

PROFILI CRITICI DEL CREDITO D'IMPOSTA PER ATTIVITÀ DI RICERCA E SVILUPPO

**Manuale di Frascati
profili ermeneutici e conseguenze giuridiche**

Analisi metodica alla luce dei PVC dell'AdE

e del Paradosso di Frascati

nel sistema di validazione e certificazione

dei crediti d'imposta Ricerca e Sviluppo

RICCARDO MONTANINO

riccardomontanino653@gmail.com

MAFALDA FERRARA

m.ferrara@andronikos.it

Gennaio 2026

AUTORI



RICCARDO MONTANINO



INCARICHI ISTITUZIONALI

Direttore Scientifico rivista on line “OMNIA NEWS”

Consulente Ministero dell'Università e della Ricerca

Consulente Ministero delle Imprese e del Made In Italy

Componente Commissione Valutazione Cluster Nazionali (MUR)

Direttore Tecnico ARIES srls, organismo di ricerca (Trento)

Consulente INVITALIA progetti di R&S ed investimenti tecnologici

Consulente LAZIOINNOVA per la valutazione progetti R&S

Consulente INNOVAPUGLIA SpA soc. controllata regione Puglia per la programmazione strategica a sostegno dell'innovazione

ATTIVITÀ IN MATERIA RICERCA SVILUPPO INNOVAZIONE

Svolge con continuità, dal 2009, per conto del MIMIT (ex MISE) attività di verifica tecnica scientifica per la ricerca sviluppo e innovazione.

Svolge in continuità dal 2015 attività di verifica tecnica in relazione ai crediti d'imposta ricerca e sviluppo ed innovazione.

Iscritto all'Albo dei Certificatori MIMIT R&S



MAFALDA FERRARA



INCARICHI ISTITUZIONALI

Paper reviewer rivista on line “OMNIA NEWS”

Consulente Ministero dell'Università e della Ricerca

Consulente Ministero delle Imprese e del Made In Italy

Consulente INVITALIA progetti di R&S ed investimenti tecnologici

Consulente LAZIOINNOVA per la valutazione progetti R&S

Consulente INNOVAPUGLIA SpA soc. controllata regione Puglia per la programmazione strategica a sostegno dell'innovazione

Founder ARX organismo di ricerca

ATTIVITÀ IN MATERIA RICERCA SVILUPPO INNOVAZIONE

Svolge con continuità, dal 2016, per conto del MIMIT (ex MISE) attività di verifica tecnica scientifica per la ricerca sviluppo e innovazione.

Svolge in continuità dal 2017 attività di verifica tecnica in relazione ai crediti d'imposta ricerca e sviluppo ed innovazione.

Iscritta all'Albo dei Certificatori MIMIT R&S

Sommario

PREMESSA METODOLOGICA.....	6
PARTE PRIMA.....	7
INQUADRAMENTO NORMATIVO E STRATIFICAZIONE DELLE FONTI.....	7
1. La disciplina europea degli aiuti di Stato in materia di Ricerca, Sviluppo e Innovazione	7
1.1. La cornice normativa sovranazionale.....	7
1.2. La Comunicazione 2014/C 198/01: pietra angolare della disciplina vigente.....	8
1.3. La rilevanza qualificatoria del Credito R&S	9
2. L'Evoluzione Normativa D.L.145/2013 alla L. 160/2019	10
2.1. Il regime originario: l'Art. 3 del D.L. n. 145/2013	10
2.2. Svolta normativa: l'Art. 1, Commi 198-208 L.160/2019	11
2.3. Cronologia normativa applicabile “ <i>Ratione Temporis</i> ”	12
PARTE SECONDA.....	13
IL PARADOSSO DEL MANUALE DI FRASCATI:	13
ANALISI DELLA LACUNA ESPOSITIVA	13
3. L'Omissione del quaderno di Giustizia Tributaria del MEF	13
3.1. Premessa	13
3.2. La lacuna: mancata distinzione cronologica tra Ed. Manuale.....	13
3.3. Il Problema del disallineamento cronologico delle fonti.....	14
4. Analisi comparativa delle Ed. del Manuale di Frascati.....	16
4.1. Il Manuale di Frascati Ed. 2002: struttura e contenuto	16
4.2. Il Manuale di Frascati Ed. 2015: la svolta metodologica.....	16
4.3. Conseguenze giuridiche della differenza strutturale	17
PARTE TERZA.....	19
LA GIURISPRUDENZA AMMINISTRATIVA E TRIBUTARIA ORIENTAMENTI CONSOLIDATI	19
5. La Sentenza del TAR Lazio n. 15039/2025: punto di svolta giurisprudenziale	19
5.1. Il fatto e la questione controversa	19
5.2. La <i>Ratio Decidendi</i>	19
5.3. I principi di diritto affermati.....	20
5.4. L'impatto sistematico della pronuncia	21
6. La Giurisprudenza Tributaria di merito: orientamenti consolidati.....	22
6.1. Il requisito della novità: novità assoluta vs. novità relativa	22
6.2. Il <i>Reirement</i> della prassi amministrativa.....	23
6.3. Il settore software e le attività knowledge-intensive: specificità applicative.....	24
7. Il perimetro delle spese ammissibili	25
7.1. Le spese di personale: evoluzione normativa e applicazione giurisprudenziale.....	25
7.2. La ricerca extra-muros: condizioni di ammissibilità.....	26
8. Oneri documentali e probatori: standard di adempimento	27
8.1. La documentazione minima richiesta.....	27

8.2. L'orientamento giurisprudenziale sulla valutazione della prova	27
8.3. L'onere probatorio dell'Amministrazione Finanziaria	28
9. Il ruolo del parere del Ministero	29
9.1. Quadro normativo di riferimento	29
9.2. I due orientamenti giurisprudenziali	29
9.3. L'orientamento mediano: il principio della ragione più liquida	30
PARTE QUARTA	31
CREDITO INESISTENTE VS. CREDITO NON SPETTANTE	31
10. La distinzione fondamentale e le sue conseguenze	31
10.1. Inquadramento generale del regime sanzionatorio	31
10.2. Le conseguenze differenziate sul piano sanzionatorio	31
10.3. L'intervento delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione	32
10.4. L'applicazione giurisprudenziale ai casi concreti	32
11. L'atto di indirizzo del Ministero dell'Economia e delle Finanze	33
11.1. Contenuto e finalità dell'atto	33
11.2. I principi fondamentali affermati	33
11.3. L'impatto operativo dell'atto di indirizzo	34
PARTE QUINTA	35
IL SISTEMA DI CERTIFICAZIONE RICERCA E SVILUPPO	35
12. Quadro normativo del sistema di certificazione	35
12.1. Genesi e ratio dell'istituto	35
12.2. Ambito oggettivo e soggetti legittimati	35
12.3. Contenuto obbligatorio della certificazione	36
13. Efficacia vincolante della certificazione	37
13.1. Il principio generale di vincolatività	37
13.2. Portata e limiti dell'efficacia vincolante	37
13.3. La certificazione retroattiva per il periodo 2015-2019	38
14. Vigilanza e poteri di controllo	39
14.1. La vigilanza del ministero sui certificatori	39
14.2. I poteri di autotutela del ministero	39
14.3. L'interscambio informativo tra ministero e agenzia delle entrate	39
PARTE SESTA	41
RACCOMANDAZIONI OPERATIVE E PROSPETTIVE EVOLUTIVE	41
15. Linee Guida per la difesa nel contenzioso tributario	41
15.1. Strategie difensive nelle controversie relative ai periodi 2015-2019	41
15.2. Strategie difensive per le attività software e knowledge-intensive	42
15.3. Gestione del contraddittorio preventivo	43
16. Raccomandazioni per la compliance preventiva	44
16.1. Per le imprese	44
16.2. Per i consulenti fiscali e tecnici	45
17. Prospettive evolutive	46

17.1. Verso la compliance preventiva: la transizione dal modello repressivo al modello cooperativo	46
17.2. L'armonizzazione Europea dei criteri di ammissibilità.....	46
17.3. Il ruolo crescente della digitalizzazione e dell'Intelligenza Artificiale	47
CONCLUSIONI.....	48
18. Sintesi dei profili critici emergenti	48
19. Orientamenti giurisprudenziali consolidati.....	49
20. Raccomandazioni finali	50
RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI E GIURISPRUDENZIALI	52
Fonti Normative Nazionali	52
Fonti Europee	52
Documenti Tecnici OCSE	52
Prassi Amministrativa	53
Giurisprudenza di Legittimità e Amministrativa.....	53
Giurisprudenza Tributaria di Merito (Selezione).....	53

PREMESSA METODOLOGICA

Il presente contributo si prefigge di sottoporre ad analisi critica le questioni ermeneutiche emergenti dall'applicazione dell'istituto agevolativo del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo — d'ora innanzi denominato «**Credito R&S**» — con precipuo riguardo alle problematiche inerenti e connesse all'interpretazione delle fonti normative applicabili *ratione temporis* e alle distonie applicative scaturenti dall'indebita sovrapposizione di parametri valutativi cronologicamente eterogenei.

L'indagine prende le mosse dalla constatazione di lacune espositive riscontrate nei PVC sottoscritti dagli ispettori dell'AdE e addirittura riscontrata anche nel **Quaderno di Giustizia Tributaria** pubblicato, dal Dipartimento della Giustizia Tributaria del **Ministero dell'Economia e delle Finanze**, nel dicembre 2025, documento avente natura meramente ricognitiva degli orientamenti giurisprudenziali consolidati, privo di efficacia interpretativa vincolante, nondimeno suscettibile di produrre effetti conformativi di fatto nell'ambito del contenzioso tributario.

La questione nodale attiene all'omessa distinzione cronologica tra le diverse edizioni del Manuale di Frascati dell'OCSE (Organisation for Economic Co-operation and Development), strumento tecnico-metodologico richiamato dalle fonti europee e nazionali ai fini della qualificazione delle attività ammissibili al beneficio fiscale.

