

Senato della Repubblica
6a Commissione Finanze e tesoro

**Audizione del Presidente Nazionale A.N.T.I.
Associazione Nazionale Tributaristi Italiani**

Gaetano Ragucci

Nell'ambito dell'indagine conoscitiva sugli strumenti di incentivazione fiscale con
particolare riferimento ai crediti d'imposta

Roma, 17 gennaio 2017.

Sommario

Premessa	3
1. Focus: fattispecie e <i>ratio</i> – erogativa, cioè di spesa, non di prelievo – della disciplina dei crediti per attività R&S	4
2.- Analisi: l'accertamento tecnico dei presupposti dei crediti fiscali sovvenzionali	6
3.- (segue): il diverso trattamento della compensazione di crediti inesistenti e non spettanti, e la necessità di una disciplina specifica, che la sganci dal discrimine della rilevabilità attraverso controlli automatizzati	7
4.- (segue): carenze di tutela del privato. Il riversamento "spontaneo", strumento di una "compliance coartata"	10
Fonti.	14

Nota.

Il testo è stato scritto con la collaborazione del dott. Daniele Cané, Ricercatore del Dipartimento Diritto Economia e Culture dell'Università degli Studi dell'Insubria.

Chiarissimo Presidente,

Illustri Senatori,

ringrazio per l'invito rivolto all'ANTI-Associazione Nazionale Tributaristi Italiani a partecipare alla serie di audizioni nell'ambito dell'indagine conoscitiva sugli strumenti di incentivazione fiscale con particolare riferimento ai crediti d'imposta.

Fin dalla sua istituzione, avvenuta nel 1948 per impulso dell'allora Ministro delle Finanze Ezio Vanoni, ANTI promuove studi e ricerche sul diritto tributario e finanziario, offrendo un apporto interdisciplinare all'elaborazione dei provvedimenti legislativi, al fine di concorrere al progresso del sistema tributario in ogni sua componente.

In occasione dell'audizione avanti alla VI Commissione Finanze della Camera e VI Commissione Finanze e Tesoro del Senato della Repubblica del 8 marzo 2021, ANTI ha già avuto modo di esporre la propria posizione in ordine al fenomeno che si pone sullo sfondo a quello delle misure di sostegno di imprese e famiglie attraverso la concessione di crediti d'imposta.

In quella occasione ha potuto denunciare che, senza una chiara consapevolezza della loro attitudine a concorrere, con il sistema delle aliquote per scaglioni, alla definizione di un livello di tassazione effettiva adeguato alle condizioni personali del contribuente, queste misure concorrono a generare un complesso disorganico di norme, che ha **altera gravemente la fisionomia dell'Irpef**, anche per questo decaduta a prelievo complicato, inefficiente, selettivo e iniquo di cui si attende la riforma.

Ed è un fatto che la razionalizzazione e la riduzione delle spese fiscali sono tra i fondamenti di una **riforma di accompagnamento del PNRR**, appunto quella dell'Irpef, assieme alla revisione delle aliquote marginali effettive, e all'eliminazione delle sovvenzioni dannose per l'ambiente, diretta al contenimento del prelievo sui redditi da lavoro, all'incremento dell'equità ed efficienza

del sistema, alla decisa riduzione della complessità dell'ordinamento tributario (**Parere della XIV Commissione permanente** – Politiche dell'Unione Europea, al DDL Delega al Governo per la riforma fiscale Presentato il 29 ottobre 2021).

L'audizione di oggi consente pertanto di allargare lo spettro già ampio delle implicazioni del massiccio ricorso allo strumento dei crediti di impresa per il sostegno di attività produttive e famiglie, per esaminarne una tipologia incidente su di un altro profilo della fiscalità, che coinvolge gli obiettivi dell'efficienza e dell'innovazione del sistema produttivo nazionale: mi riferisco al **credito d'imposta per attività R&S**.

L'istituzione dei crediti di questo genere si colloca, invero, in una più ampia tendenza all'**intervento pubblico nell'economia**. Praticamente ignoto al legislatore della riforma del 1973, e mai indirizzato secondo direttive politiche univoche, il ricorso a questo strumento ha assunto, con la pandemia, proporzioni finanziarie già notevoli – veicolando svariati miliardi di spesa pubblica – e pare destinato in prospettiva ad accrescersi.

