

LOCUS

theBUSINESSedit.



HSL Advisors



N.17 - Settembre 2026
Locus | Magazine Digitale
HSL Advisors



Credito d'imposta R&S e Manuale di Frascati: il limite dell'irretroattività nella lettura del Consiglio di Stato

15/09/2026



Barbara Carbognani

Partner del Team di Diritto Tributario

Premessa

L'intervento del Consiglio di Stato in tema di credito d'imposta per ricerca e sviluppo si colloca in un quadro segnato da un contenzioso diffuso e da profonde incertezze interpretative, in particolare con riguardo alla portata applicativa del Manuale di Frascati e al suo rapporto con la disciplina interna dell'agevolazione. La vicenda decisa prende le mosse dal diniego, da parte del MIMIT, della certificazione ex art. 23 del DL 73/2022 relativa ad attività svolte negli anni d'imposta 2017-2019, diniego motivato sulla base della ritenuta carenza dei cinque requisiti cumulativi elaborati dal Manuale di Frascati 2015 – novità, creatività, incertezza, sistematicità e trasferibilità/riproducibilità – utilizzati come griglia vincolante per valutare la qualificazione delle attività come R&S. Il nodo centrale diventa, dunque, stabilire se tali criteri possano essere imposti retroattivamente a periodi d'imposta regolati da una disciplina che non li richiamava espressamente e che, anzi, si fondava su un diverso equilibrio tra finalità dell'agevolazione, nozione di innovazione e prassi amministrativa.

Il caso

Per comprendere la portata della decisione è necessario ricostruire, sia pur sinteticamente, l'evoluzione normativa del credito R&S. L'art. 3 del DL 145/2013, applicabile alle annualità 2015-2019, delinea un perimetro oggettivo ampio, includendo attività sperimentali o teoriche, ricerca pianificata, indagini critiche e sviluppo sperimentale finalizzati alla realizzazione di nuovi prodotti, processi o servizi ovvero al miglioramento significativo di quelli esistenti, ed escludendo soltanto le modifiche ordinarie o periodiche, anche se migliorative. Il decreto attuativo del 27 maggio 2015 dettaglia costi e modalità di calcolo, ma non contiene alcun rinvio espresso al Manuale di Frascati 2015. La prassi coeva, in particolare le circolari MISE e dell'Agenzia delle Entrate, assume come riferimento concettuale prevalente il Manuale di Oslo, che valorizza un'idea di innovazione "per l'impresa": è sufficiente che il prodotto o processo sia nuovo o significativamente migliorato rispetto alla realtà aziendale, senza richiedere necessariamente un avanzamento dello stato dell'arte a livello globale. Solo in una fase successiva, a ridosso dell'introduzione del nuovo credito, si assiste a un progressivo spostamento dell'attenzione verso il modello Frascati, fino alla vera e propria "legificazione" del paradigma OCSE operata dall'art. 1, commi 198 e seguenti, della L. 160/2019, applicabile dal periodo d'imposta 2020, e dal DM 26 maggio 2020. In questo nuovo contesto normativo le categorie di ricerca fondamentale, ricerca industriale e sviluppo sperimentale sono chiaramente modellate sui criteri del Manuale di Frascati 2015, in coerenza con la Comunicazione della Commissione 2014/C 198/01 e con le successive Linee guida MIMIT del 4 luglio 2024. Proprio questa interruzione temporale costituisce il fulcro del ragionamento del Consiglio di Stato: se il legislatore ha ritenuto necessario recepire espressamente il modello Frascati a partire dal 2020, ciò dimostra che, per il periodo 2015-2019, quei criteri non erano ancora parte integrante, con forza vincolante, dell'ordinamento interno in materia di credito R&S. Nel caso concreto il MIMIT ha tuttavia utilizzato i cinque requisiti del Manuale di Frascati 2015 come parametro decisivo per negare la certificazione relativa a progetti collocati nel triennio 2017-2019, assumendo che la disciplina sopravvenuta avesse natura meramente esplicativa di un contenuto già immanente nella nozione di ricerca e sviluppo. La società ha impugnato il diniego davanti al TAR Lazio, deducendo, tra

l'altro, la violazione del principio di irretroattività e lo sviamento dal quadro normativo *ratione temporis*. Il TAR ha accolto il ricorso, ritenendo che la spettanza del credito dovesse essere valutata unicamente sulla base del combinato disposto tra DL 145/2013 e DM 27 maggio 2015, integrato dalla prassi originaria, e che l'applicazione retroattiva di Frascati 2015 fosse incompatibile con lo Statuto del contribuente. L'appello del MIMIT ha condotto alla pronuncia del Consiglio di Stato qui considerata, che ha confermato integralmente l'impostazione del giudice di primo grado.



