buon andamento della Pubblica Amministrazione;

- principio di ragionevolezza.

Di tal che, la **correzione presuppone il vizio dell'atto** e null'altro, non implica una comparazione di interessi per verificare se debba comunque prevalere l'interesse alla conservazione dell'atto e quindi al gettito finanziario che ad esso consegue, essendo giustificata unicamente dal dovere dell'Amministrazione Finanziaria di ripristinare la legalità violata.

Del resto, le **norme in tema di autotutela** (cfr. art. 2-quater, D.L. 564/1994 e art. 2, D.M. 37/1997) non contengono riferimento alcuno alla necessità che sussista un interesse pubblico specifico e concreto, posto che l'illegittimità, di per sé, è una **ragione di pubblico interesse** idonea e sufficiente.

Recte, mancano interessi configgenti da valutare comparativamente, atteso che l'attività di accertamento dei tributi consiste nella determinazione dell'imponibile e dell'imposta nel rispetto della previsione di legge.

In questa prospettiva, l'autotutela tributaria si risolve in attività idonea ad assicurare la *tax compliance* tra contribuente e fisco, in ragione della fondata pretesa del primo, all'**annullamento dell'atto impositivo illegittimo ed infondato**, e del secondo, all'invarianza del rapporto costo/benefici amministrativi.

Peraltro, la stessa norma configura la **prevenzione del contenzioso tributario** quale una delle fondamentali finalità dell'autotutela. L'art. 3 del D.M. 37/1997, nello stabilire criteri di priorità in relazione all'attività di autotutela, annota le *fattispecie di rilevante interesse generale e, fra queste ultime, quelle per le quali sia in atto o vi sia il rischio di un vasto contenzioso*.

E non v'è dubbio che quando l'illegittimità nel diritto tributario, idonea ad incidere sulla sfera patrimoniale del contribuente, investe principi sostanziali di rango costituzionale non può che innescare, a ragion veduta, la **lite**: di qui, l'importanza della **funzione deflattiva del contenzioso** svolta dall'autotutela e gli importanti riflessi in termini di economia processuale.

Atteso che l'annullamento d'ufficio dell'atto viziato è finalizzato a realizzare un'imposizione conforme alla legge, ed avuto altresì riguardo al **principio di indisponibilità del credito erariale**, occorre precisare che il concetto di illegittimità (dell'atto) è riconducibile unicamente a quei vizi che abbiano **natura sostanziale** e, dunque, siano inerenti all'**esistenza e/o all'ammontare del credito tributario**, quali quelli di cui è elencazione (esemplificativa) nell'art. 2 del D.M. 37/1997. Il che vale a suffragare la sufficienza dell'illegittimità siccome assunta ad esprimere la ragione di pubblico interesse alla rimozione dell'atto, ed altresì a negare che l'autotutela divenga strumento per *riesumare* il diritto di contestare la **fondatezza della pretesa tributaria** (colpevolmente) non esercitato.

A tal riguardo, ed infine, si rappresenta che l'art. 21-octies della legge 241/1990, che autorevole dottrina ritiene applicabile anche alla materia tributaria, esclude l'annullabilità del

provvedimento quando sia affetto da **vizi formali** che non influiscono sul suo contenuto dispositivo, quali sono, invece, i vizi che incidono sull'*an* e sul *quantum* dell'imposta.