

Credito d'imposta per ricerca e sviluppo: inapplicabilità retroattiva dei criteri del Manuale di Frascati e motivazione dell'atto di recupero

L'atto di recupero del credito per ricerca e sviluppo ha natura impositiva e dev'essere motivato in fatto e in diritto. I criteri del Manuale di Frascati, documento di prassi internazionale privo di efficacia normativa, non possono essere applicati retroattivamente ai periodi anteriori alla loro introduzione nell'ordinamento.

PROVVEDIMENTO	Corte di giustizia tributaria di primo grado di Campobasso, sez. 1, sentenza 28 maggio 2026, n. 206
DECISIONE	Ricorso accolto · esito favorevole al contribuente
OGGETTO	Atto di recupero · credito per ricerca e sviluppo · periodi 2018 e 2019

1. MASSIMA

L'atto di recupero del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo ha natura di atto impositivo autonomamente impugnabile e dev'essere motivato con l'indicazione delle ragioni giuridiche e dei presupposti di fatto del recupero; è viziato l'atto che si fondi su un parere tecnico reso da organo diverso da quello previsto dalla disciplina e che difetti di un'analisi specifica e individualizzante dei presupposti del credito.

Non è legittima l'applicazione retroattiva dei criteri interpretativi del Manuale di Frascati a periodi d'imposta anteriori alla loro introduzione nell'ordinamento con la legge n. 160 del 2019, trattandosi di documento di prassi internazionale privo di efficacia normativa vincolante; il richiamo alle comunicazioni dell'Unione europea in materia di aiuti di Stato non vale a giustificarla, riguardando esse aiuti selettivi e non misure di carattere generale. La distinzione fra credito inesistente e credito non spettante dev'essere correttamente delineata nell'atto impositivo.

2. RIFERIMENTI NORMATIVI

Articolo 3 del d.l. 23 dicembre 2013, n. 145, convertito dalla l. 21 febbraio 2014, n. 9; d.m. 27 maggio 2015; articolo 1, commi da 198 a 209, della legge 27 dicembre 2019, n. 160; articolo 13, comma 5, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471; articolo 7 della legge 27 luglio 2000, n. 212.

3. FATTO E DECISIONE

L'Ufficio recuperava il credito d'imposta fruito nel 2022 in relazione ad attività di ricerca e sviluppo svolte nel 2018 e nel 2019, per circa trentotto mila euro, qualificando il credito come inesistente. L'atto si fondava su un parere reso dalla Soprintendenza archeologia, belle arti e paesaggio e sull'applicazione dei criteri del Manuale di Frascati.

La Corte accoglie il ricorso su tutti i profili. Rileva anzitutto il difetto di motivazione: l'atto non contiene un'analisi individualizzante delle attività svolte e poggia su un parere tecnico reso da organo diverso da quello indicato dalla disciplina di settore. Afferma poi che i criteri del Manuale, privi di forza normativa, non erano applicabili ai periodi anteriori alla legge n. 160 del 2019, che per prima li ha recepiti. Censura infine la qualificazione del credito come inesistente, non essendone stati delineati i presupposti rispetto alla diversa figura del credito non spettante.

4. COLLOCAZIONE NELL'ORIENTAMENTO

Il contenzioso sul credito per ricerca e sviluppo ruota attorno a due questioni che le Corti di merito affrontano con impostazioni diverse: il valore dei manuali tecnici internazionali e la qualificazione del credito ai fini sanzionatori.

Sulla prima, la presente decisione si colloca nell'indirizzo che nega efficacia normativa al Manuale di Frascati per i periodi anteriori al suo recepimento, in coerenza con quanto affermato dalla Corte di primo grado di Rimini; diversa è l'impostazione di chi assume quei criteri come parametro diretto della verifica tecnica, salvo esigere dall'Ufficio un'istruttoria adeguata. Sulla seconda, la distinzione fra credito inesistente e non spettante — ridefinita dal d.lgs. n. 87 del 2024 — incide sulla misura della sanzione e sui termini di decadenza, ed è ormai oggetto autonomo di contestazione.

Pubblicato il 9 settembre 2026 · Redazione MassimarIA

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