

TAX JUSTICE DGT

Rassegna giurisprudenziale ragionata delle Corti di Giustizia tributaria



DIPARTIMENTO DELLA GIUSTIZIA
TRIBUTARIA

*Agevolazioni R&S: giurisprudenza a
confronto*

dicembre 2025 - vol. n. 5

Direttore	Luigia Caputo
Responsabile del progetto	Maria Rita Sidoti
Redattori	Clelia Passerini, Nicolò Stefanelli, Sebastiano Pisasale, Carmine Marrazzo
Flussi informativi	Le informazioni provengono dalla banca dati della giurisprudenza tributaria di merito , dalla Documentazione Economica e Finanziaria a cura del CeRDEF e dal sistema informativo della Giustizia tributaria (S.I.Gi.T.)
Ministero dell'Economia e delle Finanze Dipartimento della Giustizia tributaria Direzione Normativa, Affari giuridici e magistrati Ufficio V Via dei Normanni, 5 - 00184 Roma Internet: https://www.dgt.mef.gov.it/gt/it/web/guest E-mail: dgt.direzione1.uff05@finanze.it	

Sommario

PARTE PRIMA: LA NORMATIVA DI RIFERIMENTO	4
1. Introduzione storica.....	4
2. Inquadramento giuridico	5
3. Il panorama europeo	5
4. Il panorama italiano.....	9
5. Credito d'imposta per R&S: art. 3, D.L. n. 145/2013	10
5.1. Ambito temporale	10
5.2. Ambito soggettivo	10
5.3. Ambito oggettivo: le attività ammissibili (e non) e le spese agevolabili	11
5.3.1. Spese di personale.....	12
5.3.2. Spese per la ricerca contrattuale <i>extra-muros</i>	13
5.3.3. Spese per materiali, forniture e altri prodotti analoghi	14
5.4. Controlli	14
6. Nuovo credito d'imposta per RSI: art. 1, commi 198-208, L. n. 160/2019.....	16
PARTE SECONDA: LA GIURISPRUDENZA	19
1. Premessa	19
2. Cosa si intende con ricerca e sviluppo	19
3. Attività ammissibili e requisiti per l'accesso al beneficio.....	20
3.1. Un esempio tratto dalla giurisprudenza di merito	23
3.2. Il concetto di innovatività - varie declinazioni	24
3.3. Il "beneficio per l'intera economia" (novità assoluta o relativa)	26
4. Giurisprudenza sulle spese ammissibili.....	29
5. Giurisprudenza sulla mancanza di documentazione richiesta dalla norma e dalla prassi.....	32
6. L'obbligatorietà e il valore del parere MISE (ora MIMIT) nel credito d'imposta ricerca e sviluppo.....	34
7. La giurisprudenza sul Manuale di Frascati	39

7.1. Il Manuale di Frascati – valore giuridico	39
7.2. Applicabilità del Manuale di Frascati prima del 2020	41
8. Profilo sanzionatorio.....	43
Conclusioni	48
TAVOLA SINOTTICA	50

PARTE PRIMA: LA NORMATIVA DI RIFERIMENTO

1. Introduzione storica

Lontane sono le origini, anche geografiche, del credito d'imposta per le attività di ricerca, sviluppo e innovazione (d'ora in poi sono "RSI"). Il suo retroterra politico, culturale e normativo è rappresentato dalla serie di Comunicazioni e Regolamenti attraverso cui la Commissione europea ha delineato e via via aggiornato la disciplina comunitaria degli aiuti di Stato da erogare alle imprese interessate in investimenti in RSI.

L'incentivo fiscale si configura quale strumento di supporto finanziario-tributario alle imprese che abbiano effettuato investimenti nel campo della scienza e della tecnologia, ed il frutto della sensibilità che l'Europa, in tempi non sospetti, ha manifestato verso le imprese più innovative, in termini di apporto di nuovi prodotti o di processi aziendali che avessero contribuito al "progresso scientifico o tecnologico".

L'attenzione comunitaria alla materia può farsi risalire all'Atto unico europeo (1986) che introduceva nella Parte III del Trattato CEE un apposito Titolo (il VI) proprio dedicato alla ricerca e allo sviluppo tecnologico. L'art. 130-F (AUE) svelava quale fosse l'obiettivo dell'incoraggiamento e del sostegno, anche e soprattutto finanziario, degli sforzi profusi dalle imprese in campo scientifico e tecnologico: aumentare la concorrenza all'interno del mercato unificato e sfruttare tutte le sue potenzialità in vista di una maggiore competitività internazionale della Comunità europea stessa.

Negli stessi termini si era espresso l'art. 130 del Trattato CE (Maastricht, 1992) che spronava la Comunità europea e gli Stati a proporre, sinergicamente, politiche d'innovazione, di ricerca e di sviluppo tecnologico per una crescita industriale e competitiva della Comunità medesima.

L'approssimarsi del nuovo millennio segna l'esigenza di stimolare le imprese a investire in attività di ricerca, sviluppo e innovazione. La ragione è storica: il XXI secolo è l'epoca della globalizzazione del mercato e della società, delle grandi sfide (democratiche, ambientali, geopolitiche, economiche, etc.), delle rivoluzioni tecnologiche legate alle biotecnologie, alle nanotecnologie e ai processi digitali (che oggi vanno sempre più nella direzione dell'intelligenza artificiale) e delle più avanguardistiche scoperte scientifiche, in uno con la loro applicazione ai metodi di produzione.

2. Inquadramento giuridico

In questo contesto inizia a fiorire la disciplina degli aiuti di Stato per le attività di RSI, che poi ha trovato attuazione negli Stati nazionali attraverso vari istituti, qual è quello - per quanto di nostro interesse - del credito d'imposta.

Va subito rammentato come le politiche economiche statali in materia di ricerca tendono a conciliare due esigenze: da una parte, aiutare le imprese a "restare al passo coi tempi", di modo che possano aumentare la loro competitività e insediarsi in vasti settori del mercato unico europeo e mondiale, dall'altra, assicurare la sostenibilità dei bilanci pubblici.

La ricerca dell'equilibrio tra le esigenze sopra delineate e la chiave di lettura della produzione normativa che si registra in materia è rinvenibile nel fatto che il legislatore è intervenuto ripetutamente sulle disposizioni contenute nell'[art. 3 del D.L. 23 dicembre 2013, n. 145](#) (praticamente ogni anno dal 2014 al 2020), così come su quelle indicate nell'art. 1, commi 198-207, della Legge di bilancio 2020 ([L. 27 dicembre 2019, n. 160](#)). Le modifiche legislative di volta in volta introdotte sono state previste dalle leggi di bilancio, cioè proprio quei provvedimenti che espongono gli indirizzi e gli strumenti di politica economica e finanziaria.

3. Il panorama europeo

La piattaforma su cui si regge la legislazione nazionale del credito d'imposta per RSI è costituita dalle Comunicazioni e Regolamenti contenenti la disciplina comunitaria sugli aiuti di Stato concedibili alle imprese impegnate in RSI, diramate dalla Commissione europea dalla fine degli anni '90 ad oggi.

Il blocco iniziale è costituito dalla **Comunicazione 96/C 45/06** recante «*Disciplina comunitaria per gli aiuti di stato alla ricerca e sviluppo*» (d'ora in poi anche "R&S") cui ha fatto seguito il **Regolamento n. 70/2001**, relativo all'applicazione degli articoli 87 e 88 del Trattato CE agli aiuti di Stato a favore delle piccole e medie imprese, ed il **Regolamento n. 364/2004**, che ha esteso il campo d'applicazione del primo agli aiuti in ricerca e sviluppo, dichiarandone la compatibilità con il mercato comune e dispensandoli dall'obbligo di notifica alla Commissione ove ricorressero le specifiche condizioni ivi stabilite (c.d. regolamento di esenzione per categorie).

In coerenza con le superiori norme dei trattati, gli obiettivi perseguiti attraverso lo strumento degli aiuti statali destinati al (parziale) finanziamento delle spese di ricerca e sviluppo, anche sotto forma di provvedimenti fiscali, sono stati declinati nel rinnovato slancio della crescita, nel rafforzamento della competitività e nell'aumento dell'occupazione.

Si legge nel documento che le imprese, per poter beneficiare della misura, avrebbero dovuto intraprendere, alternativamente, *ex novo* progetti di ricerca, se mai precedentemente avviati, oppure effettuare attività di ricerca "supplementari" rispetto a quelle svolte normalmente, in assenza di aiuti, nel quadro delle attività economiche correnti (c.d. effetto di incentivazione degli aiuti).

Per verificare la distanza dall'applicazione commerciale dell'attività di R&S di volta in volta intrapresa e finanziata, sono state distinte le seguenti fasi della R&S secondo un criterio

di progressività: «ricerca fondamentale», «ricerca industriale»; «attività di sviluppo precompetitiva».

I costi del progetto di R&S ritenuti ammissibili sono stati individuati nelle seguenti spese direttamente, strettamente ed esclusivamente imputabili al progetto: costo del personale (ricercatori, tecnici e altro personale ausiliario adibito esclusivamente all'attività di ricerca), costo degli strumenti, attrezzature, terreni e fabbricati, costo dei servizi di consulenza e simili, spese generali supplementari e gli altri costi d'esercizio (ad esempio costo dei materiali, delle forniture e di prodotti analoghi).

Trascorsi dieci anni dalla prima Comunicazione, la Commissione, nel precipuo obiettivo di perseguire una maggiore crescita dell'economia europea, ha emanato la **Comunicazione 2006/C 323/01** recante la nuova «*Disciplina comunitaria in materia di aiuti di stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione (disciplina RSI)*», e poi, in attuazione della stessa, il nuovo [Regolamento di esenzione n. 800/2008](#) per modernizzare e potenziare le regole in materia di aiuti di Stato alla ricerca, allo sviluppo e, qui, anche all'innovazione, soprattutto innalzando il livello della spesa complessiva e ampliando l'ambito oggettivo e soggettivo (fin qui limitato alle PMI) delle esenzioni di categoria per la R&S.

Definite le attività di RSI, se ne è ribadita la strumentalità a finalità di ampio respiro: la concorrenza e l'efficienza del mercato in termini di prezzi, produzione e utilizzazione delle risorse, la crescita economica sostenibile, il benessere sociale e l'aumento dei posti di lavoro. In assenza del sostegno pubblico, le imprese, soprattutto quelle di piccole e medie dimensioni, avrebbero difficoltà (come l'esperienza dimostra) ad accedere a nuovi sviluppi tecnologici, al trasferimento di conoscenze da altri generate o a personale altamente qualificato, fattori da cui dipende la loro competitività sui mercati e, di riflesso, la competitività della Comunità nel mercato internazionale.

Come accennato, è stato ampliato l'ambito oggettivo delle esenzioni di categoria per la RSI. Difatti, oltre agli aiuti "a favore di progetti di ricerca e sviluppo", incasellabili nelle pertinenti categorie della "ricerca fondamentale", della "ricerca industriale" e dello "sviluppo sperimentale" **secondo la prassi della Commissione e gli esempi e spiegazioni specifiche fornite nel Manuale di Frascati dell'OCSE**, la Commissione ha, altresì, ritenuto potenzialmente compatibili col mercato comune ai sensi dell'[art. 87, par. 3., lett. c\)](#), TCE i finanziamenti «*per gli studi di fattibilità tecnica relativi ai progetti di RSI*», quelli «*destinati a coprire le spese relative ai diritti di proprietà industriale delle PMI*», quelli «*alle nuove imprese innovatrici*», quelli «*per l'innovazione dell'organizzazione e dei processi nei servizi*» (la quale, siccome può non rientrare nelle categorie di ricerca e sviluppo, non è adeguatamente coperta dagli aiuti a progetti di R&S, necessitando pertanto di una misura specifica di aiuto supplementare), quelli «*per la messa a disposizione anche delle PMI di personale altamente qualificato*», quelli «*ai poli di innovazione*» e, infine, gli aiuti «*per servizi di consulenza in materia di innovazione e per servizi di supporto all'innovazione*» (v. Sezione 7 del Regolamento).

Per ogni categoria di aiuto a RSI, la nuova disciplina ha elencato anche i costi imputabili al progetto e, quindi, sovvenzionabili. Tra questi rientrano, a titolo esemplificativo e non esaustivo: le spese di personale; i costi della strumentazione e delle attrezzature; i costi di fabbricati e terreni; i costi della ricerca contrattuale, delle competenze tecniche e dei brevetti nonché i costi dei servizi di consulenza e di servizi equivalenti; le spese generali

supplementari; altri costi d'esercizio, inclusi i costi dei materiali, delle forniture e dei prodotti analoghi.

Sono state aggiornate le definizioni di «ricerca fondamentale» e «ricerca industriale» ed introdotte quelle di «sviluppo sperimentale», «innovazione del processo», «innovazione organizzativa», «poli d'innovazione».

Si è puntualizzato che la concessione dell'aiuto di Stato venga subordinata alla realizzazione di un progetto di RSI:

- a) di grande rilievo, ossia «*di comune interesse europeo*», nel senso che il progetto permette di compiere progressi significativi di cui possano beneficiare tutti gli operatori economici che agiscono in tutti i mercati e settori dell'economia europea (dunque, un risultato la cui applicazione non sia confinata al settore direttamente interessato), al fine della realizzazione degli obiettivi comunitari sopra rammentati;
- b) connotato da un «*grado di rischio elevato*» sul piano del successo, della redditività, dell'ammontare degli investimenti, della realizzabilità nei tempi stimati, etc.

Infine, si è rammentata l'applicazione della nuova disciplina a tutti i settori economici, salvo deroghe espresse.

Nel 2014 la disciplina degli aiuti di Stato in materia di RSI è stata, ancora una volta, aggiornata. In questo anno vedono la luce il [Regolamento di esenzione n. 651/2014](#) (che abroga il precedente regolamento n. 800/2008) e dopo pochi giorni la [Comunicazione 2014/C 198/01](#).

In linea con gli obiettivi stabiliti dalla Comunicazione della Commissione «*Europa 2020 – Una strategia per una crescita intelligente, sostenibile e inclusiva*» [COM(2010) 2020], la Comunicazione 2014/C 198/01 ha intravisto nei finanziamenti per la ricerca e l'innovazione proprio la condizione imprescindibile per avviare una crescita economica intelligente, sostenibile e inclusiva all'interno dell'Unione («*gli aiuti a favore di RSI dovrebbero contribuire alla realizzazione della strategia Europa 2020*»: v. punto 4.1 sub 42 della Comunicazione).

Ai fini della presente analisi, è sufficiente porre l'attenzione su aspetti circoscritti affrontati dalla nuova disciplina. Due in particolare.

Prima di tutto, la riduzione quantitativa delle micro-categorie di aiuto a RSI autorizzabili: accanto ai classici aiuti a progetti di ricerca e sviluppo vanno annoverati gli aiuti agli investimenti per le infrastrutture di ricerca, gli aiuti ai poli di innovazione e gli aiuti all'innovazione a favore delle PMI (v. Sezione 4 del Regolamento).

Ma da un punto di vista qualitativo le misure contemplate appaiono idonee a legittimare l'erogazione di finanziamenti quantomeno in relazione alle stesse fattispecie che ne autorizzavano la concessione in base alla previgente disciplina. Basti guardare alle finalità in vista delle quali possono essere concessi gli aiuti per attività di innovazione: *in parte qua* sono richiamati i concetti di e i costi per «*servizi di consulenza e di supporto all'innovazione*», «*innovazione del processo e dell'organizzazione*», «*personale altamente*

qualificato», «brevetti e altre attività e beni immateriali» (v. il punto 1.2. della Comunicazione e l'art. 28 del Regolamento), già apparsi nella precedente regolamentazione della materia e di cui la nuova disciplina ha fornito definizioni sostanzialmente coincidenti. I vecchi aiuti destinati a coprire le spese relative ai diritti di proprietà industriale delle PMI, le spese per l'innovazione dell'organizzazione e dei processi nei servizi, le spese per la messa a disposizione anche delle PMI di personale altamente qualificato e le spese per servizi di consulenza in materia di innovazione e per servizi di supporto all'innovazione sono ora confluiti nella più generale categoria degli aiuti all'innovazione a favore delle PMI.

A ulteriore conferma può rammentarsi come gli «studi di fattibilità» siano ora diventati una categoria di ricerca autonoma (assieme a quelle già elencate) all'interno della quale debba ricadere la parte sovvenzionata del progetto di R&S (v. art. 25 del Regolamento).

Inoltre, sono state perfezionate (senza modifiche sostanziali) le definizioni di «ricerca fondamentale¹», «ricerca industriale²», «sviluppo sperimentale³», «innovazione di processo» e «innovazione di organizzazione».

I costi sovvenzionabili per i progetti di ricerca e sviluppo sono rimasti i medesimi. I costi ammissibili per gli studi di fattibilità sono stati fatti corrispondere ai costi dello studio.

Compare per la prima volta sulla scena la definizione di «*progetto R&S*⁴», mai rintracciata nelle pregresse Comunicazioni e Regolamenti.

¹ Ricerca fondamentale: lavori sperimentali o teorici svolti soprattutto per acquisire nuove conoscenze sui fondamenti di fenomeni e di fatti osservabili, senza che siano previste applicazioni o usi commerciali diretti.

² Ricerca industriale: ricerca pianificata o indagini critiche miranti ad acquisire nuove conoscenze e capacità da utilizzare per sviluppare nuovi prodotti, processi o servizi o per apportare un notevole miglioramento ai prodotti, processi o servizi esistenti. Essa comprende la creazione di componenti di sistemi complessi e può includere la costruzione di prototipi in ambiente di laboratorio o in un ambiente dotato di interfacce di simulazione verso sistemi esistenti e la realizzazione di linee pilota, se ciò è necessario ai fini della ricerca industriale, in particolare ai fini della convalida di tecnologie generiche.

³ Sviluppo sperimentale: l'acquisizione, la combinazione, la strutturazione e l'utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica, commerciale e di altro tipo allo scopo di sviluppare prodotti, processi o servizi nuovi o migliorati. Rientrano in questa definizione anche altre attività destinate alla definizione concettuale, alla pianificazione e alla documentazione di nuovi prodotti, processi o servizi. Rientrano nello sviluppo sperimentale la costruzione di prototipi, la dimostrazione, la realizzazione di prodotti pilota, test e convalida di prodotti, processi o servizi nuovi o migliorati, effettuate in un ambiente che riproduce le condizioni operative reali laddove l'obiettivo primario è l'apporto di ulteriori miglioramenti tecnici a prodotti, processi e servizi che non sono sostanzialmente definitivi. Lo sviluppo sperimentale può quindi comprendere lo sviluppo di un prototipo o di un prodotto pilota utilizzabile per scopi commerciali che è necessariamente il prodotto commerciale finale e il cui costo di fabbricazione è troppo elevato per essere utilizzato soltanto a fini di dimostrazione e di convalida. Lo sviluppo sperimentale non comprende tuttavia le modifiche di routine o le modifiche periodiche apportate a prodotti, linee di produzione, processi di fabbricazione e servizi esistenti e ad altre operazioni in corso, anche quando tali modifiche rappresentino miglioramenti.

