

Data Stampa 0006901 - Data Stampa 6901

Data Stampa 0006901 - Data Stampa 6901

**Incentivi**  
**Credito R&S**  
non spettante  
se non c'è  
l'innovatività

**Ambrosi e Iorio**

—a pag. 27

# Credito R&S non spettante se difetta di innovatività

## Incentivi

Quaderno del Dipartimento di Giustizia tributaria sul credito ricerca e sviluppo

Parere del Mise necessario nei casi caratterizzati da alta complessità tecnica

**Laura Ambrosi**  
**Antonio Iorio**

La stratificazione normativa e le incertezze interpretative sul credito ricerca e sviluppo, segnatamente sull'applicabilità retroattiva dei requisiti del Manuale di Frascati, hanno generato un contenzioso dispendioso con effetti negativi sugli investimenti. Sono queste alcune considerazioni svolte dal Dipartimento di Giustizia tributaria nel «quaderno» dedicato alla giurisprudenza sul credito R&S.

Nelle conclusioni viene anche evidenziato che secondo il recente Atto di indirizzo del Mef 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 importante che impatta anche sui termini decadenziali (si veda l'articolo in basso sulla recente pronuncia della Cgt di Reggio Calabria).

Il documento del Dipartimento, esamina per ciascuna questione controversa i principali orientamenti della giurisprudenza di merito, tenendo presente che si tratta di problematiche rispetto alle quali, a oggi, i giudici di legittimità non si sono ancora espressi

## Nozione di ricerca e sviluppo

L'assenza di una definizione normativa puntuale di R&S ha alimentato interpretazioni divergenti, talvolta eccessivamente restrittive. La giurisprudenza maggioritaria ha progressivamente chiarito che la ricerca e sviluppo non coincide con la produzione né con la commercializzazione, ma si caratterizza per: contenuto tecnico-scientifico; rischio di insuccesso; incertezza dell'esito.

Su questo punto, l'atto di indirizzo del Mef ritiene che la valutazione dell'attività agevolabile deve fondarsi sulla natura intrinseca

ca delle attività svolte e non su esiti economici o commerciali.

## Innovatività

La giurisprudenza si divide tra un'interpretazione estensiva, che ritiene sufficiente un'innovazione relativa (rispetto allo stato dell'arte dell'impresa o del settore), e un'impostazione più restrittiva, che richiede un avanzamento tecnologico oggettivo.

Analoga frammentazione si riscontra con riferimento al concetto di «beneficio per l'intera economia». Alcune Corti ritengono sufficiente il potenziale trasferimento di conoscenza, anche in ambito settoriale; altre, invece, richiamano la *ratio* della disciplina europea degli aiuti di Stato, esigendo che l'attività produca effetti non confinati alla singola impresa beneficiaria.

L'atto di indirizzo Mef chiarisce che l'innovazione non deve necessariamente essere assoluta o mondiale e può consistere in un miglioramento significativo rispetto alle conoscenze disponibili per l'impresa o nel contesto di riferimento.

## Parere Mise

La maggior parte della giurisprudenza ritiene la richiesta del parere una facoltà dell'Amministrazione e

non un obbligo, escludendo che la sua mancata acquisizione comporti automaticamente l'illegittimità dell'atto impositivo. Tuttavia, molte pronunce attribuiscono al parere una funzione quasi necessaria nei casi caratterizzati da elevata complessità tecnica, soprattutto quando il contribuente abbia prodotto perizie tecniche approfondite. In tali ipotesi, l'assenza del parere viene talvolta considerata indice di carenza istruttoria.

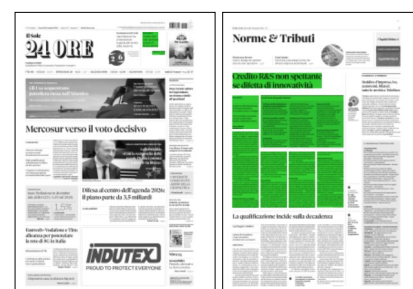
## Manuale di Frascati

Rappresenta uno dei punti più controversi dell'intero contenzioso. La giurisprudenza si divide tra orientamenti che riconoscono al Manuale un valore interpretativo già immanente nel sistema, in quanto richiamato indirettamente dalla disciplina europea e orientamenti che ne negano la rilevanza giuridica per i periodi d'imposta antecedenti al 2020.

Secondo l'atto di indirizzo del Mef per le annualità antecedenti al 2020, il Manuale non può essere utilizzato come parametro normativo vincolante, al più può assumere una funzione orientativa e interpretativa, da utilizzare con cautela.

La posizione è coerente con l'orientamento giurisprudenziale maggioritario (che applica il principio del *tempus regit actum*) delegittimando l'uso retroattivo dei criteri Frascati come base esclusiva per il recupero del credito.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



**I punti fermi dei giudici tributari**

<p><b>Definizione di R&amp;S e distinzione da produzione/commercializzazione</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>● R&amp;S come attività tecnico-scientifica autonoma, caratterizzata da rischio di insuccesso e distinta dalla produzione (Cgt Udine 23/2024)</li></ul>	<p>e 300/2024); Cgt Bologna 302/2024, Cgt Roma 7144/2025</p> <ul style="list-style-type: none"><li>● Necessità di un avanzamento tecnologico oggettivo e significativo (Cgt Lombardia 275/2023 e 1712/2023)</li></ul>	<p><b>Spese ammissibili</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>● Ammesse spese di personale, ricerca commissionata e subappalti se funzionali al progetto (Ctp Mantova, n. 103/2022; Cgt Lombardia, nn. 275/2023, 1712/2023, 3123/2023)</li><li>● Esclusione dei costi non direttamente imputabili o non adeguatamente provati (Cgt Valle d'Aosta, n. 5/2023; Cgt Udine, n. 5/2024)</li></ul>
<p><b>Attività ammissibili e requisiti</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>● Centralità del progetto strutturato e dell'acquisizione di nuove conoscenze (Cgt Udine 23/2024; Cgt Lecce 495/2021)</li><li>● Esclusione delle attività prive di sistematicità o riconducibili a miglioramenti ordinari (Cgt Napoli, 5468/22; Ctr Umbria 268/22)</li></ul>	<p><b>Beneficio per l'intera economia</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>● Sufficiente il potenziale trasferimento di conoscenze anche settoriale o nell'impresa (Cgt Modena 52/22; Cgt Roma 8484/2024; Cgt Veneto 241/24; Cgt Verona 265/24; Cgt Emilia-Romagna 307/4/2021, Cgt Bologna 529/24, Cgt Valle d'Aosta 15/24, 5/23 e 22/22)</li><li>● Necessità di un beneficio non limitato all'impresa, in coerenza con la disciplina UE sugli aiuti di Stato (Cgt Lombardia 3123/2023; Ctp Napoli, n. 5468/2022)</li></ul>	<p><b>Mancanza di documentazione</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>● Prevalenza della prova sostanziale e complessiva (Cgt Marche, n. 738/2023; Cgt Bologna, n. 538/2024; Cgt Lombardia, n. 1958/2024)</li><li>● Centralità di timesheet e tracciabilità analitica dei costi (Cgt Asti, n. 18/2025)</li></ul>
<p><b>Innovatività</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>● Sufficiente innovazione rispetto allo stato dell'arte dell'impresa o del settore (Cgt Benevento 1301/24; Cgt Basilicata 61/2024</li></ul>		