Tale omissione espositiva è idonea a ingenerare un equivoco interpretativo di rilevante portata applicativa, consistente nell'applicazione retroattiva di criteri qualificatori introdotti soltanto nell'edizione 2015 del Manuale a fattispecie relative ai periodi d'imposta 2015-2019, per i quali la normativa nazionale non contemplava alcun rinvio formale a siffatto parametro valutativo.

PARTE PRIMA

INQUADRAMENTO NORMATIVO E STRATIFICAZIONE DELLE FONTI

1. La disciplina europea degli aiuti di Stato in materia di Ricerca, Sviluppo e Innovazione

1.1. La cornice normativa sovranazionale

L'incentivazione fiscale delle attività di ricerca e sviluppo **si iscrive** nel più ampio quadro della disciplina europea degli aiuti di Stato, delineata **dall'art. 107 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea** (TFUE) e ulteriormente specificata attraverso una progressiva stratificazione di atti normativi di *“soft law”* emanati dalla Commissione Europea.

La costruzione normativa europea ha conosciuto **un'evoluzione articolata e diacronica**, attraverso successive Comunicazioni della Commissione, ciascuna delle quali ha contribuito a delineare con maggiore precisione il perimetro delle attività ammissibili e le condizioni di compatibilità degli aiuti nazionali con il mercato interno.

La **Comunicazione 96/C 450/06** ha rappresentato il primo intervento organico in *“subiecta”* materia, introducendo la fondamentale distinzione tra **ricerca fondamentale, ricerca industriale e attività di sviluppo precompetitiva**.

Tale tripartizione è stata successivamente affinata mediante i **Regolamenti n. 70/2001** e **n. 364/2004**, che hanno esteso l'ambito di applicazione delle esenzioni di categoria agli aiuti destinati alle piccole e medie imprese.

Un passaggio evolutivo di peculiare pregnanza sistematica è ravvisabile nella **Comunicazione 2006/C 323/01**, la quale ha sensibilmente ampliato l'ambito oggettivo delle esenzioni, includendovi gli **studi di fattibilità tecnica**, gli **aiuti per diritti di proprietà industriale** delle PMI, gli **aiuti destinati alle nuove imprese innovatrici** e gli **aiuti per l'innovazione di organizzazione e di processo**.

1.2. La Comunicazione 2014/C 198/01: pietra angolare della disciplina vigente

La **Comunicazione della Commissione Europea 2014/C 198/01**, recante «*Disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione*», costituisce attualmente il parametro normativo di riferimento per la valutazione della compatibilità dei regimi nazionali di incentivazione con il diritto dell'Unione.

Il **paragrafo 75 della Comunicazione** riveste **importanza cruciale** ai fini della presente disamina, in quanto **definisce le categorie di attività ammissibili al trattamento agevolativo**, operando un rinvio espresso al Manuale di Frascati dell'OCSE quale strumento metodologico per la qualificazione delle attività di ricerca e sviluppo.

Tuttavia, **un'analisi testuale rigorosa della nota 2 allegata al medesimo paragrafo 75** dischiude un **elemento di fondamentale rilevanza ermeneutica**.

La nota precisa testualmente: «*The Measurement of Scientific and Technological Activities, Proposed Standard Practice for Surveys on Research and Experimental Development, Frascati Manual, OECD, 2002, as amended or replaced*».

Tale specificazione normativa è produttiva di conseguenze giuridiche di non trascurabile portata.

Il rinvio operato dalla **Comunicazione europea del 2014** è **indirizzato primariamente all'edizione 2002 del Manuale di Frascati**, laddove la clausola «*as amended or replaced*» **assolve una funzione di aggiornamento dinamico** operante sul piano del diritto europeo, **ma non immediatamente idonea a produrre effetti nell'ordinamento interno in assenza di un'espressa recezione ad opera del legislatore nazionale.**

1.3. La rilevanza qualificatoria del Credito R&S

Una **questione pregiudiziale** di particolare pregnanza sistematica **attiene alla qualificazione giuridica del credito d'imposta per ricerca e sviluppo** come misura di carattere generale ovvero come aiuto di Stato selettivo.

Il Tribunale Amministrativo Regionale per il Lazio, con la sentenza n. 15039/2025, ha offerto un contributo dirimente a tale questione, affermando espressamente che *«la Comunicazione della Commissione europea si riferisce alla disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione, ma il credito d'imposta R&S è una misura di carattere generale e non selettiva»*.

Tale precisazione comporta **l'irrilevanza normativa della Comunicazione UE 2014/C 198/01 ai fini della qualificazione fiscale nazionale delle attività ammissibili al beneficio per il periodo 2015-2019**, periodo nel quale la normativa interna non prevedeva alcun rinvio al Manuale di Frascati, né in via diretta né mediante recepimento della disciplina europea degli aiuti di Stato.

2. L'Evoluzione Normativa D.L.145/2013 alla L. 160/2019

2.1. Il regime originario: l'Art. 3 del D.L. n. 145/2013

L'introduzione del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo nell'ordinamento tributario italiano è avvenuta per il tramite **dell'art. 3 del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145, convertito con modificazioni dalla legge 21 febbraio 2014, n. 9.**

La disciplina originaria, destinata ad applicarsi ai periodi d'imposta dal 2015 al 2019, si caratterizzava per un'architettura normativa contraddistinta dall'assenza di qualsivoglia rinvio espresso a parametri tecnici estrinseci ai fini della qualificazione delle attività ammissibili.

Il legislatore nazionale si limitava ad individuare le categorie di spese eleggibili e i requisiti soggettivi di accesso al beneficio, senza operare alcun richiamo al Manuale di Frascati ovvero ad altri documenti tecnico-metodologici dell'OCSE.

Tale opzione normativa non può reputarsi frutto di mera lacuna legislativa, bensì costituisce una **precisa scelta ermeneutica** del legislatore, il quale ha inteso preservare un margine di flessibilità interpretativa nella definizione delle attività ammissibili, affidando all'interprete e all'operatore economico la qualificazione delle attività sulla scorta dei principi generali desumibili dalla normativa medesima e dalla prassi amministrativa vigente "*ratione temporis*".

La disciplina è stata successivamente oggetto di interventi legislativi stratificati:

1. la **legge 28 dicembre 2015, n. 190** (*legge di stabilità 2016*) ha operato una riscrittura integrale della norma, eliminando il requisito relativo al personale altamente qualificato e rimuovendo i limiti dimensionali fondati sul fatturato.
2. la **legge 11 dicembre 2016, n. 232** (*legge di bilancio 2017*) ha ulteriormente semplificato i requisiti di accesso, sopprimendo definitivamente il requisito del personale altamente qualificato con titoli specifici e prorogando l'efficacia dell'agevolazione sino al periodo d'imposta 2020.

3. la **legge 30 dicembre 2018, n. 145** (*legge di bilancio 2019*) ha introdotto nuove categorie di spese ammissibili e stabilito restrizioni per le attività di ricerca extra-muros.

Ciononostante, elemento caratterizzante e costante della disciplina per l'intero quinquennio 2015-2019 è rimasta l'assenza di un rinvio normativo al Manuale di Frascati quale parametro vincolante per la qualificazione delle attività ammissibili.

2.2. Svolta normativa: l'Art. 1, Commi 198-208 L.160/2019

Con la **legge 27 dicembre 2019, n. 160** (*legge di bilancio 2020*), il legislatore ha operato una profonda revisione della disciplina mediante l'abrogazione del previgente regime e l'introduzione di un nuovo credito d'imposta per ricerca e sviluppo, transizione ecologica, innovazione tecnologica 4.0 e altre attività innovative.

L'innovazione sistematicamente più rilevante è rappresentata dall'introduzione, per la prima volta nell'ordinamento tributario italiano, di un **rinvio espresso al Manuale di Frascati quale parametro normativo per la qualificazione delle attività ammissibili.**

L'art. 1, **comma 200**, della legge n. 160/2019 stabilisce testualmente: «*Ai fini della disciplina introdotta dal presente comma, si considerano attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta le attività di ricerca fondamentale, di ricerca industriale e sviluppo sperimentale in conformità, rispettivamente, alle definizioni di cui al paragrafo 15, lettere i), j) e k), della comunicazione della Commissione (2014/C 198/01) [...] secondo i criteri di qualificazione definiti sulla base dei principi generali e dei criteri contenuti nel Manuale di Frascati*».

Tale disposizione segna un momento di discontinuità normativa fondamentale, introducendo per la prima volta un parametro tecnico vincolante per la qualificazione delle attività.

Tuttavia, la portata innovativa della norma **produce effetti esclusivamente pro futuro, applicandosi ai soli periodi d'imposta decorrenti dal 2020, in ossequio al principio generale dell'irretroattività della legge tributaria.**

2.3. Cronologia normativa applicabile “*Ratione Temporis*”

La stratificazione normativa sopra ricostruita può essere sintetizzata nella seguente tavola sinottica, che pone in luce l'elemento discriminante ai fini della presente analisi:

Periodo d'Imposta	Norma Nazionale Applicabile	Rinvio al Manuale	Versione Applicabile	Vincolo del Manuale
2015-2019	Art. 3, D.L. n. 145/2013 (come modificato)	ASSENTE	Nessuna (eventuale valore meramente interpretativo)	NO
2020 e successivi	Art. 1, commi 198-208, L. n. 160/2019	ESPRESSO	Manuale di Frascati edizione 2015	SI

Tale ricostruzione cronologica costituisce il presupposto logico-giuridico per l'analisi del cosiddetto «Paradosso di Frascati», così denominato dagli Esperti Tecnici Scientifici (ETS) del settore, oggetto della trattazione che segue.

