

ACCERTAMENTO

Contraddittorio endoprocedimentale e crediti oggettivamente inesistenti: un altro tassello

di Debora Mirarchi

OneDay Master

Indebita compensazione dei crediti d'imposta non spettanti e inesistenti e il loro recupero: l'impatto della riforma fiscale

Scopri di più

L'applicazione ora (quasi) **generalizzata del contraddittorio** endoprocedimentale continua a rappresentare un **tema di grande interesse**.

Sebbene la recente Riforma fiscale abbia **risolto macroscopici dubbi**, che avevano impegnato la giurisprudenza nazionale (e unionale) degli ultimi anni, in una **estenuante individuazione del perimetro** applicativo del contraddittorio endoprocedimentale, la stessa Riforma **solleva oggi nuove perplessità**.

Il nuovo [art. 6 bis](#), introdotto dall'[art. 1, comma 1, lett. e\), D.Lgs. n. 219/2023](#), stabilisce una **deroga all'obbligo di attivazione del contraddittorio endoprocedimentale**, operante in caso di **crediti c.d. inesistenti**, ovvero sia - semplificando anni di pronunce e confronti dottrinali - privi di **qualsivoglia fondamento documentale o giuridico** o addirittura frutto di **comportamenti fraudolenti**.

In altri più specifici termini, l'obbligo alla **preventiva instaurazione del contraddittorio** endoprocedimentale, secondo il nuovo [art. 6 bis, Statuto del contribuente](#), opera solo **per le contestazioni relative a crediti non spettanti**.

La distinzione fra la categoria della **inesistenza** e della **non spettanza**, seppur apparentemente chiara da un punto di vista meramente astratto e terminologico, **si appalesa non altrettanto netta** da un punto di vista pratico. Ciò in quanto "nel mezzo", fra tali opposte categorie (non esistenza e non spettanza), vi sono una serie di **ipotesi intermedie**, che **pongono nuove problematiche di non poco conto**.

In tali casi, rientra l'ipotesi in cui **l'inesistenza non sia oggettiva o ab origine**, perché priva dei presupposti, ma consegua al **disconoscimento da parte dell'Amministrazione finanziaria**.

Su tale specifica situazione, si è pronunciata la **Corte di Giustizia Tributaria di I grado di Gorizia**, con la sentenza 11 marzo 2025, n. 26, con la quale, per la prima volta, per quanto

consta, è stata **affrontata l'applicabilità del contraddittorio endoprocedimentale** in caso di **credito riqualificato come inesistente**.

La questione, sottoposta all'attenzione dei giudici di merito, aveva a oggetto **un atto di recupero di un credito di ricerca e sviluppo, utilizzato in compensazione** dalla società ricorrente.

L'ufficio non negava l'attività innovativa svolta dalla società, documentata con analisi progettuali ed elementi contabili, formalmente corretti e riferiti ad attività effettivamente svolte, ma procedeva con **il disconoscimento del credito** sulla base di **valutazioni tecnico-normative**.

L'Agenzia, considerando il credito tout court inesistente, aveva ritenuto **non operante la deroga all'obbligatoria instaurazione del contraddittorio preventivo**, in base al disposto di cui all'[art. 6 bis, Statuto del contribuente](#).

Per la società contribuente, il **credito non poteva ritenersi oggettivamente inesistente**, inteso come privo di qualsivoglia fondamento giuridico. L'inesistenza, infatti, **non era il risultato di una condotta in qualche modo fraudolenta**, finalizzata al compimento di disegni criminosi, ma **derivata da una valutazione dell'Amministrazione finanziaria**.

Tale aspetto è stato valorizzato da **parte dei giudici di I grado**, i quali hanno ritenuto come, nel caso specifico, il **credito non fosse oggettivamente inesistente**, con la conseguenza che, la deroga all'attivazione del contraddittorio endoprocedimentale **non poteva ritenersi applicabile**.

Sulla base di tale preliminare considerazione di inesistenza "derivata" del credito, perché conseguente a una valutazione, **la Corte ha ritenuto** *«fondata la preliminare eccezione relativa al mancato svolgimento della procedura di contraddittorio preventivo»* e, conseguentemente, **dichiarato l'illegittimità dell'atto**.

La Corte, ritenendo non sussistente l'ipotesi di credito inesistente, a cascata, ha **rilevato l'inapplicabilità del raddoppio del termine per l'esercizio del potere impositivo**, da parte dell'Amministrazione, previsto esclusivamente nella **cirscritta ipotesi di credito inesistente**.

L'accoglimento delle eccezioni di parte contribuente, relative alla illegittimità dell'atto di recupero, per mancata instaurazione del contraddittorio, ha spostato **il punto focale della decisione**, non più limitata alla verifica della sussistenza dei presupposti per l'utilizzabilità del credito in compensazione, secondo normativa, ma **attenta alla corretta applicazione degli istituti posti a garanzia del contraddittorio** fra Amministrazione e contribuente, **sovente considerati in seconda battuta**.

Si tratta, senza timore di smentita, di una **pronuncia "coraggiosa"** su un tema particolarmente delicato e scivoloso, poiché emessa **in ossequio a principi di parità delle armi e tutela del contribuente**, molto spesso sacrificati in favore di (sempre) prevalenti **esigenze di garanzia del**

gettito erariale.