

*Antonio Viotto*

LUCI ED OMBRE SULLA “SANATORIA”  
PER I CREDITI D’IMPOSTA RICERCA E SVILUPPO \*

*LIGHTS AND SHADOWS ON THE “AMNESTY”  
FOR R&D TAX CREDITS*

*Abstract*

Il presente contributo analizza criticamente la misura di sanatoria prevista dall’art. 5, commi 7-12, D.L. n. 146/2021, la quale permette di sanare gli indebiti utilizzi dei crediti per ricerca e sviluppo previsti dalle disposizioni di cui all’art. 3, D.L. n.145/2013. Viene esposta un’analisi della *ratio* della misura, dell’ambito di applicazione, dei profili procedurali, dei risvolti penali e degli eventi ostativi. In particolare, viene evidenziato come l’unico evento espressamente qualificato come ostativo alla sanatoria sia rappresentato dall’avvenuto accertamento dell’indebito utilizzo in compensazione del credito, tramite provvedimenti impositivi divenuti definitivi alla data di entrata in vigore del Decreto, ovvero il 21 ottobre 2021, mentre non dovrebbero essere ostativi alla sanatoria eventuali processi verbali o atti impositivi notificati dopo tale data. Ciò al fine di evitare profili di incostituzionalità della disposizione. L’autore auspica maggior coerenza e chiarezza nelle scelte legislative e segnala la necessità di tutelare in modo più incisivo quegli imprenditori che, in buona fede, confidando nell’iniziale atteggiamento permissivo dell’Agenzia sulla spettanza del credito in questione, si sono risolti ad effettuare importanti investimenti in ricerca e sviluppo.

*This article critically analyses the amnesty measure provided by Art. 5, paras. 7-12, of Law Decree no. 146/2021, which allows to remedy the improper use of research and development credits pursuant to Art. 3, Law Decree no. 145/2013. An analysis of the rationale of the measure, the scope of application, the procedural profiles, the criminal*

---

\* Testo rielaborato, con l’aggiunta di alcune annotazioni essenziali, della relazione tenuta al webinar *Novità fiscali 2022* organizzato da questa Rivista in data 17 marzo 2022. Contributo non sottoposto a revisione esterna in base al regolamento Anvur.

*implications and impeding causes is carried out in this paper. In particular, the author highlights that the only event expressly qualified as an obstacle to the amnesty is the specific assessment of the unlawful use in compensation of the credit, through tax measures that became final on the date of entry into force of the Decree, i.e. 21 October 2021, while tax control reports or notices of assessments served after that date should not represent an impeding cause to the amnesty. This is in order to avoid any declaration of unconstitutionality of the provision. The author hopes for greater consistency and clarity in legislative choices and points out the need to protect in a more incisive way those entrepreneurs who, in good faith, relying in the initial permissive attitude of the Italian tax authorities on the legitimacy of the credit in question, have decided to carry out significant investments in research and development.*

#### SOMMARIO:

1. Le origini della questione. La misura di favore per incentivare gli investimenti in R&S e l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate. – 2. La *ratio* della sanatoria. – 3. Prime considerazioni critiche di carattere generale. – 4. L'ambito oggettivo di applicazione della sanatoria. – 5. Gli aspetti procedurali. – 6. La (non chiara) ritrattabilità della richiesta di adesione alla sanatoria. – 7. Cenni sugli effetti penali della sanatoria. – 8. Gli eventi ostativi alla sanatoria.

#### *1. Le origini della questione. La misura di favore per incentivare gli investimenti in R&S e l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate*

Con l'art. 5, commi 7-12, del D.L. n. 146/2021 (conv. in L. n. 215/2021), il Governo ha introdotto una misura di sanatoria – qualificata come «river-samento spontaneo» – dei crediti per ricerca e sviluppo indebitamente utilizzati in compensazione, in quanto in tutto o in parte non spettanti.

Si tratta di una risposta ad una di quelle situazioni ormai tipiche della fiscalità italiana, nella quale si intrecciano giuste misure di favore introdotte dal legislatore, comportamenti approfittatori di certi contribuenti e atteggiamenti sempre più restrittivi da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Cerchiamo di ripercorrere sinteticamente la vicenda.

Al fine di incentivare gli investimenti in ricerca e sviluppo, anche per colmare il *gap* rispetto agli altri Paesi più sviluppati, da diversi anni il legislatore ha emanato disposizioni di favore che attribuiscono agli imprenditori crediti d'imposta (anche sostanziosi), parametrati alle spese incrementali sostenute in progetti di ricerca e sviluppo. Dapprima, con il D.L. n. 70/2011, è stato isti-

tuito, in via sperimentale per gli anni 2011 e 2012, un credito d'imposta a favore delle imprese che avessero finanziato progetti di ricerca in Università o enti pubblici di ricerca; ad esso ha fatto seguito il D.L. n. 145/2013 il cui art. 3 – inizialmente per il triennio 2014-2016, poi ripetutamente prorogato e da ultimo trasfuso con importanti modifiche nell'art. 1, comma 200, della L. n. 160/2019 – ha istituito un credito d'imposta a favore delle imprese che investono in attività di ricerca e sviluppo, sia individualmente, sia in collaborazione con le università e gli organismi di ricerca.

Con particolare riguardo a tale decreto – al quale si riferisce la sanatoria in questione – esso contempla una disposizione piuttosto chiara nella sua formulazione, che – all'art. 3, comma 4 – adotta una terminologia precisa per individuare l'area delle attività di ricerca e sviluppo «ammissibili»<sup>1</sup> e, al successivo comma 5, prevede espressamente delle esclusioni, consistenti nelle «modifiche ordinarie o periodiche apportate a prodotti, linee di produzione, processi di fabbricazione, servizi esistenti e altre operazioni in corso, anche quando tali modifiche rappresentino miglioramenti». L'impressione che si ricava è che il legislatore abbia inteso delineare un'area ampia per utilizzare in modo deciso la leva fiscale come strumento di spinta agli investimenti in un ambito (quello della ricerca) fondamentale per lo sviluppo economico del Paese.

