

SENTENZA

sul ricorso numero di registro generale 8262 del 2025, proposto da:

- **Ministero delle Imprese e del Made in Italy, Agenzia delle Entrate**, in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentati e difesi dall'Avvocatura Generale dello Stato, domiciliataria ex lege in Roma, Via [OMISSIS];

contro:

- **Società Alfa S.r.l.**, in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentato e difeso dagli avvocati Avv. [OMISSIS] e Avv. [OMISSIS], con domicilio eletto presso lo studio dell'Avv. [OMISSIS] in Roma, Via [OMISSIS];

per la riforma della sentenza del Tribunale Amministrativo Regionale per il Lazio (Sezione Quarta) n. 15039/2025, resa tra le parti.

Visti il ricorso in appello e i relativi allegati; Visto l'atto di costituzione in giudizio della Società Alfa S.r.l.; Visti tutti gli atti della causa;

Relatore nell'udienza pubblica del giorno 9 luglio 2026 il Cons. [OMISSIS] e uditi per le parti gli avvocati dello Stato Avv. [OMISSIS] e Avv. [OMISSIS], e l'avvocato [OMISSIS]; Ritenuto e considerato in fatto e diritto quanto segue.

FATTO

Con l'appello in esame il Ministero odierna parte appellante impugnava la sentenza n. 15039 del 2025 del Tar Lazio, recante accoglimento dell'originario gravame.

Quest'ultimo era stato proposto dalla società odierna parte appellata, al fine di ottenere l'annullamento del provvedimento di diniego del Mimit n. [OMISSIS] avente ad oggetto certificazione del credito d'imposta, ricerca e sviluppo, innovazione e design, comunicato in data 10/01/2025 a mezzo pec.

All'esito del giudizio di primo grado il Tar accoglieva il ricorso sulla base dell'illegittimità dell'applicazione retroattiva dei criteri previsti dal Manuale di Frascati.

Nel ricostruire in fatto e nei documenti la vicenda, il Ministero appellante censurava la sentenza impugnata deducendo i seguenti motivi di appello:

- violazione e/o falsa applicazione degli articoli 3, commi 4 e 5 del d.l. 145/2013, 2, commi 1 e 2 del d.m. 27 maggio 2015, 23, comma 5 del d.l. 73/2022 e 3, comma 3 e 5 del d.p.c.m. 15 settembre 2023.

La parte appellata si costituiva in giudizio chiedendo il rigetto dell'appello e riproponendo, in via subordinata, i vizi di prime cure assorbiti dal Tar.

Alla pubblica udienza del 9 luglio 2026 la causa passava in decisione.

DIRITTO

1. La presente controversia ha ad oggetto il diniego impugnato in prime cure, annullato dalla sentenza impugnata per la ritenuta inapplicabilità retroattiva dei più restrittivi parametri di cui al c.d. manuale Frascati.

2. Secondo la prospettazione erariale, ai sensi dell'art. 3, comma 4, del decreto-legge n. 145 del 2013, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2014, n. 9, nonché dell'art. 2, comma 1, del decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, di concerto con il Ministro dello Sviluppo Economico, del 27 maggio 2015, risultano ammissibili al credito d'imposta per ricerca e sviluppo, secondo la disciplina vigente *ratione temporis*, le attività di ricerca fondamentale, di ricerca industriale e di sviluppo sperimentale:

- la prima ricomprende i lavori sperimentali o teorici svolti principalmente per acquisire nuove conoscenze sui fondamenti di fenomeni e fatti osservabili, senza previsione di applicazioni o di utilizzi commerciali diretti;
- la seconda attiene alla ricerca pianificata o alle indagini critiche finalizzate all'acquisizione di nuove conoscenze da impiegare per sviluppare nuovi prodotti, processi o servizi ovvero per apportare un miglioramento significativo a quelli esistenti;
- la terza concerne l'acquisizione, combinazione, strutturazione e impiego di conoscenze e capacità esistenti, di natura scientifica, tecnologica o commerciale, al fine di elaborare piani, progetti o disegni relativi a prodotti, processi o servizi nuovi o migliorati, includendo, ove necessario, la realizzazione di prototipi e di progetti pilota non destinati a un uso commerciale immediato.