⁴ Progetto R&S: un'operazione che comprende attività rientranti in una o più categorie di ricerca e sviluppo ai sensi della presente disciplina, finalizzata a svolgere una funzione indivisibile di natura economica, scientifica o tecnica precisa con obiettivi chiaramente predefiniti. Un progetto di R&S può consistere in diversi pacchetti di lavoro, attività o servizi e include obiettivi chiari, attività da svolgere per conseguire tali obiettivi (compresi i relativi costi previsti), e prestazioni concrete da fornire per individuare i risultati di tali attività e confrontarli con i relativi obiettivi. Quando due o più progetti di R&S non sono nettamente separabili uno dall'altro e in particolare quando non hanno — separatamente — probabilità di successo tecnologico, essi sono considerati un unico progetto.

L'ultima versione della disciplina degli aiuti di Stato a favore di RSI è condensata nella [Comunicazione C\(2022\)7388](#), che prende in considerazione gli sviluppi politici, economici e digitali.

La Commissione evidenzia la relazione strumentale che v'è tra le attività di RSI e gli obiettivi che l'Europa si è impegnata a raggiungere nel panorama delle nuove sfide portate dalla globalizzazione.

Si amplia, così, la gamma degli obiettivi comunitari, identificabili nelle priorità politiche che l'Unione Europea si è data attraverso numerosi e recenti programmi, piani d'azione ed iniziative strategiche: l'efficienza del mercato, la ripresa sostenibile a seguito di gravi perturbazioni economiche, la resilienza sociale ed economica, l'accelerazione dei processi di transizione verde e neutralità climatica entro il 2050 e dei processi di trasformazione digitale, lo sviluppo di nuovi processi di produzione e la creazione di posti di lavoro (v. ad es. il *Green Deal* europeo, la strategia digitale o *Next Generation* EU).

Per evitare di selezionare *a priori* quali progetti di RSI potrebbero portare a soluzioni innovative (come tali, meritevoli di sovvenzionamento) e, di riflesso, per non scoraggiare le imprese a sviluppare o migliorare i prodotti, i processi produttivi, i servizi in qualsiasi ambito o settore, la Commissione ha previsto l'applicabilità della nuova disciplina degli aiuti di Stato a RSI «*a tutte le tecnologie, tutte le industrie e tutti i settori*».

Sono confermate le misure di aiuto già stabilite dalla penultima Comunicazione ed è previsto *ex novo* il sostegno pubblico alla costruzione e all'ammodernamento delle infrastrutture di prova e di sperimentazione (delle quali viene fornita la nozione).

Ma soprattutto sono state riviste le definizioni di «ricerca industriale», «sviluppo sperimentale», «innovazione di processo» e «innovazione di organizzazione» per adeguarle alle nuove tecnologie e soluzioni digitali (ad esempio supercalcolo, tecnologie quantistiche, *blockchain*, intelligenza artificiale, cibersicurezza, *big data* e *cloud* o *edge computing*) e perseguire la trasformazione digitale nell'UE, facilitando gli investimenti.

La disciplina RSI recata dalla presente Comunicazione è integrata dal [Regolamento n. 651/2014](#). Il [Regolamento n. 2023/1315](#), invece, ne ha prorogato fino al 31 dicembre 2026 il periodo di applicazione e lo ha modificato in alcune sue parti, in particolare aumentando le soglie di notifica e gli importi massimi di aiuto e recependo le nuove definizioni offerte dall'ultima Comunicazione.

4. Il panorama italiano

Lo scenario europeo appena descritto ha fatto da cornice alla normativa italiana del credito d'imposta per progetti di ricerca e sviluppo prima ([art. 1, commi 280-283, L. 27 dicembre 2006, n. 296](#); [art. 1, commi 95-96, L. 24 dicembre 2012, n. 228](#); [art. 3, D.L. 23 dicembre 2013, n. 145](#), convertito con modifiche dalla [L. n. 21 febbraio 2014, n. 9](#)) e per attività di ricerca, sviluppo e innovazione poi ([art. 1, commi 198-208, L. 27 dicembre 2019, n. 160](#)).

L'attenzione si concentrerà principalmente sui seguenti corpi normativi:

- [art. 3, D.L. n. 145/2013](#) come convertito dalla legge di stabilità 2015 ([L. n. 190/2014](#)) e modificato dalle leggi di bilancio per gli anni 2017 ([L. n. 232/2016](#)), 2019 ([L. n. 145/2018](#)) e, da ultimo, 2020 (già citata [L. n. 160/2019](#));

- [art. 1, commi 198-208, L. n. 160/2019 \(legge di bilancio per il 2020\)](#);
- rispettivi decreti ministeriali attuativi ([decreto MEF del 27 maggio 2015](#) e [decreto MISE del 26 maggio 2020](#)), che individuano le disposizioni applicative necessarie, le modalità di verifica e controllo dell'effettività delle spese sostenute, le cause di decadenza e revoca del beneficio, le modalità di restituzione del credito d'imposta indebitamente fruito;
- prassi interpretativa dell'Agenzia delle entrate (specificatamente, le circolari n. 5/E del 2016, n. 13/E del 2017 e n. 8/E del 2019) e del Ministero dell'Economia e delle Finanze ([atto di indirizzo del 1° luglio 2025](#)).

Per ognuno degli ambiti di analisi (periodi d'imposta, beneficiari, attività e spese agevolabili, misura e calcolo del credito, utilizzo, accesso al beneficio e oneri documentali, controlli) saranno messi a confronto i profili di disciplina mutati e quelli rimasti intatti.

Brevi riflessioni saranno, in ultimo, dedicate al nuovo credito d'imposta per ricerca, sviluppo e innovazione, introdotto e disciplinato dall'art. 1, commi 198-208, legge di bilancio 2020 ([L. n. 160/2019](#)) e dal decreto attuativo ([decreto MISE del 26 maggio 2020](#)). Le peculiarità saranno illustrate a grandi linee per la ragione che ancora non è dato registrare in giurisprudenza contenziosi incentrati su atti di recupero dei crediti per RSI indebitamente fruiti che siano riconducibili alla nuova versione dell'istituto.

5. Credito d'imposta per R&S: art. 3, D.L. n. 145/2013

5.1. Ambito temporale

La parentesi temporale che le imprese hanno avuto a disposizione per effettuare gli investimenti agevolabili, ai fini della spettanza del credito, dapprima è coincisa con gli esercizi finanziari 2015-2019 (legge di stabilità 2015), poi è stata prorogata fino al termine del periodo d'imposta 2020 (legge di bilancio 2017), per essere, infine, riportata all'originaria estensione dalla legge di bilancio 2020, la quale, a decorrere dal periodo d'imposta 2020, ha soppiantato il vecchio credito d'imposta per R&S con il nuovo credito d'imposta per gli investimenti in «*ricerca e sviluppo, transizione ecologica, innovazione tecnologica 4.0 e altre attività innovative*» (comma 1).

I soggetti con periodo di imposta non coincidente con l'anno solare possono beneficiare dell'agevolazione in esame a decorrere dal periodo di imposta 2015-2016 e fino al periodo di imposta 2019-2020.

5.2. Ambito soggettivo

Se *ante* legge di stabilità 2015 avrebbero potuto accedere al beneficio fiscale le sole imprese con un fatturato annuo non superiore a 500 milioni di euro, a partire dall'anno successivo, invece, la platea dei beneficiari è universale, senza alcuna discriminazione fra operatori economici di piccole, medie e grandi dimensioni (comma 1).

Continuano a restare irrilevanti la forma giuridica, il settore economico di operatività e il regime contabile adottato.

Con l'inserimento del [comma 1-bis, la legge di bilancio 2017](#) ha ulteriormente ampliato l'ambito soggettivo della misura fiscale, ricomprendendovi, oltre le imprese che effettuino investimenti in proprio, anche le imprese commissionarie operanti sul territorio

nazionale (le imprese residenti e le stabili organizzazioni nel territorio nazionale di soggetti non residenti) che svolgano attività di R&S per conto di imprese estere residenti o localizzate in Stati membri della UE o in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio Economico Europeo o in Paesi e territori "collaborativi" di cui al [Decreto del Ministro delle finanze 4.9.1996](#) (c.d. *white list*).

È indifferente il momento della stipula del contratto di committenza (successivamente o precedentemente all'entrata in vigore della legge), piuttosto rilevando l'attualità delle spese, cioè l'esborso durante uno o più dei periodi d'imposta considerati agevolabili (oltre che, ovviamente, la loro riconducibilità a taluna delle categorie di costi eleggibili).

Se pure l'impresa committente avesse la residenza in Italia, le spese in R&S affrontate dalla commissionaria italiana rileverebbero come investimenti "propri della committente" a titolo di ricerca *extra muros* o *intra muros* (ove le due controparti contrattuali facciano parte del medesimo gruppo societario).

Neppure il soggetto commissionario residente deve avere natura di ente commerciale. Del resto, sono frequenti i casi di progetti di R&S affidati a università o ad altro organismo di ricerca.

Sempre l'Agenzia delle entrate ha precisato come nel novero delle imprese beneficiarie siano ricompresi i consorzi, le reti di imprese-soggetto (dotate di soggettività tributaria) e le singole imprese partecipanti alle reti d'impresa-contratto, sebbene tali soggetti non siano espressamente menzionati (contrariamente a quanto faceva la versione primigenia *ante* legge di stabilità 2015, dell'art. 3).

È invece cambiato il livello minimo dell'investimento che la legge, ai fini della fruibilità del credito, pretende sia sostenuto in ciascun periodo d'imposta in relazione al quale si intende utilizzare l'agevolazione: da una spesa complessiva minima pari a 50 mila euro si è passati ad una non inferiore a 30 mila euro (v. comma 3) e sempre che ecceda la media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti al 2015 ovvero, se imprese costituite da meno di tre periodi d'imposta, nel minore periodo decorrente dalla loro costituzione (v. art. 3, comma 3, del decreto in commento e art. 5 decreto attuativo).

5.3. Ambito oggettivo: le attività ammissibili (e non) e le spese agevolabili

L'elenco delle tipologie di attività di R&S ammissibili è contenuto nel **comma 4, lett. a), b), c) e d)**. Nell'illustrarle, il legislatore si è chiaramente lasciato ispirare dalle definizioni comunitarie di «ricerca fondamentale» (cui sono riconducibili le attività *ex* lett. a), «ricerca industriale» (cui sono riconducibili le attività *ex* lett. b) e «sviluppo sperimentale» (cui sono riconducibili le attività *ex* lett. c e d) recate dalla [Comunicazione 2014/C 198/01](#) e dal [Regolamento n. 651/2014](#), già trattate e alle quali si fa integrale rinvio.

L'art. 2 del decreto attuativo (decreto MEF del 27 maggio 2015) ha incluso nella categoria dello «sviluppo sperimentale» anche gli «studi di fattibilità», per la cui nozione si rinvia ancora alla disciplina europea in materia di aiuti di Stato a favore di RSI del 2014 (che - si rammenta - li elevava ad automa categoria di ricerca). Nonostante la loro riconduzione nell'ambito dello «sviluppo sperimentale», non ne è preclusa la finanziabilità ove svolti nelle fasi della «ricerca fondamentale» e della «ricerca industriale».

Con formulazione identica a quella rintracciabile nella nozione europea di «sviluppo sperimentale» (cui si rinvia), anche il **comma 5** estromette dalla fattispecie agevolativa le modifiche ordinarie o periodiche di prodotti, processi, servizi e altre operazioni in corso, pure quando apportino miglioramenti, a meno che non si tratti di avanzamenti di carattere significativo, consistenti, sensibili.

Tassativi sono, inoltre, i costi ammissibili. Si ricordi, infatti, che ai sensi della disciplina europea sugli aiuti di Stato a favore di RSI *«l'aiuto deve essere stabilito in relazione ad una serie predefinita di costi ammissibili ed essere limitato a una determinata percentuale di detti costi ammissibili (intensità dell'aiuto)»*.

Il **comma 6**, relativo alle spese sovvenzionabili, è la disposizione più di tutte rivisitata.

Va premesso come i vari costi astrattamente eleggibili al credito d'imposta possano concorrere alla sua concreta determinazione se integrate due prodromiche condizioni:

- la loro imputabilità ai singoli periodi d'imposta di vigenza dell'agevolazione (2015-2019) in base al criterio generale posto dall'art. 109 TUIR (espressamente richiamato dall'art. 4 del decreto attuativo), a prescindere dal momento in cui sono state avviate le relative attività di ricerca e sviluppo (se iniziate in periodi d'imposta anteriori a quello 2015 è evidente come a determinare il credito d'imposta concorreranno esclusivamente gli investimenti effettuati dal 1 gennaio 2015 fino al 31 dicembre 2019);
- la loro diretta connessione, in termini di stretta derivazione, con le attività di R&S intraprese.

Venendo alla gamma degli investimenti, ferma l'invarianza delle spese elencate alla lett. b), comma 6, dell'art. 3 in commento (quelle per beni materiali ammortizzabili, diversi dai terreni e dai fabbricati, acquisiti a titolo di proprietà o utilizzati in godimento, rientranti nei «costi relativi a strumentazione e attrezzature» previsti dall'[art. 25, par. 3, lett. b\), Regolamento UE n. 651/2014](#)) e delle spese previste dalla [lett. d\), comma 6 del medesimo art. 3, D.L. n. 145/2013](#) (quelle per l'acquisizione di competenze tecniche e privative industriali, anche da fonti esterne, riconducibili ai «costi per le conoscenze e i brevetti acquisiti o ottenuti in licenza da fonti esterne» previsti dall'[art. 25, par. 3, lett. d\), Regolamento UE n. 651/2014](#)), nonché delle spese sostenute dalle imprese non obbligate per legge alla revisione legale dei conti per adempiere all'obbligo di certificazione della documentazione contabile (ammissibili entro il limite massimo di euro 5.000 per ciascun periodo di imposta: v. comma 11), mutamenti sostanziali si registrano rispetto alle spese di personale e ai costi per la ricerca contrattuale *extra muros*.

5.3.1. Spese di personale

La legge di stabilità 2015 e il decreto attuativo prevedevano che:

- il personale impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo, assunto *ex novo* o già in organico, fosse legato all'impresa da rapporto di lavoro subordinato oppure di collaborazione (se l'attività di R&S fosse stata affidata a lavoratori autonomi, i relativi costi sarebbero rientrati in quelli per la ricerca *extra muros*);
- il collaboratore operasse, al pari del dipendente, presso le strutture dell'impresa beneficiaria;

- si trattasse di manodopera altamente qualificata, cioè in possesso dei titoli richiesti dalla norma (viceversa i costi per il personale tecnico, ossia non munito di quei titoli specifici, sarebbero stati riconducibili alla categoria delle spese per competenze tecniche ex lett. d);
- il costo aziendale da prendere in considerazione fosse quello effettivamente sostenuto, per tale intendendo il totale della retribuzione lorda prima delle imposte e dei contributi obbligatori.

La legge di bilancio 2017 ha eliminato la distinzione tra «*personale altamente qualificato*» e «*personale tecnico*», riconducendo i relativi costi nella generica categoria delle spese di personale.

Successivamente, la legge di bilancio 2019 è intervenuta in due direzioni, ampliando e riducendo contemporaneamente l'ambito dei costi del personale (v. comma 6 lett. a e a-bis).

L'ampliamento si apprezza nella misura in cui sono ora eleggibili, oltre alle spese del personale incardinato nell'impresa in forza di contratto di lavoro subordinato, anche quelle legate all'etero-organizzazione, ossia alle prestazioni eseguite da lavoratori autonomi (prima rientranti nelle spese della ricerca commissionata all'esterno) o comunque non inquadrabili nella nozione civilistica di prestatore di lavoro subordinato.

Al contempo è stata compiuta una riduzione dell'ambito di tali costi attraverso un intervento lessicale rafforzativo, pretendendosi che i suddetti lavoratori a vario titolo inseriti nell'organigramma aziendale siano «*direttamente*» impiegati, e non più genericamente impiegati, nelle attività di ricerca e sviluppo.

5.3.2. Spese per la ricerca contrattuale *extra-muros*

L'altra categoria di costi eleggibili che ha subito rimodulazioni legislative è quella delle spese legate alla ricerca commissionata a soggetti esterni all'impresa committente e - specifica il decreto attuativo - rispetto ad essa autonomi (c.d. *extra muros*): università, enti di ricerca e organismi equiparati; *start-up* innovative ([art. 25, D.L. 18 ottobre 2012, n. 179](#)); PMI innovative ([art. 4, D.L. 24 gennaio 2015, n. 3](#)).

A dire il vero, le novità apportate sotto questo aspetto dalla legge di bilancio 2019 rispetto alla legge di stabilità 2015 sono più formali che sostanziali. Come la versione primigenia della lett. c), comma 6, dell'art. 3, D.L. n. 145/2013 utilizzava una clausola residuale e aperta («*con altre imprese*») per individuare la platea dei soggetti commissionari, limitandosi a specificare che nel concetto di «*altre imprese*» fossero comprese anche (ma non solo) le *start-up* innovative, allo stesso modo la legge di bilancio 2019 ha lessicalmente costruito la nuova lett. c-bis), comma 6, del medesimo art. 3, con una formula altrettanto generale («*imprese diverse da quelle indicate nella lettera c)*») suscettibile di attrarre a sé una eterogeneità di imprese commissionare, ulteriori a quelle tassativamente indicate dalla lett. c) (*start-up* innovative e PMI innovative).

Nondimeno, per quanto eterogenea sia, la classe delle imprese commissionarie non è altrettanto indefinibile.

Un criterio selettivo potrebbe continuare ad essere quello proposto dall'Agenzia delle entrate nella [circolare del 16/03/2016 n. 5/E](#), rappresentato dalla necessità che l'impegno

assunto dalla commissionaria di svolgere per altri R&S sia coerente con il suo oggetto sociale o, quantomeno, con l'attività effettivamente svolta.

Peraltro, la legge di bilancio 2019 recepisce altri assunti già fatti propri dall'[art. 4 del decreto attuativo MEF del 27 maggio 2015 e dall'Agenzia delle entrate](#), che in specificazione della corrispondente norma del [D.L. n. 145/2013](#) (cfr. art. 3, comma 6, lett. c) avevano subordinato la recuperabilità dei costi della ricerca *extra muros* attraverso il meccanismo del credito fiscale alla condizione che:

- tra le imprese paciscenti non intercorressero rapporti di controllo e/o collegamento ai sensi dell'[art. 2359 c.c.](#) dovuti all'appartenenza allo stesso gruppo societario;

- ovvero alla condizione che quelle imprese non fossero controllate dalla medesima persona fisica, tenendo conto a tal fine anche di partecipazioni, titoli o diritti posseduti dai familiari dell'imprenditore (il coniuge, parenti entro il terzo grado e affini entro il secondo grado, ai sensi dell'[art. 5, comma 5, TUIR](#)).

5.3.3. Spese per materiali, forniture e altri prodotti analoghi

Infine, la legge di bilancio 2019 ha introdotto la nuova categoria delle «*spese per materiali, forniture e altri prodotti analoghi direttamente impiegati nelle attività di ricerca e sviluppo anche per la realizzazione di prototipi o impianti pilota relativi alle fasi della ricerca industriale e dello sviluppo sperimentale*» ([lett. d-bis](#)), [comma 6, art. 3. D.L. n. 145/2013](#)), coerentemente con la previsione da parte della disciplina europea sugli aiuti di Stato a RSI ([art. 25, par. 3, lett. e](#)), [Regolamento n. 651/2014](#)) delle «*spese generali supplementari e altri costi di esercizio, compresi i costi dei materiali, delle forniture e di prodotti analoghi, direttamente imputabili al progetto*» fra quelle ammissibili.

