

Credito d'imposta per ricerca e sviluppo: i criteri del Manuale di Frascati, recepiti nell'ordinamento con la legge di bilancio 2020 e il d.m. 26 maggio 2020, non si applicano alle annualità anteriori; l'atto di recupero che disconosce la natura di ricerca dei progetti con affermazioni generiche, senza confutare nel merito tecnico le perizie asseverate prodotte dall'impresa e senza acquisire il parere del Ministero quando la contestazione investe profili tecnico-scientifici, è nullo per difetto di istruttoria e di motivazione

La Corte annulla tutti gli atti per difetto di motivazione e di istruttoria: l'Ufficio ha esposto il quadro normativo e di prassi, compresi i parametri del Manuale di Frascati non applicabili *ratione temporis*, ma non ha calato quelle nozioni nei progetti concreti né confutato le perizie del certificatore. Accolta anche, per le annualità più risalenti, l'eccezione di decadenza, con un percorso che non considera l'anno di utilizzo dei crediti.

PROVVEDIMENTO	Corte di giustizia tributaria di primo grado di Bergamo, sez. 1, sentenza 27 luglio 2026, n. 302 · Pres. e rel. Barraco
DECISIONE	Ricorso accolto · esito favorevole al contribuente · spese compensate · sospensione degli atti concessa all'udienza dell'11 marzo 2026 · dispositivo n. 278/2026 depositato il 16 luglio 2026
OGGETTO	Quattro atti di recupero notificati nel settembre 2025 per crediti d'imposta R&S degli anni 2016, 2017, 2018 e 2019 utilizzati in compensazione nel 2020 · credito recuperato 1.047.833,28 euro, interessi 306.559,24 euro, sanzioni 349.317,74 euro

1. MASSIMA

In tema di credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo previsto dall'art. 3 del d.l. n. 145 del 2013, i criteri del Manuale di Frascati, formalmente recepiti nell'ordinamento nazionale solo con la legge n. 160 del 2019 e con il d.m. 26 maggio 2020, non possono essere applicati alle annualità anteriori, in ragione del principio di irretroattività dell'art. 11 delle disposizioni sulla legge in generale e della tutela dell'affidamento e della certezza del diritto dell'art. 3 della legge n. 212 del 2000.

L'Ufficio che intende discostarsi dalle perizie tecniche asseverate prodotte dall'impresa ha l'onere di contestarne puntualmente i contenuti, indicando per quale ragione scientifica o tecnologica la soluzione adottata difetti dei requisiti di legge; quando la contestazione investe valutazioni tecnico-scientifiche e non profili contabili o amministrativi, la facoltà di chiedere il parere del Ministero competente prevista dall'art. 8, comma 2, del d.m. 27 maggio 2015 si traduce in un obbligo procedimentale. L'atto di recupero che si limita a qualificare in modo apodittico le attività come normale pratica industriale o apporti incrementali di routine è nullo per difetto di istruttoria e di motivazione ai sensi dell'art. 7 della legge n. 212 del 2000.

2. RIFERIMENTI NORMATIVI

Articolo 3 del d.l. 23 dicembre 2013, n. 145, convertito dalla legge 21 febbraio 2014, n. 9; articolo 8, comma 2, del d.m. 27 maggio 2015; articolo 1, commi 198-209, della legge 27 dicembre 2019, n. 160; d.m. 26 maggio 2020; articoli 3 e 7 della legge 27 luglio 2000, n. 212; articolo 11 delle disposizioni

sulla legge in generale; articolo 43 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600; articolo 27, comma 16, del d.l. 29 novembre 2008, n. 185; articolo 1, comma 421, della legge 30 dicembre 2004, n. 311; articolo 103 del codice di procedura civile.

