

CREDITI RICERCA&SVILUPPO

GUIDA ALLA GESTIONE DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO DOPO LA SENTENZA DEL CONSIGLIO DI STATO N. 5627/2026

**Dalla sentenza n. 5627/2026 nuovi spunti difensivi contro dinieghi di
certificazione e atti di recupero**

di Antonio Lattanzio

Con la sentenza 14 luglio 2026, n. 5627, la Sesta Sezione del Consiglio di Stato ha respinto l'appello proposto dal Ministero delle imprese e del made in Italy e dall'Agenzia delle entrate avverso la sentenza del TAR Lazio n. 15039/2025, confermando l'annullamento del diniego di certificazione relativo ad attività di ricerca e sviluppo svolte nei periodi d'imposta 2017, 2018 e 2019. La pronuncia interviene su una delle questioni centrali del contenzioso formatosi intorno al credito previsto dall'art. 3 del d.l. n. 145/2013: la possibilità di valutare investimenti anteriori al 2020 mediante i cinque requisiti del Manuale di Frascati 2015 — novità, creatività, incertezza, sistematicità e trasferibilità o riproducibilità — assunti dall'Amministrazione come condizioni cumulative e vincolanti. Il Consiglio di Stato esclude tale possibilità e individua nell'art. 1, comma 200, della legge n. 160/2019 e nel d.m. 26 maggio 2020 la base normativa di un paradigma nuovo, destinato a operare per il futuro. La decisione non rende automaticamente agevolabile ogni innovazione aziendale e non travolge indistintamente tutti i recuperi relativi al 2015-2019: rimangono da verificare la riconducibilità delle attività alle categorie previste dalla disciplina del tempo, la loro distinzione dalle modifiche ordinarie, l'effettività dei progetti, l'ammissibilità dei costi e la documentazione. Il suo rilievo difensivo dipende dalla capacità di collegare il principio affermato dal giudice amministrativo alla concreta motivazione dell'atto, individuando dove l'Ufficio abbia applicato requisiti sopravvenuti e separando tali contestazioni dai rilievi tecnici, contabili o documentali dotati di autonomo fondamento. Un'attenzione specifica è dedicata alle Linee guida MIMIT del 4 luglio 2024,

nella parte in cui estendono al periodo 2015-2019 i criteri Frascati e alcuni criteri del decreto del 2020, nonché agli effetti del decreto direttoriale 22 luglio 2025 sul coordinamento tra MIMIT e Agenzia delle entrate. La ricostruzione è coordinata con Cass., Sez. Un., n. 34419/2023, con il d.lgs. n. 87/2024 e con l'Atto di indirizzo MEF n. 18 del 1° luglio 2025, ai fini della distinzione tra credito inesistente e credito non spettante, e si conclude con un metodo di check-up preventivo del fascicolo tecnico e contabile. Il commento ricostruisce la successione delle fonti, delimita la portata del decisum e ne esamina gli effetti sui procedimenti di certificazione e sui giudizi tributari, con particolare riguardo alla motivazione della pretesa, all'art. 7, comma 5-bis, del d.lgs. n. 546/1992, alla consulenza tecnica, alla distinzione tra credito inesistente e non spettante e al regime sanzionatorio. La sentenza n. 5627/2026 non costituisce una scorciatoia, ma restituisce alla difesa il corretto parametro di giudizio: l'Amministrazione può verificare rigorosamente attività, costi e documentazione, ma non può disconoscere il beneficio applicando retroattivamente condizioni estranee alla legge vigente quando l'investimento fu compiuto.

1. Perché la sentenza n. 5627/2026 cambia la difesa dei crediti R&S

La sentenza del Consiglio di Stato, Sezione VI, 14 luglio 2026, n. 5627 merita di essere letta con attenzione, e non soltanto dagli specialisti dei crediti d'imposta. Essa interviene là dove, negli ultimi anni, si è concentrata una parte rilevante del contenzioso tributario in materia di ricerca e sviluppo: la pretesa di valutare investimenti compiuti prima del 2020 mediante categorie tecniche elaborate, o comunque recepite nell'ordinamento fiscale, soltanto in epoca successiva.

È noto come si sia formata la controversia. L'Amministrazione finanziaria ha progressivamente ricondotto la qualificazione dei progetti ai **cinque requisiti** del **Manuale OCSE di Frascati 2015: novità, creatività, incertezza, sistematicità e trasferibilità o riproducibilità**. Soprattutto la novità è stata intesa in senso assoluto, quale avanzamento rispetto alle conoscenze disponibili nell'intero settore, e non quale progresso effettivo rispetto alla situazione di partenza dell'impresa. Su questa diversa misura della novità si sono giocati, e continuano a giocarsi, recuperi di importo assai rilevante.

Ridurre la questione a una disputa tra esperti sarebbe, tuttavia, fuorviante. In gioco vi sono la legalità tributaria, la **prevedibilità dell'azione amministrativa** e, in definitiva, il confine oltre il quale un documento di **soft law** cessa di aiutare l'interprete e finisce per riscrivere la fattispecie agevolativa. Se un criterio tecnico, elaborato o recepito dopo la conclusione dell'investimento, diviene il metro decisivo per negare il credito, non siamo più dinanzi a una semplice interpretazione: siamo dinanzi a una regola nuova applicata a fatti ormai compiuti.

È questa la ragione per la quale la decisione trascende il singolo diniego. Palazzo Spada afferma che, per i periodi anteriori al 2020, il credito deve essere giudicato alla luce dell'**art. 3 del d.l. 23 dicembre 2013, n. 145** e del **d.m. 27 maggio 2015**. L'**art. 1, comma 200, della legge 27 dicembre 2019, n. 160** segna invece una cesura: accoglie un paradigma più rigoroso, ma non può retroagire sino a trasformare in indebito un investimento effettuato sotto una disciplina diversa.