Sono le dimensioni del fenomeno a renderlo degno di grande attenzione, per la sua delicatezza, e per il rischio tutt'altro che remoto che, anche a causa di una disciplina vaga e indeterminata delle condizioni per il riconoscimento della sovvenzione, al consenso pubblico guadagnato dal decisore politico che lo ha concesso, corrisponda poi l'azione coperta degli uffici che la recuperano ex post alle casse dello Stato, a costo di un contenzioso che, portato a sistema, è il peggiore sussidio immaginabile al progresso dell'economia della nazione, oltre che causa di pregiudizio per l'affidamento degli operatori economici nelle istituzioni.

Sia perciò concesso di richiamare l'attenzione su questa particolare categoria di crediti, in ordine alla quale mi propongo di formulare brevi osservazioni, per concludere con un auspicio.

1.- Focus: fattispecie e *ratio* – erogativa, cioè di spesa, non di prelievo – della disciplina dei crediti per attività R&S.

1.1.- Regolati prima dalla l. 449/1997, poi dalla l. 296/2006, i crediti d'imposta per investimenti in attività di R&S sono stati ridisciplinati e rifinanziati, per il triennio 2014-2016, dall'articolo 3, d.l. 145/2013, e, per gli anni successivi, dall'art. 1, commi 198 e seguenti, l. 160/2019, tuttora in vigore.

Interessa in questa sede la disciplina del 2013, che *attribuiva* – così, testualmente, l'art. 3, 1° comma – a tutte le imprese che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo, un credito d'imposta pari al 25% delle spese sostenute in eccedenza rispetto alla media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti al 2015.

Il credito spettava – e spetta tuttora, ma in base alla parzialmente modificata normativa della l. 160/2019 – alle attività di ricerca e sviluppo considerate *«ammissibili»* dal comma 4, con l'esclusione, posta dal comma 5, delle *«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»*. Sono poi individuate le spese ammissibili – che forniscono la base di commisurazione del credito – le modalità e i limiti di fruizione del credito (commi 8 e 9), gli obblighi dichiarativi e di certificazione.

1.2.- Le modalità di attribuzione e fruizione rivelano la natura, **erogativa**, e non di prelievo, dell'istituto.

Come tutti i crediti d'imposta agevolativi, anche questi erano (sono, nella nuova versione) **compensabili** con altri tributi e contributi, anche oltre i limiti posti dalla legge 388/2000, articolo 34, e dalla legge 244/2007, articolo 1, comma 53, in relazione alle risorse di volta in volta disponibili. Sono infatti condizionati dall'obbligo di copertura delle spese pubbliche, nel senso che, se mancano i fondi o le entrate che li finanziano, non sono efficaci ⁽¹⁾.

A differenza che in passato, l'utilizzo di questi crediti non è più soggetto ad autorizzazione amministrativa: sono auto-liquidati dal contribuente, tramite la compensazione "orizzontale", in sede di versamento unitario di tributi e contributi previdenziali. Grazie alla compensazione, il privato estingue il proprio debito tributario o contributivo, senza riduzioni dell'imponibile o dell'imposta ⁽²⁾ (come invece le esenzioni, deduzioni o detrazioni tributarie). Il beneficiario, cioè, adempie per intero ai propri debiti, monetizzando l'aiuto pubblico in misura del tributo non versato perché compensato – difatti contabilizzato per intero dall'ente creditore.

Si tratta, in definitiva, di **aiuti pubblici erogati tramite il versamento spontaneo dei tributi**, che non si commisurano a presupposti d'imposta, e la cui ragion pratica risiede nella riduzione *dei*

⁽¹⁾ È successo proprio per il credito d'imposta per spese in ricerca e sviluppo, istituito dal d.l. 145/2013, che è divenuto efficace solo quando sono stati resi disponibili gli stanziamenti, ad opera dell'art. 1, comma 35, l. 190/2014, ed è stato in seguito "sostituito" dal più ampio credito per ricerca e innovazione, ex l. 160/2019, art. 1, commi 199 s. – cui l'art. 1, comma 209 di quella stessa legge aveva appunto destinato i fondi prima riservati ai beneficiari del credito ex l. 145/2013. Si tenga presente che, in base all'art. 17, 1° comma, l. 196/2009, la copertura è possibile con stanziamenti di bilancio, autorizzazioni di spesa, modifiche a precedenti autorizzazioni o previsioni di maggiori entrate. Il controllo dei flussi di spesa è o affidato ad un'Amministrazione di volta in volta diversa – ma in genere è l'Agenzia delle Entrate – oppure è centralizzato presso il Ministro dell'Economia e delle Finanze, come previsto dall'articolo 5, d.l. 138/2002, richiamato dall'articolo 29, 1° comma, d.l. 29 novembre 2008, n. 185; cfr. ad es., l'art. 10, d.m. 27 maggio 2015, di attuazione del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo, di cui al d.l. 145/2013.