5.4. Controlli

Presupposti, oggetto, finalità ed esiti delle verifiche sono disciplinati dai [commi 10 - 11-bis, art. 3, D.L. n. 143/2013](#) (quest'ultimo inserito dalla legge di bilancio 2019).

Le verifiche sono demandate all'Agenzia delle entrate, che "può" avvalersi dell'*expertise* del Ministero delle imprese e del made in Italy (già Ministero dello sviluppo economico) qualora debba effettuare indagini di carattere squisitamente tecnico in ordine all'ammissibilità di specifiche attività ovvero alla pertinenza e congruità dei costi sostenuti. Come si vedrà, la casistica giurisprudenziale mostra come l'Agenzia delle entrate si sia talvolta avvalsa del parere ministeriale per comprendere se i progetti di volta in volta vagliati fossero o meno classificabili nella categoria della «ricerca fondamentale», della «ricerca industriale» e/o dello «sviluppo industriale», così come definite dalla disciplina europea, alla stregua dei cinque criteri enucleati dal Manuale di Frascati (novità del progresso scientifico o tecnologico; originalità dei risultati; incertezza dell'esito finale, dei costi da sostenere e delle tempistiche all'ottenimento del risultato sperato; sistematicità del progetto; riproducibilità dei risultati).

Sulla applicabilità dei criteri individuati nel Manuale di Frascati per identificare le attività di ricerca e sviluppo (nonostante essi non siano menzionati nell'[art. 3, D.L. n. 145/2013](#)) si rinvia alla seconda parte del presente lavoro. Tali criteri, in effetti, sono stati recepiti per la prima volta come sicuri criteri-guida dalla legge di bilancio 2020 che ha introdotto il nuovo credito d'imposta per attività di ricerca, sviluppo e innovazione.

I controlli fiscali sono finalizzati ad accertare la corretta o indebita fruizione del credito d'imposta e a tal fine l'Agenzia verifica se si siano integrati i presupposti richiesti dalla legge per il riconoscimento e l'utilizzazione del beneficio riguardanti l'inquadramento dei lavori nell'ambito delle categorie di ricerca e sviluppo, l'ammissibilità/inammissibilità, congruenza e pertinenza delle spese sulla base delle quali è stato determinato l'importo fruito.

Nell'ottica di agevolare i controlli fiscali, la legge di bilancio 2019 ha preteso che il responsabile aziendale delle attività di ricerca e sviluppo predisponga una relazione illustrativa del progetto o dei progetti di R&S intrapresi, del loro avanzamento e di tutte le altre informazioni rilevanti, controfirmata dal rappresentante legale dell'impresa e da presentare all'occorrenza all'Amministrazione finanziaria.

Nel caso di ricerca commissionata *intra muros* ed *extra muros*, la relazione è curata dal responsabile aziendale delle attività di ricerca e sviluppo presso l'impresa commissionaria.

Alla relazione tecnica si aggiunge l'ulteriore documentazione contabile e annessa certificazione che il comma 11 impone non già ai fini dei controlli bensì ai fini del riconoscimento del credito d'imposta.

Il difetto di coordinamento linguistico tra le due disposizioni (verosimilmente dovuto al fatto che le norme del credito attuativo sono ancora legate al testo dell'art. 3 innovato dalla legge di stabilità 2015), però, può essere agevolmente superato sulla base della considerazione pratica che i due piani (quello del riconoscimento del beneficio e quello dei controlli sulla sua legittima fruizione) necessariamente s'intrecciano, non potendo l'Amministrazione finanziaria condurre accertamenti sulla spettanza del credito che prescindano dagli stessi documenti che proprio essa ha voluto assurgere a elementi della fattispecie costitutiva del credito medesimo.

Su tali aspetti, l'art. 7, comma 5, del decreto attuativo, con una clausola di chiusura, onera le imprese a conservare ogni altra documentazione utile a dimostrare l'ammissibilità e l'effettività dei costi eleggibili, preoccupandosi di elencare alcuni documenti per ogni tipologia di spesa. L'elencazione non è tassativa come l'espressione «*in particolare*» lascia intendere.

Qualora l'Amministrazione finanziaria accerti l'indebito utilizzo del credito, dovrà provvedere al recupero del relativo importo, maggiorato di interessi e sanzioni (comma 10).

Si pone a questo punto la questione della qualificazione del credito contestato dall'Agenzia delle entrate in termini di credito "inesistente" o "non spettante". La questione non è solo teorica, ma ha importanti risvolti applicativi (in punto di: tempo concesso all'Amministrazione per effettuare i controlli; prescrizione; ammontare delle sanzioni ex [art. 13, commi 4 e 5, D.lgs. n. 471/1997](#)). Sulla cruciale distinzione si è soffermata [la Corte di Cassazione, sez. V civile, con l'ordinanza n. 8287 del 29 marzo 2025](#), che verrà esaminata nella Sezione del presente contributo appositamente dedicata allo "stato dell'arte" nella giurisprudenza.

La delicatezza della questione traspare dall'attenzione che ad essa ha rivolto il **Ministero dell'Economia e delle Finanze con l'atto di indirizzo prot. n. 18 del 1°luglio 2025** del viceministro, del quale si parlerà nella parte dedicata al tema.

6. Nuovo credito d'imposta per RSI: art. 1, commi 198-208, L. n. 160/2019

Il nuovo credito d'imposta per RSI ha soppiantato il vecchio credito, aggiornandolo a temi più attuali, quali la transizione ecologica e lo sviluppo delle tecnologie digitali 4.0 (ad esempio l'intelligenza artificiale).

Per stimolare gli investimenti anche in questi settori, il legislatore ha avvertito la necessità di inserire una misura fiscale agevolativa sulla falsariga della precedente che, al di là del contenzioso generato, ha comunque riscosso successo presso le imprese ([comma 198](#)).

Possono accedervi tutte le imprese, a prescindere dalla forma giuridica, dal settore economico di appartenenza, dalla dimensione e dal regime fiscale di determinazione del reddito dell'impresa ([comma 199](#)).

Sono, al contempo, previsti alcuni **sbarramenti** all'accesso al credito e alla sua fruizione:

- la residenza italiana delle imprese che intendano beneficiarne ovvero la collocazione sul suolo italiano delle stabili organizzazioni di imprese non residenti;
- la realizzazione di investimenti in attività di ricerca e sviluppo e/o in attività di innovazione tecnologica, anche finalizzate a un obiettivo di transizione ecologica o di innovazione digitale 4.0, e/o attività di *design* e ideazione estetica, a partire dal periodo d'imposta 2020 (a seguito della legge di bilancio 2022 non è più previsto un periodo d'imposta "finale" entro il quale investire);
- lo stato di salute dell'impresa: non possono usufruirne le imprese in stato di liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale, altra procedura concorsuale nonché quelle attinte da sanzioni interdittive (fattispecie esclusive in linea con quanto previsto dalla disciplina europea sugli aiuti di Stato a RSI);
- il rispetto delle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro applicabili in ciascun settore e il corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori;
- l'adempimento dell'obbligo di certificazione dell'effettivo sostenimento delle spese ammissibili e della loro corrispondenza alla documentazione contabile (v. [comma 205](#)).

Le **attività** di ricerca e sviluppo **ammesse** al credito d'imposta sono, ai sensi del comma 200, tutte quelle inquadrabili nelle (solite) categorie generali della «ricerca fondamentale», della «ricerca industriale» e dello «sviluppo sperimentale» **così come definite dalla disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione introdotta dalla Comunicazione della Commissione (2014/C 198/01) del 27 giugno 2014**.

Per inquadrare le attività di R&S in taluna delle menzionate categorie di ricerca, la legge ha demandato ad un decreto attuativo (il decreto MISE del 26 maggio 2020) la definizione dei criteri di classificazione, specificando come questi debbano ispirarsi ai principi generali e ai parametri di qualificazione contenuti nel Manuale di Frascati.

Posto che è solo con la legge di bilancio 2020 che viene operato per la prima volta un esplicito richiamo ai criteri Frascati, si è venuto in tal modo a porsi il problema della reale portata della norma *in parte qua* (innovativa e, come tale, irretroattiva oppure interpretativa e perciò retroattiva).

L'art. 2 del decreto attuativo entra ancor più nel dettaglio circoscrivendo il campo delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta a quelle che «*perseguono un progresso o un avanzamento delle conoscenze o delle capacità **generali** in un campo scientifico o tecnologico*», e specularmente estromettendo tutti quei progressi o avanzamenti delle conoscenze o delle capacità dei quali possa beneficiare la singola impresa.

La medesima fonte secondaria menziona altre tre fattispecie in cui un progresso o un avanzamento delle conoscenze o delle capacità generali può comunque dirsi avvenuto. Ciò è rinvenibile, ad esempio, mediante l'impossessamento di conoscenze e di capacità sviluppate in un campo della scienza o della tecnica ed esportazione in un altro campo al fine di realizzare un progresso o avanzamento che, tuttavia, abbia necessitato di un'opera di adattamento particolarmente complessa («*adattamento non sia facilmente deducibile o attuabile*»).

Le **tipologie di spese** eleggibili sono:

- quelle per il personale: ricercatori e tecnici titolari di rapporto di lavoro subordinato o di lavoro autonomo o altro rapporto; profili giovani, altamente qualificati, al primo impiego, titolari di lavoro subordinato a tempo indeterminato e impiegati esclusivamente nei lavori di ricerca e sviluppo;
- le quote di ammortamento, i canoni di locazione finanziaria o di locazione semplice e altre spese relative ai beni materiali mobili e ai *software*;
- i costi della ricerca *extra muros* affidata a università, istituti di ricerca, *start-up* innovative residenti in Italia, altri soggetti e imprese con residenza italiana oppure fiscalmente residenti o localizzati in altri Paesi purché Stati membri della UE, o aderenti all'accordo SEE, o collaborativi, e a condizione che committente e commissionario non appartengano allo stesso gruppo;
- quote di ammortamento relative all'acquisto da terzi, anche in licenza d'uso, di privative industriali, a condizione che i contratti di acquisto o licenza siano stipulati con soggetti terzi residenti in Italia o fiscalmente residenti o localizzati in Stati membri della UE, o aderenti all'accordo SEE, o in Stati c.d. collaborativi, e all'ulteriore condizione che alienante e acquirente non appartengano allo stesso gruppo;
- spese per servizi di consulenza e servizi equivalenti, purché il prestatore dei servizi abbia la residenza sul territorio italiano oppure sia fiscalmente residente o localizzato in Stati membri della UE, o aderenti all'accordo SEE, o in Stati c.d. collaborativi, e a patto che alienante e acquirente non appartengano allo stesso gruppo;
- spese per materiali, forniture e altri prodotti analoghi;
- infine, per le sole imprese non obbligate per legge alla revisione legale dei conti, le spese sostenute per adempiere all'obbligo *ex* comma 205 di certificazione della documentazione contabile.

Le spese devono essere imputabili per competenza ai sensi dell'art. 109 del TUIR.

Infine, le spese effettuate, pur se sussumibili in una o più classi astratte, dovranno risultare **pertinenti, congrue ed effettive** affinché possano essere tenute in considerazione per la determinazione del credito ([comma 200](#)).

Il [comma 201 della L. n. 160/2019](#) e l'art. 3 del decreto attuativo si occupano delle attività di **innovazione tecnologica**, per tali intendendosi quelle *«finalizzate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati rispetto a quelli già realizzati o applicati dall'impresa»*.

Per verificare se, nel caso di specie, sia davvero apprezzabile un prodotto o processo di produzione nuovo o sostanzialmente migliorato soccorreranno i criteri di qualificazione definiti dal **Manuale di Oslo**, anch'esso elaborato dall'OCSE.

Tra le attività di innovazione tecnologica meritano un occhio di riguardo quelle che si prefiggono obiettivi di transizione ecologica o di innovazione digitale 4.0. È evidente come sia il loro carattere strategico a rendere ragionevole la scelta legislativa di premiare l'impresa che le intraprenda con una maggiorazione dell'aliquota.

I commi da [203 a 203-quienquies della legge di bilancio 2020](#) stabiliscono la misura del credito d'imposta per ognuna delle quattro classi di attività di RSI ammissibili.

Al **riconoscimento e controlli fiscali** sono dedicati i [commi 205, 206 e 207](#), che, al pari dell'[art. 3 del D.L. n. 145/2013](#), esigono dalle imprese la predisposizione della certificazione della documentazione contabile e della relazione tecnica illustrativa del progetto nonché la sua asseverazione.

L'Amministrazione finanziaria controllante potrà continuare ad avvalersi del parere tecnico del Ministero e, specularmente e in via preventiva, il contribuente potrà azionare lo strumento dell'interpello (v. [comma 207](#)).

Va, infine, accolta con favore l'emanazione del **D.P.C.M. 15 settembre 2023** recante *«Disposizioni in materia di certificazione attestante la qualificazione delle attività di ricerca e sviluppo, di innovazione tecnologica e di design e ideazione»* in attuazione dell'[art. 23, comma 3, D.L. 21 giugno 2022 n. 73](#), convertito, con modificazioni, dalla [L. 4 agosto 2022, n. 12](#).

Il D.L., infatti, preso atto dell'incertezza applicativa delle discipline previste dall'[articolo 1, commi 200, 201 e 202, L. n. 160/2019](#) fin lì registratasi, ha previsto un sistema unico di certificazione degli investimenti effettuati o da effettuare ai fini della loro classificazione in taluna delle tipologie di attività ammissibili al beneficio, del quale le imprese *«possono»* servirsi.

Per indurle ad avvalersene è stata prevista l'efficacia vincolante della certificazione nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, la quale non potrà *motu proprio* svolgere valutazioni tecniche di segno contrario a pena di nullità dei suoi atti, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, difformi, appunto, da quanto attestato nelle certificazioni.

Non sembra banale rappresentare come dietro questo meccanismo di qualificazione, addirittura accessibile sin dal momento della programmazione degli investimenti, potrebbe rinvenirsi un tentativo del legislatore di prevenire la genesi di un contenzioso dispendioso tanto per le imprese quanto per l'Agenzia delle entrate.

I certificatori, soggetti pubblici o privati appositamente abilitati, si atterrano alle linee guida adottate dal MIMIT con decreto direttoriale 4 luglio 2024, interamente costruite sui principi e criteri stabiliti dall'OCSE nel suo Manuale di Frascati.

PARTE SECONDA: LA GIURISPRUDENZA

1. Premessa

Delineato il quadro normativo di riferimento, il presente lavoro intende concentrarsi sull'analisi di alcune sentenze di merito relative a taluni aspetti critici nell'applicazione del credito di imposta R&S.

Il punto di partenza dell'analisi giurisprudenziale chiaramente non può che essere rappresentato dalla risposta alla seguente domanda: *che cosa si intende per ricerca e sviluppo?*, alla cui trattazione sarà dedicato il paragrafo successivo.

Nel paragrafo che segue, invece, si è scelto di focalizzare l'attenzione sui taluni profili della disciplina dove l'interpretazione della normativa è risultata ondivaga, quali: i requisiti che una attività di ricerca deve possedere per essere considerata agevolabile (e come è stato declinato il requisito di innovatività) e il concetto di "beneficio per l'intera economia". Si analizzeranno, inoltre, una serie di sentenze di merito sulle spese ammissibili, sulla mancanza di documentazione nonché, nei paragrafi ancora successivi, sul valore del parere MISE (ora MIMIT) e del Manuale di Frascati.

In una materia così complessa, complice l'eccessiva stratificazione normativa che si è susseguita dal 2014 in poi, comunque, il *focus* è da puntare sui chiarimenti e sulle interpretazioni fornite dalle Corti.

2. Cosa si intende con ricerca e sviluppo

Dunque, *che cosa si intende per ricerca e sviluppo?* La risposta a questa domanda è tutt'altro che semplice, atteso che manca una vera e propria definizione di ricerca e sviluppo. L'assenza di una definizione ha contribuito ad alimentare un cospicuo contenzioso, soprattutto nella fase *ante* legge di bilancio per il 2020, che ha istituito, in luogo del "vecchio" credito d'imposta ricerca e sviluppo, il «*credito d'imposta ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, design e ideazione estetica*».

Di tali contrasti tiene conto il presente paragrafo, se si considera – come visto *supra* – che le sentenze analizzate si riferiscono principalmente a contenziosi relativi all'applicazione del previgente credito d'imposta R&S.

La formulazione [dell'art. 3, comma 4, del D.L. n. 145/2013](#), come sostituito dall'art. 1, comma 35, della L. n. 190/2014 – che è rimasta pressoché invariata sino alle modifiche apportate dall'art. 1, comma 209, della L. n. 160/2019 – elenca le attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta.

Come spiega la [C.G.T. di primo grado di Udine, n. 23/2024](#), l'attività di ricerca deve essere apprezzata quale attività distinta dallo sviluppo. Secondo il collegio di Udine, la ricerca non può intendersi in senso lato ma in senso tecnico-scientifico, quale attività – come dispone la norma – volta alla «*acquisizione di nuove conoscenze sui fondamenti di fenomeni e di fatti osservabili*», oppure «*nuove conoscenze da utilizzare*» in ambito industriale e, infine, «*attività destinate alla definizione concettuale, alla pianificazione e alla documentazione concernenti nuovi prodotti, processi e servizi*» con la precisazione che «*tali attività possono comprendere l'elaborazione di progetti, disegni, piani e altra documentazione, purché non siano destinati a uso commerciale*».

Le tre opzioni attengono: ad una prima ipotesi di ricerca pura, una seconda di ricerca applicata e una terza dove prevale la componente pratica/industriale, ma si tratta comunque di attività di progettazione teorica e non di produzione di prodotto.

L'attività di ricerca porta con sé il rischio dell'insuccesso ed è per questo che si giustifica il credito d'imposta: il legislatore, come spiega il Collegio, intende favorire la ricerca di base e la ricerca applicata fatta da privati in un'ottica di innalzamento della conoscenza generale. L'eventuale risultato negativo non va confuso con il mancato successo a livello commerciale (il prodotto non è di gradimento del pubblico), posto che tale tipo di insuccesso rientra unicamente nel rischio proprio d'impresa.

Anche l'attività di sviluppo, riguardante «*nuovi prodotti, processi o servizi*», non deve essere destinata direttamente ad uso commerciale, poiché in tal caso l'onere verrebbe trasferito in capo al cliente che ne è beneficiario, mentre la *ratio* della norma è quella di favorire l'attività e ricerca sperimentale i cui rischi ricadono interamente sull'impresa che la svolge.

La giurisprudenza citata nel paragrafo

- C.G.T. di Udine, n. 23/2024

3. Attività ammissibili e requisiti per l'accesso al beneficio

L'individuazione delle attività ammissibili al credito di imposta ex [art. 3, D.L. n. 145/2013](#) è stata condotta dal legislatore ricalcando le definizioni di «ricerca fondamentale», «ricerca applicata» e «sviluppo sperimentale» contenute nel paragrafo 1.3, punto 15, della Comunicazione della Commissione Europea (2014/C 198/01) del 27 giugno 2014, recante «*Disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione*».

Il primo tipo di ricerca «fondamentale» è focalizzato sull'acquisizione di nuove conoscenze senza alcuna applicazione prevista o uso commerciale diretto (si tratta di una indagine, più che altro teorica, sui fondamenti di un certo fenomeno).