Sarebbe però un errore, uguale e contrario, attribuire alla sentenza ciò che essa non dice. Il Consiglio di Stato non ha equiparato ogni innovazione aziendale alla ricerca e sviluppo, né ha riconosciuto automaticamente il credito oggetto della certificazione. Ha espunto il **parametro sopravvenuto** e indicato la legge applicabile. Restano da verificare, caso per caso, la natura non ordinaria delle attività, la loro effettiva esecuzione, l'ammissibilità dei costi e la tenuta della documentazione. La pronuncia rafforza le difese fondate sulla corretta successione delle fonti; non dispensa l'impresa dal dimostrare ciò che ha realmente fatto.

La controversia non nasce da una mera divergenza terminologica, ma dal progressivo mutamento del parametro utilizzato per separare la ricerca e sviluppo dalle attività ordinarie dell'impresa. La disciplina originaria costruiva il confine mediante categorie positive — ricerca fondamentale, ricerca industriale e **sviluppo sperimentale** — e mediante l'esclusione delle **modifiche ordinarie o periodiche**. La prassi successiva ha invece sovrapposto a tale struttura un test cumulativo ricavato dal Manuale di Frascati 2015. Il passaggio da una fattispecie legislativa a una griglia tecnico-amministrativa ha finito per trasformare il criterio di selezione del beneficio.

La lezione metodologica della sentenza è, a ben vedere, elementare: si parte dalla legge e si ricorre alle nozioni tecniche per comprenderla, non si parte dal manuale per attribuire alla legge un contenuto che il suo testo non esprime. Capovolgere questo ordine significa

alterare la **gerarchia delle fonti** e riconoscere a un documento OCSE un'efficacia normativa che, per le annualità considerate, l'ordinamento interno non gli aveva ancora conferito.

La novità relativa considera il progresso realizzato rispetto alla situazione iniziale dell'impresa; la **novità assoluta** assume invece come termine di confronto il patrimonio conoscitivo disponibile nel settore. Nel primo modello rilevano il **problema tecnico** affrontato, l'assenza di una soluzione già disponibile nell'organizzazione aziendale, il percorso sperimentale e il miglioramento conseguito. Nel secondo occorre dimostrare anche che il risultato non fosse già noto o agevolmente deducibile da un professionista competente alla luce dello stato dell'arte.

L'**applicazione retroattiva** del secondo modello produce un aggravamento non solo sostanziale, ma probatorio. L'impresa può avere documentato correttamente il progetto secondo le regole del tempo senza avere predisposto una ricognizione mondiale dello **stato dell'arte**, una mappa formalizzata delle incertezze tecnologiche o una dimostrazione della trasferibilità dei risultati. Pretendere tali documenti anni dopo significa giudicare insufficiente una prova coeva sulla base di requisiti documentali sopravvenuti.

Nessuno mette in dubbio l'autorevolezza scientifica del Manuale di Frascati. Ma autorevolezza ed efficacia normativa non sono sinonimi. Il Manuale può chiarire concetti già contenuti nella legge e, quando una fonte competente lo richiami, può integrare il parametro applicativo. Non può invece sostituirsi alla legge, aggiungere condizioni che questa non prevedeva e farle valere contro il contribuente per investimenti già conclusi. È precisamente su questa distinzione, spesso trascurata nella pratica degli accertamenti, che la decisione costruisce la propria forza.

Neppure il principio secondo cui le agevolazioni sono di **stretta interpretazione** consente di giungere a conclusioni diverse. La **stretta interpretazione** impedisce di estendere analogicamente il beneficio, ma impedisce altresì di restringerlo mediante condizioni non previste. Il rigore ermeneutico opera tanto contro l'estensione indebita quanto contro la riduzione amministrativa della fattispecie.

La retroattività censurata si manifesta su due livelli. Sul piano sostanziale, un progetto viene escluso perché non soddisfa una condizione che non figurava nella **disciplina applicabile**. Sul piano probatorio, la documentazione viene ritenuta inadeguata perché

non organizzata secondo una griglia sopravvenuta. La tutela accordata dalla sentenza perderebbe gran parte della propria efficacia se l'Amministrazione, pur dichiarando di applicare la legge previgente, continuasse a pretendere in concreto le medesime dimostrazioni richieste dal Manuale 2015.

Ciò non esonera il contribuente dalla **prova dell'attività**. Impone però che la sufficienza della prova sia commisurata alle categorie legali del tempo: esistenza di un problema non ordinario, attività pianificata o sperimentale, acquisizione o combinazione di conoscenze, significatività del miglioramento e collegamento dei costi al progetto.

Vi è poi un profilo che il tributarista non dovrebbe mai perdere di vista.

Il credito R&S non è una mera posta della dichiarazione: è un **incentivo** con il quale lo Stato orienta decisioni economiche, induce l'impresa a destinare risorse a progetti rischiosi e promette, in cambio, un determinato trattamento fiscale. Una simile misura può funzionare soltanto se le sue condizioni sono conoscibili prima dell'investimento. Se il perimetro viene ridefinito anni dopo, l'incentivo cessa di essere una leva di politica economica e diviene un fattore di rischio retrospettivo.

Sotto questo profilo, la decisione riconduce la **certezza del diritto** alla stessa razionalità economica dell'incentivo. Il controllo successivo può essere severo, ma deve restare fedele alla promessa normativa sulla cui base l'operatore ha assunto la decisione di investimento.