Ed in effetti i provvedimenti hanno avuto un significativo appeal tra gli im-

---

<sup>1</sup> «Sono ammissibili al credito d'imposta le seguenti attività di ricerca e sviluppo:

a) lavori sperimentali o teorici svolti, aventi quale principale finalità l'acquisizione di nuove conoscenze sui fondamenti di fenomeni e di fatti osservabili, senza che siano previste applicazioni o utilizzazioni pratiche dirette;

b) ricerca pianificata o indagini critiche miranti ad acquisire nuove conoscenze, da utilizzare per mettere a punto nuovi prodotti, processi o servizi o permettere un miglioramento dei prodotti, processi o servizi esistenti ovvero la creazione di componenti di sistemi complessi, necessaria per la ricerca industriale, ad esclusione dei prototipi di cui alla lettera c);

c) acquisizione, combinazione, strutturazione e utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica e commerciale allo scopo di produrre piani, progetti o disegni per prodotti, processi o servizi nuovi, modificati o migliorati; può trattarsi anche di altre attività destinate alla definizione concettuale, alla pianificazione e alla documentazione concernenti nuovi prodotti, processi e servizi; tali attività possono comprendere l'elaborazione di progetti, disegni, piani e altra documentazione, purché non siano destinati a uso commerciale; realizzazione di prototipi utilizzabili per scopi commerciali e di progetti pilota destinati a esperimenti tecnologici o commerciali, quando il prototipo è necessariamente il prodotto commerciale finale e il suo costo di fabbricazione è troppo elevato per poterlo usare soltanto a fini di dimostrazione e di convalida;

d) produzione e collaudo di prodotti, processi e servizi, a condizione che non siano impiegati o trasformati in vista di applicazioni industriali o per finalità commerciali».

prenditori, anche se, purtroppo, come spesso accade in questi casi, non sono mancati comportamenti illeciti, diretti a far rientrare nell'agevolazione anche spese prive dei requisiti previsti dalla norma o, peggio ancora, ad approfittare in modo fraudolento della misura di favore.

Dal canto suo, l'Agenzia delle Entrate, dopo un iniziale atteggiamento accondiscendente, dal 2018 ha iniziato ad adottare posizioni più intransigenti<sup>2</sup>, andando a restringere l'ambito di applicazione della norma con riferimento al novero delle attività agevolabili ed avvalendosi, in quest'opera di rimodellamento del concetto di ricerca e sviluppo, del c.d. Manuale di Frascati, che non costituisce una fonte normativa, ma uno studio elaborato in sede Ocse con finalità meramente economico-statistiche, a sua volta adottato in una prima versione del 2002 (alla quale faceva riferimento anche la Commissione Europea nella sua Comunicazione n. 2014/198/01 del 27 giugno 2014), poi sostituita da una seconda edizione del 2015.

Ne sono conseguiti rilievi e contestazioni, non solo nei confronti di quanti hanno scientemente, se non fraudolentemente, approfittato della norma per ottenere benefici non spettanti, ma anche di coloro che, in buona fede e facendo affidamento sul chiaro e ampio tenore letterale delle disposizioni, hanno deciso di investire risorse nelle attività di ricerca e sviluppo, confidando nella possibilità di ottenere il credito d'imposta.

L'Agenzia, infatti, tende a contestare come «crediti inesistenti» quelli derivanti da attività considerate estranee all'area della ricerca e sviluppo come dalla stessa Agenzia reinterpretata<sup>3</sup>, con tutto quanto ne consegue dal punto di vista sanzionatorio (sanzione dal 100 al 200% *ex art.* 13, comma 5, D.Lgs. n. 471/1997), dei tempi di decadenza dell'azione di recupero (31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello di utilizzo del credito<sup>4</sup>), della non definitività delle sanzioni (giusta quanto dispone il richiamato art. 13, comma 5, D.Lgs. n. 471/1997, se non in sede di ravvedimento operoso<sup>5</sup>), e della eventuale rilevanza penale delle contestazioni (per i delitti di cui all'art. 10-quater del D.Lgs. n. 74/2000).

---

<sup>2</sup>Vd. Ris. 22 giugno 2018, n. 46/E, e Ris. 2 aprile 2019, n. 40, in cui si richiama la Circ. del MISE n. 59990 del 9 febbraio 2018.

<sup>3</sup>Vd. Circ. n. 31/E del 23 dicembre 2020. Sulla distinzione, invero non chiarissima, tra crediti d'imposta «inesistenti» e crediti d'imposta «non spettanti» vd. da ultimo anche Corte Cass., sent. 16 novembre 2021, n. 34444.

<sup>4</sup>Giusta quanto prevede l'art. 27, comma 16, del D.L. n. 185/2008.

<sup>5</sup>Vd. ancora la Circ. n. 31/E del 2020.

## 2. *La ratio della sanatoria*

Di fronte a questo quadro, il legislatore ha deciso di intervenire – con il menzionato art. 5, comma 7 e s., del D.L. n. 146/21 – prevedendo la possibilità per i contribuenti di riversare il credito d'imposta utilizzato in compensazione, senza l'aggravio di sanzioni e interessi e con l'esclusione della responsabilità penale per i delitti di cui al menzionato art. 10-quater.

Si tratta di una risposta ispirata al buon senso, in presenza di una situazione di obiettiva incertezza generata, come detto, non tanto dalla formulazione della norma (in sé insolitamente chiara), quanto dall'interpretazione sempre più restrittiva (a detta di alcuni, *praeter legem*) adottata dall'Agenzia delle Entrate in anni successivi all'entrata in vigore della disposizione e all'effettuazione dei primi investimenti e dalle oggettive difficoltà di dirimere questioni tecniche che trascendono le competenze degli operatori del settore tributario<sup>6</sup>.

Siamo dunque di fronte ad una misura che riconduce degli effetti favorevoli ad un comportamento del contribuente diretto ad eliminare l'illecito commesso o comunque ad evitare contestazioni – anche difficili da dirimere dal punto di vista tecnico – con quanto ne può conseguire in termini di impiego di risorse da parte dell'Amministrazione finanziaria e da parte dell'apparato giurisdizionale.