Il secondo tipo di ricerca «industriale» si estrinseca in studi, investigazioni volte ad acquisire nuove conoscenze per mettere a punto prodotti, processi o servizi nuovi o migliorati.

La fase di sviluppo «sperimentale», come spiega la giurisprudenza, è individuabile in lavori svolti dall'impresa (internamente o esternamente), sulla base delle conoscenze derivanti dalle attività di ricerca o dall'esperienza pratica, aventi anch'essi come obiettivo quello di generare nuove conoscenze per realizzare nuovi prodotti o processi o per apportare miglioramenti significativi a quelli esistenti ([C.G.T. di primo grado di Udine, n. 23/2024](#)).

Le tre definizioni sono, a loro volta, sostanzialmente mutuare da quelle adottate a livello internazionale per le rilevazioni statistiche nazionali in materia di spese in ricerca e sviluppo, secondo i criteri di classificazione definiti in ambito OCSE e, più in particolare, nel Manuale di Frascati: in questo senso, al punto 75 della citata Comunicazione n. 198/01 del 2014, viene espressamente precisato che «*per classificare le diverse attività in base alla pertinente categoria, la Commissione si baserà sulla propria prassi nonché sugli esempi e le spiegazioni specifiche fornite nel Manuale di Frascati dell'OCSE*».

I criteri proposti dal Manuale di Frascati

- **Novità:** l'attività deve portare a risultati nuovi per le imprese, non ancora diffusi nel proprio settore di appartenenza. Pertanto, sono escluse dal concetto di ricerca e sviluppo le attività volte a copiare, imitare o decodificare le conoscenze;
- **creatività:** il progetto di ricerca e sviluppo deve avere come obiettivo la creazione di nuovi concetti o idee che migliorino le conoscenze esistenti. Non rientrano nella nozione di ricerca e sviluppo le modifiche di *routine* di prodotti o processi dell'impresa;
- **sistematicità:** l'attività deve essere condotta in modo pianificato, formale, con registrazioni sia del processo seguito che dei risultati. Per verificare ciò, occorre individuare lo scopo del progetto e le fonti di finanziamento delle attività svolte. Le metodologie devono avere rigore scientifico e come tali devono essere caratterizzate dall'applicazione sistematica di regole matematiche, comunemente definite analitiche, alla elaborazione delle informazioni e della conoscenza;
- **trasferibilità e/o riproducibilità:** l'attività deve consentire ad altri ricercatori di riprodurre i risultati nell'ambito delle loro attività, poiché lo scopo ultimo è l'aumento del patrimonio di conoscenze esistenti;
- **incertezza:** la ricerca e lo sviluppo comportano incertezza, nei tempi, nei costi e nei risultati. Ciò implica che, all'inizio di un progetto, il tipo di risultato e il costo (compresi i tempi di realizzazione) non possano essere determinati con precisione in funzione degli obiettivi. Lo stesso raggiungimento dell'obiettivo è incerto.

In virtù di tale riferimento al Manuale di Frascati, secondo parte della giurisprudenza ([C.G.T. di primo grado di Benevento, n. 1301/2024](#); [C.G.T. di secondo grado della Basilicata, n. 300/2024](#); [C.G.T. di secondo grado della Basilicata, n. 61/2024](#)), i criteri di qualificazione e classificazione – innovatività, creatività, replicabilità e sistematicità, incertezza dell'esito – costituiscono fonte interpretativa di riferimento anche agli effetti della disciplina agevolativa introdotta dall'[art. 3 del D.L. n. 145/2013](#) (per i periodi di imposta 2015-2019) e, dunque, anche prima del rinvio operato dall'[art. 1, comma 200, della L. n. 160/2019](#).

Secondo altra parte della giurisprudenza, invece, «*la nuova norma sul credito d'imposta ricerca e sviluppo (articolo 1, comma 200, della L. n. 160 del 2019) menziona espressamente il rispetto del Manuale di Frascati per la fruizione del beneficio a riprova che per il passato detto requisito non era richiesto e tale disposizione non era né retroattiva né interpretativa*» ([C.T.P. di Roma, n. 5918/2022](#); nello stesso senso, [C.G.T. di primo grado della Valle d'Aosta, n. 5/2023](#); [C.G.T. di primo grado di Bologna, n. 538/2024](#)).

In aderenza a questo secondo orientamento, per i crediti maturati sino al 2020, talune CC.GG.TT. hanno valutato l'ammissibilità o la non ammissibilità al beneficio solo alla rigorosa stregua del dato letterale delle norme primarie ([D.L. n. 145/2013](#)) e secondarie

(decreto attuativo MEF del 27 maggio 2015) per il principio *tempus regit actum* ([C.G.T. di primo grado di Palermo, n. 1686/2023](#)).

In linea mediana si collocano quelle Corti di merito secondo cui «*le indicazioni fornite nel [Manuale di Frascati], sebbene codificato per gli anni di ricerca e sviluppo successivi (2021-2022) [possono] in ogni caso, laddove conosciute ed applicate, contribuire a fornire una buona base di ragionamento per l'indicazione e per l'individuazione delle attività di ricerca e sviluppo pur in assenza di uno specifico obbligo legislativo al riguardo come invece avvenuto dal 2021 in poi*» ([C.G.T. di secondo grado delle Marche, n. 738/2023](#); [C.G.T. di primo grado di Pistoia, n. 70/2025](#)).

Dunque, la giurisprudenza che ha ritenuto applicabili retroattivamente le linee-guida del Manuale di Frascati ha valorizzato i cinque requisiti che le attività ex art. 3, D.L. n. 145/2013 (e art. 2 del decreto attuativo Mef del 27 maggio 2015) dovrebbero possedere per essere ammissibili (come sopra indicato innovatività, creatività, replicabilità e sistematicità, incertezza dell'esito). Ed ecco che, secondo tale orientamento, un'attività per essere considerata di R&S (si vedano sul punto, [C.G.T. di primo grado di Benevento, n. 1301/2024](#); [C.G.T. di secondo grado del Lazio, n. 1117/2024](#); [C.T.P. di Salerno, n. 2853/2022](#)) deve essere nuova, creativa, condotta con sistematicità, trasferibile/riproducibile, incerta.

In base a ciò, le attività qualificabili come R&S sono quelle relative ai progetti intrapresi per il superamento di una o più incertezze scientifiche o tecnologiche – la cui soluzione non sarebbe possibile sulla base dello stato dell'arte del settore di riferimento – collegate alla realizzazione di nuovi prodotti (beni o servizi) o processi o al miglioramento sostanziale di prodotti o processi già esistenti ([C.G.T. di primo grado di Udine, n. 23/2024](#); [C.G.T. di secondo grado del Lazio, n. 835/2025](#)).

Sono escluse dal perimetro dell'agevolazione le modifiche non significative di prodotti e di processi (a titolo esemplificativo le modifiche stagionali, le modifiche di *design* di un prodotto, la mera sostituzione di un bene strumentale, i miglioramenti, qualitativi o quantitativi derivanti dall'utilizzo di sistemi di produzione che sono molto simili a quelli già usati). Sono agevolabili, invece, le modifiche (non ordinarie) di processo o di prodotto che apportano cambiamenti o miglioramenti significativi delle linee e/o delle tecniche di produzione o dei prodotti, quali, ad esempio, la sperimentazione di una nuova linea produttiva, la modifica delle caratteristiche tecniche e funzionali di un prodotto (nello stesso senso si veda anche [C.G.T. di secondo grado della Lombardia, n. 1712/2023](#)).

L'attività di ricerca e sviluppo, secondo [C.G.T. di primo grado di Chieti, n. 454/2022](#), può essere definita come «*il complesso di attività creative intraprese in modo sistematico sia per accrescere l'insieme delle conoscenze, sia per utilizzare tali conoscenze in nuove applicazioni*».

Secondo [C.G.T. di primo grado di Padova, n. 245/2024](#) (che, tuttavia, non ritiene applicabile il Manuale di Frascati per il credito d'imposta utilizzato in compensazione nell'anno 2016), l'agevolazione trova applicazione non solo per i prodotti nuovi, ma anche per i prodotti e i processi che apportano miglioramenti significativi delle linee e/o delle tecniche di produzione.

La giurisprudenza citata nel paragrafo

- C.G.T. di Udine, n. 23/2024;
- C.G.T. di Benevento, n. 1301/2024;
- C.G.T. della Basilicata, n. 300/2024;
- C.G.T. della Basilicata, n. 61/2024;
- C.T.P. di Roma, n. 5918/2022;
- C.G.T. della Valle d'Aosta, n. 5/2023;
- C.G.T. di Bologna, n. 538/2024;
- C.G.T. di Palermo, n. 1686/2023;
- C.G.T. delle Marche, n. 738/2023;
- C.G.T. di Pistoia, n. 70/2025;
- C.G.T. del Lazio, n. 1117/2024;
- C.T.P. di Salerno, n. 2853/2022;
- C.G.T. del Lazio, n. 835/2025;
- C.G.T. della Lombardia, n. 1712/2023;
- C.G.T. di Chieti, n. 454/2022;
- C.G.T. di Padova, n. 245/2024.

3.1. Un esempio tratto dalla giurisprudenza di merito

Per una analisi di come la giurisprudenza di merito ha applicato i criteri proposti dal Manuale di Frascati si richiama la pronuncia della [C.G.T. di secondo grado del Lazio, n. 1117/2024](#). In questo caso, i giudici laziali hanno ritenuto sussistenti tutti i parametri (novità, creatività, incertezza, sistematicità e replicabilità) per l'attività di ricerca e sviluppo condotta dalla società contribuente per lo studio, il monitoraggio, l'analisi e l'implementazione di nuove metodologie informatiche nel contesto della ristorazione.

Nello specifico:

- quanto alla **innovatività**, nel caso esaminato, per i giudici erano state utilizzate tecniche innovative di ordinazione basate su una infrastruttura IoT, integrazione con sistemi preesistenti in azienda, integrazione con sistemi di fatturazione elettronica, che hanno permesso un efficientamento dell'operatività ed una maggiore competitività e della produttività;
- quanto alla **creatività**, erano stati applicati al contesto della ristorazione metodologie ed algoritmi usualmente applicati a contesti differenti, ma che di fatto potevano essere utilizzati in quel settore;
- in relazione alla **replicabilità**, le metodologie e le tecnologie utilizzate potevano essere applicate anche in altri contesti di ristorazione (ad esempio quella alberghiera o navale) in quanto, su base scientifica consolidata, il loro funzionamento era indipendente dalla tipologia di ambito;
- quanto, infine, alla **sistematicità**, le metodologie si erano contraddistinte per rigore scientifico, applicando regole matematiche.

Secondo la giurisprudenza menzionata, quindi, l'attività di R&S per essere riconosciuta tale deve essere veicolo per la creazione di un prodotto o un servizio, inteso come risultato finale dell'intero processo produttivo, avente caratteristiche di assoluta novità rispetto al passato, sì da premiare la creatività del sistema imprenditoriale.

3.2. Il concetto di innovatività - varie declinazioni

L'applicazione del credito d'imposta non ricomprende automaticamente tutte le attività legate in senso ampio al processo innovativo di una impresa, ma *«solo le attività ricollegabili a progetti che presentano effettivi contenuti di R&S e che quindi presentino, quale che sia il settore di appartenenza e il prodotto o processo oggetto d'innovazione, un apprezzabile e significativo elemento di novità per il mercato, la cui realizzazione non derivi dalla semplice utilizzazione delle conoscenze e delle tecnologie già disponibili»* (ancora, C.G.T. di Udine).

Chiaramente il concetto di "novità" del progetto va declinato in base al contesto in cui si opera (ambito accademico, industriale, etc.).

Secondo talune CC.GG.TT., il concetto di novità è da intendersi in termini tali da includere anche l'accrescimento delle tecnologie o conoscenze esistenti ([C.T.P. di La Spezia, n. 276/2022](#); [C.G.T. di secondo grado della Basilicata, n. 61/2024](#)).

ESEMPIO 1

La **C.G.T. di primo grado di Bologna, n. 557/2024** ha risolto una controversia relativa ad un progetto legato alla ideazione di un panino farcito surgelato. Per la Corte bolognese, se è vero che il prodotto realizzato dalla ricorrente potrebbe essere ritenuto in sé non innovativo per la presenza sul mercato di prodotti simili, è altrettanto vero che *“l'originale combinazione di conoscenze e componenti disponibili sul mercato”* utilizzata nel caso di specie, prima non ancora sperimentata, può dare origine ad innovativi processi produttivi tali da comportare il superamento di problematiche tecniche e/o il miglioramento delle pratiche aziendali, suscettibili di essere trasferiti e riprodotti in altre realtà produttive.

ESEMPIO 2

La **C.G.T. di primo grado di Alessandria, con sentenza n. 282/2022** ha affrontato un caso relativo al settore agroalimentare. Il progetto riguardava lo sviluppo: a) di strumenti telematici volti a migliorare ed innovare attività altrimenti svolte in maniera convenzionale; b) di tecniche nuove volte a migliorare le procedure di monitoraggio delle coltivazioni cerealicole; c) di soluzioni per la difesa delle colture. Secondo i giudici, le prime due attività sicuramente rientravano nel concetto di R&S per la novità delle soluzioni rispetto a quelle in precedenza adottate. Meritava il medesimo trattamento anche l'ultima attività, in quanto rappresentava una innovazione, tesa a modificare, con un elevato grado di difficoltà e incertezza, tecniche già in uso.

ESEMPIO 3

Secondo **C.G.T. di secondo grado della Lombardia, n. 883/2025**, i requisiti di creatività e novità vanno apprezzati in base alle caratteristiche peculiari del settore di riferimento. Nel caso esaminato dalla Corte lombarda, la contribuente aveva condotto due progetti di ricerca al fine di esaminare, tramite una ricognizione delle fonti esistenti, temi all'epoca di frontiera quali il *big data* e il c.d. *cloud computing*. A parere del Collegio, in un caso come questo, la novità non risiede nei contenuti trattati (attinti da fonti esistenti) ma nelle modalità di estrapolazione, collegamento e ricombinazione degli articoli più rilevanti (rispetto a un dato argomento), nonché nell'analisi critica dei contenuti così riorganizzati.

ESEMPIO 4

La **C.T.R. dell'Umbria, con sentenza n. 194/2022**, ha esaminato un caso in cui l'attività agevolata era inserita in un progetto di R&S finalizzato sia alla realizzazione di un nuovo prodotto (nella specie, calcestruzzo) che ad un significativo miglioramento di quelli esistenti. Per il Collegio, le caratteristiche del calcestruzzo possono essere oggetto di attività di R&S per giungere a nuove miscele con caratteristiche e prestazioni *standard* migliori, da valutare al momento dell'effettivo utilizzo. Nel caso esaminato, la parte del progetto relativa all'individuazione di miscele nuove di calcestruzzo per grandi opere aveva consentito di identificare nuove classi di prodotti con caratteristiche diverse rispetto alla gamma in precedenza offerta dalla società, di talché per i giudici l'attività è da considerarsi agevolabile.

Un caso particolare riguarda l'esistenza di un legame tra "brevettabilità" di un progetto e conseguente innovatività dello stesso. Se per un progetto, infatti, viene rilasciato un brevetto di invenzione (caratterizzato dalla necessaria ricorrenza di un alto grado di innovazione dell'invenzione presentata e dal fatto che il progetto rappresenti la soluzione originale ad un problema tecnico mai risolto prima) è quasi certo che sia innovativo. Secondo [C.G.T. di secondo grado delle Marche, n. 738/2023](#) né la legge, né i documenti dell'Agenzia delle entrate, né tanto meno il Manuale di Frascati richiedono che i progetti di R&S per essere riconosciuti innovativi devono ottenere una privativa industriale di brevetto registrato per invenzione. Anche la scelta discrezionale del tipo di privativa da adottare dal punto di vista privatistico-imprenditoriale (ad esempio, "brevetto di utilità" o "brevetto di invenzione") non può mai costituire una ammissione implicita al mancato riconoscimento del requisito di novità.

Il problema si pone per alcune tipologie di attività, quali la creazione di un *software* ove *prima facie* è difficile identificarne il contenuto di R&S.

Proprio per la carenza del requisito della novità, la [C.G.T. di secondo grado della Basilicata, n. 300/2024](#) (si veda anche [C.G.T. di secondo grado del Lazio, n. 835/2025](#)) ha ritenuto non ammissibili al credito d'imposta R&S le attività correlate al *software* di natura ordinaria. Nel caso di specie, i giudici lucani hanno accolto la tesi dell'Ufficio secondo cui l'attività di ricerca della contribuente, per quanto rivolta al miglioramento dei processi produttivi aziendali, si era sostanziata nell'implementazione e personalizzazione di un *database* (basato su una tecnologia già conosciuta) di gestione delle commesse e delle giacenze di magazzino, non riferibili ad un'attività di ricerca e sviluppo innovativa, creativa e, in quanto tale, agevolabile.

Non sempre però la componente di sviluppo di un *software* è esclusa da nozione di R&S. Infatti, questa può essere classificata come R&S se comporta un progresso nel settore. In altre parole, un progetto che ha per oggetto il potenziamento, l'arricchimento o la modifica di un programma o di un sistema esistente può essere qualificato come R&S se produce un avanzamento scientifico/tecnologico che porta ad un aumento del patrimonio di conoscenze. Questi progressi, come ricordato dal MISE con la circolare n. 59990 del 9 febbraio 2018 (e, prima, dal Manuale di Frascati) hanno piuttosto natura incrementale e non rivoluzionaria.

In tale senso, la [C.G.T. di primo grado di Latina, n. 746/2024](#) ha accolto il ricorso di un contribuente che, quale progetto di ricerca, aveva sviluppato una interfaccia uomo-macchina in grado di convertire modelli CAD in un supporto per l'assemblaggio basato sulla realtà aumentata (generazione di ologrammi). In un diverso senso di vedano la [C.G.T. di primo grado di Udine, con la già richiamata sentenza n. 23/2024](#), e la [C.G.T. di primo grado di Reggio-Emilia, n. 215/2024](#)).

La giurisprudenza citata nel paragrafo

- C.G.T. di Udine, n. 23/2024;
- C.G.T. della Spezia, n. 276/2022;
- C.G.T. della Basilicata, n. 61/2024;
- C.G.T. di Bologna, n. 557/2024;
- C.G.T. di Alessandria, n. 282/2022;
- C.G.T. della Lombardia, n. 883/2025;
- C.T.R. dell'Umbria, n. 194/2022;
- C.G.T. delle Marche, n. 738/2023;
- C.G.T. della Basilicata, n. 300/2024;
- C.G.T. del Lazio, n. 835/2025;
- C.G.T. di Latina, n. 746/2024;
- C.G.T. di Reggio-Emilia, 215/2024.

3.3. Il “beneficio per l'intera economia” (novità assoluta o relativa)

Il concetto di novità implica che l'attività di R&S, per essere agevolabile, deve essere finalizzata ad ottenere un *quid novum*, e non semplicemente un vantaggio finanziario per l'impresa.

Di qui una seconda domanda: *possono essere ammesse le attività che apportano un ampliamento delle conoscenze a livello della singola impresa?*

Nel caso affrontato dalla [C.T.P. di Roma, n. 5918/2022](#), il contribuente aveva realizzato due progetti innovativi: un nuovo processo di infusione e un nuovo processo di imbottigliamento, la cui realizzazione aveva richiesto alla società contribuente una radicale trasformazione dei propri *assets* produttivi. Il credito d'imposta per l'attività era maturato nell'anno 2016.

