

ACCERTAMENTO

Atto di indirizzo MEF: contraddittorio preventivo obbligatorio per i crediti sovvenzionali

di **Silvio Rivetti**

Seminario di specializzazione

Strategie difensive dallo schema d'atto al processo: la nuova fase precontenziosa

Scopri di più

L'atto di indirizzo n. 18 del 1° luglio 2025, emanato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze in tema di **crediti d'imposta non spettanti o inesistenti**, fornisce nuovi spunti di riflessione circa la **corretta delimitazione dell'area di operatività del contraddittorio preventivo** e del correlato obbligo degli uffici alla **previa comunicazione dello schema d'atto**, ex [art. 6-bis, Legge n. 212/2000](#), a favore dei contribuenti, nell'ipotesi in cui a questi ultimi venga **contestato l'indebito utilizzo in compensazione** di crediti d'imposta asseritamente viziati.

È appena il caso di ricordare che il D.Lgs n. 87/2024, allineandosi alle indicazioni dell'[art. 20, Legge n. 111/2023](#) (Legge delega alla Riforma fiscale), ha profilato le **definizioni di crediti d'imposta viziati, inesistenti e non spettanti**, in maniera più puntuale rispetto alle norme precedentemente in vigore, individuandosi ora i primi, ai sensi dell'[art. 1, comma 1, lett. g-quater\), n. 1\) e 2\), D.Lgs. n. 74/2000](#), rispettivamente nei **crediti per i quali mancano**, in tutto o in parte, i **requisiti oggettivi o soggettivi** specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento, ovvero nei crediti per i quali **l'assenza di tali requisiti** è oggetto di **rappresentazioni fraudolente** poste in essere mediante documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazioni o artifici; e individuandosi i secondi, merco **la triplice definizione** di cui all'[art. 1, comma 1, lett. g-quinquies\), n. 1\), 2\) e 3\), D.Lgs. n. 74/2000](#), in primo luogo, nei **crediti fruiti in violazione delle modalità di utilizzo** previste dalle leggi vigenti, ovvero quelli **fruiti in misura superiore a quella stabilita dalle norme di riferimento**, per la relativa eccedenza; in secondo luogo, nei crediti che, **pur in presenza dei requisiti soggettivi e oggettivi specificamente indicati dalle norme di riferimento**, sono fondati su **fatti non rientranti nella disciplina attributiva del credito per difetto di ulteriori elementi** o particolari qualità richiesti ai fini del riconoscimento del credito; e in terzo luogo, nei **crediti utilizzati in assenza dei prescritti adempimenti amministrativi**, espressamente previsti **a pena di decadenza**.

Ora, se per i **crediti inesistenti** è direttamente la norma primaria, di cui all'[art. 7-bis, D.L. n. 39/2024](#), a disporre, con norma d'interpretazione autentica applicabile retroattivamente, che i relativi atti di recupero sono **esclusi dall'ambito di applicazione della disciplina del**

contraddittorio preventivo, di cui all'[art. 6-bis, comma 1, Legge n. 212/2000](#) (potendovisi di converso applicare la procedura dell'accertamento con adesione, ai sensi dell'[art. 6, comma 2, D.Lgs. n. 218/1997](#), come novellato dal D.Lgs. n. 13/2024); viceversa, per i **crediti d'imposta non spettanti** è solo la norma secondaria dell'[art. 2, comma 1, lett. b\), D.M. MEF 24 aprile 2024](#) (come richiamato dall'[art. 6-bis, comma 2, Legge n. 212/2000](#)), a sancirne l'esclusione dal contraddittorio preventivo; e solo laddove i **relativi atti di recupero possano qualificarsi come atti di tipo automatizzato e sostanzialmente automatizzato**, in quanto predisposti esclusivamente sulla **base dell'incrocio di dati**.

A quest'ultimo proposito, vale la pena analizzare le precisazioni recate dall'atto di indirizzo MEF circa le possibili tipologie di **vizio dei crediti "sovvenzionali"**, come i **crediti d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo**, innovazione tecnologica, design e innovazione estetica; i quali crediti, una volta che ne sia constatata l'esistenza (perché presenti i **requisiti soggettivi e oggettivi** indicati specificamente nella relativa normativa), potranno dirsi viziati **solo in relazione alla fattispecie di non spettanza**, di cui al sopra citato [art. 1, comma 1, lett. g-quinquies\), n. 2\), D.Lgs. n. 74/2000](#), ossia per difettare «di ulteriori elementi o particolari qualità richieste da fonti tecniche di dettaglio non specificamente richiamate dalla normativa, primaria e secondaria, dell'agevolazione».

In tali casi, l'atto di indirizzo, là dove chiosa, nella sua parte finale, come debbano dirsi intrinsecamente fragili i recuperi dei crediti d'imposta se fondati sull'unico profilo della "qualificazione tecnica dell'investimento" (in particolare laddove i contribuenti abbiano la possibilità, in assenza di PVC, di avvalersi delle apposite certificazioni ex [art. 23, comma 2, D.L. n. 73/2022](#), per dare conto della **correttezza dei benefici fiscali fruiti in relazione alle attività svolte**), implicitamente ammette che le contestazioni erariali nella materia dei crediti sovvenzionali non possono fondarsi, evidentemente, su meri incroci di dati, ma presuppongono lo **svolgimento di articolate attività d'indagine di merito**, che qualificheranno l'atto di recupero crediti che ne deriva non certo di tipo automatizzato o sostanzialmente automatizzato.

L'ufficio che, quindi, contesti, per esempio, la **non spettanza del credito ricerca e sviluppo**, o di altri crediti di tipo sovvenzionale, sarà obbligatoriamente tenuto a far **precedere il relativo atto di recupero dall'apposito schema d'atto**, a **prescindere dal già intervenuto confronto con il contribuente in sede di verifica e redazione del PVC**, a pena di **annullabilità dell'atto di recupero stesso**, ai sensi del [comma 1 dell'art. 6-bis, Statuto del contribuente](#).