⁽²⁾ BASILAVECCHIA, *Situazioni creditorie del contribuente ed attuazione del tributo. Dalla detrazione al rimborso nell'imposta sul valore aggiunto*, ed. provv., Pescara, 2000, p. 86; GIRELLI, *La compensazione tributaria*, Milano, 2010, spec. p. 117.

versamenti unitari di imposte e contributi – *non del debito*, comunque estinto ⁽³⁾. Istituti **sovvenzionali**, in altri termini, più o meno accostabili alle erogazioni in denaro a seconda delle modalità di fruizione, e che si collegano ai tributi “solo” nel momento dell’adempimento.

2.- Analisi: l’accertamento dei presupposti dei crediti fiscali sovvenzionali.

Un punto debole della disciplina, causa di incertezza applicativa per l’operatore che lo invoca, e per l’amministrazione che controlla, è l’accertamento dei presupposti applicativi del credito d’imposta, rispetto ai quali il bagaglio tecnico dell’Agenzia si sta rivelando inadeguato – anche per i molti recuperi da gestire.

Sono stati tentativi di superarla la normativa che consente all’Agenzia delle Entrate di acquisire il **parere del Ministero dello sviluppo economico** sulla qualificazione di specifiche attività come di ricerca e sviluppo o innovazione tecnologica, nonché sulla pertinenza e congruità delle spese sostenute dall’impresa ⁽⁴⁾; e la facoltà, accordata alle imprese, di ottenere, da un soggetto terzo qualificato, una **certificazione** delle attività che possono beneficiare del nuovo credito d’imposta R&S e di quello per innovazione digitale 4.0 ⁽⁵⁾.

Si è così recepita un’indicazione già contenuta nella normativa-quadro sull’attribuzione degli aiuti pubblici ⁽⁶⁾, e ripresa proprio dall’esperienza applicativa del credito d’imposta per R&S ex d.l. 145/2013 ⁽⁷⁾.

Questi tentativi fanno emergere tensioni che la politica non sembra aver finora risolto. L’Amministrazione finanziaria era in effetti quella più attrezzata per gestire il recupero di ingenti risorse pubbliche, ma forse non la più preparata per **valutarne il merito**.

La richiesta del parere del Ministero sulla qualificazione dei progetti finanziabili non andrebbe configurata come una facoltà dell’Ufficio. Va invece concepita come **un dovere**, che incombe all’Agenzia, chiamata ad applicare la legge in modo imparziale, ogni qual volta occorra

⁽³⁾ La compensazione è consentita anche coi contributi previdenziali – ciò che autorizzerebbe a parlare di crediti fiscali o para-fiscali, ad indicare appunto la non esclusiva pertinenza ai tributi.

⁽⁴⁾ Articolo 1, comma 207, l. 160/2019.

⁽⁵⁾ Introdotta dall’art. 23, d.l. 73/2022.

⁽⁶⁾ L’articolo 3, comma 3, d.lgs. 123/1998, già prevedeva che, per la valutazione degli aspetti specialistici degli interventi, l’ente competente potesse avvalersi di esperti.

⁽⁷⁾ Cfr. AG. ENTRATE, circ. 16 maggio 2016, n. 5/E; Id., circ. 27 aprile 2017, n. 13/E; Id., circ. 23 dicembre 2020, n. 31/E.

qualificare un elemento della fattispecie in base a conoscenze specialistiche opinabili e di pertinenza di altre Amministrazioni ⁽⁸⁾.

Non può esservi a riguardo alcuna discrezionalità ⁽⁹⁾, configurandosi invece un'ordinaria attività di applicazione della norma, che richiede conoscenze proprie di un particolare settore dello scibile umano.

L'unico spazio valutativo riservato all'Amministrazione, in un settore comunque dominato dal principio di legalità, potrebbe ipotizzarsi nella constatazione della oggettiva complessità della fattispecie, che richiede – obbligatoriamente – il parere di un organo tecnico ⁽¹⁰⁾. Ma si tratterebbe non di un momento discrezionale, che prelude alla formazione della regola del caso concreto, bensì di attività conoscitiva rientrante in una più ampia attività vincolata ⁽¹¹⁾.

3.- (segue): il diverso trattamento della compensazione di crediti inesistenti e non spettanti, e la necessità di una disciplina specifica, che la sganci dal discrimine della rilevabilità attraverso controlli automatizzati.