La decisione

Sul piano dei principi il Consiglio di Stato muove dal canone “*tempus regit actum*” e dal divieto di retroattività delle norme tributarie sancito dall'art. 3 della L. 212/2000 e dall'art. 11 delle disposizioni sulla legge in generale, sottolineando come tale divieto non possa essere eluso mediante atti di soft law o documenti tecnici privi di rango legislativo. Il Manuale di Frascati viene ricondotto alla sua natura propria di strumento tecnico-metodologico, idoneo a supportare l'interpretazione di concetti giuridici indeterminati, ma inidoneo, di per sé, a modificare il contenuto di diritti e obblighi tributari o a restringere retroattivamente il perimetro di un'agevolazione. Ne consegue che, per le annualità 2015-2019, la spettanza del credito ex art. 3 DL 145/2013 deve essere valutata esclusivamente alla luce della disciplina primaria e del decreto attuativo, integrati dalla prassi originaria che faceva riferimento al Manuale di Oslo e, semmai, al Manuale di Frascati 2002, e non già secondo la più selettiva griglia di Frascati 2015. La decisione affronta anche il rapporto con il diritto dell'Unione europea, rispetto al quale l'Avvocatura dello Stato aveva invocato la Comunicazione del 2014 sugli aiuti di Stato a favore di R&S&I per giustificare l'applicazione dei criteri Frascati. Il Consiglio di Stato osserva, da un lato, che la Comunicazione richiama il Manuale di Frascati 2002 e non

l'edizione 2015; dall'altro, che il credito d'imposta ex DL 145/2013 ha natura di misura generale e non selettiva, estranea al perimetro degli aiuti di Stato soggetti a notifica preventiva. I parametri utilizzati dalla Commissione per valutare la compatibilità degli aiuti non si impongono automaticamente alle agevolazioni fiscali generali interne, sicché non esiste un obbligo eurounitario di applicare retroattivamente i criteri Frascati 2015 al credito R&S “storico”. In questo quadro la “nuova regola applicabile” che emerge dalla pronuncia può essere così sintetizzata in chiave discorsiva: per il periodo 2015-2019 il Manuale di Frascati 2015 non può essere utilizzato come standard vincolante per negare o recuperare il credito d'imposta, e i richiami contenuti nelle Linee guida MIMIT del 2024 hanno, al più, valore orientativo, ma non possono restringere ex post il perimetro agevolativo. Solo a decorrere dal 2020, in presenza di una base legislativa espressa, l'Amministrazione può legittimamente esigere il rispetto congiunto dei cinque criteri Frascati 2015 per qualificare un'attività come R&S ai fini del nuovo credito, ferma restando la necessità di un'adeguata motivazione in concreto.

Le implicazioni

Le ricadute operative della decisione sono rilevanti sia sul versante amministrativo, sia su quello tributario. Con riguardo alle certificazioni ex art. 23 DL 73/2022, i dinieghi fondati in via pressoché esclusiva sulla mancata sussistenza dei five criteria Frascati 2015 in relazione ad attività svolte nel quinquennio 2015-2019 appaiono oggi esposti a contestazione, poiché ancorati a un parametro tecnico sopravvenuto rispetto al quadro normativo vigente *ratione temporis*. Il MIMIT è chiamato a riconsiderare, anche in autotutela, le posizioni già esaminate e a rimodulare le proprie Linee guida, distinguendo chiaramente tra il regime “storico” del credito e il nuovo regime post-2020, così da evitare che uno strumento di soft law assuma surrettiziamente una



funzione para-normativa retroattiva. Sul fronte del contenzioso tributario la sentenza si inserisce in un orientamento di merito già critico verso l'uso retroattivo di Frascati 2015 e offre ai giudici un parametro di sistema per scrutinare la legittimità degli atti di recupero emessi dall'Agenzia delle Entrate. Per i crediti relativi alle annualità 2015-2019 non è più sufficiente richiamare i cinque criteri del Manuale per giustificare la pretesa: occorre dimostrare, con motivazione puntuale, che le attività non rientravano, già secondo la disciplina dell'epoca, nelle categorie di ricerca e sviluppo agevolate. In questo contesto le certificazioni tecniche, le relazioni progettuali e la documentazione predisposta in coerenza con l'approccio "innovazione per l'impresa" assumono rilievo non solo probatorio, ma anche ai fini della valutazione della buona fede e dell'affidamento del contribuente, con possibili riflessi sulla graduazione delle sanzioni e sulla stessa configurazione del credito come "non spettante" o "inesistente". Nel complesso la pronuncia del Consiglio di Stato contribuisce a ricomporre un equilibrio tra legge, soft law e prassi tecnica, riaffermando che l'allineamento agli standard internazionali in materia di R&S, pur auspicabile, non può realizzarsi al prezzo di una retroattività mascherata delle condizioni di accesso alle agevolazioni fiscali. La distinzione netta tra credito R&S "storico" e nuovo credito post-2020, insieme alla chiara delimitazione del ruolo del Manuale di Frascati, restituisce maggiore certezza del diritto agli operatori economici e offre all'Amministrazione un tracciato entro cui muoversi, evitando che strumenti tecnici di matrice sovranazionale si trasformino, di fatto, in fonti normative occulte.