

ACCERTAMENTO

Atti di recupero crediti in slalom tra il contraddittorio preventivo e l'accertamento con adesione

di Silvio Rivetti

Seminario di specializzazione

Riforma delle sanzioni e strumenti per evitare il contenzioso e trattare con gli uffici

Scopri di più

I meccanismi di **contraddittorio preventivo** varati dalla Riforma fiscale, funzionali a **deflazionare il contenzioso** e a dare corpo a quel basilare principio di civiltà giuridica, per cui è normale il **diritto del contribuente ad essere ascoltato** prima di divenire oggetto d'imposizione, mostrano ancora, a oltre un anno dalla loro intervenuta, piena operatività, non poche incertezze: in particolare, quanto alla loro applicabilità agli **atti di recupero crediti** ex [articolo 38-bis, D.P.R. 600/1973](#). In tema, non è scolastico ricordare che, per l'[articolo 6-bis, comma 1, L. 212/2000](#), tutti **gli atti autonomamente impugnabili innanzi al giudice tributario** devono essere preceduti da un **contraddittorio preventivo**, il quale si attiva mediante la previa comunicazione al contribuente da parte dell'Amministrazione di uno **schema dell'atto impositivo** che s'intendere adottare, e che trova esplicazione **grazie al termine di 60 giorni** concesso per presentare **deduzioni difensive**, o per **richiedere l'accesso agli atti**.

L'interesse di questa previsione è nella **sanzione di annullabilità dell'atto impositivo** emesso in violazione della norma, ossia **non preceduto dallo schema d'atto**: una **sanzione "forte"**, il cui rischio il Legislatore ha evidentemente ritenuto **opportuno scongiurare** per alcuni atti dell'imposizione specificamente "sensibili". Tra questi, in particolare, si annoverano gli **atti di recupero** ex [articolo 38-bis, D.P.R. 600/1973](#), aventi ad oggetto **crediti viziati per inesistenza**; ciò a seguito del disposto della norma d'interpretazione autentica, applicabile retroattivamente, di cui all'[articolo 7-bis, D.L. 39/2024](#), per la quale il [comma 1 dell'articolo 6-bis](#) citato va interpretato escludendosene l'applicazione proprio agli atti di recupero conseguenti al **disconoscimento di crediti d'imposta inesistenti**: dovendosi **qualificare come tali**, stando alla definizione contenuta nell'[articolo 1, comma 1, lettera g-quater\), n. 1\) e 2\), D.Lgs. 74/2000](#), i crediti per i quali mancano, in tutto o in parte, i **relativi requisiti oggettivi o soggettivi**, come dettati specificamente dalla disciplina normativa di riferimento, o i cui requisiti sono il **risultato di rappresentazioni fraudolente**, effettuate con **documenti falsi, simulazioni o artifici**.

Per tali fattispecie, si apre ora la possibilità di **deflazionare il contenzioso** secondo meccanismi già noti al **sistema ante Riforma**, estesi finalmente agli **atti di recupero crediti**, poiché il nuovo

[articolo 6, comma 2, D.Lgs. 218/1997](#), ammette il contribuente a formulare istanza di adesione con riguardo all'atto di recupero **entro il termine per il ricorso**, con notifica da parte dell'ufficio dell'invito all'adesione ex [articolo 5, D.Lgs. 218/1997](#), e con **sospensione del termine per ricorrere**, di 60 giorni, **di ulteriori 90 giorni**: un procedimento "rodato" che presenta **indubbi vantaggi per la parte privata**, che avrà **più tempo per allestire le sue difese** e non dovrà confrontarsi con eventuali motivazioni "rinforzate" dell'atto impositivo, immutabile da parte dell'ufficio **perché già emesso nella sua versione "finale"**.

A fronte di questo quadro, quid iuris a proposito degli atti di recupero crediti, aventi ad oggetto la **contestazione di vizi diversi dall'inesistenza?** L'ufficio potrebbe far valere il **difforme vizio di non spettanza** dei crediti stessi, come individuato ai sensi della triplice definizione dell'[articolo 1, comma 1, lettera g-quinquies\), n. 1\), 2\) e 3\), D.Lgs. 74/2000](#), riguardante rispettivamente i **crediti fruiti in violazione delle modalità di utilizzo** previste dalle leggi vigenti nonché, per la relativa eccedenza, quelli **fruiti in misura superiore** a quella stabilita dalle norme di riferimento; o i crediti che, pur in presenza dei predetti **requisiti soggettivi e oggettivi**, sono fondati su fatti non rientranti nella **disciplina attributiva dei crediti per assenza di ulteriori elementi** o qualità richiesti ai fini del riconoscimento dei crediti stessi; o infine i **crediti utilizzati in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi**, espressamente previsti a pena di decadenza. Ora, anche per le ipotesi di **recupero dei crediti non spettanti**, i meccanismi di cui all'[articolo 6-bis, L. 212/2000](#), citato apparirebbero nuovamente esclusi, laddove riconducibili – e nella misura in cui lo sono effettivamente – alle previsioni del D.M. Mef 24 aprile 2024, il cui [articolo 2, comma 1, lettera b\)](#), **ne esenta l'applicazione per gli atti di recupero crediti** predisposti esclusivamente sulla base dell'incrocio di dati, quali **atti di tipo automatizzato e sostanzialmente automatizzato**. Anche a tali atti di recupero crediti, pertanto, risulterebbe applicabile **l'accertamento con adesione nella sua versione "classica"** vista sopra, ex [articolo 6, comma 2, D.Lgs. 218/1997](#).

In tema di crediti non spettanti, un ultimo dubbio si pone allora lecitamente: se possano esistere casistiche di **crediti non spettanti**, il cui atto di recupero non possa dirsi di tipo automatizzato e sostanzialmente automatizzato, quale frutto di un mero incrocio di dati: come nel caso, si potrebbe ipotizzare, delle **compensazioni superiori a Euro 5.000 effettuate con crediti indicati nelle dichiarazioni**, vistate da **soggetti non regolarmente** iscritti negli elenchi dei professionisti abilitati, in violazione dell'[articolo 7, D.M. 164/1999](#). In una simile fattispecie, in cui oggetto di contestazione non è l'esistenza del credito, ma al più **la sua fruizione in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti**, delle due l'una: o l'ufficio comunica in via preventiva lo schema d'atto, o l'atto di recupero crediti che ne verrà sarà annullabile ex [articolo 6, comma 1, Statuto](#), in quanto **atto impositivo "ordinario" e autonomamente impugnabile**, attratto nell'orbita del **contraddittorio preventivo**, qui pienamente applicabile.