PARTE SECONDA

IL PARADOSSO DEL MANUALE DI FRASCATI: ANALISI DELLA LACUNA ESPOSITIVA

3. L'Omissione del quaderno di Giustizia Tributaria del MEF

3.1. Premessa

Il Quaderno di Giustizia Tributaria pubblicato dal Dipartimento della Giustizia Tributaria del Ministero dell'Economia e delle Finanze nel **dicembre 2025** costituisce un documento di indubbia rilevanza sistematica, offrendo una ricognizione organica degli orientamenti giurisprudenziali consolidati in materia di credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo.

Occorre tuttavia rilevare in via preliminare che il Quaderno non riveste natura normativa né assolve una funzione interpretativa vincolante.

Esso si configura come strumento di analisi e sistematizzazione della giurisprudenza, privo di efficacia derogatoria rispetto alle fonti di rango primario e secondario.

Nella prassi operativa del contenzioso tributario, nondimeno, siffatti documenti ministeriali tendono ad assumere un ruolo di riferimento orientativo per verificatori, consulenti e giudici tributari, producendo effetti conformativi di fatto sulle decisioni amministrative e giurisdizionali.

3.2. La lacuna: mancata distinzione cronologica tra Ed. Manuale

A pagina 20 del Quaderno si riscontra una lacuna espositiva di rilevante portata applicativa.

Il documento richiama correttamente la **Comunicazione UE 2014/C 198/01** quale fonte delle definizioni di ricerca e sviluppo, citando il paragrafo 75 che opera il rinvio al Manuale di Frascati dell'OCSE.

Senonché, immediatamente dopo tale rinvio, il Quaderno riporta i cinque criteri qualificatori delle attività di ricerca e sviluppo - **novità, creatività, incertezza, sistematicità e trasferibilità/riproducibilità** - come se tali criteri fossero agevolmente desumibili dal rinvio operato dalla Comunicazione europea, **senza operare alcuna distinzione cronologica tra le diverse edizioni del Manuale**.

Tale omissione è produttiva di un equivoco interpretativo di considerevole gravità, in quanto:

1. la Comunicazione 2014/C 198/01, alla nota 2 del paragrafo 75, specifica testualmente che il rinvio è operato al «*Frascati Manual, OECD, 2002, as amended or replaced*»;
2. il Manuale di Frascati **nell'edizione 2002 non recava la codificazione esplicita dei cinque criteri come elenco strutturato e cumulativo**;
3. **i cinque criteri sono stati introdotti** per la prima volta nel Manuale di Frascati **edizione 2015**, nella nuova **sezione 2.4** denominata «*The five criteria for identifying R&D*»;
4. **la disciplina nazionale di cui all'art. 3 del D.L. n. 145/2013, applicabile ai periodi d'imposta 2015-2019, non ha mai operato alcun rinvio al Manuale di Frascati, né nell'edizione 2002 né nell'edizione 2015**;
5. soltanto con la **legge n. 160/2019, applicabile dal periodo d'imposta 2020**, il legislatore nazionale ha introdotto un rinvio espresso al Manuale di Frascati, **recependo in tale occasione l'edizione 2015 vigente**.

3.3. Il Problema del disallineamento cronologico delle fonti

La questione centrale può essere formulata nei seguenti termini:

“È giuridicamente legittimo applicare retroattivamente i cinque criteri qualificatori codificati nel Manuale di Frascati 2015 alle attività svolte nei periodi d'imposta 2015-2019, per i quali la normativa nazionale non operava alcun rinvio a tale parametro valutativo?”

La risposta non può che essere recisamente negativa, per una pluralità di ragioni sistematiche:

1. sul versante del principio di legalità tributaria sancito dall'art. 23 della Costituzione, l'applicazione di un beneficio fiscale deve necessariamente avvenire sulla base di parametri normativamente determinati o determinabili sulla scorta delle fonti vigenti al momento della realizzazione del presupposto impositivo.

L'applicazione retroattiva di criteri introdotti in un momento successivo configura una violazione del principio di irretroattività della legge tributaria, corollario del più generale principio di certezza del diritto;

2. sul piano della gerarchia delle fonti, il Manuale di Frascati costituisce uno strumento tecnico-metodologico elaborato da un'organizzazione internazionale — l'OCSE — privo di efficacia normativa diretta negli ordinamenti interni.

L'efficacia vincolante di tale strumento nell'ordinamento italiano deriva esclusivamente dal rinvio operato dalla legge nazionale: in difetto di siffatto rinvio, il Manuale può al più assumere valore di parametro interpretativo ausiliario, ma non può costituire fonte autonoma di obblighi o limitazioni per i contribuenti;

3. sul piano della **tutela dell'affidamento legittimo**, i contribuenti che hanno eseguito attività di ricerca e sviluppo nei periodi d'imposta 2015-2019 hanno legittimamente riposto affidamento sulla disciplina normativa e sulla prassi amministrativa vigente al momento della realizzazione degli investimenti.

L'applicazione retroattiva di criteri più restrittivi, introdotti in un momento successivo, **configura una lesione del principio di tutela dell'affidamento**, espressamente riconosciuto dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea e della Corte Costituzionale italiana.

4. Analisi comparativa delle Ed. del Manuale di Frascati

4.1. Il Manuale di Frascati Ed. 2002: struttura e contenuto

Il Manuale di Frascati nell'edizione 2002, elaborato dall'OCSE quale «*Proposed Standard Practice for Surveys on Research and Experimental Development*», costituisce uno **strumento metodologico** destinato primariamente alla **rilevazione statistica delle attività di ricerca e sviluppo a livello internazionale**.

La struttura del Manuale 2002 si articola in diverse sezioni, recando definizioni generali delle categorie di attività (*ricerca fondamentale, ricerca applicata, sviluppo sperimentale*) e criteri per la classificazione delle spese ammissibili nelle rilevazioni statistiche.

Elemento cruciale ai fini della presente disamina è che l'edizione 2002 del Manuale non recava una codificazione esplicita dei cinque criteri qualificatori - *novità, creatività, incertezza, sistematicità, trasferibilità* - come condizioni cumulative per la qualificazione di un'attività come ricerca e sviluppo.

I concetti sottesi a tali criteri erano certamente presenti in forma diffusa nel testo, ma non erano stati formalizzati come *checklist* strutturata e vincolante.

4.2. Il Manuale di Frascati Ed. 2015: la svolta metodologica

L'edizione 2015 del Manuale di Frascati ha introdotto una significativa innovazione metodologica, codificando per la prima volta i cinque criteri qualificatori in una sezione dedicata — **la sezione 2.4**, denominata «*The five criteria for identifying R&D*» — stabilendo che, per essere qualificata come attività di ricerca e sviluppo, un'attività deve **soddisfare cumulativamente** i seguenti requisiti:

1. **Novel** (novità): l'attività deve essere finalizzata alla generazione di nuove conoscenze;
2. **Creative** (creatività): l'attività deve fondarsi su concetti e ipotesi originali;

3. **Uncertain** (incertezza): l'attività deve presentare un'incertezza in ordine al risultato finale;
4. **Systematic** (sistematicità): l'attività deve essere pianificata e strutturata;
5. **Transferable and/or reproducible** (trasferibilità/riproducibilità): l'attività deve condurre a risultati codificabili e trasmissibili.

La codificazione esplicita di tali criteri ha comportato un apprezzabile irrigidimento dei parametri valutativi, introducendo una più accentuata oggettivizzazione dei requisiti di ammissibilità.

4.3. Conseguenze giuridiche della differenza strutturale

La differenza strutturale tra le due edizioni del Manuale è produttiva di conseguenze giuridiche rilevanti ai fini dell'applicazione del credito d'imposta.

Per le attività svolte nei periodi d'imposta 2015-2019, in assenza di un rinvio normativo al Manuale di Frascati, la qualificazione delle attività ammissibili doveva essere compiuta sulla base della normativa nazionale e della prassi amministrativa vigente *ratione temporis*, che **facevano riferimento prevalentemente al Manuale di Oslo** per le attività di innovazione di processo e a **criteri di novità relativa** piuttosto che assoluta.

Per le attività svolte a decorrere dal periodo d'imposta 2020, il rinvio espresso al Manuale di Frascati operato dalla legge n. 160/2019 ha reso vincolanti i cinque criteri qualificatori nella loro formulazione codificata dall'edizione 2015.

Aspetto	Frascati 2002	Frascati 2015	Conseguenza giuridica post 2020
Criteri	Elementi descrittivi	5 criteri cumulativi	Maggiore rigore nella qualificazione
Cumulatività	Non richiesta	Obbligatoria «all five»	Esclusione di attività prima ammissibili
Finalità	Statistiche	Anche identificazione R&D	Uso normativo del documento
Novità	Elemento del criterio base	Criterio autonomo rigoroso	Esclusione reverse engineering
Trasferibilità	Non esplicitata	Criterio autonomo	Nuovi oneri documentali

Pretendere l'applicazione retroattiva dei cinque criteri dell'edizione 2015 alle attività svolte nei periodi anteriori costituisce pertanto una violazione del principio di legalità tributaria e del principio di irretroattività della legge, oltre che una lesione del legittimo affidamento dei contribuenti.

PARTE TERZA

LA GIURISPRUDENZA AMMINISTRATIVA E TRIBUTARIA ORIENTAMENTI CONSOLIDATI

5. La Sentenza del TAR Lazio n. 15039/2025: punto di svolta giurisprudenziale

5.1. Il fatto e la questione controversa

La sentenza del Tribunale Amministrativo Regionale per il Lazio n. 15039/2025, depositata in data 29 luglio 2025, assurge a “*leading case*” di fondamentale importanza per la risoluzione delle problematiche interpretative oggetto della presente analisi.

La controversia trae origine dal diniego opposto dal Ministero dello Sviluppo Economico (oggi Ministero delle Imprese e del Made in Italy) al riconoscimento dell'ammissibilità di attività di ricerca e sviluppo svolte da un'impresa nei periodi d'imposta antecedenti al 2020, sul presupposto che tali attività non rispettassero i cinque criteri codificati nel Manuale di Frascati edizione 2015.