3.1.- La disciplina dei poteri di accertamento e sanzionatori degli Uffici è in larga misura autonoma da quella sull'accertamento dei tributi: oltre a termini decadenziali particolari, sfocia in un atto, quello di recupero, diverso dagli avvisi di accertamento – benché sempre soggetto ai requisiti dei provvedimenti amministrativi (motivazione, notifica come requisito dell'esistenza, etc.).

La procedura di recupero del credito indebitamente fruito si compie dunque a posteriori: è diretta al recupero *del credito* – coerentemente, anche la sanzione è commisurata al credito – essendo il debito tributario definitivamente estinto con la compensazione, e s'incentra sul

⁽⁸⁾ Perché l'Amministrazione deve render conto prima a sé stessa della non riconducibilità del caso concreto nella fattispecie prevista dalla norma agevolativa.

⁽⁹⁾ Intesa come l'ha sviluppata la dottrina a partire da M.S. GIANNINI, *Il potere discrezionale della pubblica amministrazione. Concetto e problema*, Milano, 1939, *passim* e spec. p. 51; *Id.*, *L'interpretazione dell'atto amministrativo e la teoria giuridica generale dell'interpretazione*, Milano, 1939, p. 207. La discrezionalità è in quest'ottica riconducibile ad una valutazione politica, una ponderazione comparativa degli interessi in gioco; un giudizio, cioè, di volontà, diverso da quello qualificatorio come il nostro, relativo a fatti complessi – al più riducibile alla discrezionalità c.d. tecnica, che però è altro dalla discrezionalità pura.

⁽¹⁰⁾ Ne deriva che, se non è richiesto il parere rispetto a fatti pur tecnicamente difficili da accertare, il provvedimento finale, cioè l'atto di recupero, dovrebbe essere per ciò solo illegittimo. In questo senso appunto si sta orientando la giurisprudenza di merito.

⁽¹¹⁾ Per un recente approfondimento, CARBONE, *Potere e situazioni soggettive nel diritto amministrativo. I. Situazioni giuridiche soggettive e modello procedurale di accertamento (Premesse allo studio dell'oggetto del processo amministrativo)*, Torino, 2020, spec. p. 427.

modello di pagamento, tramite il quale si compie quella compensazione, e il credito emerge e si soddisfa.

Si riacquisisce, in altri termini, all'Erario *l'aiuto pubblico indebitamente appreso*, non un tributo ormai adempiuto; l'arricchimento patrimoniale, cioè, che il beneficiario aveva artatamente ritratto (e a prescindere dalla natura dei debiti estinti).

L'apparato sanzionatorio è coerente con la premessa: per i **crediti non spettanti**, la sanzione pecuniaria è quella prevista per gli omessi versamenti (trenta per cento del credito), per quelli **inesistenti**, varia dal cento al duecento per cento, non è definibile e la riscossione del credito, sanzioni e interessi avviene per l'intero e senza possibilità di sospensione ⁽¹²⁾.

Anche il regime sanzionatorio penale è più severo per i secondi: oltre a una sanzione più aspra, a fronte di un'unica soglia di punibilità, rispetto all'indebita compensazione di crediti inesistenti non sono previste cause di non punibilità, fuori dal riversamento, su cui oltre ⁽¹³⁾.

3.2.- La legge fonda la distinzione sulle diverse modalità di rilevazione della violazione: sono non spettanti i crediti non qualificabili come inesistenti, perché o indicati in dichiarazione, e dunque **rilevabili dai controlli** incrociati che dunque possono attivare controlli sostanziali sui relativi presupposti, o comunque **assistiti dei relativi presupposti** di legge ⁽¹⁴⁾.

Il criterio **dell'indicazione o meno dai crediti in dichiarazione** riflette un'opzione di politica sanzionatoria, che desume la gravità dell'illecito dalle difficoltà che esso crea ai controlli. Se il credito non è, cioè, indicato in dichiarazione, il controllo delle compensazioni è più laborioso per gli Uffici, perché deve concentrarsi sui modelli di versamento. Ed è criterio sensato, vista la particolare meccanica della compensazione e del relativo procedimento di recupero, ma che privilegia forse eccessivamente l'efficienza dell'Amministrazione e che solleva per questo alcuni problemi.

Il fatto è che, però, non riesce a differenziare ulteriormente la reazione punitiva, a cui sfuggono le sfumature più frequenti nella pratica.

⁽¹²⁾ Art. 27, comma 19, d.lgs. 185/2008, che richiama l'art. 15-bis, d.p.r. 602/73.