Una misura, pertanto, di carattere premiale con una chiara funzione deflativa (dell'attività amministrativa di accertamento e del contenzioso), ispirata altresì dall'intento di riportare i rapporti tra fisco e contribuente nell'alveo della reciproca correttezza, dopo gli errori commessi dai contribuenti e le incertezze determinate anche dall'atteggiamento assunto dall'Agenzia.

## 3. *Prime considerazioni critiche di carattere generale*

Tuttavia, la risposta legislativa non mi sembra del tutto soddisfacente, per una serie di ragioni di carattere generale e di politica fiscale.

In primo luogo, la sanatoria non è accompagnata da una presa di posizione a livello normativo (che avrebbe anche potuto essere delegata ad un decreto del MISE) circa l'esatto perimetro delle attività di ricerca e sviluppo agevolate.

---

<sup>6</sup>La Relazione di accompagnamento al decreto parla espressamente di «estremo tecnicismo» e di «interventi dell'Agenzia intervenuti in epoca successiva alla fruizione del beneficio» e cita, a tale proposito, le Risoluzioni n. 46/2018 e n. 40/2019 e la Circolare n. 8/2019.

bili, rispetto all'interpretazione formulata dall'Agenzia, sicché i contribuenti in buona fede dovranno assumere una decisione sostanzialmente "al buio" in merito all'adesione alla sanatoria, senza sapere veramente se l'investimento effettuato sarebbe stato da considerare come agevolabile oppure no<sup>7</sup>.

In secondo luogo, la sanatoria è ristretta ai crediti di cui al D.L. n. 145/2013, maturati dal 2015 al 2019, e non compete per i crediti maturati in precedenza, ad esempio, in virtù di quanto disposto dall'art. 1 del D.L. n. 70/2011. Vero è che tale disposizione prevedeva il riconoscimento del credito a fronte di finanziamenti di progetti di ricerca di Università ovvero enti pubblici di ricerca. Ma è altrettanto vero che la stessa disposizione estendeva l'agevolazione anche ai progetti di c.d. Organismi di ricerca, soggetti definiti dalla Comunicazione n. 2006/C 323/01<sup>8</sup>, che tuttavia non risultano da alcun elenco ufficiale. Sicché anche con riferimento a tali situazioni può essersi generata (come in effetti si è verificata) un'area di incertezza che avrebbe ragionevolmente meritato di essere ricompresa nella sanatoria.

Infine, la sanatoria, per quanto appaia più "generosa" di quanto prevedano gli artt. 10, comma 3, dello Statuto, e 6, comma 2, del D.Lgs. n. 472, per i casi di obiettiva incertezza, in quanto esclude anche l'obbligo di corrispondere gli interessi, tuttavia non mi sembra rappresenti una risposta adeguata nei confronti di

---

<sup>7</sup> In verità la posizione interpretativa dell'Agenzia, incentrata sul rinvio al Manuale di Frascati, sembra essere stata sposata dal legislatore con l'art. 1, comma 200, della L. n. 160/2019, il quale considera «attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta le attività di ricerca fondamentale, di ricerca industriale e sviluppo sperimentale in campo scientifico o tecnologico, come definite, rispettivamente, alle lettere m), q) e j) del punto 15 del paragrafo 1.3 della comunicazione della Commissione (2014/C 198/01) del 27 giugno 2014, concernente disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione» e stabilisce che «con decreto del Ministro dello sviluppo economico, da pubblicare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, sono dettati i criteri per la corretta applicazione di tali definizioni, tenendo conto dei principi generali e dei criteri contenuti nel Manuale di Frascati dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE)». Tuttavia, la disposizione riguarda gli investimenti effettuati negli anni 2020 e successivi.

<sup>8</sup> La quale, al par. 2.2., lett. d), definisce come «organismo di ricerca», il «soggetto senza scopo di lucro, quale un'università o un istituto di ricerca, indipendentemente dal suo status giuridico (costituito secondo il diritto privato o pubblico) o fonte di finanziamento, la cui finalità principale consiste nello svolgere attività di ricerca di base, di ricerca industriale o di sviluppo sperimentale e nel diffonderne i risultati, mediante l'insegnamento, la pubblicazione o il trasferimento di tecnologie; tutti gli utili sono interamente reinvestiti nelle attività di ricerca, nella diffusione dei loro risultati o nell'insegnamento; le imprese in grado di esercitare un'influenza su simile ente, ad esempio in qualità di azionisti o membri, non godono di alcun accesso preferenziale alle capacità di ricerca dell'ente medesimo né ai risultati prodotti».

quegli imprenditori che, in buona fede, confidando sulla spettanza del credito alla luce dell'ampia portata normativa e dell'iniziale atteggiamento dell'Agenzia, si sono risolti ad effettuare anche importanti investimenti, conteggiando nei loro piani economici e finanziari l'importo del credito d'imposta. È questo un problema ricorrente nella fiscalità italiana, nella quale la risposta offerta dall'ordinamento ai (sia pur legittimi) mutamenti interpretativi dell'Agenzia, incentrata sulla sola rimessione delle sanzioni, non è sufficiente per compensare il pregiudizio che si può venire a creare a carico degli imprenditori che, in buona fede, facendo affidamento su un certo indirizzo interpretativo, abbiano pianificato ed effettuato investimenti nel nostro Paese.

Ma anche sul piano della formulazione, la normativa di cui ci stiamo occupando suscita diverse criticità.

#### *4. L'ambito oggettivo di applicazione della sanatoria*

Cominciamo dall'ambito oggettivo di applicazione.

Esso è delineato in positivo attraverso l'individuazione di alcune fattispecie, che invero non sono limitate alla sussunzione di una certa attività nel concetto di ricerca e sviluppo, così come definito dalla norma e (re-)interpretato dall'Agenzia. La sanatoria è riferita, infatti, sia ai crediti derivanti da «attività in tutto o in parte non qualificabili come attività di ricerca e sviluppo ammissibili», purché si tratti di attività realmente svolte e con spese realmente sostenute, sia ai casi di errori commessi nella «quantificazione o nell'individuazione delle spese ammissibili in violazione dei principi di pertinenza e congruità» e sia ai casi di errori commessi nella «determinazione della media storica di riferimento», vale a dire ad errori connessi alle tecnicità applicative in cui si articola il percorso logico-matematico che conduce alla determinazione del credito.