La questione giuridica deferita al vaglio del Tribunale Amministrativo atteneva alla legittimità dell'applicazione retroattiva di parametri valutativi introdotti dal Manuale di Frascati 2015 a fattispecie realizzatesi in periodi per i quali la normativa nazionale non operava alcun rinvio a tale strumento metodologico.

5.2. La *Ratio Decidendi*

Il Tribunale Amministrativo Regionale ha accolto il ricorso, annullando il provvedimento di diniego e affermando principi di diritto di portata generale, destinati a consolidarsi nell'orientamento giurisprudenziale successivo.

La “*ratio decidendi*” della pronuncia si articola su tre pilastri argomentativi fondamentali:

1. il TAR ha evidenziato la **natura meramente ricognitiva della Comunicazione UE 2014/C 198/01**, precisando che «*la Comunicazione*

della Commissione europea si riferisce alla disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione, ma il credito d'imposta R&S è una misura di carattere generale e non selettiva».

Tale affermazione comporta l'irrelevanza normativa della Comunicazione europea ai fini della qualificazione fiscale nazionale delle attività ammissibili al beneficio.

2. Il Collegio ha sancito il principio di **irretroattività del Manuale di Frascati edizione 2015**, statuendo che tale strumento metodologico non è applicabile ai periodi d'imposta antecedenti al 2020, essendo stato recepito nell'ordinamento interno soltanto con la legge n. 160/2019.
3. La pronuncia ha censurato l'omessa distinzione cronologica tra le diverse edizioni del Manuale operata dall'Amministrazione nel motivare il diniego, **evidenziando come l'applicazione indiscriminata dei criteri del 2015 configuri una violazione del principio di legalità e del legittimo affidamento dei contribuenti.**

5.3. I principi di diritto affermati

Dalla motivazione della sentenza possono essere estrapolati i seguenti **principi di diritto**, destinati ad **assumere portata nomofilattica**:

1. **irretroattività del Manuale di Frascati 2015**: i criteri qualificatori codificati nell'edizione 2015 del Manuale non possono essere applicati retroattivamente ai periodi d'imposta 2015-2019, per i quali la normativa nazionale non operava alcun rinvio a tale parametro valutativo;
2. **irrelevanza della Comunicazione UE** per le misure generali: la Comunicazione europea 2014/C 198/01 concerne la disciplina degli aiuti di Stato selettivi e non produce effetti diretti sulla qualificazione fiscale delle misure nazionali di carattere generale;
3. **necessità di distinzione cronologica delle fonti**: l'interprete è tenuto a verificare quale edizione del Manuale di Frascati sia applicabile *ratione*

temporis, scongiurando sovrapposizioni indebite tra parametri valutativi cronologicamente eterogenei;

4. **tutela dell'affidamento legittimo:** i contribuenti hanno diritto a vedersi applicati i criteri vigenti al momento della realizzazione degli investimenti, senza che possano essere loro opposti parametri valutativi sopravvenuti.

5.4. L'impatto sistematico della pronuncia

La sentenza del **TAR Lazio n. 15039/2025** ha prodotto un impatto sistematico di portata generale, determinando un “*revirement*” nell'orientamento amministrativo e influenzando significativamente la giurisprudenza tributaria di merito successiva.

Numerose pronunce delle Corti di Giustizia Tributaria di primo e secondo grado hanno fatto applicazione dei principi affermati dal TAR Lazio, consolidando un orientamento favorevole ai contribuenti nelle controversie aventi ad oggetto l'applicazione retroattiva dei criteri del Manuale di Frascati 2015.

6. La Giurisprudenza Tributaria di merito: orientamenti consolidati

6.1. Il requisito della novità: novità assoluta vs. novità relativa

Una delle questioni interpretative maggiormente controverse attiene alla natura del requisito della novità richiesto per la qualificazione delle attività come ricerca e sviluppo ammissibili al beneficio.

L'orientamento restrittivo dell'Agenzia delle Entrate, formatosi progressivamente a decorrere dal 2018, ha inteso il requisito della novità in senso assoluto, richiedendo che l'attività fosse finalizzata alla produzione di conoscenze completamente nuove per l'intera economia e non soltanto per l'impresa che le realizza.

Siffatta interpretazione è stata oggetto di plurime censure da parte della giurisprudenza tributaria, la quale ha affermato un'esegesi più flessibile del requisito, riconoscendo la legittimità della novità in senso relativo.

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia, con la **sentenza n. 883/2025**, ha offerto un contributo chiarificatore di particolare rilievo, affermando che *«nel settore IT la novità può risiedere non nei contenuti in sé ma nelle modalità innovative della loro elaborazione»*; che *«i requisiti di creatività e novità risiedono nella selezione e ricombinazione degli articoli più rilevanti rispetto ad un dato argomento, nonché nell'analisi critica dei contenuti così riorganizzati»*; e che *«la novità dunque non risiede nei contenuti trattati [...] ma nelle innovative modalità di estrapolazione, collegamento, riorganizzazione di quei contenuti»*.

Tale principio ha portata generale e si applica a qualsiasi settore nel quale l'attività innovativa consista nell'estrazione e riorganizzazione critica di conoscenze preesistenti.

Nei settori *knowledge-intensive*, pertanto, la qualificazione come attività ammissibile **non impone la dimostrazione di una novità assoluta del risultato finale, essendo sufficiente la novità del processo metodologico adottato.**

Analogamente, la Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Milano, con la **sentenza del 29 ottobre 2025** (caso Neticon), ha **sancito l'irretroattività del**

Manuale di Frascati 2015, statuendo che per i periodi antecedenti al 2020 non possono essere applicati i cinque criteri codificati in tale edizione.

6.2. Il *Reirement* della prassi amministrativa

Un profilo di particolare rilevanza attiene alla qualificazione giuridica del mutamento interpretativo operato dall'Amministrazione finanziaria a decorrere dal 2018, allorquando, con la **Circolare del Ministero dello Sviluppo Economico n. 59990/2018** e con la prassi dell'Agenzia delle Entrate, è stata adottata un'interpretazione restrittiva del requisito della novità, fondata sui criteri del Manuale di Frascati 2015.

Tale mutamento deve essere qualificato, in termini tecnico-giuridici, come un autentico “*reirement*” interpretativo: un cambiamento radicale e formalmente riconoscibile di orientamento, documentabile attraverso la sequenza cronologica delle fonti di prassi.

Fino al 2016, il riferimento interpretativo prevalente era costituito dal **Manuale di Oslo, che adotta criteri di novità relativa**.

Dal 2018, il Ministero dello Sviluppo Economico e l'Agenzia delle Entrate hanno adottato un'interpretazione restrittiva fondata sui criteri del **Manuale di Frascati 2015, richiedendo la novità assoluta**.

Tale “*reirement*” è stato formalmente **recepito nella fonte primaria soltanto con la legge n. 160/2019, applicabile dal periodo d'imposta 2020**.

La rilevanza difensiva di tale ricostruzione è duplice:

1. il principio del *tempus regit actum* impone di valutare le attività svolte nei periodi 2015-2019 secondo i criteri interpretativi vigenti al momento del loro espletamento, e non già secondo quelli adottati successivamente in conseguenza del “*reirement*”;
2. il “*reirement*” di prassi amministrativa non può produrre effetti retroattivi su periodi già chiusi, pena la violazione degli artt. 3 e 97 della Costituzione e del principio del legittimo affidamento delle imprese che hanno operato

in conformità alla prassi vigente al momento della realizzazione degli investimenti.

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Roma, con la **sentenza n. 5918/2022**, ha espressamente censurato l'applicazione retroattiva dell'interpretazione più restrittiva, affermando che «è illegittimo contestare l'indebita fruizione di un credito maturato nel 2016 sulla base di una più stringente interpretazione del requisito della novità fornita per la prima volta nel 2018».

6.3. Il settore software e le attività knowledge-intensive: specificità applicative

Il settore dello sviluppo “*software*” e, più in generale, le attività “*knowledge-intensive*” presentano peculiarità che hanno dato origine a pronunce giurisprudenziali specifiche.

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Basilicata, con la sentenza n. 300/2024, ha reputato non ammissibili le attività correlate a software di natura ordinaria, consistenti nell'implementazione e personalizzazione di database mediante tecnologie già conosciute, in assenza di elementi di innovazione metodologica.

Per converso, la Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Latina, con la sentenza n. 746/2024, ha ritenuto ammissibile lo sviluppo di un'interfaccia uomo-macchina per la conversione di modelli CAD in realtà aumentata, ravvisandovi la sussistenza di elementi di novità processuale.

L'orientamento prevalente, consolidato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia, riconosce che nelle attività *software e knowledge-intensive* la novità può risiedere non tanto nel contenuto tecnologico in sé, quanto nelle modalità con cui tale contenuto viene elaborato: **la novità è pertanto di natura processuale e metodologica, e non esclusivamente contenutistica.**

7. Il perimetro delle spese ammissibili

7.1. Le spese di personale: evoluzione normativa e applicazione giurisprudenziale

La disciplina delle spese di personale ammissibili al credito d'imposta ha conosciuto un'evoluzione normativa di rilievo nel corso del quinquennio 2015-2019.

Nel **biennio 2015-2016**, l'art. 3, comma 6, lettera a), del D.L. n. 145/2013 **richiedeva che il personale fosse «altamente qualificato»** in possesso di titoli specifici.

Tale requisito è stato **soppresso dalla legge n. 232/2016**, applicabile dal periodo d'imposta 2017, che ha ammesso al beneficio il *«personale generico impiegato in attività di ricerca e sviluppo»*.

Successivamente, la **legge n. 145/2018** ha ulteriormente precisato che devono essere reputati ammissibili i costi del *«personale direttamente impiegato»* nelle attività agevolabili.