⁽¹³⁾ L'art. 13, 1° comma, d.lgs. 74/2000, si riferisce solo all'indebita compensazione di crediti non spettanti.

⁽¹⁴⁾ Art. 13, comma 5, d.lgs. 471/97: «*Si intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter*» del d.p.r. 600/73. La definizione è ritenuta valida anche per la normativa penale, non ponendone il d.lgs. 74/2000 una diversa.

Come vi è differenza fra chi compensi per errore un credito esistente ma oltre i limiti previsti per quel periodo d'imposta, ipotesi affatto infrequente per la complessità del potenziale intreccio di tempi e limiti diversi di utilizzo dei vari crediti ⁽¹⁵⁾, e chi, pur indicandolo in dichiarazione, lo inventi di sana pianta, magari con documenti falsi.

Si sono così succedute interpretazioni impropriamente svalutative, se non proprio abrogative, del requisito dell'indicazione in dichiarazione ⁽¹⁶⁾; o, all'opposto, estensive della nozione di inesistenza ⁽¹⁷⁾, accomunate dall'intento di **superare il requisito della rilevabilità della violazione tramite controlli automatizzati**. Come pure le reazioni che ne sono seguite, in dottrina, hanno valorizzato un elemento – la fraudolenza della condotta – assente, a ben vedere, nella norma, nel tentativo di ridimensionare gli effetti sproporzionati di quelle opposte interpretazioni, di cui si diceva ⁽¹⁸⁾.

Il problema è che una distinzione legislativa fondata sulle forme dei controlli automatizzati si mostra forse **troppo rigida**, perché non differenzia la reazione rispetto a condotte che producono lo stesso danno – in termini di mancata riscossione – ma che vi arrivano con modalità molto diverse. È insomma difficile desumere il disvalore di una condotta solo in base ai suoi effetti sui controlli amministrativi, per natura rigidamente formalizzati.

Una volta che il contribuente abbia cioè indicato il credito fiscale in dichiarazione, la nozione di inesistenza è testualmente inapplicabile e la sanzione fissa, prevista per i crediti non spettanti, non differenzia l'errore interpretativo dalla dissimulazione dei presupposti del credito; chi erra nella qualificazione giuridica di una certa attività – ad esempio, come di ricerca e sviluppo – da chi la dissimula totalmente; le condotte negligenti da quelle dolose ⁽¹⁹⁾.

⁽¹⁵⁾ I limiti di utilizzo di ciascun credito vanno considerati sia rispetto agli altri crediti agevolativi, che al più generale limite delle compensazioni orizzontali (se applicabile).

⁽¹⁶⁾ Cass., 21 aprile 2017, n. 10112; conf. Id., (ord.) 2 agosto 2017, n. 19237; più di recente, Id., (ord.) 30 ottobre 2020, n. 24093, secondo le quali la distinzione fra crediti non spettanti e inesistenti sarebbe «*priva di fondamento logico-giuridico*», perché, in realtà, «*mira a garantire un margine di tempo adeguato per il compimento delle verifiche riguardanti l'investimento che ha generato il credito d'imposta, margine di tempo perciò indistintamente fissato in otto anni*».

⁽¹⁷⁾ Cass., 16 novembre 2021, n. 34444, punto 2.1, secondo cui, perché il credito sia inesistente, la situazione giuridica creditoria non deve emergere – non dalla dichiarazione, ma – dai dati contabili-patrimoniali-finanziari del contribuente; non dev'essere in altri termini «*reale*».

⁽¹⁸⁾ V. COPPOLA, *La fattispecie dell'indebito utilizzo di crediti d'imposta inesistenti e non spettanti tra disorientamenti di legittimità e di prassi: la "zona grigia" da dipanare*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, I, spec. pp. 1531, 1537 e 1542; ASSONIME, circ. n. 1/2021, secondo cui l'assolvimento degli oneri documentali, imposti dalla legge istitutiva del credito d'imposta per ricerca e sviluppo, dovrebbe escludere la fraudolenza della condotta, che la norma vorrebbe sanzionare; in termini simili, anche DAMIANI, *Indebita fruizione dei crediti d'imposta. Perché il legislatore deve fare chiarezza*, in *Quot. IPSOA*, 21 agosto 2021.

⁽¹⁹⁾ Finché si resti sotto la soglia di punibilità penale, s'intende.

Sembrano perciò esservi argomenti a favore di una disciplina sanzionatoria specifica per i crediti sovvenzionali; perché si riconsideri, cioè, la **reale offensività delle condotte** e si gradui la corrispondente risposta sanzionatoria, anche se del caso riformulando, agli specifici effetti penali, la distinzione fra crediti non spettanti e inesistenti.