Inoltre, l'ambito di applicazione è delineato in negativo, attraverso l'individuazione di casi di esclusione dalla sanatoria nei quali il credito sia il risultato di «condotte fraudolente», di «fattispecie oggettivamente o soggettivamente simulate», di «false rappresentazioni della realtà basate sull'utilizzo di documenti falsi o di fatture che documentano operazioni inesistenti», nonché nelle ipotesi in cui «manchi la documentazione idonea a dimostrare il sostenimento delle spese».

Si tratta di un approccio condivisibile, nella misura in cui inibisce il ricorso alla sanatoria a quelle situazioni più gravi nelle quali la violazione commessa

dal contribuente non dipende dall'oggettiva difficoltà di applicare la norma o dall'interpretazione più restrittiva offerta dall'Agenzia, ma dalla deliberata volontà di approfittare illecitamente e indebitamente della disposizione di favore per perseguire finalità che nulla hanno a che vedere con la ricerca e lo sviluppo.

Senonché, ed è qui che emerge una prima criticità, il legislatore, dopo aver giustamente escluso «l'accesso alla procedura» nelle fattispecie testè indicate, prevede la decadenza «dalla procedura» (verosimilmente intendendo riferirsi al venir meno degli effetti della sanatoria) e il trattenimento «a titolo di acconto sugli importi dovuti» di quanto di già versato per accedere (indebitamente) alla sanatoria, nel solo caso di successivo accertamento di «condotte fraudolente». Testualmente, dunque, e, a ben vedere, poco ragionevolmente, la decadenza, con il trattenimento a titolo di acconto delle somme già versate, è limitata ad una sola delle fattispecie di esclusione dalla procedura sopra descritte, le quali non mi sembra possano essere considerate meno gravi di quella indicata, quanto meno laddove siamo in presenza di fatture per operazioni inesistenti.

Credo, comunque, che l'irragionevolezza derivante dall'infelice formulazione possa in qualche modo essere superata facendo leva sul fatto che se una fattispecie – per la gravità della violazione che sottende – è considerata come causa di esclusione dall'accesso alla procedura, essa non può che determinare la decadenza dei relativi effetti qualora sia accertata, definitivamente, in un momento successivo all'avvio, e finanche al perfezionamento, della procedura medesima. Semmai, ciò su cui si potrebbe discutere, per cercare di attribuire una rilevanza alla limitazione testuale alle ipotesi di «condotte fraudolente» (e non relegarla all'ennesimo caso di disattenzione del legislatore), è sul trattenimento a titolo di acconto delle somme già versate, che potrebbe non trovare applicazione nelle altre fattispecie di esclusione.

## 5. *Gli aspetti procedurali*

L'accesso alla procedura è delineato secondo una scansione procedurale che prende avvio con una «apposita richiesta» (che viene anche denominata «comunicazione»), da inviare all'Agenzia delle Entrate entro il 30 settembre 2022, cui fa seguito il pagamento (il c.d. riversamento del credito) entro il 16 dicembre 2022, in unica soluzione o in forma rateale (tre rate annuali), senza possibilità di avvalersi della compensazione.

Tra il momento della richiesta e quello del pagamento non è prevista una risposta dall'Agenzia, né è disciplinata specificamente un'attività di controllo da parte dell'Agenzia con specifici termini di decadenza per eventuali contestazioni. Mancanza che potrebbe essere considerata particolarmente grave, sia che si voglia ipotizzare l'assenza di un potere di controllo sulla sanatoria posta in essere dal contribuente (al di fuori dei casi di accertamento di «condotte fraudolente», di cui all'ultimo periodo del comma 8), sia che si voglia ipotizzare che il contribuente possa rimanere esposto sine die al potere di controllo dell'Agenzia. È verosimile, però, che il Legislatore abbia ritenuto di non intervenire sul punto immaginando che l'eventuale diniego di accesso alla sanatoria non possa che essere accompagnato dall'emissione di un atto di recupero del credito utilizzato in compensazione e che ciò debba dunque avvenire entro il termine di decadenza dell'atto di recupero, decorso il quale l'eventuale diniego di accesso alla sanatoria non avrebbe utilità per l'Erario. Sicché i poteri di indagine da utilizzare e i termini per l'eventuale contestazione dovrebbero essere gli stessi previsti per gli atti di recupero.

Il perfezionamento della procedura è subordinato all'integrale pagamento, il che significa che, in caso di pagamento rateale, esso è spostato in avanti di due anni rispetto al momento di avvio della procedura.

Qui la scelta del Legislatore è caduta su una scansione procedurale diversa da quella prevista per l'accertamento con adesione e per la conciliazione, laddove – come noto – il perfezionamento della procedura si raggiunge con la formalizzazione dell'accordo (e con il versamento della prima rata, per l'adesione), ma non è intaccato dalle successive vicende attinenti al pagamento; ed è altresì diversa da quanto previsto per il ravvedimento operoso, laddove il pagamento è essenziale per il perfezionamento, ma non è contemplato il versamento rateizzato.

## 6. *La (non chiara) ritrattabilità della richiesta di adesione alla sanatoria*

Non è però detto, per la sanatoria, se, prima del perfezionamento della procedura, la richiesta/comunicazione possa essere ritrattata o revocata dal contribuente<sup>9</sup>.

---

<sup>9</sup>Non è chiaro, dunque, se, e in quali termini, il legislatore abbia inteso mutuare il paradigma civilistico che riconduce alle manifestazioni di volontà il tratto della non ritrattabilità, al di fuori dei casi di errore essenziale e riconoscibile, violenza o dolo (tratto su cui, con riferimento alle opzioni in materia fiscale, vd., tra le altre, Cass., ord. 16 settembre 2015, n.