2. La vicenda: dal diniego di certificazione al giudizio d'appello dinanzi al Consiglio di Stato

La controversia trae origine dal provvedimento MIMIT n. u0002244, comunicato il 10 gennaio 2025, con cui era stata negata ad Arco International S.r.l. la certificazione del credito d'imposta per ricerca e sviluppo, innovazione e design. La certificazione è quella introdotta dall'art. 23 del d.l. 21 giugno 2022, n. 73, convertito dalla legge 4 agosto 2022, n. 122, allo scopo di consentire alle imprese di ottenere un'attestazione qualificata sulla riconducibilità delle attività alle fattispecie agevolabili.

La società impugnava il diniego dinanzi al TAR Lazio. Con sentenza n. 15039/2025, il giudice amministrativo di primo grado accoglieva il ricorso, ritenendo illegittima l'**applicazione retroattiva** dei parametri più restrittivi del Manuale di Frascati.

Il MIMIT e l'Agenzia delle entrate proponevano appello. Secondo la prospettazione erariale, la disciplina originaria dell'art. 3 del d.l. n. 145/2013 e del d.m. 27 maggio 2015

sarebbe stata già coerente con le definizioni unionali della **ricerca fondamentale**, della ricerca industriale e dello **sviluppo sperimentale**. L'art. 1, comma 200, della legge n. 160/2019 non avrebbe determinato una cesura, ma avrebbe reso espliciti requisiti già immanenti al sistema. La successiva disciplina della certificazione, il d.P.C.M. 15 settembre 2023 e le Linee guida del 4 luglio 2024 avrebbero quindi legittimato l'impiego dei criteri del Manuale anche per le annualità pregresse.

La società resisteva e riproponeva, in via subordinata, le censure assorbite in primo grado. All'udienza del 9 luglio 2026 la causa veniva trattenuta in decisione. Con la sentenza in commento, pubblicata il 14 luglio, il Consiglio di Stato respingeva integralmente l'appello, condannando le Amministrazioni al pagamento di euro 5.000, oltre accessori, per le spese del grado.

L'oggetto immediato del giudizio era dunque un diniego amministrativo di certificazione, non un **atto di recupero** tributario. Questo dato è essenziale per valutare correttamente la portata del precedente: il Consiglio di Stato decide sulla legittimità dell'esercizio del potere certificatorio del MIMIT; le controversie sulla debenza del tributo e sugli **atti di recupero** restano affidate alla giurisdizione tributaria.

La distinzione di giurisdizione si accompagna a una distinzione di oggetto. Il giudice amministrativo controlla il corretto esercizio del potere ministeriale nella **procedura di certificazione**; il giudice tributario decide sulla legittimità e fondatezza della pretesa recata dall'**atto di recupero**. La medesima questione tecnico-qualificatoria può dunque emergere in entrambi i giudizi, ma con domande, poteri decisori ed effetti diversi. Il precedente amministrativo non sostituisce l'impugnazione dell'atto tributario, mentre l'eventuale certificazione efficace vincola l'Amministrazione finanziaria nei limiti stabiliti dall'art. 23 del d.l. n. 73/2022.

È bene, allora, isolare con precisione la **ratio decidendi**. Il Consiglio di Stato non si è sostituito al certificatore e non ha attestato positivamente la natura agevolabile di ciascun progetto. Ha annullato il diniego perché costruito su un parametro non applicabile *ratione temporis*. Nel riesercitare il potere, il Ministero dovrà esaminare le attività secondo la disciplina del 2017-2019 e non potrà riproporre, magari con parole diverse, il medesimo test ricavato dal Manuale 2015.

Il rigetto dell'appello ha reso superfluo l'esame dei motivi assorbiti dal TAR e riproposti dalla società. Ne consegue che il precedente deve essere utilizzato con precisione: la *ratio*

decidendi è costituita dall'**inapplicabilità retroattiva** del paradigma Frascati 2015 e dalla necessità di applicare la **disciplina ratione temporis**; non possono essere attribuite al Consiglio di Stato statuizioni su censure che esso ha dichiarato di non dover esaminare.

3. Le regole applicabili ai crediti maturati fino al 2019

Il credito d'imposta oggetto della controversia era stato introdotto dall'**art. 3 del d.l. n. 145/2013**, convertito, con modificazioni, dalla **legge n. 9/2014**. Nella formulazione rilevante per le annualità anteriori al 2020, la norma individuava positivamente le attività ammissibili e stabiliva un'esclusione espressa.

Rientravano, in sintesi, i lavori sperimentali o teorici diretti all'acquisizione di nuove conoscenze sui fondamenti di fenomeni e fatti osservabili; la ricerca pianificata e le indagini critiche finalizzate ad acquisire conoscenze da utilizzare per sviluppare nuovi prodotti, processi o servizi o per migliorare significativamente quelli esistenti; l'acquisizione, combinazione, strutturazione e utilizzo di conoscenze e capacità esistenti per elaborare piani, progetti o disegni relativi a prodotti, processi o servizi nuovi, modificati o migliorati; la produzione e il collaudo di prodotti, processi e servizi, purché non impiegati o trasformati in vista di applicazioni industriali o finalità commerciali.

Il comma 5 escludeva, invece, le **modifiche ordinarie o periodiche** apportate a prodotti, linee di produzione, processi di fabbricazione, servizi esistenti e altre operazioni in corso, anche qualora tali modifiche rappresentassero miglioramenti.