4.- (segue): carenze di tutela del privato. Il riversamento “spontaneo”, strumento di una “compliance coartata”.

4.1.- A fronte di un rapporto del tutto peculiare del fruitore del credito d'imposta con l'Amministrazione, si pone una disciplina procedimentale che appare inadeguata, perché improntata ad una logica ancora schiettamente autoritaria dei rapporti tra privato e pubblici poteri, che presuppone un interesse legittimo al corretto esercizio del potere, che il giudice dovrebbe limitarsi a valutare senza sostituirsi ad esso, e non invece un diritto soggettivo nei confronti dello Stato (come pure si sarebbe potuto immaginare), che il giudice dovrebbe solo accertare.

Al privato non è anzitutto data possibilità di rappresentare all'Ufficio il proprio punto di vista, prima che sia emesso l'atto di recupero. Non gli è assicurato un effettivo diritto di partecipazione alla formazione della decisione amministrativa, non essendo previsto un vero **contraddittorio**. L'accertamento con adesione non può in questo campo trovare spazio, non vertendosi in tema di determinazione degli imponibili. Come non valgono le norme dello Statuto, anch'esse legate all'attuazione dei tributi. Sicché, l'istruttoria si svolge sostanzialmente senza vincoli di questo tipo da parte dell'Ufficio, che si confronta con questioni come detto lontane dalla determinazione degli imponibili fiscali, senza doversi neppure confrontare con il diretto interessato.

Inoltre, l'obbligo di motivazione, a carico dell'Ufficio, e l'autonoma impugnabilità dell'atto di recupero, portato di una giurisprudenza forse troppo legata all'idea della natura impositiva di quell'atto, aggiungono tasselli ad un quadro che resta largamente imperfetto, non certo corretto dalla devoluzione di quelle controversie alle Commissioni tributarie. Da ciò consegue infatti l'applicazione di norme pensate per un processo, quello tributario, affatto diverso da un giudizio sui diritti (di credito) del privato nei confronti dell'ente pubblico, e che, quindi, non soddisfa appieno le pretese in esso avanzate ⁽²⁰⁾.

⁽²⁰⁾ Cfr. art. 1, comma 36, l. 234/2021, che concerne, però, le sole sovvenzioni e crediti d'imposta concessi a fronte dell'emergenza pandemica. Non riguarda, quindi, i crediti d'imposta agevolativi istituiti in precedenza, rispetto ai quali resterebbero aperte soluzioni diverse in punto di giurisdizione. La Cassazione riconosce però, come detto, natura impositiva agli atti di recupero e, per questa via, afferma la giurisdizione tributaria.

4.2.- Più di questi aspetti, che non riuscirò a sviluppare ora, importa però portare alla Vostra attenzione i difetti, ma anche le potenzialità, offerte dal **riversamento spontaneo**: un istituto che, nelle intenzioni del legislatore, doveva probabilmente ovviare alle carenze che abbiamo riscontrato, ma che, in un contesto come quello descritto, ha finito per tramutarsi, in molti casi, in leva per forzare all’adempimento i privati.

Il riversamento consente a chi restituisca *tutti* gli importi compensati ⁽²¹⁾ di evitare *in toto* sanzioni e interessi – un effetto premiale, dunque, più significativo di altri istituti, come il ravvedimento operoso e l’adesione, che un addebito sanzionatorio sia pure ridotto invece prevedono. Può essere attivato fino a che l’atto di recupero non è definitivo, ed anche da chi abbia già ricevuto atti di contestazione o anche di recupero non definitivi all’entrata in vigore del d.l. 146/2021 – con il solo vincolo, in questo caso, della impossibilità di una restituzione rateizzata. Vi è poi il limite temporale per l’invio dell’istanza, fissato, attualmente, al 31 ottobre 2023 (e prima al 30 settembre 2022).

La procedura si perfeziona col versamento del credito indebitamente fruito e preclude ulteriori accertamenti, con la significativa eccezione delle **condotte fraudolente**; comporta l’esclusione della punibilità per tutti i delitti d’indebita compensazione ma non per «*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*» – che restano comunque accertabili dall’Ufficio – e, più in generale, per i più gravi inadempimenti degli obblighi di documentazione.