La contribuente, dunque, aveva usufruito del credito in ragione dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate con circolare n. 5/E/2016 che, a sua volta, richiama la circolare del MISE n. 46586 del 16 aprile 2009 (avente ad oggetto la vecchia disciplina del credito di imposta per la ricerca industriale e sviluppo precompetitivo). Con specifico riferimento al concetto di innovazione, secondo la circolare del MISE, le attività di innovazione di processo, per come definite nel Manuale di Oslo, erano ammissibili.

Il Manuale di Oslo, invero, a differenza del Manuale di Frascati, non richiedeva come presupposto fondamentale un superamento tecnico scientifico tale da apportare un beneficio per l'intera economia. Richiedeva esclusivamente che il prodotto o il processo fosse nuovo, o significativamente migliorato, per l'azienda (*«non deve essere nuovo per il mondo»*).

A distanza di due anni dall'emanazione della circolare 5/E/2016, il MISE aveva pubblicato la circolare n. 59990 del 9 febbraio 2018 affermando, per la prima volta, che la fonte interpretativa per la corretta applicazione del credito R&S fosse il Manuale di Frascati. Tale circolare è stata seguita da numerosi altri documenti di prassi del medesimo tenore⁵, ove è stato ribadito che, per essere una attività innovativa considerata ammissibile al credito d'imposta, avrebbe dovuto prevedere il superamento di un ostacolo scientifico o tecnologico producendo un beneficio per l'intera economia. Solo da questo momento in poi, quindi, sono state escluse dal credito d'imposta le attività che apportano un ampliamento delle conoscenze a livello della singola impresa.

Nel caso di cui si discute, i giudici romani hanno accolto il ricorso della società contribuente sul presupposto che, nel pieno rispetto della normativa e della prassi all'epoca vigenti, è illegittimo contestare l'indebita fruizione di un credito d'imposta (maturato, nella specie, nel 2016), sulla base di una più stringente interpretazione del requisito della novità fornito per la prima volta nel 2018.

Per la [C.G.T. di primo grado di Palermo, n. 1686/2023](#) la posizione espressa dall'Amministrazione finanziaria nei documenti successivi alla circolare 5/E/2016, fondati sul più volte richiamato Manuale di Frascati, è troppo restrittiva. Secondo i giudici palermitani è, infatti, eccessivo, da parte dell'Amministrazione finanziaria, limitare le attività di R&S agevolabili escludendo quelle che, pur potendo dare luogo sia a un ampliamento del livello delle conoscenze o delle capacità della singola impresa e sia a un miglioramento dei suoi prodotti o processi, non comportano un progresso delle conoscenze o delle capacità generali già disponibili (*“stato dell'arte”*). Da un lato, perché questa visione restringe irragionevolmente la platea degli aventi diritto al credito *«solo ad un ristrettissimo numero di istituzioni o enti di ricerca scientifica e/o tecnologia innovativa, di caratura internazionale»*, mentre la *ratio* della normativa è tesa quanto più ad incentivare la ricerca. Dall'altro lato, perché il riferimento allo *“stato dell'arte”* ne

⁵ Risoluzione 46/E del 22 giugno 2018 e n. 40/E del 2 aprile 2019.

presupporrebbe, a monte, la descrizione documentata (che, nel caso sottoposto all'indagine della Corte di Palermo era il settore delle tecnologie utilizzate nel 2017 per la vigilanza privata).

Nella fattispecie analizzata, infatti, la società contribuente aveva usufruito del credito maturato nei periodi d'imposta 2017, 2018 e 2019 per l'attività di sviluppo di un GPS come sistema di geolocalizzazione delle guardie giurate. I giudici palermitani hanno accolto il ricorso della contribuente ritenendo che l'attività rientrava a pieno titolo nelle lettere b) e c), del [comma 4, dell'art. 3, del D.L. n. 145/2013](#) (v. anche la [C.G.T. di primo grado di Palermo, n. 1351/2023](#)).

Nel caso analizzato dalla [C.G.T. di primo grado di Oristano, n. 7/2025](#), la contribuente aveva condotto una attività rivolta allo sviluppo di una serie di innovazioni procedurali non presenti sul mercato nazionale della ristorazione collettiva e della fornitura dei pasti. Questa ricerca di tipo industriale aveva dato vita, a parere del Collegio, ad un prodotto nuovo, non esistente prima nella gamma commerciale della contribuente, e come tale agevolabile (si veda anche la [C.T.P. di Reggio Emilia n. 173/2022](#)).

Secondo la [C.T.P. di primo grado di Aosta, n. 12/2022](#), non è necessario che ogni singolo prodotto rappresenti necessariamente un progresso significativo per la collettività. È sufficiente che il beneficio tecnico (beneficio per ciò stesso meritevole di considerazione sotto forma di agevolazione tributaria) sia tale per l'unità operativa che la traduce in realtà.

L'interpretazione del carattere di innovatività come riferibile alla singola impresa rispetto al settore di appartenenza o al "mondo" (**novità "relativa"** e non **"assoluta"**) è stata sostenuta anche dalla [C.G.T. di secondo grado della Valle d'Aosta, n. 5/2023](#) e dalla già richiamata [C.G.T. di secondo grado della Lombardia, n. 883/2025](#) (e, indirettamente dalla [C.G.T di primo grado di Roma, n. 1213/2023](#)).

In particolare, i giudici valdostani, nel caso da loro esaminato, hanno richiamato una precedente pronuncia della [C.T.R. dell'Emilia-Romagna \(sentenza n. 307/2021\)](#), valorizzando la sufficienza di un effettivo *quid pluris* dell'investimento per la singola realtà aziendale.

Ciò in quanto, per i giudici valdostani, ai fini del credito d'imposta in commento, le agevolazioni devono tenere conto della progettazione industriale e del miglioramento dell'offerta premiando le imprese che investono in tecnologia e ricerca. La differente chiave di lettura che impone un progresso per l'intero settore discendente dall'attività R&S, secondo i giudici, non si potrebbe comunque applicare ai periodi d'imposta antecedenti all'introduzione di quelle norme che fanno esplicito rinvio al Manuale di Frascati.

Per la [C.G.T. di primo grado di Benevento, n. 1301/2024](#), comunque, dovrebbero essere escluse dall'agevolazione fiscale *"le attività che, pur dando luogo a un ampliamento del livello delle conoscenze o delle capacità della singola impresa, derivino essenzialmente dall'applicazione di tecnologie e conoscenze già note e disponibili nell'ambito del settore di appartenenza"*. Secondo la [C.G.T. di primo grado di Benevento, n. 1301/2024](#), comunque, dovrebbero essere escluse dall'agevolazione fiscale *«le attività che, pur dando luogo a un ampliamento del livello delle conoscenze o delle capacità della singola impresa,*

derivino essenzialmente dall' applicazione di tecnologie e conoscenze già note e disponibili nell'ambito del settore di appartenenza».

Secondo la [C.G.T. di primo grado di Trieste, n. 69/2024](#), l'agevolazione fiscale per i costi sostenuti per R&S può essere riconosciuta solo a fronte di attività effettivamente rilevanti sia per l'azienda che per il mercato (nel caso esaminato dai giudici di Trieste il contenzioso riguardava, tuttavia, la creazione di un *software*).

La giurisprudenza citata nel paragrafo

- C.T.P. di Roma, n. 5918/2022;
- C.G.T. di Palermo, n. 1686/2023;
- C.G.T. di Oristano, n. 7/2025;
- C.G.T. di Reggio Emilia n. 173/2022;
- C.T.P. di Aosta, n. 12/2022;
- C.G.T. di Roma, n. 1213/2023;
- C.T.R. dell'Emilia-Romagna, n. 307/2021;
- C.G.T. di Benevento, n. 1301/2024;
- C.G.T. di Trieste, n. 69/2024.

4. Giurisprudenza sulle spese ammissibili

Il credito d'imposta R&S si applica non su valori forfettari, ma sulle spese effettivamente sostenute dall'impresa (*cf.* Agenzia delle entrate, Risoluzione n. 19/E/2017) dal momento che una stima forfettaria dei costi ammissibili non consentirebbe all'impresa di rispettare gli obblighi documentali previsti dalla normativa.

Le spese per essere ammissibili devono, inoltre, essere congrue e pertinenti (fra le tante, [C.T.P. di Macerata, n. 1/2022](#); si veda anche [C.T.R. dell'Umbria, n. 194/2022](#)⁶).

Ma quali sono le spese che possono essere ammesse al beneficio?

In linea generale - senza voler ripercorrere le modifiche normative intervenute per cui si fa rinvio al paragrafo relativo all'evoluzione normativa – sono ammesse al beneficio: le spese relative al personale impiegato nell'attività di R&S; le quote di ammortamento delle spese di acquisizione e utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio (secondo precisi limiti); le spese relative a contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati; e, infine, le competenze tecniche e privative industriali.

La disposizione sulle spese agevolabili (inizialmente il comma 5 dell'art. 3, D.L. n. 145/2013, successivamente il comma 6) si è arricchita nel corso del tempo con l'aggiunta

⁶ Nel caso esaminato, i giudici umbri hanno accertato la congruità del costo dell'ingegnere incaricato in quanto dalle deleghe attribuite dal CDA della società risultava che al professionista era stata affidata la responsabilità della rilevante attività di ricerca; inoltre, lo stesso nella sua qualità di responsabile tecnico, era stato il principale interlocutore dell'Agenzia sugli aspetti tecnici della ricerca. Secondo gli stessi giudici, inoltre, anche la quota di costo riferita a due dipendenti per la ricerca era congrua, in quanto le ore da considerare erano quelle riferite non solo all'attività condotta nei cantieri, ma anche nei laboratori e nelle varie strutture della società finalizzate allo stesso scopo.

di nuove lettere e ha subito profonde modificazioni. In questo scenario di repentini mutamenti normativi si è più volte espressa la giurisprudenza di merito.

Nella categoria di spese agevolabili, tra le più importanti vi sono sicuramente quelle relative al **personale dipendente**. Ciò che rileva, sul punto, è l'oggettiva sussistenza del rapporto di collaborazione finalizzato all'attività di R&S e della pertinenza del costo a detta attività, prescindendo dalle modalità con le quali il costo viene liquidato ([C.G.T. di primo grado di Vicenza, n. 532/2022](#)). I giudici di Vicenza hanno ritenuto ammissibile il costo sostenuto per un borsista di ricerca presso una università toscana, liquidato attraverso un pagamento effettuato nei confronti dell'ente universitario a copertura dei costi della borsa di studio di cui il collaboratore godeva e non direttamente nei confronti di quest'ultimo.

La formulazione dell'[art. 3 del D.L. n. 145/2013](#), in vigore dal 1° gennaio 2015 al 31 dicembre 2016, in luogo dell'originaria versione contenuta nel vecchio comma 5 – che faceva riferimento alle «*spese relative al personale impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo*» – ha modificato la disposizione richiedendo, altresì, l'«*alta qualificazione del personale impiegato*». Si registrano, infatti, sentenze relative a questi periodi di imposta che, nel rigettare le doglianze di società contribuenti, hanno ritenuto indeducibili i costi relativi al personale dipendente investito di progetti di ricerca perché privi delle qualifiche soggettive richieste dalla normativa ([C.G.T. di secondo grado del Piemonte, n. 1/2024](#)).

Sebbene questo requisito non sia stato mantenuto in nessuna delle versioni successive, era in vigore quando il MEF, nello stesso anno, ha emanato il [decreto attuativo del 27 maggio 2015](#) contenente le regole applicative del nuovo credito d'imposta R&S. All'art. 4 del decreto attuativo (rubricato «*costi eleggibili al credito d'imposta*») si precisa, in particolare, che il personale altamente qualificato deve essere:

- un «*dipendente dell'impresa, impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo di cui all'art. 2, comma 1, del presente decreto, con esclusione del personale con mansioni amministrative, contabili e commerciali*»;
- in «*rapporto di collaborazione con l'impresa, compresi gli esercenti arti e professioni, impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo di cui all'art. 2, comma 1, del presente decreto, a condizione che svolga la propria attività presso le strutture della medesima impresa*».

Sulla base di quei chiarimenti, la [C.T.P. di primo grado di Ancona, con sentenza n. 335/2022](#), ha rigettato il ricorso del contribuente che, nella propria attività di ricerca, aveva impiegato l'amministratore delegato, il responsabile commerciale, specialisti e tecnici commerciali, il responsabile della produzione e della qualità. La Corte ha affermato che il costo pertinente allo svolgimento di mansioni amministrative, contabili, commerciali e logistiche non può essere incluso tra quelli agevolabili, poiché nulla ha a che vedere con una attività di R&S (si veda anche, [C.T.P. di Vicenza, n. 532/2022](#)).

Tuttavia, per la [C.G.T. di secondo grado della Valle d'Aosta, n. 5/2023](#), l'esclusione all'agevolazione delle spese per «*personale con mansioni amministrative, contabili e commerciali*» non esclude, tuttavia, il personale direttivo e gli amministratori, atteso che non vi è automatica sovrapposibilità fra le due categorie di personale (una cosa è il «*personale direttivo e consesso degli amministratori*», altra è il «*personale con mansioni*

amministrative, contabili e commerciali»). Secondo i giudici valdostani, la stessa Direzione normativa dell'Agenzia delle entrate attribuisce alla disposizione una interpretazione estensiva in modo da consentire alle imprese di godere dell'agevolazione per tutto il personale impiegato in attività di ricerca e sviluppo (cfr. [Agenzia delle entrate, Circolare n. 13/E/2017](#)).

Dunque, sono considerati ammissibili i compensi corrisposti all'amministratore, non dipendente dell'impresa, che svolge attività di R&S (Agenzia delle entrate, [Circolare n. 5/E/2016](#), paragrafo 2.2.1), se adeguatamente comprovati.

Non sono, invece, ammissibili i compensi erogati all'amministratore semplicemente preposto alla gestione dell'attività di R&S (*ex multis*, [C.G.T. di secondo grado della Lombardia, n. 275/2023](#) e [C.G.T. di primo grado di Udine, n. 5/2024](#)). La deducibilità di siffatto costo non è subordinata alla specifica delibera di approvazione del compenso agli amministratori ([C.G.T. di secondo grado della Lombardia, n. 275/2023](#)), la cui mancanza non impedisce automaticamente di quantificare la quota di compenso imputabile all'attività di gestione e quella da imputare all'attività di R&S, né compromette i requisiti di certezza e di oggettiva determinabilità previsti dall'art. 109 TUIR.

Naturalmente l'attività svolta deve essere adeguatamente comprovata ed il compenso è agevolabile solo per la parte che remunera l'attività di R&S effettivamente svolta dall'amministratore ([C.G.T. di primo grado di Udine, n. 5/2024](#); sul punto, si veda anche la [risposta del 6 giugno 2019, n. 182](#), dell'Agenzia delle entrate nonché la [Circolare n. 13/E/2017](#)).

Ciò che è necessario è che il personale sia impiegato in attività connesse e coerenti con l'oggetto della ricerca svolta e, chiaramente, che l'attività sia *ex se* agevolabile.

Sulla base di ciò, la [C.T.P. di primo grado di Ancona, con sentenza n. 335/2022](#) ha rigettato il ricorso della contribuente accertando l'indeducibilità di una serie di costi, e in particolare, del costo sostenuto dalla società per le risorse umane impiegate nella realizzazione di un prototipo, escluso dall'alveo delle attività agevolabili (nella fattispecie l'attività riguardava la produzione di imballaggi per prodotti alimentari, sacchetti e *shopper*).

La **C.T.R. dell'Umbria**, in altro caso, ha considerato congrua la quota di costo riferita a due dipendenti della società contribuente sostenendo che le ore da considerare per le attività di R&S sono quelle «*effettuate non solo nei cantieri ma anche nei laboratori e nelle varie strutture della società finalizzate allo stesso scopo*» ([sentenza n. 194/2022](#)).

In via generale, i costi dei dipendenti afferenti all'attività di R&S devono essere circoscritti ai soli soggetti che abbiano effettivamente contribuito allo svolgimento di tale attività ([C.G.T. di secondo grado della Lombardia, n. 1712/2023](#)).

L'attività ben può essere commissionata ad enti terzi. Anche i servizi acquisiti dall'esterno (**c.d. ricerca commissionata o *extra-muros***) devono essere effettivamente svolti e descritti in maniera puntuale nei relativi contratti di ricerca ([C.T.P. di Napoli, n. 5468/2022](#)). In altre parole, l'incarico descritto nel contratto non può essere generico, ma deve esplicitare le mansioni connesse con il progetto ([C.G.T. di secondo grado della Lombardia, n. 3123/2023](#)). Il costo, inoltre, deve essere congruo.

Ai fini della c.d. ricerca commissionata, non è indispensabile la qualifica di organismo di ricerca. Rivolgersi ad un soggetto dotato di tale qualifica è solo una delle opzioni previste dalla legge per lo svolgimento dell'attività. L'art. 3, comma 6, lettera c, D.L. n. 145/2013, infatti fa riferimento a contratti stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, a quelli stipulati con imprese residenti rientranti nella definizione di *start-up* innovative e, infine, a quelli stipulati con imprese rientranti nella definizione di PMI innovative. La lettera *c-bis* del medesimo comma, inoltre, fa riferimento a contratti stipulati con imprese diverse da quelle indicate *supra*, per il diretto svolgimento delle attività di R&S ammissibili al credito d'imposta a condizione che non si tratti di imprese appartenenti al medesimo gruppo dell'impresa committente.

Se, ad esempio, l'organismo di ricerca investito dell'attività per conto di una società non ha, al suo interno, sufficienti competenze tecniche specifiche può, a sua volta, subappaltare aspetti della realizzazione del progetto ricerca ad altre imprese e professionisti. Secondo la [C.T.P. di Mantova, n.103/2022](#) ciò non può costituire elemento di criticità per il riconoscimento dei relativi costi ai fini del credito d'imposta.

La formula "*contratti di ricerca con altre imprese*", secondo la *ex C.T.R. dell'Umbria*, comprende anche "*altri soggetti*", tra i quali anche i professionisti.

La giurisprudenza citata nel paragrafo

- C.T.P. di Macerata, n. 1/2022;
- C.T.R. dell'Umbria, n. 194/2022;
- C.G.T. di Vicenza, n. 532/2022;
- C.G.T. del Piemonte, n. 1/2024;
- C.T.P. di Ancona, n. 335/2022;
- C.G.T. della Valle d'Aosta, n. 5/2023;
- C.G.T. della Lombardia, n. 275/2023;
- C.G.T. di Udine, n. 5/2024;
- C.G.T. della Lombardia, n. 1712/2023;
- C.T.P. di Napoli, n. 5468/2022;
- C.G.T. della Lombardia, n. 3123/2023;
- C.T.P. di Mantova, n. 103/2022;
- C.T.R. dell'Umbria, n. 268/2022.

5. Giurisprudenza sulla mancanza di documentazione richiesta dalla norma e dalla prassi

Come ampiamente esposto nella ricostruzione normativa, per godere dell'agevolazione, le imprese beneficiarie sono, altresì, tenute a conservare tutta la documentazione utile a dimostrare l'ammissibilità ed effettività dei costi sulla base dei quali è stato determinato il credito d'imposta R&S (fogli di presenza del personale impiegato, misura/periodo di utilizzo delle attrezzature di laboratorio, contratti con istituti di ricerca; *cfr.* [C.G.T. di primo grado di Asti, n. 18/2025](#)).