Il comma 11 dell'art. 5 si limita a disporre che, in caso di mancato pagamento di una rata, si determina il «mancato perfezionamento della procedura» e l'Agenzia procede con l'iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti, con l'applicazione della sanzione del 30% degli stessi e degli interessi di cui all'art. 20 del DPR n. 602/1973. In sostanza, il mancato pagamento porta con sé conseguenze molto pesanti, perché non solo impedisce il perfezionamento della sanatoria – e, dunque, non consente il dispiegarsi degli effetti premiali sulle sanzioni, sugli interessi e sul versante penale – ma addirittura legittima l'iscrizione a ruolo degli importi che sarebbero stati dovuti in base alla sanatoria non perfezionata, con un aggravio di sanzioni. Il che potrebbe essere ragionevole se il mancato pagamento intervenisse una volta decorsi i termini di decadenza per l'emissione dell'atto di recupero, giacché in tal caso l'Agenzia non avrebbe più modo di accertare e recuperare il credito indebitamente utilizzato; mentre mi sembra eccessivo nel caso in cui il mancato perfezionamento della procedura cada in un momento in cui l'Agenzia ha ancora del tempo per emettere l'atto di recupero e per irrogare le relative sanzioni, giacché, in tal caso, il contribuente si vedrebbe esposto ad una duplice sanzione per il solo fatto di aver avviato una procedura senza averla perfezionata, ma, tutto sommato, senza aver arrecato un particolare danno alle ragioni erariali, visto che il credito può essere ancora recuperato.

Si potrebbe allora ipotizzare che l'intento del legislatore sia stato quello di cristallizzare l'obbligo del contribuente istante al riversamento dell'intero credito, non essendo peraltro contemplata espressamente la possibilità di ottenere la restituzione delle rate già pagate.

---

18180; nonché ord. 17 febbraio 2021, n. 4137). Ciò anche in ragione della differenza esistente tra la formulazione della norma e quella di altre disposizioni di carattere premiale: penso, ad esempio, all'art. 32 del D.L. n. 429/1982, laddove si diceva chiaramente che «le dichiarazioni integrative e le istanze di definizione di cui al presente decreto ... sono irrevocabili» e si precisava che «le imposte e le maggiori imposte che ne risultano sono acquisite a titolo definitivo e le definizioni intervenute sulla base di dette dichiarazioni e istanze non possono essere modificate dagli uffici né contestate dai contribuenti se non per errore materiale o per violazione delle norme degli articoli precedenti». Peraltro, giova rammentare che la stessa Corte di Cassazione, con riferimento al ravvedimento operoso, ha affermato il «principio secondo cui «il contribuente deve essere ammesso a correggere ogni tipo di errore [...] Ciò equivale ad affermare che anche il ravvedimento operoso, come la stessa dichiarazione dei redditi (Cass. nn. 29738/2008, 4238/2004) o dell'IVA (Cass. nn. 3904/2004, 18774/2003) e come ogni altra dichiarazione del contribuente (Cass. n. 1128/2009), è trattabile o modificabile, nella misura in cui è affetto da errore, non essendo lo stesso contribuente tenuto a pagare più di quanto deve rimanere per legge a suo carico» (Cass., Sez. V, 17 novembre 2010, n. 23177)» (vd. ord. 16 dicembre 2020, n. 28844).

Sotto quest'ultimo profilo, tuttavia, si potrebbe obiettare che tale possibilità non è nemmeno esclusa e che la restituzione potrebbe far leva sulla dimostrazione del carattere indebito di quanto già versato – e della non debenza del riversamento – in ragione della spettanza e della genuinità del credito utilizzato in compensazione.

In altri termini, si potrebbe ritenere che, fino al momento del perfezionamento della procedura, la manifestazione di volontà sottesa alla istanza/comunicazione legittimi sì la riscossione a mezzo ruolo dell'importo del credito non riversato, ma non escluda – proprio in ragione del mancato perfezionamento della procedura – il diritto del contribuente di ritrattare l'istanza/comunicazione, di ottenere la restituzione di quanto indebitamente versato e di non riversare il residuo importo, previa dimostrazione in giudizio – in sede di impugnazione del ruolo o del diniego di rimborso di quanto già versato – della spettanza del credito.

Né, contro tale conclusione, varrebbe far leva sulla previsione dell'irrogazione di una sanzione del 30%, conseguente al mancato pagamento, in quanto tale sanzione dovrebbe sottendere – per essere considerata ragionevole – la violazione di un obbligo da parte del contribuente e la lesione di un interesse pubblico giuridicamente tutelato, tant'è che, anche nel caso di mancato pagamento di imposte dichiarate, è prevista la sanzione del 30%, eppure è pacifico che il contribuente possa dimostrare la non debenza di quanto dichiarato.

In ogni caso, anche qualora si propendesse per la prima ipotesi interpretativa (cristallizzazione dell'obbligo del contribuente istante al riversamento dell'intero credito), non è chiaro se la disposizione – laddove prevede l'iscrizione a ruolo con l'irrogazione della sanzione e l'aggravio degli interessi – si riferisca al mancato pagamento delle rate successive alla prima ovvero anche della stessa prima rata. In questo secondo caso, peraltro, l'opzione, formulata nell'apposita richiesta, sarebbe sin da subito irrevocabile e vincolante per il pagamento, nel senso che, una volta esercitata, obbligherebbe il contribuente al versamento anche della prima rata, legittimando l'iscrizione a ruolo dell'intero importo del credito (oltre alla sanzione del 30% e agli interessi) in caso di mancato rispetto del termine di versamento. Diversamente, se si ritiene che la disposizione si riferisca al mancato pagamento delle rate successive alla prima, allora vorrebbe dire che nella mente del legislatore l'opzione diventerebbe irrevocabile e vincolante per il pagamento solo dopo il versamento della prima rata e che, una volta inviata la richiesta/comunicazione, questa potrebbe rimanere lettera morta, qualora il contribuente decidesse poi di non

effettuare il pagamento. In effetti, in questa direzione parrebbero deporre sia il riferimento ai «residui» importi dovuti (oggetto di iscrizione a ruolo), sia la circostanza che l'iscrizione a ruolo non è prevista nel caso di versamento in unica soluzione, ma solo per il caso di riversamento rateale.

Infine, sempre ragionando nella prima delle due ipotesi interpretative sopra formulate, bisogna rilevare che non è prevista una disciplina di raccordo tra il mancato perfezionamento, a causa del successivo omesso pagamento di una rata, con la conseguente iscrizione a ruolo, e l'eventuale successivo esercizio del potere di accertamento, con l'emissione di un atto di recupero.