Una volta attivata, la procedura non consente un confronto fra contribuente e Ufficio. L’Ufficio controlla infatti la regolarità della richiesta, definita dalla legge anche «*comunicazione*», ne verifica i presupposti e conserva il potere di accertamento; il beneficiario effettua il riversamento indicato, prima del quale non si producono gli effetti sananti, senza che sia previsto nel mezzo confronto alcuno, né tantomeno un vero contraddittorio ⁽²²⁾.

⁽²¹⁾ L’art. 5, commi 7-12, d.l. 146/2021, consente il riversamento parziale. È cioè possibile riversare la sola parte del credito compensato per la quale si ritenga, ad esempio, di aver commesso errori di calcolo. Gli effetti della procedura sono infatti limitati alle compensazioni in violazione di legge.

⁽²²⁾ Se si dice contraddittorio quella disciplina finalizzata all’attuazione imparziale della legge, a fronte di un inadempimento formalmente contestato, qui ne mancano i caratteri essenziali – l’anticipazione della soluzione dell’Agenzia, non modificabile dopo le osservazioni del contribuente; il termine per la presentazione di deduzioni difensive e per il loro esame; la motivazione rafforzata dell’atto finale. V. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, spec. pp. 29 e 143; Id., *Il diritto ad una buona amministrazione e il contraddittorio: materiali per un bilancio*, in PIERRO (cur.), *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, Milano, 2020, pp. 165-167 e 169-170.

Una misura **a cavallo tra la premialità e la sanatoria**, che tuttavia non sembra riuscire davvero a riportare i rapporti tra privati e Amministrazione alla reciproca fiducia – non tanto per i suoi punti deboli, che ora indichiamo, quanto per l’uso che, nella prassi, si è finito per farne. Punti deboli che potrebbero anzi ben esser corretti per estendere l’istituto, di per sé opportuno, ad altre fattispecie di crediti ampiamente utilizzati dai privati (al momento, il riversamento copre i soli crediti d’imposta ex d.l. 145/2013, maturati dal 2015 al 2019, e non quelli maturati prima, come, ad esempio, quelli ex art. 1, d.l. 70/2011, anch’essi per R&S).

Anzitutto, la **larghissima e acritica applicazione che gli Uffici fanno della nozione di inesistenza**, che consente loro, fra l’altro, più ampi termini per il recupero, e comporta, per i privati, elevate sanzioni, peraltro non definibili, né sospensibili (si ricorderà che ne è prevista l’iscrizione nei ruoli straordinari).

Inoltre, anche se il contribuente riversa il credito, l’Ufficio **conserva comunque il potere di accertare condotte fraudolente e simulatorie** – con un’interessante distinzione, in punto di esaurimento del potere impositivo, che prima l’ordinamento non conosceva ⁽²³⁾. Limitazione di per sé ragionevole, perché coerente con l’inapplicabilità della procedura per quel tipo di condotte, se non fosse che la successiva decadenza consente all’Ufficio di trattenere quanto già versato (a prescindere, sembra, dalla definitività dell’atto).

Va infine considerato che il mancato pagamento, anche di una rata, legittima l’iscrizione a ruolo degli importi che sarebbero stati dovuti in base alla procedura non perfezionata, con aggravio di sanzioni.

Lo “spauracchio” dell’inesistenza del credito, agitato oltre i limiti posti dalla norma, finisce, insomma, per spingere ad un riversamento che, quando è eseguito, **tutto può dirsi fuorché spontaneo**, e che non assicura quel che promette. L’integrale pagamento prima del dibattimento, e al di fuori del riversamento, *non* esclude infatti la punibilità per la compensazione di crediti *inesistenti*, stante la preclusione dell’articolo 13, 1° comma, d.lgs. 74/2000.

È evidente il contrasto fra una logica – dichiarata – di incentivo all’adempimento, tramite l’uso della sanzione in funzione «rieducativo-riparatoria», in luogo della preventiva, e che vorrebbe preludere a un «*diversa e rivalutata concezione del rapporto tra Fisco e contribuente*» ⁽²⁴⁾, o anche a un depotenziamento dell’imperatività del primo ⁽²⁵⁾, e la realtà di un’adesione che non

⁽²³⁾ Segno di una non sovrapposibilità fra le condotte fraudolente e l’indebita compensazione di crediti inesistenti.

⁽²⁴⁾ Così, PAPARELLA, *Lezioni di diritto tributario. Parte generale*, Milano-Padova, 2021, p. 192; ma ivi, p. 195, ove si dubita dell’effettiva rispondenza di questa “nuova concezione” all’ordinamento vigente.