La struttura normativa presentava quindi un confine, ma non lo identificava con la necessità di un avanzamento rispetto allo **stato dell'arte** globale. La distinzione correva tra attività di ricerca o sviluppo e **modifiche ordinarie o periodiche**. È precisamente in questo spazio semantico che si è innestato il successivo contrasto interpretativo.

Dal testo della disciplina previgente emergono, dunque, due limiti. Non si può introdurre la **novità assoluta** come requisito generale non scritto; ma non basta neppure affermare che la soluzione fosse nuova per quella determinata impresa. Ricerca industriale e sviluppo sperimentale presupponevano attività qualificate, pianificate e dirette a un **miglioramento significativo**. Il semplice apprendimento, l'acquisto di una tecnologia già pronta o la consueta personalizzazione richiesta dal cliente rimanevano fuori dal beneficio.

La categoria dello **sviluppo sperimentale** assume qui una funzione decisiva. L'uso di conoscenze e capacità esistenti poteva essere agevolabile quando fosse organizzato in un percorso progettuale volto a produrre soluzioni nuove o significativamente migliorate e comprendesse attività non routinarie di progettazione, prova e validazione. L'esistenza di conoscenze pregresse non escludeva quindi il beneficio; ciò che rilevava era la qualità del loro impiego e la distanza rispetto alle **modifiche ordinarie o periodiche** espressamente escluse.

Il **decreto interministeriale 27 maggio 2015** completava la disciplina primaria definendo attività e costi ammissibili e modalità applicative. Per il Consiglio di Stato, l'art. 3 e il decreto attuativo costituivano, insieme, il quadro "*compiutamente ed esclusivamente definito*" per le annualità antecedenti alla riforma del 2019.

L'avverbio "*esclusivamente*" ha un peso sistematico. Esso nega che documenti successivi, circolari o manuali internazionali possano integrare retroattivamente la fattispecie, aggiungendo condizioni selettive non desumibili dal testo allora vigente. Una fonte tecnica può aiutare a comprendere un concetto normativo; non può mutarne il perimetro temporale né introdurre un requisito nuovo a danno del contribuente.

La sentenza del Consiglio di Stato valorizza la **circolare dell'Agenzia delle entrate n. 5/E del 16 marzo 2016**, che rinviava alla **circolare MISE n. 46586 del 16 aprile 2009**. Quest'ultima utilizzava il **Manuale di Oslo** come riferimento concettuale per l'innovazione.

Il richiamo non trasforma il Manuale di Oslo in fonte normativa. Esso serve al Collegio per dimostrare che la stessa Amministrazione, nella fase iniziale del regime, adottava una nozione più ampia e flessibile, orientata al miglioramento di prodotti e processi e alla competitività dell'impresa. Da ciò risulta difficilmente sostenibile che i più rigorosi criteri del **Manuale di Frascati 2015** fossero già immanenti e conoscibili sin dall'origine.

La ricostruzione del regime ante 2020 non può esaurirsi nell'affermazione negativa secondo cui il Manuale 2015 non è applicabile. Occorre ricavare dalla legge le condizioni positive del beneficio. La **ricerca fondamentale** mirava all'acquisizione di conoscenze senza applicazioni commerciali immediate; la ricerca industriale comprendeva attività pianificate e indagini critiche dirette a sviluppare o migliorare significativamente prodotti, processi e servizi; lo **sviluppo sperimentale** utilizzava e combinava conoscenze

esistenti per elaborare soluzioni nuove o migliorate, inclusi prototipi e progetti pilota alle condizioni previste.

Il comma 5 dell'art. 3 costituisce il principale limite interno alla lettura più ampia accolta per le annualità pregresse. La distinzione deve essere operata mediante un **giudizio concreto**, attento alla natura del problema, al grado di non immediatezza della soluzione, alla necessità di prove e iterazioni, alla presenza di insuccessi e alla significatività del risultato. L'etichetta attribuita dall'impresa al progetto non è decisiva; allo stesso modo, l'Ufficio non può limitarsi a definirlo "routinario" senza un'analisi tecnica specifica.

La motivazione del recupero dovrebbe spiegare quali attività sarebbero ordinarie, quali conoscenze immediatamente utilizzabili avrebbero consentito di ottenere il risultato e perché le prove o le modifiche documentate non esprimerebbero **sviluppo sperimentale**. Una qualificazione apodittica non soddisfa l'onere di dimostrare la violazione contestata.

4. Il mutamento della prassi amministrativa nel 2018-2019

Il Consiglio di Stato individua una trasformazione della prassi a partire dal 2018. Con la circolare n. 59990 del 9 febbraio 2018 il Ministero e, successivamente, con la risoluzione n. 40/E del 2 aprile 2019 l'Agenzia delle entrate avrebbero adottato un' "**interpretazione innovativa**", assumendo i cinque criteri del Manuale di Frascati quale paradigma per qualificare le attività di R&S.

La formula adoperata dal Consiglio di Stato — "**interpretazione innovativa**" — coglie con rara efficacia l'ambiguità della vicenda. Sotto l'apparenza del chiarimento amministrativo si introduceva, in realtà, un criterio più severo. Ma una circolare o una risoluzione non possono modificare retroattivamente il presupposto di un beneficio già maturato. Chiamare interpretazione ciò che ha contenuto innovativo non basta a conferirgli efficacia per il passato.

Le circolari non sono fonti del diritto e non vincolano il contribuente né il giudice. Esse orientano gli uffici e possono concorrere alla ricostruzione del comportamento amministrativo; non sono abilitate a modificare la legge. La questione è ancora più sensibile quando la prassi sopravvenuta incide su investimenti già realizzati facendo emergere, *ex post*, un requisito che l'operatore non poteva ragionevolmente individuare nel quadro normativo originario.