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Valle d'Aosta, con la sentenza n. 5/2023, ha chiarito che *«l'esclusione del personale con mansioni amministrative, contabili e commerciali non esclude il personale direttivo e gli amministratori»*, affermando pertanto l'ammissibilità dei compensi corrisposti ad amministratori che svolgano effettivamente attività di ricerca e sviluppo.

Al contrario, la Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Ancona, con la sentenza n. 335/2022, ha reputato non ammissibili i costi relativi all'amministratore delegato con funzioni gestionali e al responsabile commerciale, affermando che *«il costo pertinente allo svolgimento di mansioni amministrative, contabili, commerciali e logistiche non può essere incluso tra quelli agevolabili»*.

Anno	Fonte	Principali modifiche
2015	L. 190/2014	Riscrittura integrale; estensione soggettiva; eliminazione limite fatturato; personale altamente qualificato con titoli specifici
2017	L. 232/2016	Eliminazione requisito «personale altamente qualificato»; proroga al 2020
2019	L. 145/2018	Nuove categorie di spese; restrizioni ricerca extra-muros
2020	L. 160/2019	Abrogazione e sostituzione con nuovo credito RSI

7.2. La ricerca extra-muros: condizioni di ammissibilità

Le spese per ricerca extra-muros, ossia per attività commissionate a soggetti terzi qualificati (università, enti di ricerca, organismi di ricerca, start-up innovative, PMI innovative), costituiscono una categoria di costi ammissibili di rilevante interesse pratico.

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Mantova, con la sentenza n. 103/2022, ha chiarito che *«se l'organismo di ricerca non ha sufficienti competenze tecniche specifiche, può subappaltare aspetti della realizzazione del progetto ad altre imprese e professionisti senza pregiudizio per il riconoscimento dei costi»*.

Nondimeno, la Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia, con la sentenza n. 3123/2023, ha precisato che *«il contratto di ricerca extra-muros non può essere generico ma deve esplicitare le mansioni connesse con il progetto»*, evidenziando la necessità di una correlazione specifica e documentata tra le prestazioni commissionate e le attività di ricerca e sviluppo svolte dall'impresa committente.

8. Oneri documentali e probatori: standard di adempimento

8.1. La documentazione minima richiesta

L'art. 7, comma 5, del decreto ministeriale 27 maggio 2015 impone alle imprese beneficiarie l'onere di conservare «ogni documentazione utile a dimostrare l'ammissibilità e l'effettività dei costi eleggibili».

La giurisprudenza tributaria ha progressivamente delineato gli standard minimi di documentazione necessaria per la prova dell'effettivo sostenimento delle spese e dell'ammissibilità delle attività.

Tali standard comprendono:

- la **relazione tecnica** predisposta dal responsabile delle attività di ricerca e sviluppo e controfirmata dal legale rappresentante;
- la **certificazione contabile** attestante l'effettivo sostenimento delle spese;
- i **timesheet** recanti il prospetto analitico delle ore dedicate da ciascun dipendente;
- i **contratti per ricerca extra-muros** con descrizione puntuale delle mansioni affidate;
- i **prospetti di calcolo** contenenti il dettaglio riepilogativo dei costi imputabili.

8.2. L'orientamento giurisprudenziale sulla valutazione della prova

La giurisprudenza tributaria ha adottato un approccio valutativo di carattere sostanziale piuttosto che meramente formalistico nella verifica dell'adempimento degli oneri documentali.

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado delle Marche, con la sentenza n. 738/2023, ha ritenuto provati i costi in presenza di relazione tecnica, tabelle costi, schede di presenza, schema dei costi del personale, prospetto di calcolo del credito, prospetto della media triennale, riepilogo costi certificato dall'organo di revisione e contratti di ricerca.

Analogamente, la Corte Tributaria Regionale dell'Umbria, con la sentenza n. 268/2022, ha affermato che *«la documentazione va valutata complessivamente per ritenersi sostanzialmente sufficiente»*, escludendo interpretazioni eccessivamente formalistiche che privilegino la forma rispetto alla sostanza.

8.3. L'onere probatorio dell'Amministrazione Finanziaria

Un profilo di peculiare rilievo concerne la ripartizione dell'onere probatorio nel contenzioso tributario relativo al credito d'imposta per ricerca e sviluppo.

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Rimini, con la sentenza n. 99/2023, richiamando il novellato art. 7, comma 5-bis, del d.lgs. n. 546/1992, ha affermato che *«l'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato»* e che *«qualsiasi atto comportante effetti negativi per il contribuente deve essere provvisto di un adeguato apparato argomentativo e di convincente motivazione»*, censurando l'Ufficio per aver *«proceduto autonomamente a valutazioni tecniche senza alcun apporto da parte di soggetti muniti della preparazione tecnica necessaria»*.

In presenza di contestazioni aventi natura tecnico-scientifica, l'Amministrazione non può pertanto limitarsi ad affermazioni apodittiche, ma deve fornire una motivazione adeguatamente argomentata.

9. Il ruolo del parere del Ministero

9.1. Quadro normativo di riferimento

L'art. 8, comma 2, del decreto ministeriale 27 maggio 2015 prevede che, «*qualora, nell'ambito delle attività di verifica e di controllo effettuate dall'Agenzia delle entrate, si rendano necessarie valutazioni di carattere tecnico in ordine all'ammissibilità di specifiche attività ovvero alla pertinenza e congruità dei costi sostenuti, la predetta Agenzia può richiedere al Ministero dello sviluppo economico di esprimere il proprio parere*».

La formulazione letterale della norma ha dato luogo a un contrasto giurisprudenziale circa la natura facoltativa o sostanzialmente obbligatoria del parere ministeriale.

9.2. I due orientamenti giurisprudenziali

Un primo orientamento, sostenuto da diverse pronunce di merito — tra cui le Corti di Giustizia Tributaria di Frosinone (sentenza n. 479/2024), Napoli (sentenza n. 15227/2024), Campania (sentenza n. 3693/2023) e Vicenza (sentenza n. 212/2023) — interpreta la norma in senso strettamente letterale, affermando la natura meramente facoltativa del parere ministeriale e statuendo che l'assenza dello stesso non determina alcun vizio procedurale dell'atto impositivo.

Un secondo orientamento, prevalente nella giurisprudenza più recente, distingue tra contestazioni di natura formale o documentale — per le quali l'Agenzia può procedere autonomamente — e valutazioni di natura tecnico-scientifica, per le quali il parere ministeriale è sostanzialmente necessario, in special modo allorquando il contribuente abbia prodotto perizie tecniche a supporto delle proprie ragioni.

Le Corti di Giustizia Tributaria di Sassari (sentenza n. 502/2024), Salerno (sentenza n. 1834/2023), Bologna (sentenza n. 337/2024) e Oristano (sentenza n. 74/2024) hanno affermato che «*il parere è necessario per confutare perizie tecniche*» e che «*l'omissione comporta una grave carenza difensiva per l'Ufficio*», in quanto «*l'Ufficio*

non ha competenze tecnico-scientifiche sufficienti» ad operare autonomamente valutazioni di tale complessità.

9.3. L'orientamento mediano: il principio della ragione più liquida

Un contributo significativo alla composizione del contrasto è stato offerto dalla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Milano, con la **sentenza n. 31801/2025**, che ha elaborato il principio della «*ragione più liquida*».

Secondo tale principio, il Collegio può definire la controversia sulla base della ragione che appare più evidente e di immediata applicazione, senza necessità di addentrarsi in questioni di più ardua risoluzione.

Nel caso di specie, la Corte ha ritenuto che, essendo manifesta l'irretroattività del Manuale di Frascati 2015, non fosse necessario approfondire la questione dell'obbligatorietà del parere ministeriale.

L'orientamento mediano prevalente distingue pertanto tra contestazioni formali o documentali, per le quali l'Agenzia può procedere autonomamente, e valutazioni tecnico-scientifiche complesse, per le quali il parere è sostanzialmente necessario quando il contribuente abbia prodotto perizie tecniche qualificate.

PARTE QUARTA

CREDITO INESISTENTE VS. CREDITO NON SPETTANTE

10. La distinzione fondamentale e le sue conseguenze

10.1. Inquadramento generale del regime sanzionatorio

La qualificazione del credito d'imposta indebitamente utilizzato in compensazione come «inesistente» ovvero come «non spettante» comporta conseguenze giuridiche radicalmente eterogenee sul piano sanzionatorio e sul piano della decadenza dell'azione accertativa.

Il credito inesistente, disciplinato dall'art. 13, comma 5, del d.lgs. n. 471/1997, ricorre nelle ipotesi di inesistenza oggettiva del credito utilizzato in compensazione, ossia quando il credito risulti privo sin dall'origine di qualsiasi fondamento giuridico, normalmente in presenza di condotte fraudolente o artificiose finalizzate alla creazione fittizia del credito medesimo.

Il credito non spettante ricorre invece nelle ipotesi in cui, pur essendo stato posto in essere un presupposto oggettivo che astrattamente legittima la maturazione del credito, sussistano vizi o carenze che ne impediscano la concreta spettanza, ma in difetto di condotte fraudolente.

10.2. Le conseguenze differenziate sul piano sanzionatorio

Profilo	Credito Inesistente	Credito Non Spettante
Sanzione applicabile	100%-200% dell'importo	30% dell'importo
Termine di decadenza	8 anni	5 anni
Configurabilità reato	Possibile (art. 10-quater)	Esclusa

10.3. L'intervento delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione

La Corte di Cassazione, Sezioni Unite, con **la sentenza n. 34419/2023** dell'11 dicembre 2023, ha **offerto un contributo nomofilattico** fondamentale alla definizione dei criteri discretivi tra credito inesistente e credito non spettante.

Le Sezioni Unite hanno affermato che la qualificazione come **credito inesistente richiede la sussistenza di condotte fraudolente o artificiose** finalizzate alla creazione fittizia del credito.

In assenza di siffatte condotte, la mera divergenza interpretativa circa la sussistenza dei requisiti di ammissibilità delle attività o dei costi non può mai integrare l'inesistenza del credito, ma al più la sua non spettanza.