2.1 Le definizioni così applicate sono state espressamente mutate dalla disciplina unionale: dapprima dalla Comunicazione della Commissione 2006/C 323/01 ("Disciplina comunitaria in materia di aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione") e, successivamente, dalla Comunicazione 2014/C 198/01 del 27 giugno 2014, paragrafo 1.3, punto 15, lettere m), q) e j), che hanno aggiornato, rispettivamente, le nozioni di ricerca fondamentale, ricerca industriale e sviluppo sperimentale, ribadendo l'estraneità alle attività agevolabili delle mere modifiche di routine o periodiche e delle attività riconducibili alla semplice applicazione dello stato dell'arte.

2.2 Con la successiva disposizione di cui alla finanziaria del 2020 (in specie sub art. 1, comma 200, della legge n. 160 del 2019) secondo l'appello il legislatore avrebbe allineato il sistema in coerenza al dettato unionale, qualificando come ammissibili al credito d'imposta le attività di ricerca fondamentale, di ricerca industriale e di sviluppo sperimentale "come definite" alle predette lettere m), q) e j) della Comunicazione 2014/C 198/01.

2.3 Quindi, con l'art. 23 del decreto-legge n. 73 del 2022, convertito dalla legge n. 122 del 2022, si è introdotta una procedura facoltativa di certificazione dei crediti d'imposta

relativi a R&S, innovazione tecnologica, design e ideazione estetica, fruibile in assenza di pregresse contestazioni o di accessi/ispezioni conosciuti dal contribuente. La certificazione, secondo il comma 4 della medesima disposizione, esplica effetti vincolanti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria in relazione alla qualificazione delle attività oggetto di attestazione, con nullità degli atti difformi, salvo il caso di non corretta rappresentazione dei fatti, ferma restando la possibilità di svolgere controlli su profili diversi dalla qualificazione.

2.4 Nella stessa prospettazione, il quadro attuativo è stato completato dal D.P.C.M. 15 settembre 2023, che, da un lato, ha istituito l'Albo dei soggetti certificatori presso il Ministero delle Imprese e del Made in Italy e, dall'altro, ha disciplinato contenuto e natura della certificazione, ribadendone la vincolatività, decorso il termine indicato, ai soli fini della qualificazione delle attività. Le modalità informatiche per l'iscrizione all'Albo, per l'accesso alla procedura e per la trasmissione delle certificazioni sono state dettate con il decreto direttoriale n. 283 del 21 febbraio 2024. In attuazione dell'art. 3, comma 5, del D.P.C.M., il Ministero ha quindi approvato, in data 4 luglio 2024, le "Linee guida per la corretta applicazione del credito d'imposta in attività di ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, design e ideazione estetica" e, con decreto direttoriale del 5 giugno 2024, ha reso disponibili i modelli di certificazione sulla piattaforma telematica, prevedendo campi descrittivi idonei a consentire una motivazione puntuale da parte del certificatore. Le "Linee guida" precisano che la certificazione deve essere rilasciata nel rispetto dei criteri e delle regole di cui agli articoli 2, 3, 4 e 5 del D.M. MISE 26 maggio 2020 e, in coerenza con la prassi consolidata del MISE/MIMIT e dell'Agenzia delle Entrate, ammettono l'utilizzo sussidiario dei principi contenuti nel Manuale di Frascati dell'OCSE ai fini della distinzione tra attività propriamente di R&S e attività di mera innovazione di processo o organizzativa.

2.5 Secondo la tesi appellante pertanto il sistema normativo così completato sorreggerebbe il diniego impugnato.

3. La tesi non può condividersi. L'evoluzione normativa ha solo via via completato e definito i requisiti, in termini di aggiornamento, quindi coerentemente alla stessa natura dei contributi in questione e della connessa evoluzione tecnologica, per cui un elemento che poteva essere innovativo in precedenza, ora non lo si può più considerare tale.

4. Sempre in termini di ratio, anche il concetto di innovatività appare condivisibilmente da intendersi esteso anche ai processi ed alle procedure, salva l'adozione di una specifica distinzione ed esclusione normativa (della cui ragionevolezza potrebbe peraltro dubitarsi), che non è comunque applicabile retroattivamente laddove solo successivamente introdotta.