Il rinvio della circolare n. 5/E/2016 alla precedente prassi MISE orientata al **Manuale di Oslo**, seguito dalla circolare ministeriale del 2018 e dalla **risoluzione n. 40/E/2019**, rende visibile il mutamento del parametro amministrativo. Non si tratta di attribuire valore normativo alla prassi più favorevole, ma di utilizzarne la successione come elemento che smentisce la pretesa immutabilità del criterio Frascati.

5. La legge n. 160/2019 e la nascita di un nuovo paradigma

L'art. 1, comma 200, della **legge n. 160/2019** ha ridefinito il credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica e altre attività innovative, con applicazione a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019. Il **d.m. 26 maggio 2020** ne ha sviluppato i criteri applicativi.

Secondo il Consiglio di Stato, è con questa disciplina che il legislatore ha recepito e "*legificato*" il paradigma più rigoroso, rendendo vincolanti i **cinque requisiti del Manuale di Frascati** e attribuendo alla novità una dimensione non più soltanto interna all'impresa.

La cesura non dipende soltanto dall'uso lessicale del Manuale. La **legge n. 160/2019** ha costruito un sistema distinto, articolando separatamente ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, design e ideazione estetica e demandando al decreto attuativo l'individuazione dei criteri tecnici. La collocazione di attività innovative in categorie autonome conferma che non è possibile retroproiettare integralmente sul precedente credito la tassonomia concepita per il nuovo regime.

Il **d.m. 26 maggio 2020** rende esplicito il rinvio ai principi generali e ai criteri del Manuale di Frascati per le attività di ricerca e sviluppo. Proprio tale espressa base normativa distingue l'uso legittimo del manuale nel regime successivo dall'uso retroattivo censurato per il 2015-2019. Non viene negata l'utilità tecnico-scientifica del documento OCSE; viene negata la possibilità che esso, prima del suo recepimento, operi come fonte autonoma di esclusione del beneficio.

La tesi ministeriale qualificava tale intervento come confermativo o interpretativo di requisiti preesistenti. Il Collegio la respinge con un argomento logico e testuale: se il Manuale fosse già stato applicabile in forza di una sua presunta natura interpretativa immanente, non si comprenderebbe la necessità di un intervento legislativo espresso per introdurlo come parametro vincolante dal 2020.

La qualificazione della **legge n. 160/2019** come **norma “ordinariamente innovativa”** rappresenta il fulcro della pronuncia. Non essendo una disposizione di interpretazione autentica, essa regola il futuro. Il suo contenuto non può essere proiettato sulle annualità precedenti per restringere una fattispecie già perfezionata.

In materia tributaria il principio di **irretroattività** si collega all’art. 3 della legge n. 212/2000, ma trova fondamento più ampio nei valori di ragionevolezza, **certezza del diritto** e capacità contributiva. Nel caso delle agevolazioni, la questione presenta una peculiarità: non si tratta di applicare retroattivamente un nuovo tributo, bensì di negare un beneficio sulla base di requisiti sopravvenuti. Anche questa operazione incide, tuttavia, sull’assetto economico consolidato e sulla prevedibilità delle conseguenze fiscali delle scelte imprenditoriali.

Il Collegio richiama il principio ***tempus regit actum***. Nel contesto della decisione, l’espressione deve essere intesa sostanzialmente: la spettanza del credito va giudicata in base al diritto vigente nel periodo in cui le attività agevolate sono state svolte e il beneficio è maturato. Non sarebbe corretto interpretarla come richiamo alla sola data del provvedimento amministrativo di certificazione, perché ciò consentirebbe proprio l’applicazione delle regole sopravvenute che la sentenza esclude.

Una disposizione può essere qualificata come autenticamente interpretativa quando il legislatore manifesta la volontà di chiarire il significato di una norma precedente e la soluzione prescelta rientra tra i significati ragionevolmente attribuibili al testo originario. Nel caso esaminato, la **legge n. 160/2019** disciplina un nuovo credito e ne stabilisce espressamente la decorrenza. La struttura e il dato temporale sono coerenti con una norma innovativa, non con una dichiarazione retroattiva del significato dell’**art. 3 del d.l. n. 145/2013**.

6. Innovazione relativa e novità assoluta

La parte più significativa della motivazione riguarda la diversa intensità del requisito della novità.

Nel sistema ante 2020, secondo la ricostruzione accolta, l’agevolazione era diretta a sostenere l’impegno dell’impresa nel miglioramento di processi e prodotti, con effetti sulla competitività del sistema economico. Non era indispensabile che il progetto producesse un incremento dello *stock* di conoscenze scientifiche o tecniche a livello globale. Poteva

assumere rilievo anche un avanzamento effettivo per la singola impresa, purché non riducibile a una modifica ordinaria o periodica.

Nel sistema successivo, il **Manuale di Frascati 2015** impone di verificare la novità rispetto al patrimonio conoscitivo accessibile nel settore. La differenza non è terminologica, ma probatoria e sostanziale. Nel primo modello l'impresa deve dimostrare la non ordinarietà del percorso, la rilevanza del miglioramento e l'attività organizzata posta in essere; nel secondo deve anche confrontarsi con lo **stato dell'arte** e provare che il risultato perseguito non fosse già disponibile o agevolmente deducibile per un professionista competente.

La sentenza del Consiglio di Stato afferma inoltre che il concetto di innovatività può estendersi ai processi e alle procedure, salva un'espressa esclusione normativa, della cui ragionevolezza il Collegio osserva incidentalmente che si potrebbe dubitare. Quest'ultimo inciso non costituisce una autonoma declaratoria di illegittimità di eventuali esclusioni. Esprime, piuttosto, una chiara preferenza interpretativa per una lettura coerente con la funzione economica dell'incentivo.