Tale principio assume particolare pregnanza nelle controversie relative al credito d'imposta per ricerca e sviluppo, nelle quali le contestazioni dell'Amministrazione attengono normalmente alla qualificazione tecnica delle attività svolte piuttosto che all'esistenza di condotte fraudolente.

10.4. L'applicazione giurisprudenziale ai casi concreti

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia, Sezione 26, con la sentenza n. 141/2023, ha fatto applicazione dei principi affermati dalle Sezioni Unite, statuendo che *«l'inesistenza richiede fraudolenza»* e che pertanto la sanzione deve essere ridotta al 30% in assenza di condotte dolose.

Analogamente, la Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado dell'Emilia Romagna, con la sentenza n. 518/2023, ha affermato che *«l'omessa comunicazione alla Ragioneria Generale dello Stato non integra inesistenza del credito»*, configurando al più una violazione formale sanzionabile in misura attenuata.

L'orientamento consolidato della giurisprudenza tributaria di merito riconosce pertanto che le contestazioni relative alla qualificazione tecnica delle attività, alla congruità dei costi o all'adeguatezza della documentazione, in assenza di elementi di fraudolenza, non possono mai integrare l'inesistenza del credito, bensì soltanto la sua eventuale non spettanza, con conseguente applicazione del regime sanzionatorio attenuato.

11. L'atto di indirizzo del Ministero dell'Economia e delle Finanze

11.1. Contenuto e finalità dell'atto

L'Atto di indirizzo del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 1° luglio 2025, emanato ai sensi dell'art. 1, comma 3, del d.lgs. n. 128/2015, ha fornito indicazioni operative all'Agenzia delle Entrate in materia di gestione del contenzioso tributario, con precipuo riferimento alle controversie concernenti il credito d'imposta per ricerca e sviluppo.

L'atto risponde all'esigenza di **orientare l'azione amministrativa verso una maggiore compliance preventiva** e verso la distinzione tra condotte fraudolente — meritevoli del massimo rigore sanzionatorio — e mere **divergenze interpretative, da trattare con proporzionalità e ragionevolezza**.

11.2. I principi fondamentali affermati

L'Atto di indirizzo enuncia quattro principi fondamentali destinati a orientare l'azione accertativa dell'Agenzia delle Entrate.

1. il principio di proporzionalità sanzionatoria impone che le sanzioni siano graduate in relazione alla gravità oggettiva e soggettiva della violazione, distinguendo nettamente tra condotte fraudolente e mere divergenze interpretative;
2. il principio di tutela dell'affidamento richiede il riconoscimento di protezione alle imprese che abbiano operato in buona fede sulla scorta della normativa e della prassi amministrativa vigente al momento della realizzazione degli investimenti;
3. il principio di necessità del contraddittorio preventivo impone all'Amministrazione di attivare il contraddittorio con il contribuente, ai sensi dell'art. 6-bis della legge n. 212/2000, consentendo la presentazione di osservazioni e documentazione integrativa prima dell'emissione dell'atto impositivo;

4. il **principio di valorizzazione della certificazione** riconosce che le certificazioni rilasciate dal Ministero delle Imprese e del Made in Italy ai sensi dell'art. 23 del d.lgs. n. 73/2022 **devono essere considerate elementi di prova qualificati dell'ammissibilità delle attività, vincolanti per l'Amministrazione finanziaria salvo prova contraria** di condotte fraudolente.

11.3. L'impatto operativo dell'atto di indirizzo

L'Atto di indirizzo ha prodotto effetti significativi sull'orientamento operativo dell'Agenzia delle Entrate, determinando una riduzione delle contestazioni aventi natura meramente interpretativa e un maggiore ricorso al contraddittorio preventivo nelle controversie di natura tecnica.

Inoltre, l'atto ha rafforzato il valore probatorio delle certificazioni ministeriali, incentivando le imprese ad avvalersi dello strumento della certificazione preventiva al fine di garantire maggiore certezza agli investimenti in ricerca e sviluppo.

PARTE QUINTA

IL SISTEMA DI CERTIFICAZIONE RICERCA E SVILUPPO

12. Quadro normativo del sistema di certificazione

12.1. Genesi e ratio dell'istituto

Il sistema di certificazione delle attività di ricerca e sviluppo è stato introdotto dall'art. 23 del decreto legislativo 27 dicembre 2022, n. 73, nell'ambito del più ampio intervento di riforma della fiscalità delle imprese contenuto nel medesimo decreto.

La *ratio* dell'istituto risiede nell'esigenza di apprestare alle imprese uno strumento di compliance preventiva, mediante il quale ottenere una valutazione tecnica qualificata circa l'ammissibilità delle attività svolte anteriormente all'utilizzo del credito d'imposta in compensazione, riducendo così il rischio di contestazioni successive e garantendo certezza all'investimento.

12.2. Ambito oggettivo e soggetti legittimati

La certificazione concerne esclusivamente la qualificazione tecnica delle attività come ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta, e non si estende alla verifica della congruità e dell'effettività dei costi sostenuti, che rimane di competenza dell'Agenzia delle Entrate.

Sono legittimati al rilascio della certificazione esclusivamente i soggetti iscritti nell'Albo dei certificatori tenuto dal Ministero delle Imprese e del Made in Italy, ai sensi del decreto direttoriale 28 settembre 2023.

L'Albo è articolato in due sezioni:

- 1. una riservata ai singoli professionisti in possesso di specifici requisiti di competenza tecnica e di indipendenza;**
- 2. una riservata a soggetti giuridici altamente qualificati.**

12.3. Contenuto obbligatorio della certificazione

La certificazione deve contenere, a pena di inefficacia:

1. la descrizione dettagliata delle attività svolte o da svolgere, con indicazione degli obiettivi perseguiti e delle metodologie adottate;
2. la dimostrazione della sussistenza dei requisiti di ammissibilità previsti dalla normativa vigente;
3. l'indicazione delle categorie di spese ammissibili e della loro correlazione con le attività certificate;
4. la dichiarazione di indipendenza e di assenza di conflitti di interesse del certificatore;
5. nonché la data di rilascio e la sottoscrizione del certificatore iscritto all'Albo.

13. Efficacia vincolante della certificazione

13.1. Il principio generale di vincolatività

L'art. 23, comma 3, del d.lgs. n. 73/2022 stabilisce che *«la certificazione rilasciata dai soggetti iscritti nell'Albo ha efficacia vincolante nei confronti dell'Agenzia delle entrate e del Ministero delle imprese e del made in Italy per quanto attiene alla qualificazione delle attività come attività di ricerca e sviluppo ammissibili»*.

Tale disposizione introduce un principio di vincolatività dell'accertamento tecnico compiuto dal certificatore, limitando il potere di contestazione dell'Amministrazione finanziaria alla sola verifica dell'effettività e della congruità dei costi, nonché alla verifica dell'assenza di condotte fraudolente.

Ove la certificazione attesti la qualificazione tecnica dell'investimento effettivamente realizzato, eventuali contestazioni non possono fondarsi su una diversa valutazione tecnica del medesimo intervento, ferme restando le verifiche relative ai profili soggettivi, quantitativi, procedurali o fraudolenti.

13.2. Portata e limiti dell'efficacia vincolante

L'efficacia vincolante della certificazione opera esclusivamente sul piano della qualificazione tecnica delle attività, e non si estende agli aspetti di quantificazione del credito né alla verifica della spettanza soggettiva del beneficio.

L'Agenzia delle Entrate conserva pertanto il potere di verificare l'effettivo sostenimento delle spese dichiarate, la congruità delle spese rispetto alle attività svolte, la corretta imputazione temporale dei costi, la sussistenza dei requisiti soggettivi del beneficiario e l'assenza di condotte fraudolente o artificiose.

L'Amministrazione non può tuttavia contestare la qualificazione delle attività come ricerca e sviluppo ammissibili quando tale qualificazione sia stata oggetto di certificazione rilasciata da un soggetto iscritto all'Albo, salvo che dimostri l'esistenza di vizi invalidanti la certificazione stessa.

13.3. La certificazione retroattiva per il periodo 2015-2019

Una questione di peculiare rilievo pratico attiene alla possibilità di ottenere certificazioni per attività svolte nei periodi d'imposta antecedenti all'entrata in vigore del sistema di certificazione. L'art. 23, comma 6, del d.lgs. n. 73/2022 ammette espressamente la certificazione retroattiva, stabilendo che *«la certificazione può essere richiesta anche per attività di ricerca e sviluppo svolte in periodi d'imposta precedenti all'entrata in vigore del presente decreto»*.

Tale disposizione assume particolare importanza per le imprese coinvolte in contenziosi relativi ai periodi 2015-2019, consentendo di ottenere una valutazione tecnica qualificata delle attività svolte e rafforzando la posizione difensiva del contribuente.

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia, Sezione 5, **con la sentenza n. 883/2025, ha affermato la rilevanza della certificazione MiMIT anche per attività svolte in periodi antecedenti, considerandola elemento di prova qualificato che l'Amministrazione è tenuta a confutare con motivazione adeguata.**

14. Vigilanza e poteri di controllo

14.1. La vigilanza del ministero sui certificatori

Il Ministero delle Imprese e del Made in Italy esercita la vigilanza sui soggetti iscritti all'Albo, verificando il rispetto dei requisiti di competenza tecnica, indipendenza e correttezza professionale.

In caso di violazioni gravi o reiterate, il Ministero può disporre la sospensione o la cancellazione dall'Albo, con conseguente inefficacia delle certificazioni rilasciate successivamente alla violazione.