Ebbene, in applicazione di tali previsioni, la [C.G.T. di secondo grado delle Marche, con sentenza n. 738/2023](#), ha ritenuto provati i costi sostenuti dalla società contribuente che, nel caso analizzato, aveva prodotto: la relazione tecnica, le tabelle costi sostenuti, le

schede di presenza e lo schema dei costi del personale e dei collaboratori, un prospetto di calcolo del credito, un prospetto di calcolo della media dei costi R&S nei tre anni precedenti, un prospetto di dettaglio riepilogativo dei costi per attività di R&S sostenuti nell'anno verificato (2015) come certificato dall'organo di revisione e, infine, il contratto di ricerca stipulato con l'impresa esterna (similmente si vedano [C.G.T. di primo grado di Bologna, n. 538/2024](#), [C.T.P. di Mantova, n. 103/2022](#) e [C.G.T. di secondo grado della Lombardia, n. 1958/2024](#)). In tale ultimo caso, in particolare, la società contribuente aveva elencato le singole attività compiute dai dipendenti investiti dell'attività di R&S, la cui effettività era stata confermata dalla relazione tecnica del rappresentante legale della società e dalla relazione del responsabile della ricerca, nonché dal prospetto dei costi del personale interno ed esterno con il relativo contratto).

Anche nel caso sottoposto all'esame della [C.T.P. di Macerata](#), i giudici con [sentenza n. 1/2022](#) hanno ritenuto dimostrata l'effettività delle attività svolte dalla contribuente sulla base delle dichiarazioni del professore designato per il supporto, il coordinamento di tutta l'attività e l'applicazione dei risultati ottenuti, nonché degli ingegneri designati (che avevano descritto gli *step* operativi e le relative tempistiche) e, infine dei dipendenti della società ricorrente. In altro caso, la [C.T.P. di Napoli](#), con [sentenza n. 5468/2022](#), ha respinto il ricorso di una contribuente che aveva omissso di indicare la qualifica, la mansione abituale del personale investito dell'attività di R&S e l'indicazione del tipo di rapporto contrattuale intercorrente con la società.

La documentazione prodotta, in ogni caso, va valutata complessivamente per ritenersi sostanzialmente sufficiente ([C.T.R. dell'Umbria, n. 268/2022](#) ha ritenuto bastevole il prospetto con le ore impiegate, le buste paga, il contratto ed una relazione descrittiva delle mansioni per provare le ore di lavoro impiegate da un collaboratore per l'attività di ricerca nell'ambito di una prestazione resa in via esclusiva).

Il prospetto contenente il numero di ore dedicate, per ogni dipendente e per ogni giorno del mese, al progetto di R&S deve essere, comunque, predisposto in tempo utile per essere allegato alla certificazione del soggetto incaricato della revisione legale e conservato per eventuali successivi controlli da parte del fisco. Questo documento, in altre parole, non può essere predisposto in occasione di una esplicita richiesta successiva da parte dell'Ufficio ([C.G.T. di secondo grado della Lombardia, n. 3123/2023](#)), atteso che la *ratio* è proprio quella di favorire i controlli da parte di quest'ultimo.

Quanto alle attività commissionate all'esterno, secondo il medesimo Collegio, il contratto non può essere generico, ma deve consentire un controllo sulla correttezza sostanziale dell'attività svolta per la società.

Di interesse è la circostanza per cui diverse sentenze sono state pronunciate solo in esito all'esperimento di una consulenza tecnica d'ufficio. La [C.G.T. di secondo grado delle Marche, nella sentenza n. 865/2025](#), ad esempio, ha disposto la CTU formulando tre quesiti in cui, sostanzialmente, si chiedeva al consulente di chiarire «*se le attività poste in essere avessero o meno i requisiti per poter essere considerate come lavori di ricerca industriale e/o di sviluppo precompetitivo*» (quesito 1) e di elencare i «*crediti d'imposta spettanti e quelli non spettanti*» (quesito 2). Altra fattispecie esemplificativa è quella tratta dalla decisione della [C.G.T. di primo grado di Lecce, n. 1039/2025](#) in cui il giudice leccese ha chiesto al tecnico di verificare se l'attività di ricerca e sviluppo intrapresa «*rientrasse o*

meno nel perimetro contemplato dall'art. 3 del D.L. 145/2013, ratione temporis applicabile». Infine, sul punto, si segnala anche la [C.G.T. di primo grado di Napoli, n. 8405/2025](#) in cui il giudice partenopeo ha demandato al consulente la verifica dei requisiti richiesti affinché le spese potessero essere qualificate effettivamente come di ricerca e sviluppo.

La giurisprudenza citata nel paragrafo

- C.G.T. di Asti, n. 18/2025;
- C.G.T. delle Marche, n. 738/2023;
- C.G.T. di Bologna, n. 538/2024,
- C.T.P. di Mantova, n. 103/2022;
- C.G.T. della Lombardia, n. 1958/2024;
- C.T.P. di Macerata, n. 1/2022;
- C.T.P. di Napoli, n. 5468/2022;
- C.T.R. dell'Umbria, n. 268/2022;
- C.G.T. della Lombardia, n. 3123/2023;
- C.G.T. di secondo grado delle Marche, n. 865/2025;
- C.G.T. di Lecce, n. 1039/2025;
- C.G.T. di Napoli, n. 8405/2025.

6. L'obbligatorietà e il valore del parere MISE (ora MIMIT) nel credito d'imposta ricerca e sviluppo

Il procedimento di verifica delle agevolazioni è disciplinato fondamentalmente [dall'art. 8, comma 2, del Decreto interministeriale del 27 maggio 2015](#).

Si segnala, infatti, che la predetta norma stabilisce 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*».

L'Agenzia delle entrate, dunque, ha il potere di verificare l'ammissibilità delle spese all'agevolazione, potendo, eventualmente, avvalersi del parere del Ministero delle imprese e del made in Italy (già Ministero dello sviluppo economico), qualora debba effettuare indagini di carattere tecnico.

La normativa in esame dà la possibilità all'Amministrazione finanziaria di usufruire di un supporto qualificato nell'emanazione di atti di recupero su tematiche di particolare natura tecnica. È di tutta evidenza, infatti, che per effettuare questi controlli sono normalmente richieste competenze tecnico-scientifiche di cui l'Amministrazione finanziaria potrebbe non essere in possesso. In questo senso, la disciplina contenuta nel decreto interministeriale individua nel Ministero dello sviluppo economico l'organismo più idoneo a fornire elementi di valutazione per l'Agenzia delle entrate al fine di procedere con eventuali contestazioni.

Operativamente, gli organi accertatori provvedono a condividere la documentazione raccolta presso il contribuente, o da questo fornita, con il MIMIT (già MISE). Dopodiché quest'ultimo Ministero provvede a valutare se le spese sostenute dal contribuente

possano essere riconosciute come effettivamente “eleggibili” e, pertanto, ammissibili al credito d'imposta. Una volta ricevuto il parere, laddove si ritengano non eleggibili al credito le spese sostenute dal contribuente, l'Agenzia delle entrate provvede ad emettere un atto di recupero del credito, ai sensi [dell'art. 38-bis del D.P.R. n. 600/73](#), allegando ad esso il parere.

Insomma, *«l'agenzia è l'autorità istituzionalmente preposta alla verifica della spettanza del credito di imposta e, dunque, della sussistenza dei relativi presupposti costitutivi, rispetto alla quale competenza il parere qualificato del MISE può costituire un supporto valutativo ma non un presupposto di validità dell'atto finale»* ([C.G.T. di primo grado di Genova, n. 69/2024](#)).

Al di là del dato letterale del disposto normativo, la giurisprudenza si è variamente atteggiata sulla necessità/opportunità del parere MISE nelle verifiche dell'ammissibilità delle spese.

Un'interpretazione letterale del quadro normativo vigente, in effetti, dovrebbe condurre a riconoscere all'Agenzia delle entrate la facoltà, e non l'obbligo, di richiedere un parere tecnico.

Di questo avviso è la [Corte di giustizia tributaria di primo grado di Frosinone \(sentenza del 11/11/2024 n. 479\)](#), la quale sentenza che l'art. 8 sopracitato *«rende palese che il ricorso al supporto del MISE o del Ministero del Lavoro o altri Enti è solo ipotetico, la cui valutazione è rimessa all'Agenzia delle Entrate, che può utilizzarlo ove lo ritenga opportuno e/o necessario»*.

Seguendo questo orientamento (su cui si rinvia anche alle [C.G.T. di primo grado di Napoli, n. 15227/2024](#); [C.G.T. di secondo grado della Campania, n. 3693/2023](#); [C.G.T. di primo grado di Vicenza, n. 212/2023](#); [C.G.T. di primo grado di Pescara, n. 188/2023](#); [C.G.T. di primo grado di Vicenza, n. 18/2023](#); [C.G.T. di primo grado di Isernia, n. 215/2022](#)), la richiesta di parere al MISE non è obbligatoria e, dunque, l'atto impositivo emanato dall'Agenzia delle entrate non può essere considerato viziato in assenza del parere.

Ancora più chiaramente la Corte di giustizia tributaria di primo grado di Napoli statuisce che la richiesta di parere è solo *«una facoltà ma anche la previsione è di tipo meramente istruttorio, rimessa ad una valutazione dell'AdE. L'AdE, se ha dubbi, può - non deve - chiedere il parere tecnico, ma se non lo richiede non si realizza alcun vizio procedurale ricadente sulla legittimità dell'atto di recupero nè alcuna incidenza sul merito»* ([C.G.T. di primo grado di Napoli, n. 1475/2024](#)).

In via di sintesi, da quanto riportato, emerge che, per una parte della giurisprudenza tributaria di merito, la richiesta al MISE è solamente eventuale, rimessa all'esclusiva discrezione dell'Agenzia delle entrate.

A questo orientamento fedele alla lettera della norma, nel frattempo, alcune Corti aggiungono ulteriori elementi di valutazione.

La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Torino, ad esempio, chiarisce che *«il parere preventivo del MISE costituisce una facoltà e non un obbligo per l'Ufficio; è un aiuto che può essere richiesto nel caso di progetti R&S di elevata complessità tecnica»* ([C.G.T. di primo grado di Torino, n. 1030/2024](#)).

In questo caso, i giudici torinesi, fermo restando la facoltatività del parere, sembrano suggerire che detto parere possa essere “un aiuto”, anche se, nel caso di specie, concludevano per il rigetto del ricorso, poiché *«il contenuto dei progetti di ricerca (...) costituisce la pedissequa riproduzione di altri progetti»*.

Su posizioni significativamente diverse si pone [la Corte di giustizia tributaria di primo grado di Sassari \(sentenza n. 502/2024\)](#).

I giudici sassaresi, pur ravvisando la non obbligatorietà del parere del MISE, ne sottolineano l'indispensabilità per la *«giurisprudenza che si va formando in materia»*. Il Collegio arriva a questa interpretazione, pur riconoscendola *«opinabile per il fatto che il testo del Decreto Ministeriale non parla di obbligatorietà del parere del MISE»*, in quanto ritengono necessaria l'emanazione del parere per confutare la perizia tecnica prodotta dal contribuente, la quale conteneva *«un'approfondita analisi sul grado di innovazione dei progetti della società»*.

Nella fattispecie oggetto di contenzioso, la perizia attestava con precisione *«la presenza di elementi di innovazione»*. La Corte contesta che *«a fronte dei precisi contenuti scientifici»* della perizia, l'Agenzia non ha fornito *«gli elementi tecnici in grado, eventualmente, di confutare nel merito le conclusioni a cui era pervenuta la perizia medesima, elementi di confutazione che avrebbero potuto e dovuto derivare dal coinvolgimento del MISE»*.

Su posizioni pressoché identiche si pone [la Corte di giustizia tributaria di primo grado di Salerno con la sentenza n. 1834/2023](#) che, con due decisioni gemelle, arriva a paventare l'obbligatorietà di detto parere in quanto *«si tratta di una materia in cui appare particolarmente incisivo il ruolo svolto dal Ministero dello Sviluppo economico nella predisposizione delle “disposizioni applicative necessarie” nonché delle “modalità di verifica e controllo dell'effettività delle spese sostenute” e delle “cause di decadenza e revoca del beneficio”»*.

Come si può vedere, sembrano formarsi due filoni giurisprudenziali con visioni significativamente difforni sulla necessità della preventiva acquisizione del parere MISE da parte dell'Amministrazione finanziaria prima di procedere alla contestazione sull'ammissibilità dell'agevolazione.

In posizione mediana, invece, si pone una parte della giurisprudenza che sposta l'attenzione sul riparto probatorio. In particolare, solo quando la questione tecnica richieda specifiche competenze (ad esempio, quando si tratti di valutare la "complessità e innovatività" del progetto in questione) tale richiesta diventa sostanzialmente necessaria. In altre parole, se la contestazione riguarda aspetti formali o documentali, l'Agenzia può procedere autonomamente; se, invece, si richiedessero valutazioni di natura tecnico-scientifica, il parere MISE dovrebbe essere un passaggio necessitato.

Peraltro, detta posizione si colloca nel solco che la stessa Agenzia delle entrate aveva originariamente tracciato con una circolare: *«nel caso in cui si rendano necessarie valutazioni di carattere tecnico in ordine alla ammissibilità di specifiche attività»* è opportuno richiedere al MISE di esprimere il proprio parere ([Circolare n. 5/E del 2016](#), punto 8). L'indicazione fornita dall'Agenzia delle entrate dimostra la consapevolezza della stessa Amministrazione che, per valutare e, quindi, fondare la pretesa impositiva, in

relazione alla ammissibilità di una determinata attività all'agevolazione e delle relative spese, ritiene siano necessarie indagini specifiche e non generiche valutazioni.

Esemplificativa in questo senso è la sentenza della Corte di giustizia tributaria di primo grado di Benevento ([C.G.T. di primo grado di Benevento, n. 1300/2024](#)). Nel caso di specie, a parere dei giudici l'Ufficio aveva solo *«effettuato una verifica tributaria della effettività delle spese sostenute. Tale operazione – pur astrattamente legittima ove risultasse manifestamente fondata anche senza la necessità di ricorrere a particolari valutazioni tecniche – si scontra, nel caso di specie, con le risultanze di una ampia documentazione e di una certificazione tecnica di parte di segno contrario, che avrebbe necessitato di uno sforzo probatorio ben più ampio e articolato di quello offerto in concreto, con l'individuazione dei necessari riferimenti tecnici e la puntuale confutazione degli elementi adottati dal contribuente. L'Ufficio non ha dunque assolto al proprio onere probatorio, il quale incide anche su quello motivazionale, non nel senso formale che esso debba necessariamente essere preceduto dal parere del MISE, ma in quello sostanziale che richiede adeguata confutazione delle allegazioni tecniche del contribuente»*.

Di simile tenore, la [Corte di giustizia tributaria di primo grado di Lecce, con la sentenza n. 576/2024](#): *«la facoltatività del parere è legata alla circostanza che l'Amministrazione potrebbe aver attinto "aliunde" le necessarie competenze scientifiche, sia rivolgendosi all'esterno, sia utilizzando forze interne dotate di particolari cognizioni tecnico-scientifiche nel settore di riferimento. Elementi, quelli testé citati, di cui occorre ovviamente dar conto in sede motivazionale. Senonché, da un lato l'Amministrazione non ha ritenuto di avvalersi del parere MISE, e sotto altro profilo, essa né si è rivolta ad altre fonte qualificate di conoscenza, né ha esplicitato (e documentato) le ragioni per le quali le proprie unità organizzative interne dovevano dirsi dotate di specifiche e qualificate cognizioni tecniche nel settore di riferimento»*.

Due sentenze gemelle della [Corte di giustizia tributaria di primo grado di Rimini \(nn. 99 e 100/2024\)](#): *«se da un lato non appare configurarsi il vizio di eccesso di potere nell'atto impositivo il quale difetti di un parere da parte del Ministero per lo sviluppo economico, d'altra parte si deve sottolineare che qualsiasi atto comportante effetti negativi per il contribuente emesso dall'Amministrazione finanziaria deve essere provvisto di un adeguato apparato argomentativo, e da convincente motivazione. Nel caso di specie, come in altri casi simili, l'Ufficio si è mosso effettuando autonomamente valutazioni in ordine a tematiche caratterizzate da un forte tecnicismo, formulando osservazioni che, seppur astrattamente convincenti, scontano la circostanza di non essere supportate da parte di soggetti muniti di quella preparazione tecnica necessaria ad effettuare siffatto tipo di valutazione»*.

Si ritiene poco credibile che l'Ufficio, in autonomia e senza ausilio di esperti, abbia esaminato i vari progetti redatti da personale qualificato, perché non in possesso delle competenze tecnico-scientifiche pari a quelle del *«personale altamente qualificato in possesso di un titolo di dottore di ricerca, ovvero iscritto ad un ciclo di dottorato presso un'università italiana o estera, ovvero in possesso di laurea magistrale in discipline di ambito tecnico o scientifico secondo la classificazione UNESCO Isced (International Standard Classification of Education) o di cui all'allegato 1 annesso al D.L. 145/2013... (art.2 c.1 D.M. 27/5/15 MEF). Inoltre, l'Ente accertatore non ha sfruttato neppure l'opportunità fornita dall'art. 8 del citato D.M. MEF, che dava facoltà di chiedere il*

preventivo parere del MISE prevedendo 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”» ([C.G.T. di primo grado di Oristano, n. 74/2024](#)).

Insomma, dalla lettura di questi provvedimenti giurisdizionali si evince che, in realtà, al di là del dato letterale della norma, i giudici si soffermano sul corretto riparto dell'onere probatorio. Dinanzi a una documentazione completa, corredata eventualmente da un parere *pro veritate* di un professionista accreditato, l'Amministrazione finanziaria, se vuole contestare la legittimità del credito, ha la necessità di acquisire un corredo probatorio idoneo a sostenere la pretesa in giudizio.

Sul punto è chiara la [sentenza della C.G.T. di primo grado di Bologna \(sentenza n. 337/2024\)](#) che – testualmente – afferma: «anche se non è pacifica l'obbligatorietà della richiesta del parere del Mi.S.E., 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, dopo l'introduzione del comma 5 bis all'art. 7 del D.LGS. l'omissione di tale strumento probatorio comporta una grave carenza difensiva per l'Ufficio».

«Se da un lato non appare configurarsi il vizio di eccesso di potere nell'atto impositivo il quale difetti di un parere da parte del Ministero per lo Sviluppo Economico, d'altra parte si deve sottolineare che qualsiasi atto comportante effetti negativi per il contribuente emesso dall'amministrazione finanziaria deve essere provvisto di un adeguato apparato argomentativo, e da convincente motivazione». ([C.G.T. di primo grado di Rimini, n. 113/2024](#)).

Parere del MISE (MIMIT)	
Facoltà dell'AdE	Necessità per l'AdE
C.G.T. di primo grado di Frosinone n. 479/2024; C.G.T. di primo grado di Napoli, n. 15227/2024; C.G.T. di secondo grado della Campania, n. 3693/2023; C.G.T. di primo grado di Vicenza, n. 212/2023; C.G.T. di primo grado di Pescara, n. 188/2023	C.G.T. di primo grado di Sassari n. 502/2024; C.G.T. di primo grado di Salerno n. 1834/2023; C.G.T. di primo grado di Bologna, n. 337/2024; C.G.T. di primo grado di Oristano, n. 74/2024

Nei casi in cui, poi, il parere MISE sia stato effettivamente allegato all'atto impositivo, è necessario verificare il valore dello stesso nel contenzioso.