Neppure l'**innovazione relativa** può, però, coincidere con qualsiasi cambiamento interno. Rimane ferma l'esclusione delle **modifiche ordinarie o periodiche**. Il contribuente deve descrivere il problema tecnico affrontato, le alternative considerate, l'attività sperimentale o progettuale, le difficoltà superate, le risorse impiegate e il miglioramento conseguito. La decisione modifica il termine di confronto, non elimina l'onere dimostrativo.

Per valutare un progetto anteriore al 2020 è utile seguire un test in più fasi: identificare il **problema tecnico** o produttivo; ricostruire le capacità iniziali dell'impresa; accertare se la soluzione fosse immediatamente acquisibile mediante pratiche ordinarie; esaminare attività progettuali, prove, iterazioni e insuccessi; valutare la significatività del miglioramento; verificare che non si tratti di modifica periodica. Questo metodo applica la legge previgente senza riprodurre surrettiziamente i **cinque requisiti** del Manuale 2015.

L'esclusione della **novità assoluta** non rende lo **stato dell'arte** totalmente irrilevante. Esso può aiutare a comprendere la complessità del problema e a distinguere la sperimentazione dall'adozione di una soluzione pronta. Il suo ruolo è però probatorio e contestuale: non può essere elevato a condizione normativa autonoma né può trasferire

sul contribuente l'onere di dimostrare, per annualità pregresse, un avanzamento globale delle conoscenze.

7. Manuale di Frascati 2002 e Manuale di Frascati 2015

Il Consiglio di Stato affronta anche l'argomento unionale prospettato dalle Amministrazioni. La **Comunicazione della Commissione 2014/C 198/01**, richiamata dall'Erario, faceva riferimento all'edizione 2002 del Manuale di Frascati, non all'edizione 2015 utilizzata nel diniego.

Secondo la sentenza, la versione 2002 conteneva una nozione più ampia e flessibile. Il Collegio richiama il passaggio secondo cui un'attività rientra nell'attività R&S quando il suo obiettivo principale è realizzare ulteriori miglioramenti tecnici del prodotto o del processo. Non sarebbe dunque necessario, in quella impostazione, verificare la possibilità del miglioramento alla luce dello **stato dell'arte** settoriale nei termini rigorosi successivamente adoperati.

Il richiamo alla versione 2002 indebolisce anzitutto la pretesa continuità tra la normativa nazionale previgente e il Manuale del 2015. Mostra, inoltre, quanto sia improprio evocare genericamente la matrice OCSE o le definizioni europee senza distinguere le diverse edizioni, le loro finalità e il contesto normativo nel quale vengono richiamate.

In sede applicativa occorrerà comunque usare prudenza. La sentenza non trasforma l'intero Manuale 2002 in legge nazionale, né afferma che ogni suo passaggio prevalga sul dato normativo. Il punto decisivo resta che la versione 2015, con la specifica costruzione dei cinque criteri impiegata dall'Amministrazione, non poteva operare quale parametro vincolante retroattivo.

8. Perché la disciplina europea degli aiuti di Stato non giustifica la retroattività

Un ulteriore argomento sviluppato dalle Amministrazioni faceva leva sulla disciplina europea degli **aiuti di Stato** in materia di ricerca, sviluppo e innovazione e, in particolare, sulla **Comunicazione della Commissione 2014/C 198/01**. Anche questa tesi viene respinta dal Consiglio di Stato, anzitutto per una ragione attinente all'ambito di applicazione della fonte richiamata.

Il punto richiede una distinzione preliminare. La disciplina degli **aiuti di Stato** presuppone che la misura considerata integri le condizioni previste dall'**art. 107, paragrafo 1, TFUE**: impiego di risorse statali, attribuzione di un vantaggio economico, selettività e idoneità a incidere sulla concorrenza e sugli scambi tra Stati membri. La selettività assume rilievo decisivo, poiché una misura fiscale accessibile, secondo criteri generali e predeterminati, a tutte le imprese che effettuino una determinata tipologia di investimento non costituisce necessariamente un aiuto di Stato. Occorre che essa favorisca «talune imprese o talune produzioni», introducendo una deroga rispetto al sistema tributario assunto come parametro di riferimento.

Secondo la ricostruzione accolta dal Consiglio di Stato, il credito previsto dall'**art. 3 del d.l. n. 145/2013** aveva natura di **misura fiscale generale e non selettiva**. Il beneficio non era riservato a particolari imprese, settori produttivi o territori, ma spettava, in presenza delle condizioni stabilite dalla legge, alle imprese che avessero sostenuto investimenti ammissibili in attività di ricerca e sviluppo. Da tale qualificazione discendeva l'estraneità della misura al procedimento di preventiva notificazione previsto dall'art. 108, paragrafo 3, TFUE.

La **Comunicazione 2014/C 198/01** risponde, del resto, a una funzione diversa da quella che le Amministrazioni pretendevano di attribuirle. Essa indica i criteri mediante i quali la Commissione valuta la compatibilità con il mercato interno degli aiuti selettivi destinati alla ricerca, allo sviluppo e all'innovazione ai sensi dell'art. 107, paragrafo 3, lettera c), TFUE. Non è una fonte diretta della disciplina sostanziale dei crediti d'imposta nazionali e non stabilisce autonomamente le condizioni alle quali un incentivo fiscale generale debba essere riconosciuto. Non si può confondere il piano dell'esistenza e della compatibilità europea di un aiuto con quello, distinto, della spettanza di un'agevolazione tributaria prevista dal diritto interno.