⁽²⁵⁾ GALLO, *L’enciclopedia del diritto e l’evoluzione del diritto tributario*, in *Giur. comm.*, 2009, p. 553; Id., *La natura giuridica dell’accertamento con adesione*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, pp. 429 e 431.

viene dalla consapevolezza di aver violato la norma, quanto dalla possibilità di evitare del tutto sanzioni elevate, magari già rappresentate e difficilmente rimediabili ⁽²⁶⁾; fra una disciplina che doveva attrarre i privati, ma di per sé poco chiara, e un'offerta che sa di ultima *chance* rispetto a un esito incerto. Un altro fattore di condizionamento indiretto insomma, e assai vigoroso, per chi intenda evitare le gravose conseguenze di una – non infrequente – contestazione di inesistenza del credito, che può ben nascere anche da un'errata qualificazione giuridica dei costi ammissibili ⁽²⁷⁾.

4.3.- I limiti di una simile scelta sono impliciti nelle premesse e ampiamente noti: rimessione dell'attuazione della legge, anche tributaria, a una collaborazione coartata e necessariamente non paritaria tra Amministrazione e amministrati; esclusione del controllo giudiziale; conseguente sopravvalutazione dell'efficienza amministrativa a scapito dell'imparziale attuazione della legge; non ultimo, **regressione del rapporto individuo-autorità**, che resta ancorato ad una dimensione autoritativa, magari depotenziata ma comunque non adeguatamente controbilanciata ⁽²⁸⁾.

Gli spazi di intervento ci sono – dal contraddittorio obbligatorio, ad esempio, alla ritrattazione dell'istanza fino al perfezionamento della procedura e la restituzione del riversato – ma andrebbero perseguiti con convinzione.

avv. prof. Gaetano Ragucci

Presidente ANTI.

(firmato digitalmente)

⁽²⁶⁾ Cfr. a riguardo RAGUCCI, *Gli istituti*, cit., pp. 12-13.

⁽²⁷⁾ Come si è detto, la prassi associa all'inesistenza del credito sia le errate qualificazioni giuridiche della fattispecie attributiva, sia le condotte fraudolente.

⁽²⁸⁾ Cfr. RAGUCCI, *Gli istituti*, cit., *passim*; v. spec. p. 5, che sottolinea il rischio che «*Ridotto alla sua dimensione "tecnica", il depotenziamento dei profili di imperatività della funzione impositiva risponde soprattutto a obiettivi di efficienza amministrativa*». Questa tendenza si è manifestata anche nell'innesto di nuovi atti interlocutori, con funzione di comunicazione al contribuente, prima del provvedimento definitivo. Ha poi prodotto risvolti sulla disciplina processuale, con modifiche volte a favorire l'efficienza amministrativa a scapito di altri valori. Ne offrono esempio, rispettivamente, la comunicazione preventiva di irregolarità, istituita dall'art. 1, commi 634-636, l. 190/204, e la previsione sulla non impugnabilità dell'estratto di ruolo.

Fonti: art. 3, d.l. 23 dicembre 2013, n. 145, che ha istituito i crediti d'imposta per R&S, oggi sostituita dall'art. 1, commi 198 ss., l. 27 dicembre 2019, n. 160; art. 5, d.l. 21 ottobre 2021, n. 146, commi 7-12, mod. in ult. dall'art. 38, d.l. 23 settembre 2022, n. 144, sulla regolarizzazione delle violazioni relative ai crediti R&S ex d.l. 145/2013 (c.d. riversamento spontaneo); art. 23, commi 2-5, d.l. 21 giugno 2022, n. 73, sulla certificazione per gli investimenti in attività di R&S e di innovazione tecnologica e digitale 4.0, entrambi ex l. 160/2019; art. 17, d.lgs. 241/1997, sulla compensazione "orizzontale"; articolo 34, l. 388/2000, e art. 1, comma, 53, l. 244/2007, sui limiti alle compensazioni "orizzontali"; art. 1, commi 421-422, l. 311/2004 e art. 27, commi 16-20, d.lgs. 185/2008, sui poteri e le attribuzioni dell'Agenzia delle Entrate per il recupero dei crediti d'imposta agevolativi (anche per R&S); art. 1, comma 36, l. 30 dicembre 2021, n. 234, sulla giurisdizione delle Corti di giustizia tributarie sulle controversie relative agli atti di recupero; art. 13, commi 4-5, d.lgs. 471/1997, sulle sanzioni amministrative per indebite compensazioni di crediti non spettanti e inesistenti; artt. 10-*quater* e 13, 1° comma, d.lgs. 74/2000, in tema di sanzioni penali.