5. Pertanto, in assenza di una espressa e specifica disciplina contraria e quindi ostativa, la spettanza del credito di imposta riconosciuto ai sensi dell'art. 3 del decreto legge n.145 del 2013 deve essere valutata esclusivamente, anche in base al principio *tempus regit actum*, alla luce del quadro normativo vigente nel periodo d'imposta di riferimento.

5.1 In particolare, prima delle modifiche introdotte con la legge 160 del 2019, il perimetro oggettivo dell'agevolazione era compiutamente ed esclusivamente definito dall'art. 3 d.l. 145 cit., istitutivo della misura, e dal relativo decreto interministeriale di attuazione del 27 maggio 2015.

5.2 Il comma 4 di tale norma descrive, in termini positivi, le attività di ricerca e sviluppo ammissibili al beneficio, includendo:

- a) lavori sperimentali o teorici finalizzati principalmente all'acquisizione di nuove conoscenze sui fondamenti di fenomeni e fatti osservabili, senza previsione di applicazioni o utilizzi pratici diretti;
- b) attività di ricerca pianificata o indagini critiche volte ad acquisire nuove conoscenze utili allo sviluppo di nuovi prodotti, processi o servizi, al miglioramento di quelli esistenti, o alla creazione di componenti di sistemi complessi necessari alla ricerca industriale (esclusi i prototipi previsti al punto successivo);
- c) attività di acquisizione, combinazione, organizzazione e utilizzo di conoscenze e competenze scientifiche, tecnologiche e commerciali per produrre piani, progetti o disegni di nuovi prodotti, processi o servizi, o modifiche migliorative (tali attività comprendono anche la definizione concettuale, la pianificazione e la documentazione necessarie, purché non destinate a uso commerciale. Rientrano altresì la realizzazione di prototipi utilizzabili commercialmente e progetti pilota per esperimenti tecnologici o commerciali, a condizione che il prototipo sia il prodotto finale e il cui costo di fabbricazione renda impraticabile l'uso esclusivo a fini dimostrativi o di convalida);
- d) attività di produzione e collaudo di prodotti, processi e servizi, a patto che tali attività non siano svolte con finalità industriali o commerciali.

5.3 Inoltre, il successivo comma 5 esclude espressamente dal credito d'imposta le attività che si risolvono in modifiche ordinarie o periodiche a prodotti, linee produttive, processi di fabbricazione o servizi esistenti, anche se tali modifiche comportano miglioramenti.

6. Se per un verso tale disciplina, valevole *ratione temporis*, appare coerente alla natura ed agli obiettivi dei benefici in parola come sopra ricordati, per un altro e concorrente verso anche la prassi amministrativa si muoveva nei medesimi termini, tanto che con la circolare n. 5/E del 2016 l'agenzia delle entrate ha fornito i primi chiarimenti

interpretativi, rinviando espressamente alla circolare del Mi.s.e. n. 46586 del 2009, la quale individuava nel Manuale di Oslo lo strumento concettuale di riferimento per la qualificazione delle attività agevolabili.

7. In tale ottica, va ribadito che la disciplina appariva coerente alla finalità dell'agevolazione di sostenere l'impegno dell'impresa nel migliorare processi e prodotti, incrementando la competitività del sistema economico, e non solo a quella di contribuire all'incremento dello stock di conoscenze scientifiche o tecniche a livello sistemico, requisito invece previsto dal manuale di Frascati per qualificare un'attività come ricerca e sviluppo.

8. L'evoluzione normativa ha costituito pertanto una innovazione, non applicabile retroattivamente, proprio alla luce della stessa natura logicamente evolutiva di tale tipo di benefici.

9. Solo a partire dal 2018, il Ministero prima (con la Circolare n. 59990 del 2018) e l'Agenzia delle entrate poi (con la Risoluzione n. 40/E del 2 aprile 2019), hanno adottato un'interpretazione innovativa, individuando nei cinque criteri delineati dal Manuale di Frascati il paradigma di riferimento per qualificare le attività di ricerca e sviluppo (novità, creatività, incertezza, sistematicità e trasferibilità/riproducibilità).