L'argomento delle Amministrazioni presenta inoltre una difficoltà temporale. La Comunicazione del 2014 richiama l'edizione 2002 del Manuale di Frascati, mentre il diniego impugnato era costruito sui cinque criteri ricavati dall'edizione del 2015. Il rinvio alla disciplina europea non poteva quindi giustificare l'applicazione di un documento successivo e caratterizzato, secondo la ricostruzione accolta dal Collegio, da un'impostazione più rigorosa. Sovrapporre le due edizioni significherebbe attribuire al rinvio europeo un contenuto che esso non possedeva.

Vi è poi un profilo che interessa direttamente la difesa tributaria. L'evocazione della disciplina europea non può consentire all'Amministrazione di modificare la causa giuridica del recupero o di integrare soltanto in giudizio una motivazione carente. Se l'atto è fondato sul mancato rispetto dei **cinque requisiti** del Manuale 2015, l'Ufficio non può successivamente sostenere che quelle condizioni deriverebbero direttamente dall'art. 107 TFUE o dalla Comunicazione del 2014, quando tale collegamento non risulti dall'atto e non trovi fondamento nella **disciplina applicabile** all'annualità accertata.

Una cosa, infatti, è chiarire mediante il diritto europeo il significato di una categoria già contenuta nell'**art. 3 del d.l. n. 145/2013**; altra cosa è sostenere che dalla disciplina degli aiuti derivassero condizioni ulteriori — **novità assoluta**, incertezza tecnologica, sistematicità, creatività e trasferibilità — non esplicitate dalla normativa nazionale del tempo. Nel primo caso la fonte europea assolve una funzione interpretativa; nel secondo viene impropriamente utilizzata per integrare la fattispecie e aggravare retroattivamente l'onere probatorio del contribuente.

Il contribuente, per parte sua, non può limitarsi a eccepire l'inapplicabilità del Manuale 2015. La difesa deve ricostruire positivamente il progetto, descrivere il **problema tecnico**, illustrare il percorso sperimentale, documentare le prove e dimostrare la significatività del miglioramento. È nella complementarità tra critica giuridica e dimostrazione fattuale che la sentenza n. 5627/2026 esprime la sua maggiore efficacia nel processo tributario.

La conclusione deve essere mantenuta entro il perimetro del decisum. Il Consiglio di Stato non afferma l'irrilevanza generale della disciplina europea degli **aiuti di Stato** e non esclude che essa operi quando una misura fiscale presenti caratteri selettivi. Afferma, più precisamente, che la Comunicazione del 2014 non costituiva una base normativa idonea a introdurre retroattivamente i **cinque requisiti del Manuale di Frascati 2015** nella disciplina del credito previsto dall'**art. 3 del d.l. n. 145/2013**. Il diritto dell'Unione conserva la propria funzione interpretativa e conformativa, ma non può essere trasformato in una fonte occulta di requisiti tributari sfavorevoli.

9. Le Linee guida MIMIT del 4 luglio 2024 dopo la sentenza n. 5627/2026

Le Linee guida approvate con decreto direttoriale 4 luglio 2024 costituiscono il **riferimento operativo della procedura di certificazione**. Il documento dichiara di

riguardare tanto il credito introdotto dalla legge n. 160/2019 per i periodi dal 2020 quanto il credito disciplinato dall'art. 3 del d.l. n. 145/2013 per le **annualità 2015-2019**. Esso precisa inoltre di essere stato redatto tenendo conto dei decreti del 2015 e del 2020, dei Manuali di Frascati e di Oslo, della disciplina europea e della prassi amministrativa. Questa impostazione rende le Linee guida uno **snodo centrale del contrasto** deciso dal Consiglio di Stato.

Nella parte dedicata al regime previgente, le Linee guida muovono dalla circolare n. 5/E del 2016, dalla circolare MISE n. 59990 del 2018 e dalla successiva prassi per affermare che i criteri di qualificazione del Manuale di Frascati 2015 costituirebbero una **fonte interpretativa di riferimento** anche per l'art. 3 del d.l. n. 145/2013. Il documento giunge così a confermare che i principi del Manuale debbano **orientare il certificatore per i crediti 2015-2019** e considera rilevanti, per il passato, anche alcuni criteri formulati dall'art. 2, comma 3, del **d.m. 26 maggio 2020**.

La sentenza n. 5627/2026 **incide direttamente su questa costruzione**. Secondo il Consiglio di Stato, la prassi formatasi dal 2018 e la disciplina introdotta dalla legge n. 160/2019 non possono essere rappresentate come la mera esplicitazione di requisiti già immanenti nel sistema. Il nuovo paradigma possiede una base normativa propria e **opera per il futuro**. Ne consegue che le Linee guida, nella parte in cui assumono i cinque requisiti Frascati come condizioni cumulative di spettanza per attività anteriori al 2020 o trasferiscono retroattivamente criteri del decreto del 2020, **non possono costituire il parametro giuridico decisivo** della certificazione.

Ciò non comporta l'integrale irrilevanza delle Linee guida. **Conservano utilità** le indicazioni che aiutano a descrivere il progetto, a distinguere le attività di ricerca da quelle routinarie, a ricostruire obiettivi, ostacoli, prove, risultati e risorse impiegate, nonché a organizzare la documentazione richiesta dalla procedura. **Perdono invece efficacia**, per le annualità 2015-2019, le proposizioni che trasformano tale metodo descrittivo in un **test sostanziale sopravvenuto** o che assumono la novità assoluta rispetto allo stato generale delle conoscenze come condizione necessaria del beneficio.

