

AGEVOLAZIONI

Aspetti critici della “sanatoria” R&S

di **Debora Reverberi**



A oltre quattro mesi dalla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del D.L. 146/2021 (c.d. Decreto Fiscale), che ha introdotto all'[articolo 5, commi 7-12](#) una **“procedura di riversamento spontaneo”, senza sanzioni e interessi, del credito d'imposta R&S** ex articolo 3 D.L. 145/2013 e ss.mm.ii., permangono molti **aspetti critici che rischiano di vanificarne l'attrattività per le imprese.**

La “sanatoria” persegue **la duplice finalità di deflazionare ipotesi di contenzioso tributario e favorire il recupero spontaneo del credito d'imposta R&S maturato nei periodi 2015-2019 e “indebitamente” fruito** in relazione a **errori commessi dal contribuente in buona fede**, nell'ambito di un quadro di regolamentazione e prassi altamente complesso.

L'accesso alla procedura è precluso nei casi di condotte fraudolente, di fattispecie simulate, di false rappresentazioni della realtà basate sull'utilizzo di documenti falsi **e di assenza di documentazione idonea a dimostrare il sostenimento delle spese** ammissibili al credito d'imposta.

In attesa della pubblicazione del modello di comunicazione all'Agenzia delle entrate per l'accesso alla procedura, sussistono molte **incertezze circa l'effettiva convenienza della “sanatoria”.**

Il principale elemento di appeal, eliminazione di sanzioni e interessi a parte, risiederebbe nell'**esclusione dalla punibilità per il reato tributario di indebita compensazione**, di cui all'[articolo 10-quater, D.Lgs. 74/2000](#), previsto in caso di compensazioni annuali superiori a 50.000 euro.

Tale beneficio è subordinato al corretto perfezionamento della procedura di riversamento, che si verifica **con l'integrale versamento** delle somme dovute ovvero:

- **entro il 16.12.2022** in caso di versamento in unica soluzione;
- **entro il 16.12.2024** in caso di versamento in tre rate annuali di pari importo.

Dal **raffronto fra le tempistiche di perfezionamento della “sanatoria” e i termini di prescrizione del reato** previsti in 6 anni ovvero in 7 anni e 6 mesi in presenza di cause interruttive, **molti illeciti penali risulterebbero già prescritti, vanificando così il principale elemento di appeal della procedura.**

La “sanatoria” è accessibile **anche in caso di crediti R&S già oggetto di contestazione** dell'ente accertatore **alla data del 22.10.2021**, data di entrata in vigore del Decreto Fiscale, **purché l'indebito utilizzo non sia stato accertato con provvedimenti impositivi divenuti definitivi a tale data.**

Tuttavia il Decreto Fiscale **non disciplina la gestione dei procedimenti penali in corso e delle notizie di reato alla procura**: l'accesso alla “sanatoria” non avrebbe effetti immediati per l'imprenditore già iscritto nel registro degli indagati, che vi permarrebbe fino al perfezionamento della procedura.

Per tutti quei contribuenti i cui crediti R&S non siano stati oggetto di contestazione vi è peraltro il timore che l'accesso alla procedura si traduca in **un'autodenuncia con automatico flusso di notizie di reato alle procure e iscrizione degli imprenditori nei registri degli indagati.**

Inoltre, la norma istituiva legittima **l'Agenzia delle entrate ad accertare autonomamente condotte fraudolente a “sanatoria” avviata, esponendo il contribuente al rischio di decadenza dalla procedura in qualsiasi momento**, con acquisizione delle somme eventualmente già versate a titolo di acconto sugli importi dovuti.

In caso di crediti contestati con atti di recupero già impugnati o di imminente impugnazione sussistono i seguenti ulteriori elementi di criticità:

- **la procedura non prevede la sospensione dei termini** e ne deriva l'obbligo di impugnazione degli atti di recupero notificati;
- **la procedura non disciplina la sorte delle somme eventualmente già versate in pendenza di giudizio.**

In relazione alle somme versate in pendenza di giudizio non è chiaro se sia possibile:

- **scomputare dall'importo del credito oggetto di riversamento le intere somme versate nell'ambito della riscossione frazionata a titolo di imposte, sanzioni e interessi;**
- **scomputare dall'importo del credito oggetto di riversamento solo le somme versate a titolo di imposte.**

Si assuma ad esempio il caso di **un'impresa che abbia subito una contestazione per credito inesistente pari a 10.000 euro, con sanzioni applicate in misura pari al 100% per 10.000 euro**

e interessi pari a 200 euro, per un totale di euro 20.200.

Si ipotizzi che in relazione alla rateazione in corso al momento della “sanatoria” il contribuente abbia versato 4.000 euro a titolo di imposta, 4.000 euro a titolo di sanzioni e 80 euro a titolo di interessi, per un totale di 8.080 euro.

Le soluzioni prospettabili a seguito dell'accesso alla “sanatoria” sono due:

- **scomputo integrale delle somme versate**, nel qual caso l'importo dovuto nella “sanatoria” ammonterà a $000 - 8.080 = 1.920$ euro;
- **scomputo parziale delle somme versate**, nel qual caso l'importo dovuto nella “sanatoria” ammonterà a $000 - 4.000 = 6.000$ euro.

In attesa dell'effettiva operatività della procedura, auspicando i chiarimenti necessari a una valutazione di opportunità in tempo utile per l'accesso alla “sanatoria”, si rammentano **gli step normativamente previsti:**

- **entro il 31.05.2022, pubblicazione** del provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate che definisca contenuto e modalità di trasmissione **del modello di comunicazione;**
- **entro il 30.09.2022, invio del modello di comunicazione** all'Agenzia delle entrate;
- **entro il 16.12.2022 ovvero in tre rate annuali rispettivamente entro il 16.12.2022-2023-2024, riversamento dell'importo del credito** utilizzato in compensazione e indicato nella comunicazione, **senza avvalersi della compensazione** di crediti d'imposta.

Il versamento rateale è precluso nel caso di indebito utilizzo del credito già **constatato con un atto di recupero non ancora divenuto definitivo.**