Sul punto, la giurisprudenza non è copiosa così come sul tema dell'obbligatorietà.

Tra le sentenze rilevanti in materia, merita attenzione quella della [Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Roma \(sentenza n. 10223/2024\)](#), la quale ha evidenziato come l'«autorevole parere MISE» non sia riuscito a fornire una chiara e dettagliata indicazione delle carenze riscontrate nei progetti, né a specificare con precisione i parametri non

pienamente rispettati. Tale mancanza, secondo i giudici, sottolinea una evidente difficoltà nell'esplicitazione tecnica dei rilievi.

Analogamente, la [Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Milano \(sentenza n. 2370/2024\)](#) ha affermato che il parere del MISE, pur previsto dalla normativa, non assume carattere vincolante, non essendo espressamente imposto dalla disposizione di legge. Su questa base, il giudice è chiamato a valutare autonomamente la logicità e la ragionevolezza del parere espresso.

Chiaramente il valore del parere del MISE ai fini della motivazione dipende fortemente dalla peculiarità della fattispecie e, soprattutto, da un'analisi interpretativa del corretto riparto dell'onere probatorio.

La giurisprudenza citata nel paragrafo

- C.G.T. di Genova, n. 69/2024;
- C.G.T. di Frosinone, n. 47/2024;
- C.G.T. di Napoli, n. 15227/2024;
- C.G.T. della Campania, n. 3693/2023;
- C.G.T. di Vicenza, n. 212/2023;
- C.G.T. di Pescara, n. 188/2023;
- C.G.T. di Vicenza, n. 18/2023;
- C.G.T. di Isernia, n. 215/2022;
- C.G.T. di Napoli, n. 1475/2024;
- C.G.T. di Torino, n. 1030/2024;
- C.G.T. di Sassari n. 502/2024;
- C.G.T. di Salerno, n. 1834/2023;
- C.G.T. di Benevento, n. 1300/2024;
- C.G.T. di Rimini, n. 100/2024;
- C.G.T. di Rimini, n. e 99/2024;
- C.G.T. di Oristano, n. 74/2024;
- C.G.T. di Bologna, n. 337/2024;
- C.G.T. di Rimini, n. 113/2024;
- C.G.T. di Roma, n. 10223/2024;
- C.G.T. di Milano, n. 2370/2024.

7. La giurisprudenza sul Manuale di Frascati

7.1. Il Manuale di Frascati – valore giuridico

Occorre domandarsi, di conseguenza, quale sia il valore giuridico del “Manuale di Frascati” nella valutazione della legittimità del credito di imposta R&S utilizzato dalle imprese, visto che nella normativa nazionale almeno fino al 2020 non vi era alcun richiamo.

Vedremo che l'[atto di indirizzo del Viceministro delle finanze del 1° luglio 2025](#) ha fornito una soluzione interpretativa specifica sul punto.

In via di estrema sintesi, si rileva che il Manuale di Frascati è un documento che stabilisce la metodologia per raccogliere e utilizzare dati sulla ricerca e sviluppo nei Paesi membri dell'OCSE.

In altre parole, il legislatore, al fine di individuare le attività R&S agevolabili, ha effettuato un espresso rinvio alle lett. m), q), e j) del punto 15 del par. 1.3 della Comunicazione della Commissione europea 2014/C/198/01, nonché ai principi generali e dei criteri contenuti nel Manuale di Frascati e a quelli contenuti nel Manuale di Oslo.

Utilizzando le parole della Corte di giustizia tributaria di primo grado di Napoli, «*il cosiddetto "Manuale di Frascati", a far tempo della metà degli anni dieci, costituisce una determinazione OCSE fondamentale per individuare i canoni di innovatività dell'attività di ricerca e di sviluppo rilevanti ai fini del riconoscimento dell'agevolazione fiscale. E ciò perché i criteri in esso contenuti, come è noto, sono richiamati nella comunicazione della Commissione Europea n.2014/C/198/01 risalente al lontano 27.6.2014*» ([C.G.T. di primo grado di Napoli, n. 5662/2025](#)).

Anche sul valore giuridico di detto documento si sono formati orientamenti non del tutto coerenti.

«Il richiamo ai criteri interpretativi contenuti nel Manuale di Frascati, ai fini della eventuale classificazione dell'attività svolta dalla ricorrente come di R&S, è assolutamente legittimo, in quanto i criteri contenuti nello stesso, riconosciuti a livello internazionale, rappresentano un mero supporto tecnico per l'applicazione di parametri legislativamente stabiliti, a livello nazionale, dall'art. 3, commi 4 e 5, del decreto-legge n. 145/2015 e dall'art. 2 del decreto attuativo» ([C.G.T. di primo grado di Campobasso, n. 334/2024](#)).

Il ragionamento seguito da questa giurisprudenza muove dalla circostanza per cui la Comunicazione della Commissione europea del 2014, su cui si basa la legislazione italiana dell'agevolazione, mutuò le definizioni di ricerca fondamentale, ricerca applicata e sviluppo sperimentale dal Manuale di Frascati. *«Le definizioni fornite in questo documento sono accettate internazionalmente da circa 50 anni e individuano un linguaggio comune nelle discussioni delle politiche sulla scienza e tecnologia. I criteri individuati nel predetto manuale individuano uno standard riconosciuto negli studi di ricerca e sviluppo in tutto il mondo e sono ampiamente usati da varie organizzazioni associate con l'OCSE e l'Unione europea»* ([C.T.P. di Lecce, n. 495/2021](#)).

Altra giurisprudenza, invece, osserva che «*il c.d. "Manuale di Frascati" è un atto redatto in una lingua straniera e completamente estraneo all'ordinamento giuridico nazionale, che non può (n.d.r.) assolutamente avere quella "valenza generale" che il Mi.S.E. e l'Agenzia delle Entrate gli vorrebbero attribuire. Ciò premesso, l'ammissibilità o la non ammissibilità al credito devono essere, invece, valutate solo alla rigorosa stregua del dato letterale delle norme, primaria (D.L. n. 145/2013) e secondaria (Decreto interministeriale del 27.5.2015), che disciplinano la fattispecie, norme in cui tutto il costruito argomentativo che l'Agenzia delle Entrate ha, in realtà, solo supinamente recepito dalla Circolare Direttoriale del Mi.S.E. del 9 febbraio 2018, n. 59990, non si percepisce minimamente per un cittadino, o un'impresa, dotata delle ordinarie conoscenze che è tenuta ad avere e che, per esempio, non conosca la lingua inglese*» ([C.G.T. di primo grado di Cosenza sentenza n. 5736/2023](#)).

In termini sostanzialmente identici si pone la Corte aostana ([C.G.T. di primo grado di Aosta, n. 69/2024](#)), secondo cui il Manuale di Frascati è «*atto redatto in una lingua straniera e completamente estraneo all'ordinamento giuridico nazionale, che non può*

assolutamente avere quella valenza generale che il Mi.S.E. e l'Agenzia delle Entrate intendono attribuirgli».

7.2. Applicabilità del Manuale di Frascati prima del 2020

Un aspetto cruciale è l'entrata in vigore della legge di bilancio 2020, che ha per la prima volta richiamato il Manuale di Frascati come criterio guida per la valutazione delle attività di R&S ammissibili. La questione riguarda la natura di tale richiamo: si tratta di un'innovazione normativa (e, quindi, irretroattiva) o di una norma di interpretazione autentica che può applicarsi anche ai periodi d'imposta precedenti? La giurisprudenza attuale è divisa su questo punto, con alcune corti che hanno accolto il principio del "*tempus regit actum*", mentre altre hanno ammesso un'applicazione retroattiva dei criteri. Per la giurisprudenza che, poi, riconosce il valore giuridico a detto documento, vi è chi ritiene che possa applicarsi retroattivamente al 2020 e chi sostiene il contrario.

Sul primo versante, si legga la decisione della Corte di giustizia di primo grado di Roma: *«è di piena evidenza, quindi, come sottolineato dall'ufficio resistente, che sono almeno quindici anni che per il credito d'imposta per ricerca e sviluppo ci si deve riferire al cd. Manuale di Frascati, i cui criteri hanno assunto rilevanza quantomeno dal 2014 per stabilire se le attività che possono godere del credito rientrano in una delle tre categorie di ricerca e sviluppo ivi definite (paragrafo 1.3, punto 15 Comunicazione della Commissione Europea -2014/C 198/01)»* ([C.G.T. di primo grado di Roma, n. 11465/2024](#)).

In termini sostanzialmente simili, si vedano anche le sentenze della [C.G.T. primo grado di Genova, n. 1283/2022](#), [C.G.T. di primo grado di Firenze n. 886/2022](#) e [C.G.T. di primo grado di Venezia n. 443/2022](#).

Sul secondo versante, invece, si cita la Corte bolognese: *«Il Manuale di Frascati, addotto dall'Ufficio, non è richiamato dalle norme speciali vigenti negli anni d'imposta 2017-2018-2019, nei quali sono maturati i crediti, ancorché utilizzati in compensazione negli anni d'imposta 2019-2021: il Manuale predetto è infatti divenuto applicabile normativamente solo con la introduzione del comma 200 dell'art. 1 della L. 27/12/2019 n. 160»* ([C.G.T. di primo grado di Bologna, n. 337/2024](#)).

Ancora, *«si osserva come il D.L. 145/2013 non richiami in alcun modo il Manuale di Frascati, di talchè i criteri indicati dallo stesso manuale non si ritengono applicabili ad epoche antecedenti il periodo d'imposta 2020»* ([C.G.T. di primo grado di Modena, n. 144/2024](#)).

Infine, si riporta l'interessante decisione goriziana in cui, sul punto si legge, *«deve farsi riferimento alla disposizione di cui all'art. 3 cit., applicabile ratione temporis, e non ai criteri previsti dal cd. 'Manuale di Frascati', i quali sono stati recepiti con legge dello Stato solo in epoca successiva ai progetti per cui causa (con l'art. 1 comma 200 della legge n. 160/2019)»* ([C.G.T. di primo grado di Gorizia, n. 26/2025](#)).

In questo contesto si inserisce il giudice amministrativo che, con la [sentenza T.A.R. Lazio n. 15039, del 29 luglio 2025](#), ha accolto il ricorso proposto da una società, annullando il provvedimento con cui il Ministero delle imprese e del made in Italy (MIMIT) aveva negato la certificazione prevista dall'[art. 23 del D.L. 73/2022](#) in relazione al credito d'imposta per ricerca e sviluppo fruito negli anni d'imposta 2017-2019.

La decisione rappresenta una evidente presa di posizione contro la pretesa applicazione retroattiva del Manuale di Frascati nel periodo 2015-2019. Il cuore della questione, come sottolinea la sentenza, risiede nella gerarchia delle fonti normative e nel principio costituzionale di legalità tributaria. Mentre la [legge 160/2019](#) ha introdotto un espresso richiamo ai Manuali OCSE (Frascati e Oslo) per la nuova disciplina del credito d'imposta applicabile dal 2020 in avanti, nel vecchio regime del [D.L. 145/2013](#) nessuna norma prevedeva tale riferimento.

Il T.A.R. affronta innanzitutto la questione della giurisdizione, affermando la propria competenza a giudicare il ricorso contro il diniego ministeriale. Il provvedimento impugnato, spiega il Collegio, non è un parere tecnico interno, ma un atto amministrativo lesivo, impugnabile dinanzi al giudice amministrativo.

Nel merito, il T.A.R. censura l'operato del MIMIT per aver fondato il rigetto esclusivamente su un'istruttoria tecnica condotta da un Comitato valutativo, che ha fatto applicazione meccanica del Manuale di Frascati 2015, in contrasto con il principio di irretroattività.

Il Collegio ha statuito che: «*Il Manuale di Frascati costituisce un documento di prassi internazionale, privo di efficacia normativa vincolante. L'applicazione dei suoi criteri a periodi d'imposta anteriori alla sua introduzione ufficiale, avvenuta con le Linee guida MIMIT 2024, risulta inammissibile*».

La sentenza sottolinea che nel periodo 2015–2019 non esisteva un obbligo di conformarsi al Manuale di Frascati per fruire del credito R&S. Ne consegue che l'impresa ricorrente non può essere penalizzata per non aver rispettato parametri non previsti dalla legge vigente al momento delle attività agevolate.

La decisione del T.A.R. Lazio si inserisce in un quadro giurisprudenziale già consolidato.

Questo filone giurisprudenziale, pertanto, rafforza l'interpretazione secondo cui la retroattività dei criteri OCSE viola i principi di legalità e certezza del diritto, sia nei procedimenti di recupero da parte dell'Agenzia delle entrate, sia nei provvedimenti ministeriali di diniego della certificazione tecnica ex [art. 23 del D.L. 73/2022](#).

Sul punto, utilizzando le parole della C.G.T. di primo grado di Milano ([C.G.T. di primo grado di Milano, n. 4303/2025](#)), «*deve evidenziarsi, come, dopo la sentenza del TAR del Lazio n. 15039/2025, non è pensabile l'applicazione retroattiva del c.d. "Manuale di Frascati" per le annualità 2015-2019, poichè la spettanza del credito di imposta riconosciuto ai sensi dell'art. 3 del decreto legge n.145 del 2013 deve essere valutata esclusivamente alla luce del quadro normativo vigente nel periodo d'imposta di riferimento*».

La giurisprudenza citata nel paragrafo

- C.G.T. di Napoli, n. 5662/2025;
- C.G.T. di Campobasso, n. 334/2024
- C.G.T. di Cosenza n. 5736/2023;
- C.G.T. di Roma, n. 11465/2024;
- C.G.T. di Bologna, n. 337/2024;
- C.G.T. di Genova, n. 1283/2022;

- C.G.T. di Firenze, n. 886/2022;
- C.G.T. di Venezia n. 443/2022;
- C.G.T. di Bologna, n. 337/2024;
- C.G.T. di Modena, n. 144/2024;
- C.G.T. di Gorizia, n. 26/2025;
- C.G.T. di Milano, n. 4303/2025;
- T.A.R. Lazio, n. 15039/2025.

8. Profilo sanzionatorio

Come anticipato, l'accertamento e l'irrogazione delle sanzioni in caso di utilizzo indebito di crediti avviene attraverso il c.d. "avviso o atto di recupero" (ex [art. 38-bis del D.P.R. 600/1973](#)), il quale, peraltro, è stato oggetto di una radicale modifica ad opera del [D.lgs. n. 13/2024](#).

Già prima della novella legislativa, la giurisprudenza equiparava l'avviso di recupero, anche a fini processuali, ad un qualsiasi atto di accertamento d'imposta, estendendo chiaramente anche le garanzie procedurali.

Il legislatore ha comunque inteso razionalizzare la disciplina prevedendo espressamente:

- termini di decadenza differenziati: entro il 31 dicembre del quinto anno successivo per i crediti non spettanti, entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo per quelli inesistenti;
- possibilità di utilizzare alcuni strumenti deflativi del contenzioso (es. acquiescenza, adesione, definizione agevolata delle sanzioni);
- un diverso trattamento ai fini del contraddittorio obbligatorio endoprocedimentale.

In altre parole, *«l'art. 43 del DPR 600/73 prevede un duplice termine di decadenza per la notifica dell'atto di recupero: l'atto di recupero avente ad oggetto l'accertamento dei crediti "non spettanti", deve essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di utilizzo mentre, nel caso dell'atto di recupero avente ad oggetto l'accertamento dei crediti "inesistenti", il termine di decadenza è fissato al 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello di utilizzo»* ([C.G.T. di secondo grado della Campania, n. 2671/2025](#)).

Al di là dell'aspetto procedimentale, la questione problematica è sorta in particolar modo in relazione alla qualificazione dell'indebito utilizzo di crediti d'imposta.

È di rilievo che il legislatore della riforma del 2024 sia intervenuto positivizzando, [all'art. 1 del D.lgs. n. 74/2000](#) (sulle sanzioni tributarie penali) a cui fa espresso rinvio [l'art. 13 del D.lgs. n. 471/1997](#) (sulle sanzioni tributarie amministrative), la differenza sostanziale tra crediti inesistenti e non spettanti.

Per crediti inesistenti si intendono:

- 1) i crediti per i quali mancano, in tutto o in parte, i requisiti oggettivi o soggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento;

2) i crediti per i quali i requisiti oggettivi e soggettivi di cui al numero 1) sono oggetto di rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, con simulazioni o artifici.

Per crediti non spettanti, invece, ci si riferisce a:

1) i crediti fruiti in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti ovvero, per la relativa eccedenza, quelli fruiti in misura superiore a quella stabilita dalle norme di riferimento;

2) i crediti che, pur in presenza dei requisiti soggettivi e oggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento, sono fondati su fatti non rientranti nella disciplina per difetto di ulteriori elementi o particolari qualità richiesti ai fini del riconoscimento del credito;

3) i crediti utilizzati in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi espressamente previsti a pena di decadenza.

Sul piano sanzionatorio vi è un diverso trattamento, essendo l'utilizzo di detti crediti significativamente diverso in ordine alla gravità del comportamento del contribuente.

Nel caso di utilizzo di un credito non spettante si applica, salvo diverse disposizioni speciali, la sanzione pari al venticinque per cento del credito utilizzato in compensazione; nel caso di utilizzo di un credito inesistente si applica la sanzione pari al settanta per cento del credito utilizzato in compensazione, aumentabile fino al doppio in caso di rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, con simulazioni o artifici.

L'intervento normativo è stato sostanzialmente indotto da precedenti pronunce giurisprudenziali non pienamente coerenti.

Si ricorda che, oggi, esiste un'unica definizione di crediti inesistenti nel diritto sanzionatorio sia penale che tributario, mentre nel passato si era formato un orientamento della Suprema Corte che riteneva in ambito penale sussistere una definizione più ampia rispetto a quella fiscale (es. [Cass. Sez. III, penale, sentenza n. 6/2024](#)).

Per quanto attiene alla definizione, tuttavia, si deve fare riferimento all'intervento delle Sezioni Unite ([Cass. SS.UU. civili, sentenza n. 34419/2023](#)) che hanno inteso dirimere un contrasto sorto in seno alle sezioni civili e porre rimedio ai precedenti orientamenti oscillanti.

Da un lato, vi era chi sosteneva che tra le nozioni di "credito inesistente" e "credito non spettante" non vi fosse alcuna differenza ([Cass. n. 10112 del 21/04/2017](#)).

Dall'altro lato, vi era l'orientamento, divenuto poi prevalente, che muoveva anche dall'origine storica delle due definizioni.

Infatti, [l'art. 13, comma 5, terzo periodo, D.lgs. n. 471 del 1997](#), come modificato [dall'art. 15, D.lgs. 24 settembre 2015, n. 158](#), ha fornito, per la prima volta, una esplicita definizione positiva di credito inesistente, stabilendo che «*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 decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633».

Accanto a tale definizione, il legislatore, al [comma 4 dell'art. 13 citato](#), parimenti modificato dalla novella del 2015, ha fornito una autonoma definizione della nozione di credito non spettante, individuato con la locuzione «*utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti*».