3. FATTO E DECISIONE

Con quattro atti notificati nel settembre 2025 l'Agenzia delle entrate di Bergamo recuperava i crediti d'imposta per ricerca e sviluppo maturati da una società negli anni dal 2016 al 2019 e utilizzati in compensazione nel 2020, ritenendoli inesistenti: 1.047.833,28 euro di credito, oltre a 306.559,24 euro di interessi e 349.317,74 euro di sanzioni. Con un unico ricorso la società eccepeva la decadenza per le annualità più risalenti e il difetto di motivazione e di istruttoria degli atti, che avevano riprodotto il quadro normativo e di prassi (circolari, linee guida ministeriali e Manuale di Frascati) senza esaminare i singoli progetti e avevano liquidato come non vincolanti le perizie asseverate di un certificatore accreditato; chiedeva in subordine una consulenza tecnica. La Corte aveva sospeso gli atti in via cautelare.

La Corte ritiene ammissibile il ricorso cumulativo per la connessione soggettiva e oggettiva fra gli atti e la gestione unitaria del contraddittorio preventivo. Accoglie l'eccezione di decadenza per le annualità anteriori al 2018, ritenendo spirati, anche computando le sospensioni dell'emergenza sanitaria, i termini dell'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973. Con carattere assorbente per tutte le annualità accoglie il motivo sul difetto di motivazione e di istruttoria: il Manuale di Frascati non è applicabile ad anni anteriori al suo recepimento, come affermato anche dal Consiglio di Stato in una pronuncia recente richiamata in motivazione, e comunque l'Ufficio non ne ha calato le nozioni nella realtà dei progetti, rigettando le perizie con la sola affermazione della loro non vincolatività in assenza di parere ministeriale. La Corte richiama numerosi propri precedenti conformi, uno dei quali confermato in appello, e annulla gli atti; spese compensate.

4. COLLOCAZIONE NELL'ORIENTAMENTO

La sentenza si inserisce nell'orientamento di merito largamente prevalente nel 2026, che esclude l'applicazione dei criteri del Manuale di Frascati alle annualità anteriori al 2020 e pretende dall'Ufficio una motivazione tecnica calata sui singoli progetti (CGT I Bergamo n. 299/2026, della stessa Corte; CGT I Roma n. 11708/2026; CGT I Torino n. 820/2026, che ha riconosciuto l'agevolabilità di attività di sviluppo sperimentale del 2015 secondo la disciplina allora vigente). Sul parere del Ministero la giurisprudenza è divisa: lo considera necessario quando la contestazione è tecnica CGT I Napoli n. 12392/2026, mentre CGT I Avellino n. 568/2026 e CGT I Frosinone n. 683/2026 ne escludono l'obbligatorietà e ammettono il richiamo al Manuale come criterio interpretativo; CGT I Roma n. 10834/2026 lo ritiene parametro valido per definire l'innovazione anche nelle annualità precedenti.

Il passaggio sulla decadenza richiede una precisazione. La sentenza misura il termine sulle annualità di maturazione del credito, mentre i crediti risultano utilizzati in compensazione nel 2020; il termine per l'atto di recupero si commisura invece all'anno di utilizzo, ed è di otto anni quando il credito è qualificato come inesistente (art. 27, comma 16, del d.l. n. 185 del 2008, nella lettura di Cass. SS.UU. n. 34419 del 2023), quello ordinario quando è soltanto non spettante. La qualificazione del credito è appunto il terreno su cui si concentra gran parte del contenzioso di merito (fra le molte, CGT I Milano n. 2781/2026 e CGT I Caserta n. 2830/2026), e un eventuale appello dell'Ufficio potrà investire questo profilo. Il motivo decisivo resta comunque quello sulla motivazione, che regge l'annullamento per tutte le annualità: per le imprese, l'indicazione è che la perizia asseverata, se analitica e riferita ai singoli progetti, sposta sull'Amministrazione l'onere di una confutazione tecnica specifica; per gli Uffici, che il richiamo al quadro di prassi non sostituisce l'esame dei progetti.

Pubblicato il 26 ottobre 2026 · Simmaco Riccio

Il commento espone la decisione e il relativo contesto giurisprudenziale a fini informativi; non costituisce parere professionale né sostituisce la valutazione della fattispecie concreta.