Non solo, come detto, sul piano sanzionatorio (con il conseguente rischio di doppia sanzione), ma anche rispetto al credito e al diritto di difesa del contribuente.

Sotto il primo profilo, mi pare pacifico che, una volta iscritto a ruolo il credito residuo, e, a maggior ragione, una volta che questo sia stato pagato, non vi sia motivo, né modo, di procedere all'ulteriore recupero, salvo quanto dovuto a titolo di sanzioni e interessi.

Sotto il secondo profilo, invece, la questione è più delicata, giacché l'idea che il mancato versamento della rata legittimi l'iscrizione a ruolo del residuo, con l'irrogazione di una sanzione e l'aggravio di interessi, e impedisca il prodursi degli effetti premiali della sanatoria, potrebbe sottendere la volontà del legislatore di non consentire al contribuente di rimettere in discussione la debenza del riversamento del credito. Ma non dovrebbe necessariamente escludere il diritto del contribuente di difendersi rispetto alle sanzioni eventualmente irrogate per l'indebito utilizzo di un credito considerato inesistente o non spettante.

In altri termini, anche seguendo questa linea di ragionamento (che mi sembra tutt'altro che pacifica), si potrebbe ritenere che l'iscrizione a ruolo del residuo troverebbe la sua base sull'istanza, seguita dal pagamento della prima rata, la quale consisterebbe nella manifestazione della volontà di riversare il credito, ma non sottenderebbe per forza il riconoscimento dell'inesistenza o della non spettanza del credito in precedenza utilizzato – e oggetto di riversamento, a questo punto, forzato – e, dunque, l'ammissione della violazione connessa all'utilizzo di detto credito. Sicché, in linea di principio, il contribuente potrebbe comunque difendersi dimostrando che, pur avendo chiesto di riversare il credito, e pur avendo pagato la prima rata, detto credito era comunque esistente e spettante e, dunque, nessuna sanzione può essere irrogata (oltre a quella connessa al mancato pagamento delle rate residue) per una violazione non commessa.

## 7. Cenni sugli effetti penali della sanatoria

Un accenno merita l'effetto che la sanatoria è destinata a produrre sul versante penale.

Il comma 11 dell'art. 5 all'ultimo periodo precisa che «In esito al corretto perfezionamento della procedura di riversamento è esclusa la punibilità per il delitto di cui all'art. 10 *quater* del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74».

Si tratta, dunque, di una causa di non punibilità "speciale", rispetto a quella contemplata dall'art. 13 del D.Lgs. n. 74/2000, riferita genericamente al delitto di cui all'art. 10-*quater*, il quale, tuttavia, come è noto, contempla due fattispecie delittuose, connotate da una diversa gravità e da una diversa pena editale: l'utilizzo di crediti non spettanti, al comma 1, e l'utilizzo di crediti inesistenti, al comma 2. Considerato che – come detto – l'Agenzia delle Entrate tende a considerare inesistenti i crediti maturati a fronte di attività di ricerca e sviluppo non eleggibili e visto che proprio gli orientamenti dell'Agenzia hanno indotto il legislatore ad intervenire, è verosimile che il generico riferimento al delitto di cui all'art. 10 *quater* riguardi la fattispecie criminosa più grave – quella del secondo comma – e che, quindi, sia destinato a coprire anche quella meno grave – del primo comma.

L'esclusione della punibilità è collegata al «perfezionamento della procedura», che il legislatore puntualizza debba essere «corretto», il che, dunque, presuppone l'integrale pagamento, in assenza delle cause di esclusione di cui al comma 8 e in aderenza alle prescrizioni normative.

Ho parlato di causa di non punibilità "speciale", rispetto a quella dell'art. 13, comma 1, del D.Lgs. n. 74/2000, in quanto, da un lato, quest'ultima non contempla il delitto di cui all'art. 10 *quater*, comma 2, e perché, dall'altro lato, nel comma 11 l'esclusione della punibilità non è condizionata al fatto che il pagamento degli importi dovuti per la sanatoria avvenga prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, come invece è previsto dall'art. 13, comma 1.

## 8. Gli eventi ostativi alla sanatoria

Da ultimo, dobbiamo considerare il tema degli eventi ostativi alla sanatoria.

Un tema classico degli istituti fiscali di carattere premiale, che qui viene declinato in modo particolare – e invero non molto chiaro – dal legislatore.

Cominciamo col dire che l'unico evento espressamente qualificato come ostativo alla sanatoria è rappresentato dal fatto che l'indebito utilizzo in compensazione del credito «sia già stato accertato con un atto di recupero crediti, ovvero con altri provvedimenti impositivi, divenuti definitivi alla data di entrata in vigore del presente decreto».

Qui il legislatore, in nome di elementari esigenze di certezza e stabilità dei rapporti, fa prevalere, sulla possibilità di aderire alla procedura di riversamento, l'effetto del consolidamento della pretesa derivante dall'omessa impugnazione dell'atto impositivo entro i termini di legge ovvero dal passaggio in giudicato della sentenza, a condizione che tali eventi si siano già verificati alla data del 21 ottobre 2021.

Nel caso in cui, invece, l'atto impositivo fosse stato già notificato, ma non fosse ancora definitivo al 21 ottobre 2021, come pure nel caso in cui l'indebito utilizzo in compensazione del credito fosse stato solo «constatato» alla stessa data, l'accesso alla procedura non è inibito, ma è vincolato quanto all'oggetto – in quanto «il riversamento deve obbligatoriamente riguardare l'intero importo del credito oggetto di recupero, accertamento o constatazione» – e quanto ai tempi del pagamento – che deve avvenire «senza possibilità di applicare la rateazione di cui al comma 10».