Sul punto, la Suprema Corte prosegue ritenendo che, anche secondo il linguaggio comune, la nozione di “inesistenza” evoca, sul piano fenomenico, la non appartenenza alla realtà: lo specifico evento o circostanza – che determina l’insorgere del credito - non esiste o non si è mai realizzato.

Pertanto, sotto il profilo tributario, la distinzione tra credito inesistente e credito non spettante ha, innanzitutto, carattere strutturale e trae il suo fondamento logico giuridico dal complessivo sistema ordinamentale tributario: l’una (“l’inesistenza”) ha un valore obbiettivo, mentre l’altra (la “non spettanza”) ha un carattere dinamico ancorato al presupposto, antitetico, dell’esistenza del credito.

La distinzione teorica, poi, ha un importante riflesso operativo considerando il diverso regime giuridico dei termini di decadenza per l’accertamento, sul piano sanzionatorio e, addirittura, sulla possibilità di essere sanzionato penalmente ai sensi [dell’art. 10-quater del D.lgs. n. 74/2000 \(indebita compensazione\)](#).

Incidentalmente, si segnala che anche su quest’ultimo aspetto è intervenuto il legislatore il quale, con il menzionato [art. 10-quater del D.lgs. n. 74/2000](#), ha previsto che:

“1. È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a cinquantamila euro.

2. È punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti inesistenti per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro.

2-bis. La punibilità dell'agente per il reato di cui al comma 1 è esclusa quando, anche per la natura tecnica delle valutazioni, sussistono condizioni di obiettiva incertezza in ordine agli specifici elementi o alle particolari qualità che fondano la spettanza del credito”.

Sull’applicazione delle categorie dell’inesistenza e della non spettanza è copiosa la giurisprudenza di merito.

Secondo la [C.G.T. di primo grado di Caserta, n. 942/2025](#), integra un credito inesistente un «*progetto di ricerca concretamente realizzato dall'impresa (...) consistente in una piattaforma digitale [la cui] relazione sulle attività di ricerca e sviluppo - periodo 2018*», redatta dall’amministratore, era del tutto identica a un progetto precedentemente utilizzato da altra società e, dunque, difettando il requisito della novità. Peraltro, la sentenza da atto che detta piattaforma non era neanche attiva.

Di rilievo è la sentenza della [C.G.T. di primo grado di Verona, n. 44/2025](#).

Nel caso di specie, il credito utilizzato in compensazione era sorto in relazione ad attività di realizzazione di nuovi *software*, che, secondo l'Amministrazione non erano innovativi, ma utilizzavano tecnologie già note attraverso l'impiego di risorse interne che sarebbero state comunque destinate alla realizzazione dei prodotti che costituiscono il *core business* della ricorrente.

Tuttavia, a parere dei giudici veronesi, è facile osservare che non solo non si palesa alcuna artificiosa rappresentazione fraudolenta di circostanze idonee ad aggirare i controlli dell'Ufficio, ma nemmeno la radicale mancanza degli elementi costitutivi del credito. Il solo fatto che non sia contestato che l'attività della ricorrente abbia determinato un'innovazione di processo, rende ragione del fatto che l'innovazione v'è stata, anche se forse non a livello tale da generare il credito di ricerca e sviluppo non rappresentando il frutto di nuove conoscenze, ma applicazione originale di conoscenze già applicate in altri settori.

Sempre in tema di *software*, di orientamento diametralmente opposto è la decisione [della C.G.T. di secondo grado del Friuli-Venezia Giulia \(sentenza n. 66/2025\)](#).

L'intera vicenda si articolava nel rapporto tra la società ricorrente e un'altra società: la prima commercializzava un *software* costituente un applicativo aziendale, mentre la seconda – su incarico della prima – svolgeva attività di assistenza alla clientela che utilizzava il detto programma.

I rapporti tra le due società erano regolati da un contratto di appalto di servizi che, successivamente, veniva integrato da un *addendum* per il quale il 50% delle attività svolte doveva essere destinato ad attività di ricerca e sviluppo. Da ciò ne derivava l'origine dei costi che avrebbe fondato la richiesta del credito d'imposta qui in discussione.

Secondo i giudici, tale credito non era intercettabile con gli ordinari controlli cartolari e, in aggiunta, si ravvisava un «*costrutto preordinato (addendum) alla qualificazione di alcune spese come di ricerca e sviluppo*».

Da ultimo, si dà conto di un'ulteriore sentenza [della C.G.T. di primo grado di Ascoli Piceno, n. 57/2025](#).

Nella decisione, la Corte ascolana ha riqualificato come non spettante un credito perché non era «*legato ad un'attività elusiva /evasiva posta in essere dalla Società*».

In termini simili, «*l'inesistenza del credito dovrebbe, dunque, scaturire dall'evidenza di vizi formali significativi o condotte non corrette o fraudolente del contribuente, in mancanza delle quali non sussistono gli elementi costitutivi tali per poter opporre al contribuente tale inesistenza*» ([C.G.T. di secondo grado della Campania, n. 2671/2025](#)).

In questo articolato contesto, dunque, si è inserita la novella con cui il legislatore ha inteso superare «*le criticità esegetiche e i diversi orientamenti sviluppatisi*» ([Atto di indirizzo del Viceministro del 1° luglio 2025](#)). In una logica di *actio finium regundorum*, il documento di prassi a firma del Viceministro delle finanze è intervenuto a ribadire la distinzione introdotta dalla norma, chiarendone la portata.

Pertanto, si è in presenza di crediti d'imposta non spettanti se nell'attività svolta mancano qualità richieste da fonti tecniche che non sono specificamente richiamate dalla norma.

Viceversa, l'inesistenza si sostanzia quando non sono concretamente realizzate alcune attività o non sussistono alcune caratteristiche che sono richieste dalla normativa ovvero da fonti espressamente richiamate dalle norme.

Un ulteriore aspetto da tenere in considerazione è quello sulla necessità per l'Amministrazione di attivare il c.d. "contraddittorio endoprocedimentale".

Sul punto, i primi due commi dell'[art. 6-bis dello Statuto del contribuente](#) statuiscono quanto segue:

«1. Salvo quanto previsto dal comma 2, tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria sono preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio informato ed effettivo ai sensi del presente articolo.

2. Non sussiste il diritto al contraddittorio ai sensi del presente articolo per gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, nonché per i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione».

In questo contesto è intervenuto il [D.L. 29 marzo 2024, n. 39](#), convertito con modificazioni dalla [L. 23 maggio 2024, n. 67](#), che ha disposto (con l'art. 7-bis, comma 1) che: «*Il [comma 1 dell'articolo 6-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212](#), si interpreta nel senso che esso si applica esclusivamente agli atti recanti una pretesa impositiva, autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria, ma non a quelli per i quali la normativa prevede specifiche forme di interlocuzione tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente né agli atti di recupero conseguenti al disconoscimento di crediti di imposta inesistenti*».

Pertanto, attualmente si è creato un doppio binario procedimentale per cui, per gli atti di recupero di crediti inesistenti, l'Amministrazione non ha l'obbligo di attivare il contraddittorio, diversamente da quanto previsto per l'accertamento di crediti non spettanti.

Al di là delle soluzioni di prassi che sono state individuate dall'Agenzia delle entrate, le Corti di giustizia hanno confermato l'impostazione normativa.

«Con riguardo al primo motivo di impugnazione si deve rilevare che con la norma di interpretazione autentica introdotta dall'art. 7 bis del D.L. 39/2024, il legislatore ha previsto che l'art. 6 bis L. 212/2000 comma 1, che ha istituito il principio generalizzato del contraddittorio preventivo, deve interpretarsi come non applicabile agli atti di recupero conseguenti al disconoscimento di crediti di imposta inesistenti. Il caso che occupa riguarda, appunto, tale fattispecie (utilizzo in compensazione di crediti di imposta inesistenti), ragione per la quale non trova applicazione l'istituto del previo contraddittorio generalizzato previsto dall'art. 6 bis L. 212/2000» ([C.G.T. di primo grado di Viterbo, n. 431/2025](#)). Ancora, la Corte messinese: «*si osserva che solo per i crediti inesistenti l'art. 7-bis del D.L. n. 39/2024 esclude l'obbligo del preventivo contraddittorio che è invece previsto per i crediti non spettanti*» ([C.G.T. di primo grado di Messina, n. 5485/2025](#)). Infine, si rammenta la Corte di Teramo: «*Inoltre, Il D.L. 29 marzo 2024, n. 39, convertito*

con modificazioni dalla L. 23 maggio 2024, n. 67, ha disposto (con l'art. 7-bis, comma 1) che "Il comma 1 dell'articolo 6-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, si interpreta nel senso che esso si applica esclusivamente agli atti recanti una pretesa impositiva, autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria, ma non a quelli per i quali la normativa prevede specifiche forme di interlocuzione tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente né agli atti di recupero conseguenti al disconoscimento di crediti di imposta inesistenti". Ed è a tale ultimo caso che l'Agenzia fa riferimento nell'atto di recupero, in cui contesta l'indeducibilità dei costi di R&S perché afferenti a crediti inesistenti perché fondati su prestazioni soltanto apparentemente svolte. E tanto basta per superare il motivo, costituendo apprezzamento di merito quello sulla fondatezza o meno della tesi dell'amministrazione finanziaria circa la contestazione di crediti inesistenti (recte: di costi fondati su operazioni inesistenti) o non spettanti, tenuto comunque conto che non risulta applicabile, *ratione temporis*, la modifica dell'art. 13 del D.lgs. n. 471/1997, contenente la qualificazione dei crediti d'imposta inesistenti e non spettanti, riferibile solo alle violazioni commesse a far data dal 1° settembre 2024, mentre, ovviamente, le condotte contestate si collocano, come detto, nel 2018» [\(C.G.T. di primo grado di Teramo, n. 306/2025\)](#).

La giurisprudenza citata nel paragrafo

- C.G.T. della Campania, n. 2671/2025;
- Cass. Pen. n. 6/2024;
- Cass. n. 34419/2023;
- Cass. n. 10112 del 21/04/2017;
- Cass. n. 19237 del 02/08/2017;
- Cass. n. 24093 del 30/10/2020;
- Cass. n. 354 del 13/01/2021;
- Cass. n. 31859 del 05/11/2021;
- C.G.T. di Caserta, n. 942/2025;
- C.G.T. di Verona, n. 44/2025;
- C.G.T. del Friuli-Venezia Giulia, n. 66/2025;
- C.G.T. di Ascoli Piceno, n. 57/2025;
- C.G.T. della Campania, n. 2671/2025;
- C.G.T. di Viterbo, n. 431/2025;
- C.G.T. di Messina, n. 5485/2025;
- C.G.T. di Teramo, n. 306/2025.

Conclusioni

Con questo *paper* si è voluta tracciare l'evoluzione normativa e giurisprudenziale dell'agevolazione R&S i cui benefici fiscali risultano vitali per un processo di sviluppo dell'economia. Secondo i dati del *World Intellectual Property Organization* (WIPO, ossia l'Agenzia delle Nazioni Unite impegnata nella promozione, nell'utilizzo e nella protezione delle opere intellettuali di tutto il mondo) la spesa globale in ricerca e sviluppo (R&S) è quasi triplicata negli ultimi due decenni, passando dai mille miliardi di dollari registrati nel 2000 ai circa tremila miliardi del 2023.

La stratificazione normativa e le incertezze interpretative, in particolare sull'applicabilità retroattiva dei requisiti del Manuale di Frascati, hanno generato un contenzioso dispendioso con effetti negativi sugli investimenti. In questo contesto in cui l'ordinamento deve trovare il difficile equilibrio tra il necessario contrasto agli abusi e la tutela dell'affidamento delle imprese virtuose, un passo decisivo verso la certezza del diritto è stato compiuto con [l'Atto di indirizzo del Vice Ministro delle Finanze del 1° luglio 2025](#), nel quale si è chiarita la fondamentale distinzione tra credito "inesistente" e "non spettante", sancendo che il difetto di "qualità" tecniche (come il grado di innovatività o novità) non può integrare la fattispecie del credito inesistente, bensì quella del credito non spettante. Si tratta di una distinzione di grande rilievo, che impatta sui termini di decadenza dell'accertamento e sulla rilevanza penale delle condotte. Ne consegue che limitare la nozione di inesistenza ai soli casi di frode o mancanza materiale dell'attività riconduce le questioni interpretative o tecniche nell'alveo della non spettanza e riduce il rischio sanzionatorio penale e amministrativo per chi opera in buona fede.

L'Atto di indirizzo, inoltre, sottolinea la possibilità di richiedere la certificazione preventiva attestante la qualificazione degli investimenti ed evidenzia, in questi casi, i limiti alla potestà impositiva dell'Amministrazione Finanziaria.

La certificazione preventiva, in sostanza, si candida a divenire il fulcro del nuovo sistema: un nulla osta tecnico che, blindando la qualificazione degli investimenti, consente alle imprese di pianificare investimenti diretti all'innovazione al riparo da future contestazioni tributarie.

In prospettiva futura, dunque, il sistema tributario sembra muoversi verso una logica di *compliance* preventiva piuttosto che di controllo repressivo *ex post* attuata mediante la valorizzazione della certificazione del credito.

TAVOLA SINOTTICA

Parte/Paragrafo	Argomento	Provvedimenti giurisprudenziali
II/2	Cosa si intende con ricerca e sviluppo	<ul style="list-style-type: none"> • C.G.T. di Udine, n. 23/2024.
II/3	Attività ammissibili e requisiti per l'accesso al beneficio	<ul style="list-style-type: none"> • C.G.T. di Benevento, n. 1301/2024; • C.G.T. della Basilicata, n. 300/2024; • C.G.T. della Basilicata, n. 61/2024; • C.T.P. di Roma, n. 5918/2022; • C.G.T. della Valle d'Aosta, n. 5/2023; • C.G.T. di Bologna, n. 538/2024; • C.G.T. di Palermo, n. 1686/2023; • C.G.T. delle Marche, n. 738/2023; • C.G.T. di Pistoia, n. 70/2025; • C.G.T. del Lazio, n. 1117/2024; • C.T.P. di Salerno, n. 2853/2022; • C.G.T. di Udine, n. 23/2024; • C.G.T. del Lazio, n. 835/2025; • C.G.T. di Chieti, n. 454/2022; • C.G.T. della Lombardia, n. 1712/2023; • C.G.T. di Padova, n. 245/2024; • C.T.P. di La Spezia, n. 276/2022; • C.G.T. di Bologna, n. 557/2024; • C.G.T. di Alessandria, n. 282/2022; • C.T.R. dell'Umbria, n. 194/2022

		<ul style="list-style-type: none"> • C.G.T. della Lombardia, n. 883/2025; • C.G.T. di Latina, n. 746/2024; • C.G.T. di Reggio-Emilia, 215/2024; • C.G.T. di Palermo, n. 1351/2023; • C.G.T. di Oristano, n. 7/2025; • C.T.P. di Reggio Emilia n. 173/2022); • C.T.P. della Valle d'Aosta, n. 12/2022; • C.G.T di Roma, n. 1213/2023; • C.T.R. dell'Emilia-Romagna (n. 307/2021; • C.G.T. di Benevento, nella pronuncia n. 1301/2024; • C.G.T. di Trieste, n. 69/2024.
II/4	Giurisprudenza sulle spese ammissibili	<ul style="list-style-type: none"> • C.T.P. di Macerata, n. 1/2022; • C.T.R. dell'Umbria, n. 194/2022; • C.G.T. di Vicenza, n. 532/2022; • C.G.T. del Piemonte, n. 1/2024; • C.T.P. di Ancona, n. 335/2022; • C.G.T. della Lombardia, n. 275/2023; • C.G.T. di Udine, n. 5/2024; • C.T.P. di Napoli, n. 5468/2022; • C.G.T. della Lombardia, n. 3123/2023; • C.T.P. di Mantova, n.103/2022; • C.T.R. dell'Umbria, n. 268/2022.
II/5	Giurisprudenza sulla mancanza di	<ul style="list-style-type: none"> • C.G.T. di Asti, n. 18/2025; • C.G.T. delle Marche, n. 738/2023;

	documentazione richiesta dalla norma e dalla prassi	<ul style="list-style-type: none"> • C.G.T. di Bologna, n. 538/2024; • C.T.P. di Mantova, n. 103/2022; • C.G.T. della Lombardia, n. 1958/2024; • C.T.P. di Macerata, n. 1/2022; • C.T.P. di Napoli, n. 5468/2022; • C.T.R. dell'Umbria, n. 194/2022; • C.T.R. dell'Umbria, n. 268/2022; • C.G.T. della Lombardia, n. 3123/2023; • C.G.T. di secondo grado delle Marche, n. 865/2025; • C.G.T. di primo grado di Lecce, n. 1039/2025; • C.G.T. di primo grado di Napoli, n. 8405/2025.
II, 6	L'obbligatorietà e il valore del parere MISE (ora MIMIT) nel credito d'imposta ricerca e sviluppo: un'analisi della giurisprudenza attuale	<ul style="list-style-type: none"> • C.G.T. di Genova, n. 69/2024; • C.G.T. di Frosinone (del 11/11/2024 n. 47; • C.G.T. di Napoli, n. 15227/2024; • C.G.T. della Campania, n. 3693/2023; • C.G.T. di Vicenza, n. 212/2023; • C.G.T. di Pescara, n. 188/2023; • C.G.T. di Vicenza, n. 18/2023; • C.G.T. di Isernia, n. 215/2022; • C.G.T. di Napoli, n. 1475/2024; • C.G.T. di Torino, n. 1030/2024; • C.G.T. di Sassari n. 502/2024; • C.G.T. di Salerno, n. 1834/2023;

		<ul style="list-style-type: none"> • C.G.T. di Benevento n. 1300/2024; • C.G.T. di Rimini, n. 99/2024; • C.G.T. di Rimini, n. 100; • C.G.T. di Oristano, n. 74/2024; • C.G.T. di Bologna (n. 337/2024; • CGT primo grado Rimini n. 113/2024; • C.G.T. di Roma n. 10223/2024; • C.G.T. di Milano n. 2370/2024.
II/7	La giurisprudenza sul Manuale di Frascati	<ul style="list-style-type: none"> • C.G.T. di Napoli, n. 5662/2025; • C.G.T. di Campobasso, n. 334/2024 • C.G.T. di Cosenza n. 5736/2023; • C.G.T. di Roma, n. 11465/2024; • C.G.T. di Bologna, n. 337/2024; • C.G.T. di Milano, n. 4303/2025; • TAR Lazio, n. 15039/2025.
II/8	Profilo sanzionatorio	<ul style="list-style-type: none"> • C.G.T. della Campania, n. 2671/2025; • Cass. Pen. 6/2024; • Cass. 34419/2023; • Cass. n. 10112 del 21/04/2017; • Cass. n. 19237 del 02/08/2017; • Cass. 24093 del 30/10/2020; • Cass. n. 354 del 13/01/2021; • Cass. n. 31859 del 05/11/2021; • C.G.T. di Caserta, n. 942/2025; • C.G.T. di Verona, n. 44/2025;

		<ul style="list-style-type: none"> • C.G.T. del Friuli-Venezia Giulia, n. 66/2025; • C.G.T. di Ascoli Piceno, n. 57/2025; • C.G.T. della Campania, n. 2671/2025; • C.G.T. di Viterbo, n. 431/2025; • C.G.T. di Messina, n. 5485/2025; • C.G.T. di Teramo, n. 306/2025.
--	--	--