14.2. I poteri di autotutela del ministero

Il Ministero può revocare o modificare le certificazioni rilasciate allorché accerti, anche a seguito di segnalazione dell'Agenzia delle Entrate, la sussistenza di vizi invalidanti, quali:

- la falsità delle informazioni fornite dall'impresa richiedente;
- il conflitto di interessi del certificatore non dichiarato;
- la manifesta erroneità della valutazione tecnica, dovuta a negligenza grave o dolo del certificatore;
- ovvero la sopravvenuta modifica del quadro normativo di riferimento incidente sulla qualificazione delle attività.

La revoca o modifica della certificazione non produce effetti retroattivi in presenza di buona fede dell'impresa richiedente.

14.3. L'interscambio informativo tra ministero e agenzia delle entrate

L'art. 23, comma 7, del d.lgs. n. 73/2022 prevede l'istituzione di un sistema di interscambio informativo automatizzato tra il Ministero delle Imprese e del Made in Italy e l'Agenzia delle Entrate, finalizzato a garantire la tempestiva trasmissione delle certificazioni rilasciate e l'efficace coordinamento delle attività di controllo.

Tale sistema consente all'Agenzia delle Entrate di acquisire automaticamente le certificazioni relative ai propri contribuenti, evitando duplicazioni di verifiche e concentrando l'attività di controllo sugli aspetti di quantificazione dei costi e di verifica della spettanza soggettiva del beneficio.

PARTE SESTA

RACCOMANDAZIONI OPERATIVE E PROSPETTIVE EVOLUTIVE

15. Linee Guida per la difesa nel contenzioso tributario

15.1. Strategie difensive nelle controversie relative ai periodi 2015-2019

Dall'esperienza maturata nel settore del contenzioso tributario connesso al credito d'imposta R&S possiamo affermare che nelle controversie aventi ad oggetto contestazioni relative ai periodi d'imposta 2015-2019, la strategia difensiva deve articolarsi prioritariamente sull'eccezione di irretroattività del Manuale di Frascati edizione 2015.

Gli argomenti difensivi fondamentali possono essere così sintetizzati:

- **irretroattività dei cinque criteri:** eccepire che le contestazioni fondate sull'assenza dei cinque criteri codificati nel Manuale di Frascati 2015 sono illegittime per i periodi 2015-2019, in quanto tali criteri non erano contemplati dalla normativa nazionale applicabile *ratione temporis*;
- **applicazione della normativa vigente *ratione temporis*:** richiedere l'applicazione dei criteri interpretativi vigenti al momento dello svolgimento delle attività, con particolare riferimento al Manuale di Oslo per le attività di innovazione di processo e al criterio di novità relativa;
- **richiamo alla sentenza del TAR Lazio n. 15039/2025:** invocare i principi di diritto affermati dalla giurisprudenza amministrativa in materia di irretroattività e di tutela del legittimo affidamento;
- **distinzione tra credito inesistente e non spettante:** eccepire che, in assenza di condotte fraudolente, le mere divergenze interpretative possono al più integrare la non spettanza del credito, con conseguente applicazione del regime sanzionatorio attenuato (30% anziché 100%-200%) e del termine di decadenza ordinario (5 anni anziché 8);

- **necessità del parere ministeriale:** in presenza di contestazioni di natura tecnico-scientifica, eccipire la necessità dell'acquisizione del parere del Ministero delle Imprese e del Made in Italy, contestando la legittimità dell'atto impositivo emanato in difetto di tale supporto tecnico qualificato;
- **produzione di perizie tecniche qualificate:** depositare perizie tecniche redatte da professionisti qualificati, preferibilmente iscritti all'Albo dei certificatori MiMIT, attestanti la sussistenza dei requisiti di ammissibilità delle attività secondo i criteri vigenti “*ratione temporis*”;
- **certificazione retroattiva:** valutare l'opportunità di richiedere una certificazione retroattiva ai sensi dell'art. 23, comma 6, del d.lgs. n. 73/2022, al fine di corroborare la posizione difensiva con una valutazione tecnica qualificata.

15.2. Strategie difensive per le attività software e knowledge-intensive

Per le attività *software e knowledge-intensive*, la difesa deve **enfaticamente il concetto di novità metodologica e processuale**, invocando l'orientamento giurisprudenziale consolidato dalla sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia n. 883/2025.

Gli argomenti specifici comprendono:

- **la novità può risiedere nelle modalità di estrapolazione, collegamento e riorganizzazione di contenuti esistenti**, e non necessariamente nella novità assoluta dei contenuti stessi;
- nei settori “*knowledge-intensive*”, **la produzione di conoscenza nuova deriva da processi di analisi, sintesi e ricombinazione di dati o metodi preesistenti**;
- **la qualificazione come ricerca e sviluppo ammissibile non impone la dimostrazione di una novità assoluta del risultato finale**, essendo sufficiente la novità del processo metodologico adottato;

- **l'incertezza circa il risultato finale può risiedere non nell'impossibilità tecnica di conseguire il risultato, bensì nella complessità metodologica del processo di elaborazione.**

15.3. Gestione del contraddittorio preventivo

Nelle ipotesi in cui l'Agenzia delle Entrate attivi il contraddittorio preventivo ai sensi dell'art. 6-bis della legge n. 212/2000, è imprescindibile predisporre una risposta articolata e documentata, comprensiva di:

1. una **relazione tecnica dettagliata** che evidenzi gli elementi di novità, incertezza e sistematicità delle attività svolte;
2. la produzione di **tutta la documentazione probatoria disponibile** (timesheet, contratti di ricerca extra-muros, prospetti di calcolo, certificazioni contabili);
3. l'eventuale **richiesta di un sopralluogo tecnico congiunto**, al fine di consentire una verifica diretta delle attività e delle metodologie adottate;
4. l'eventuale **istanza di acquisizione del parere del Ministero delle Imprese e del Made in Italy**, qualora le contestazioni abbiano natura tecnico-scientifica di particolare complessità.

16. Raccomandazioni per la compliance preventiva

16.1. Per le imprese

Le imprese che intendono beneficiare del credito d'imposta per ricerca e sviluppo devono adottare un approccio proattivo alla compliance, articolato nei seguenti passaggi:

- **valutazione preventiva dell'ammissibilità:** prima dell'avvio delle attività, effettuare una valutazione tecnica preliminare circa la sussistenza dei requisiti di ammissibilità, eventualmente avvalendosi di consulenza specializzata;
- **certificazione preventiva:** per investimenti di importo significativo (indicativamente superiori a 100.000 euro di credito d'imposta maturabile), valutare l'opportunità di richiedere la certificazione preventiva ai sensi dell'art. 23 del d.lgs. n. 73/2022;
- **documentazione contestuale:** predisporre la documentazione probatoria in modo contestuale allo svolgimento delle attività, e non successivamente in occasione di eventuali controlli;
- **timesheet analitici:** predisporre prospetti analitici delle ore dedicate da ciascun dipendente alle attività di ricerca e sviluppo, con cadenza almeno mensile;
- **conservazione delle evidenze dell'incertezza:** documentare gli elementi di incertezza tecnologica affrontati nel corso del progetto mediante verbali di riunione, report di avanzamento e analisi di criticità;
- **segregazione contabile:** mantenere una segregazione contabile dei costi imputabili alle attività di ricerca e sviluppo, mediante l'utilizzo di centri di costo dedicati o di commesse specifiche.

16.2. Per i consulenti fiscali e tecnici

I professionisti che assistono le imprese nella fruizione del credito d'imposta devono adottare un approccio metodologicamente rigoroso, che comprenda:

- **verifica della cronologia delle fonti:** nelle consulenze relative a periodi pregressi, verificare con scrupolo quale normativa e quale prassi amministrativa fossero vigenti al momento dello svolgimento delle attività, evitando sovrapposizioni tra parametri valutativi cronologicamente eterogenei;
- **documentazione delle divergenze interpretative:** in presenza di questioni interpretative controverse, documentare analiticamente le ragioni che sostengono la posizione assunta;
- **coordinamento tra profili fiscali e tecnici:** assicurare un'adeguata integrazione tra la consulenza fiscale e la valutazione tecnica delle attività;
- **aggiornamento professionale continuo:** mantenere un aggiornamento costante sull'evoluzione normativa, giurisprudenziale e di prassi amministrativa, considerata la fluidità della materia;
- **valutazione dell'iscrizione all'Albo dei certificatori:** per i professionisti che operano stabilmente nel settore, valutare l'opportunità di iscriversi all'Albo tenuto dal Ministero delle Imprese e del Made in Italy.

17. Prospettive evolutive

17.1. Verso la compliance preventiva: la transizione dal modello repressivo al modello cooperativo

Il sistema tributario italiano è in progressiva transizione da un modello incentrato sul controllo repressivo *ex post* ad un modello di *compliance* preventiva, contraddistinto dalla cooperazione tra Amministrazione e contribuenti nella fase antecedente all'utilizzo dei benefici fiscali.

Tale transizione è coerente con le raccomandazioni dell'OCSE e dell'Unione Europea in materia di cooperative compliance e si manifesta attraverso diversi strumenti:

- l'introduzione del sistema di certificazione preventiva;
- il rafforzamento del contraddittorio preventivo mediante l'estensione dell'art. 6-bis della legge n. 212/2000;
- l'adozione di atti di indirizzo ministeriali che orientano l'azione amministrativa verso la proporzionalità sanzionatoria;
- lo sviluppo di piattaforme digitali per l'interscambio informativo automatizzato tra Amministrazioni.

17.2. L'armonizzazione Europea dei criteri di ammissibilità

Sul piano sovranazionale, si registra una progressiva tendenza all'armonizzazione dei criteri di ammissibilità delle attività di ricerca e sviluppo ai fini fiscali, mediante l'adozione di standard comuni elaborati dall'OCSE e recepiti nelle legislazioni nazionali.

Tale processo è funzionale a garantire condizioni di concorrenza paritarie tra imprese operanti in diversi Stati membri, evitando distorsioni competitive derivanti da interpretazioni eccessivamente divergenti dei requisiti di ammissibilità.