In questi casi, verosimilmente per valorizzare e non disperdere gli esiti dell'attività di controllo o di accertamento già posta in essere, il legislatore esclude la possibilità di una sanatoria parziale e mette il contribuente di fronte alla scelta tra il riversamento totale (pur senza sanzioni e interessi) ovvero la normale prosecuzione della controversia: ciò allorquando la (presunta) violazione posta in essere dal contribuente abbia già formato oggetto di un atto d'imposizione ovvero sia già stata constatata, nel senso che sia già stata formalizzata in un atto conclusivo dell'istruttoria condotta dall'Amministrazione finanziaria. Da questo punto di vista, ritengo che la formula «sia già stato constatato con un atto istruttorio», accanto al riferimento all'accertamento con atto di recupero, ecc., denoti la volontà di riconnettere l'effetto preclusivo alla notifica di un processo verbale di constatazione e che, a tal fine, non sia sufficiente un semplice atto d'indagine (un questionario, un invito, un accesso), ma sia necessario un atto con il quale – all'esito dei controlli eseguiti – venga formalizzata la constatazione di una violazione<sup>10</sup>.

---

<sup>10</sup> È dubbio se rientri in tale categoria anche l'invito all'adesione notificato ai sensi e per gli effetti dell'art. 5 *ter* del D.Lgs. n. 218/1997. Come è noto, con riferimento al ravvedimento operoso, l'Agenzia non annovera tale atto tra quelli che determinano l'applicazione della lett. b-quater dell'art. 13, comma 1, del D.Lgs. n. 472/1997; tuttavia, tale disposizione si rife-

Manca del tutto, però, la disciplina di raccordo quanto agli effetti del riversamento sugli atti impositivi già emessi e sui giudizi già in corso al 21 ottobre 2021 (oltre che su quelli che sono stati instaurati dopo il 21 ottobre per impugnare atti notificati prima), nel senso che non vi sono indicazioni né sulle conseguenze dell'adesione alla sanatoria (con invio della richiesta/comunicazione) sui termini di impugnazione degli atti e delle sentenze, prima del perfezionamento della procedura con il pagamento in unica soluzione (essendo escluso in tali casi il versamento rateale), né su quale sia la sorte degli atti già emessi e dei giudizi già instaurati.

Nel silenzio della disposizione, credo che nessun effetto interruttivo della decorrenza dei termini sia da ricondurre alla semplice adesione alla sanatoria; mentre una volta perfezionato il riversamento, dovrebbe determinarsi la caducazione degli atti impositivi già emessi, con annullamento in autotutela da parte dell'Agenzia e con eventuale pronuncia di estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere, per i processi già avviati.

Nulla viene detto, altresì, sugli atti già notificati al 21 ottobre 2021, ma divenuti definitivi in un momento successivo (perché non impugnati tempestivamente o perché oggetto di una sentenza a sua volta non tempestivamente impugnata), prima che il contribuente abbia inviato la richiesta/comunicazione di adesione alla sanatoria. Da un lato, v'è la circostanza che, nel primo periodo del comma 12, l'effetto ostativo è ricollegato solo alla definitività dell'atto già intervenuta al momento dell'entrata in vigore del decreto; dall'altro lato, tuttavia, non si può trascurare la mancata previsione della sospensione dei termini d'impugnazione, così come sarebbe da considerare contrario alla ratio della norma ammettere il contribuente alla sanatoria una volta che si sia già prodotto l'effetto giuridico di eliminazione dell'obiettiva incertezza, quale conseguenza del consolidamento della pretesa e dell'eventuale passaggio in giudicato della sentenza, e siano venute meno le esigenze di deflazionamento del contenzioso.

Da ultimo, resta la questione forse più delicata, legata alla rilevanza, rispetto alla possibilità di accesso alla procedura, della eventuale notifica di atti di recupero, o altri atti impositivi, per violazioni non constatate al 21 ottobre

---

risce espressamente e puntualmente alla constatazione «ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4», che, come si sa, riguarda il processo verbale di constatazione, mentre il comma 12 dell'art. 5, di cui ci stiamo occupando, menziona più genericamente la constatazione «con un atto istruttorio». Peraltro, l'invito all'adesione, pur non essendo propriamente un atto istruttorio (perché presuppone che l'istruttoria sia già compiuta), reca anche l'indicazione delle sanzioni applicabili, il che presuppone che la violazione sia stata in qualche misura individuata dall'Agenzia.

2021, ovvero la constatazione dell'utilizzo indebito del credito, avvenuti dopo la data di entrata in vigore del decreto.

Si tratta di situazioni che il decreto non prende in considerazione, il che – valorizzando il brocardo «*ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit*» – può denotare la volontà del legislatore di non considerarle ostative alla sanatoria, anche a fronte della chiara formulazione del primo periodo del comma 12 che considera come ostativi solo gli atti già definitivi al 21 ottobre 2021 ed anche tenendo conto della disposizioni adottate in altre circostanze, con riferimento ad altri istituti di carattere *lato sensu* premiali, rispetto ai quali gli eventi ostativi sono stati disciplinati in modo più puntuale<sup>11</sup>.

Ora, è ben vero che l'adesione alla sanatoria, dopo che la violazione sia stata già constatata o addirittura accertata, non potrebbe essere considerata “spontanea”, ma c'è da chiedersi se, veramente, il legislatore abbia inteso attribuire un significato cogente all'aggettivo «spontaneo», utilizzato nei commi 8 e 9, ed abbia voluto limitare l'accesso alla procedura ai soli casi in cui la richiesta di aderire sia stata animata da una genuina resipiscenza del contribuente e da una autentica volontà di sanare l'eventuale violazione, non indotta dal fatto che questa sia stata in qualche modo individuata dall'Amministrazione.

Se questo fosse l'intento del legislatore, si dovrebbe considerare come un'eccezione il disposto del secondo periodo del comma 12, il quale, come si è visto, ammette alla sanatoria anche in presenza di atti già notificati al 21 ottobre 2021, ma impone il pagamento integrale del credito in unica soluzione.

Ma allora non si potrebbe non rilevare come in realtà l'adesione alla sanatoria non sia veramente spontanea nemmeno nel caso in cui al 21 ottobre 2021 fossero già state avviate attività di indagine o di accertamento di cui il contribuente fosse stato formalmente a conoscenza, concernenti proprio i crediti per ricerca e sviluppo utilizzati in compensazione: eppure in tali casi l'adesione alla sanatoria è pacifica e non vincolata, quanto a oggetto e a tempi del pagamento.