10. Tale nuova impostazione interpretativa è stata però formalmente recepita e legificata (divenendo quindi rilevante ed applicabile) solo con l'art. 1, comma 200, cit. che, senza una formulazione interpretativa ma ordinariamente innovativa, ha espressamente richiamato la formulazione del manuale opposta col diniego impugnato, normatizzando i criteri opposti per la qualificazione delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili all'agevolazione fiscale. Tale applicazione è stata poi confermata dal Ministero dello sviluppo economico nel relativo decreto attuativo del 26 maggio 2020 e nelle Linee guida approvate con decreto direttoriale del 4 luglio 2024.

11. Pertanto, solo a partire dal periodo d'imposta 2020, con l'introduzione del nuovo credito d'imposta per ricerca e sviluppo, il legislatore ha adottato una qualificazione più restrittiva delle attività agevolabili, vincolandone l'ammissibilità al rispetto congiunto dei cinque criteri individuati dal Manuale di Frascati: novità, creatività, incertezza, sistematicità e trasferibilità/riproducibilità. In tale contesto, è stato inoltre previsto che la "novità" richiesta debba essere intesa in senso assoluto, ossia come progresso conoscitivo non ancora acquisito a livello globale, e non più come semplice innovazione interna all'impresa, come invece consentito dall'approccio più ampio e flessibile del Manuale di Oslo.

12. La norma, tuttavia, non dispone che per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019. Invero, lo stesso recepimento espresso del Manuale di Frascati ad opera della legge n. 160 del 2019 conferma in modo chiaro che, fino a quel momento, i criteri ivi contenuti non avevano trovato ingresso nel nostro ordinamento.

Se, infatti, il Manuale fosse stato già applicabile in forza di una presunta natura interpretativa "immanente", non si spiegherebbe la necessità di un formale intervento legislativo per introdurlo espressamente come parametro vincolante a partire dal periodo d'imposta 2020.

13. Se per un verso tale ultima norma non ha valenza interpretativa, come sopra già chiarito, per un altro e conclusivo verso miglior sorte non ottiene il riferimento unionale.

13.1 Infatti, neppure la prassi della Commissione europea richiamata dal Ministero per giustificare l'applicazione retroattiva dei criteri del manuale di Frascati adotta, ai fini della valutazione degli aiuti di Stato in materia di ricerca e sviluppo, l'edizione del 2015 di tale documento. Al contrario, la comunicazione della Commissione del 27 giugno 2014 fa riferimento all'edizione del manuale di Frascati del 2002, che recepisce una nozione di attività di ricerca e sviluppo significativamente più ampia e flessibile rispetto a quella delineata nella versione del 2015. Il manuale di Frascati del 2002 si limita infatti a ritenere che un'attività rientri nella definizione di ricerca e sviluppo a condizione che il suo obiettivo principale sia quello di conseguire miglioramenti tecnici sul prodotto o sul processo (*"If the primary objective is to make further technical improvements on the product or process, then the work comes within the definition of R&D"*), senza che vi sia la necessità di valutare se tali miglioramenti sarebbero stati possibili sulla base dello stato dell'arte del settore di riferimento.

13.2 La stessa Comunicazione del 2014 chiarisce che i criteri in essa stabiliti si applicano alle misure che rientrano nella disciplina degli aiuti di Stato, e non agli incentivi fiscali a carattere generale, come il credito d'imposta di cui all'art. 3 del d.l. 145/2013, che proprio in quanto misura non selettiva non è soggetto all'obbligo di notifica preventiva alla Commissione europea.

14. Alla luce delle considerazioni che precedono l'appello va pertanto respinto. Il rigetto dell'appello esclude la necessità di esaminare i motivi assorbiti in prime cure e riproposti dalla parte appellata.

15. Le spese del presente grado di giudizio, liquidate come da dispositivo seguono la soccombenza.

P.Q.M.

Il Consiglio di Stato in sede giurisdizionale (Sezione Sesta), definitivamente pronunciando sull'appello, come in epigrafe proposto, lo respinge.

Condanna parte appellante al pagamento delle spese del presente grado di giudizio in favore di parte appellata, liquidate in complessivi euro 5.000,00 (cinquemila/00), oltre accessori dovuti per legge.

Ordina che la presente sentenza sia eseguita dall'autorità amministrativa.