Nondimeno, l'armonizzazione non può prescindere dal rispetto dei principi di irretroattività e di tutela dell'affidamento, che impongono di riconoscere la validità delle scelte effettuate dalle imprese sulla scorta della normativa vigente al momento della realizzazione degli investimenti.

17.3. Il ruolo crescente della digitalizzazione e dell'Intelligenza Artificiale

Un'ulteriore prospettiva evolutiva di indubbio rilievo attiene all'impatto delle tecnologie digitali e dell'intelligenza artificiale sul processo di qualificazione delle attività di ricerca e sviluppo.

L'utilizzo di algoritmi di *machine learning* per l'analisi dei progetti potrebbe consentire una valutazione più rapida e standardizzata dell'ammissibilità delle attività, riducendo i margini di soggettività interpretativa e aumentando la prevedibilità degli esiti.

Siffatta evoluzione tecnologica deve tuttavia essere accompagnata da adeguate garanzie in termini di trasparenza degli algoritmi, verificabilità delle decisioni automatizzate e possibilità di sindacato giurisdizionale, al fine di scongiurare che la digitalizzazione si traduca in una limitazione dei diritti di difesa del contribuente.

CONCLUSIONI

18. Sintesi dei profili critici emergenti

L'analisi condotta ha consentito di porre in luce una pluralità di profili critici nell'applicazione della disciplina del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo, riconducibili essenzialmente a tre ordini di questioni.

1. La questione del cosiddetto «*Paradosso del Manuale di Frascati*», ossia l'indebita applicazione retroattiva dei cinque criteri codificati nel Manuale di Frascati edizione 2015 ai periodi d'imposta 2015-2019, per i quali la normativa nazionale non operava alcun rinvio a tale parametro valutativo.

Siffatta applicazione retroattiva configura una violazione del principio di legalità tributaria, del principio di irretroattività della legge e del principio di tutela dell'affidamento legittimo.

2. La questione interpretativa concernente il requisito della novità, con particolare riferimento alla distinzione tra novità assoluta e novità relativa, nonché alla rilevanza della novità metodologica e processuale nelle attività *software e knowledge-intensive*.

*La giurisprudenza tributaria ha progressivamente consolidato un orientamento favorevole al riconoscimento della **novità relativa e della novità processuale**, censurando le **esegesi eccessivamente restrittive dell'Amministrazione finanziaria**.*

3. La questione del profilo sanzionatorio, con particolare riferimento alla distinzione tra **credito inesistente** e **credito non spettante**.

L'intervento nomofilattico delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione ha fornito criteri chiari per la distinzione, riservando la qualificazione di inesistenza alle sole ipotesi caratterizzate da condotte fraudolente o artificiose.

19. Orientamenti giurisprudenziali consolidati

A seguito della sentenza del Tribunale Amministrativo Regionale per il Lazio n. 15039/2025 e della successiva giurisprudenza tributaria di merito, possono ritenersi consolidati i seguenti principi di diritto:

1. irretroattività del Manuale di Frascati 2015: i cinque criteri codificati nell'edizione 2015 non sono applicabili ai periodi d'imposta 2015-2019;
2. Novità metodologica versus novità contenutistica: nel settore *software e knowledge-intensive*, la novità può risiedere nelle modalità di elaborazione piuttosto che nel contenuto tecnologico in sé;
3. distinzione inesistenza/non spettanza: la qualificazione come credito inesistente richiede condotte fraudolente; *le mere divergenze interpretative integrano al più la non spettanza*;
4. rilevanza della certificazione MiMIT: *le certificazioni rilasciate dai soggetti iscritti all'Albo hanno efficacia vincolante per l'Amministrazione finanziaria quanto alla qualificazione tecnica delle attività*;
5. necessità del parere MiMIT per questioni tecniche: in presenza di contestazioni di natura tecnico-scientifica, *l'Amministrazione deve acquisire il parere del Ministero ovvero fornire adeguata motivazione tecnica autonoma*.

20. Raccomandazioni finali

Alla luce dell'analisi svolta, si formulano le seguenti raccomandazioni operative.

Per le imprese:

- valutare la certificazione preventiva per investimenti significativi, al fine di tutelare gli investimenti avverso contestazioni future;
- documentare tempestivamente le attività mediante relazioni tecniche dettagliate e timesheet analitici;
- conservare evidenze dell'incertezza tecnologica affrontata e delle metodologie innovative adottate;
- in caso di contenzioso relativo ai periodi 2015-2019, eccepire l'irretroattività del Manuale di Frascati 2015 e richiedere l'applicazione dei criteri vigenti *ratione temporis*.

Per i consulenti:

- verificare attentamente la cronologia delle fonti normative e di prassi nelle contestazioni relative a periodi pregressi;
- contestare l'applicazione retroattiva di criteri introdotti successivamente alla realizzazione delle attività;
- eccepire la distinzione tra credito inesistente e non spettante in assenza di condotte fraudolente;
- richiedere l'acquisizione del parere MiMIT in presenza di questioni tecnico-scientifiche complesse;
- valutare l'iscrizione all'Albo dei certificatori per offrire servizi di certificazione preventiva qualificati.

Per l'Amministrazione finanziaria:

- adeguare l'azione accertativa ai principi affermati dalla giurisprudenza amministrativa e tributaria;
- attivare il contraddittorio preventivo nelle controversie di natura tecnica, consentendo al contribuente di presentare osservazioni e documentazione integrativa;
- distinguere rigorosamente tra condotte fraudolente e mere divergenze interpretative, applicando il principio di proporzionalità sanzionatoria;
- valorizzare le certificazioni rilasciate dai soggetti iscritti all'Albo, concentrando l'attività di controllo sugli aspetti di quantificazione dei costi e di verifica dell'effettività delle spese.

Il sistema tributario è in progressiva *transizione verso un modello di compliance preventiva*, caratterizzato dalla cooperazione tra Amministrazione e contribuenti e dalla certezza ex ante degli investimenti.

Tale evoluzione non può tuttavia prescindere dal rispetto rigoroso dei principi di legalità, irretroattività e tutela dell'affidamento, che costituiscono il fondamento indefettibile dello Stato di diritto e della certezza dei rapporti giuridici.

RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI E GIURISPRUDENZIALI

Fonti Normative Nazionali

- D.L. 23 dicembre 2013, n. 145, conv. L. 21 febbraio 2014, n. 9
- L. 28 dicembre 2015, n. 190 (Legge di stabilità 2016)
- L. 11 dicembre 2016, n. 232 (Legge di bilancio 2017)
- L. 30 dicembre 2018, n. 145 (Legge di bilancio 2019)
- L. 27 dicembre 2019, n. 160 (Legge di bilancio 2020)
- D.Lgs. 27 dicembre 2022, n. 73
- D.M. 27 maggio 2015 (Decreto attuativo del credito R&S)
- Decreto direttoriale MIMIT 28 settembre 2023 (Albo dei certificatori)

Fonti Europee

52

- Comunicazione della Commissione 96/C 450/06
- Regolamento (CE) n. 70/2001
- Regolamento (CE) n. 364/2004
- Comunicazione della Commissione 2006/C 323/01
- Comunicazione della Commissione 2014/C 198/01

Documenti Tecnici OCSE

- OECD, Frascati Manual 2002: Proposed Standard Practice for Surveys on Research and Experimental Development
- OECD, Frascati Manual 2015: Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development

- OECD, Oslo Manual: Guidelines for Collecting and Interpreting Innovation Data (varie edizioni)

Prassi Amministrativa

- Circolare Agenzia delle Entrate n. 5/E/2016
- Circolare Agenzia delle Entrate n. 13/E/2017
- Circolare MISE n. 4658/2009
- Circolare MISE n. 59990/2018
- Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 41/2022
- Atto di indirizzo MEF del 1° luglio 2025
- Quaderno di Giustizia Tributaria MEF, dicembre 2025

Giurisprudenza di Legittimità e Amministrativa

- Corte di Cassazione, Sezioni Unite, sentenza n. 34419/2023
- TAR Lazio, sentenza n. 15039/2025

Giurisprudenza Tributaria di Merito (Selezione)

- CGT Milano I grado, sentenza 29 ottobre 2025 (Neticon)
- CGT Milano I grado, sentenza n. 31801/2025
- CGT Lombardia II grado, Sez. 5, sentenza n. 883/2025
- CGT Lombardia II grado, Sez. 25, sentenza 14 novembre 2024
- CGT Lombardia II grado, Sez. 26, sentenza n. 141/2023
- CGT Lombardia II grado, sentenza n. 3123/2023
- CGT Emilia Romagna II grado, sentenza n. 518/2023
- CGT Brescia I grado, sentenza n. 789/2025
- CGT Chieti I grado, sentenza 15 novembre 2022

- CGT Macerata I grado, sentenza 27 ottobre 2023
- CGT Rimini I grado, sentenza n. 99/2023
- CGT Palermo I grado, sentenza 1° febbraio 2023
- CGT Valle d'Aosta I grado, sentenza n. 5/2023
- CGT Roma I grado, sentenza n. 5918/2022
- CGT Ancona I grado, sentenza n. 335/2022
- CGT Mantova I grado, sentenza n. 103/2022
- CGT Latina I grado, sentenza n. 746/2024
- CGT Marche II grado, sentenza n. 738/2023
- CGT Basilicata II grado, sentenza n. 300/2024
- CTR Umbria, sentenza n. 268/2022
- CGT Sassari I grado, sentenza n. 502/2024
- CGT Salerno I grado, sentenza n. 1834/2023
- CGT Bologna I grado, sentenza n. 337/2024
- CGT Oristano I grado, sentenza n. 74/2024
- CGT Benevento I grado, sentenza n. 1300/2024
- CGT Napoli I grado, sentenza n. 15227/2024
- CGT Napoli I grado, sentenza n. 1475/2024
- CGT Frosinone I grado, sentenza n. 479/2024
- CGT Campania II grado, sentenza n. 3693/2023
- CGT Vicenza I grado, sentenza n. 212/2023