In realtà, a me pare che, se questo fosse stato l'intento del legislatore, ben altra avrebbe dovuto essere la formulazione della norma e ben più esplicito avrebbe dovuto essere stato il legislatore nel delineare gli eventi ostativi, come in effetti avvenuto in altre circostanze.

Ad esempio, avrebbe dovuto individuare con precisione quali sarebbero gli eventi in grado di impedire la sanatoria: se, come nel ravvedimento per le im-

---

<sup>11</sup> Penso al ravvedimento operoso, con quanto previsto dai commi 1 e 1-ter dell'art. 13, D.Lgs. n. 472/1997, e alla c.d. *voluntary disclosure*, con quanto previsto dall'art. 5 *quater*, comma 2, del D.L. n. 167/1990.

poste sui redditi e l’IVA, siano solo gli atti impositivi, ovvero se possano esseri ostativi anche i processi verbali di constatazione, ovvero ancora se sia sufficiente l’avvio di accessi, ispezioni o verifiche o altre attività di accertamento di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza<sup>12</sup>.

Inoltre, il legislatore avrebbe dovuto stabilire con precisione in quale momento della scansione procedurale che conduce al perfezionamento della sanatoria (ricordo: richiesta/comunicazione, versamento dell’intero o della prima rata, versamento delle rate successive) dovrebbero intervenire gli eventi considerati come ostativi, al fine di impedire che il riversamento produca i suoi effetti. Vero è che, laddove si ammettesse che l’evento ipoteticamente ostativo potesse intervenire anche dopo la presentazione della richiesta/comunicazione, si giungerebbe all’oltremodo assurda e inaccettabile conclusione di mettere l’Agenzia nella condizione di impedire il perfezionamento della sanatoria dopo aver avuto formale conoscenza della volontà del contribuente di accedere e anche eventualmente di scegliere, in modo arbitrario, a quali contribuenti impedirlo e a quali no. Ma, in ogni caso, anche se si volesse rifiutare di giungere a tale assurdo, e si ritenesse che l’evento, per essere ostativo, dovrebbe intervenire prima dell’invio della richiesta/comunicazione, rimarrebbe pur sempre il fatto che un tale aspetto, così delicato, avrebbe dovuto essere normato dal legislatore, se effettivamente la volontà fosse stata quella di impedire, al verificarsi di certi eventi, il dispiegarsi degli effetti del riversamento.

Sicché, il silenzio su questi fondamentali profili accredita l’idea che gli atti d’indagine e di accertamento notificati dopo il 20 ottobre 2021 siano irrilevanti rispetto alla possibilità di accedere alla sanatoria e di ottenerne i benefici sopra descritti.

Ciò tanto più se si considera che l’ipotesi di qualificare come ostativi gli atti d’indagine o anche i soli atti impositivi notificati dopo il 20 ottobre 2021 riproporrebbe la questione – già vista e censurata dalla Corte costituzionale<sup>13</sup> con riferimento ai condoni – della irragionevolezza della norma nei seguenti termini: posto che il riversamento presuppone l’invio di una richiesta/comunicazione da effettuare tramite un modello, il cui contenuto e le cui modalità di trasmissione sono rimessi ad un provvedimento del Direttore dell’Agenzia, da adottare entro il 31 maggio 2022 (ad oggi – 17 marzo 2022 – non ancora pubblicato), è chiaro che, fino a quando detto provvedimento non verrà adottato, i

---

<sup>12</sup> Per usare la formula dell’art. 13, comma 1, primo periodo, del D.Lgs. n. 471/1997 o dell’art. 5 *quater*, comma 2, del D.L. n. 167/1990.

<sup>13</sup> Vd. sent. 7 luglio 1986, n. 175.

contribuenti non sono neppure nella condizione di avviare la procedura (e forse non sarebbero neppure in condizione di effettuare il versamento, in mancanza dell'apposito "codice tributo"), sicché si dovrebbe direi che l'accesso ad una misura oggettivamente premiale verrebbe a dipendere dal comportamento dell'Agenzia, la quale potrebbe arbitrariamente decidere di notificare l'atto ostativo, in un arco temporale in cui il contribuente non può accedere alla procedura, oltretutto a causa del ritardo della stessa Agenzia nella predisposizione delle modalità pratiche per consentire il riversamento.

È chiaro che questo profilo depone, in un'ottica sistematica, verso la conclusione che nega che gli atti d'indagine e gli atti impositivi notificati dopo il 20 ottobre 2021 possano impedire l'accesso alla, o il perfezionamento della, procedura di riversamento.

Anche perché, in termini generali di politica fiscale, non è che la previsione di eventi ostativi sia connaturata agli istituti di carattere premiale: è vero che spesso il legislatore li ha introdotti per evitare comportamenti approfittatori o per evitare di disperdere gli sforzi compiuti nell'attività istruttoria, ma è altrettanto vero – e la vicenda dell'evoluzione della normativa sul ravvedimento operoso è emblematica – che le scelte legislative sul punto si sono rivelate piuttosto mutevoli, segno che non esiste un parametro fisso per valutare la ragionevolezza della decisione di subordinare o meno il prodursi degli effetti premiali alla mancata emanazione di certi atti e, più in generale, alla "spontaneità" della respiscenza del contribuente.

Men che meno, la previsione di eventi ostativi può dirsi ontologicamente necessaria nel caso di specie in cui la misura premiale è stata introdotta anche per tener conto del mutamento di indirizzo interpretativo dell'Agenzia e delle obiettive difficoltà che possono incontrare gli operatori (compresa la stessa Agenzia e compresi i giudici) nell'individuazione delle attività annoverabili tra quelle di ricerca e sviluppo secondo il c.d. Manuale di Frascati.

Vero è che il riversamento, effettuato in presenza di atti d'indagine o di atti impositivi notificati dopo il 20 ottobre 2021, non potrebbe essere considerato propriamente "spontaneo", ma vero è altresì – e ciò mi sembra decisivo – che lo stesso manterrebbe comunque un'utilità generale, ed anche per l'Erario, in chiave deflattiva del contenzioso, di maggiore civiltà dei rapporti tra Fisco e contribuente e di certezza dell'incasso delle somme rappresentate dai crediti indebitamente utilizzati in compensazione.