Il certificatore deve pertanto compiere un'**operazione di selezione critica**. Per i progetti anteriori al 2020, la relazione deve essere costruita anzitutto sulle categorie dell'art. 3 del d.l. n. 145/2013 e del d.m. 27 maggio 2015, verificando che le attività non si esauriscano in modifiche ordinarie o periodiche. I criteri Frascati possono essere

richiamati soltanto come **strumenti tecnici ausiliari**, esplicitando che il loro impiego **non introduce condizioni ulteriori** e non altera il termine di confronto imposto dalla disciplina vigente nell'anno di maturazione del credito.

Analoga cautela si impone al Ministero. Un diniego non può limitarsi a rinviare alle Linee guida né riprodurne le formule senza confrontarsi con la **disciplina ratione temporis** e con la documentazione del singolo progetto. Se il giudizio negativo dipende dalla mancanza della novità assoluta, della creatività, dell'incertezza, della sistematicità o della trasferibilità assunte come condizioni cumulative, l'impresa potrà contestare non soltanto l'esito tecnico, ma la stessa **legittimità del parametro impiegato**. Il provvedimento dovrà invece indicare **quale categoria legale del regime previgente** non sia integrata e perché l'attività debba considerarsi ordinaria.

Le stesse Linee guida prevedono, del resto, il proprio aggiornamento periodico per tenere conto di modifiche normative, interventi giurisprudenziali e orientamenti di prassi. Dopo la sentenza n. 5627/2026, tale **aggiornamento appare necessario** per separare con chiarezza il regime 2015-2019 da quello vigente dal 2020. Fino a quel momento, il documento amministrativo deve essere interpretato e applicato **in conformità alla sentenza**: non è la decisione del giudice a doversi adattare alle Linee guida, ma sono queste ultime a dover essere ricondotte **entro il perimetro della legge**.

10. La certificazione ex art. 23 del d.l. n. 73/2022

La controversia decisa dal Consiglio di Stato si inserisce nel procedimento di certificazione introdotto dall'**art. 23 del d.l. 21 giugno 2022, n. 73**, convertito dalla legge n. 122/2022, e successivamente disciplinato dal **d.P.C.M. 15 settembre 2023**. La procedura consente alle imprese di ottenere, da un soggetto iscritto nell'apposito Albo tenuto dal MIMIT, una valutazione qualificata circa la riconducibilità delle attività svolte o programmate alle fattispecie agevolabili di ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, design e ideazione estetica.

La certificazione ha carattere **facoltativo** e può riguardare tanto le attività disciplinate dalla legge n. 160/2019, a partire dal 2020, quanto quelle ricadenti nel precedente credito d'imposta previsto dall'art. 3 del d.l. n. 145/2013. La possibilità di certificare oggi progetti realizzati negli anni 2015-2019 non comporta, tuttavia, che questi possano essere valutati

secondo la disciplina oggi vigente. La procedura è attuale, ma il parametro sostanziale resta quello applicabile nell'anno in cui l'attività fu svolta e il credito maturò.

L'accesso alla certificazione incontra, inoltre, precisi limiti. Essa non può essere richiesta quando le violazioni relative all'utilizzo del credito siano già state constatate mediante processo verbale o siano state contestate con un atto impositivo. La disciplina considera anche l'eventuale conoscenza, da parte dell'impresa, dell'avvio di accessi, ispezioni o verifiche. La certificazione, pertanto, è concepita soprattutto come strumento preventivo di certezza e non come mezzo per neutralizzare una contestazione ormai formalmente definita. L'esistenza di interlocuzioni istruttorie, richieste di documenti o attività di controllo deve essere esaminata caso per caso, verificando se ricorrano le condizioni ostative previste dalla legge.

Quanto all'oggetto, la certificazione riguarda la **qualificazione tecnica delle attività**. Il certificatore deve accertare se il progetto possa essere ricondotto a una delle categorie agevolabili, descrivendo obiettivi, situazione iniziale, problemi affrontati, attività compiute, prove, eventuali insuccessi e risultati. Essa non costituisce, invece, una generale attestazione dell'esistenza e dell'esatto ammontare del credito. Restano estranei al suo effetto vincolante — e quindi assoggettabili al controllo dell'Agenzia delle entrate — l'effettivo sostenimento delle spese, la loro imputazione al progetto, la competenza temporale, il calcolo dell'agevolazione, il rispetto dei limiti quantitativi e le modalità di utilizzo in compensazione.

Il comma 4 dell'art. 23 attribuisce alla certificazione, quando validamente rilasciata, **effetti vincolanti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria**. Gli atti, anche impositivi o sanzionatori, fondati su una qualificazione tecnica difforme sono nulli. Non si tratta, dunque, di un semplice parere di parte: nei limiti del suo oggetto, la certificazione impedisce all'Amministrazione di sostituire una propria diversa valutazione tecnico-qualificatoria a quella del certificatore.

L'efficacia vincolante viene meno, tuttavia, quando la certificazione sia stata rilasciata sulla base di una **non corretta rappresentazione dei fatti**. Questa clausola non può essere estesa a ogni divergenza interpretativa. Un conto è dimostrare che il certificatore abbia valutato fatti falsi, incompleti o sostanzialmente inesatti; altro è dissentire dal criterio giuridico o tecnico utilizzato. Nel primo caso la certificazione non può produrre

effetti; nel secondo l'Amministrazione deve confrontarsi con il suo contenuto e motivare specificamente le ragioni per le quali ritenga di non esserne vincolata.

La sentenza n. 5627/2026 chiarisce soprattutto quale disciplina debba utilizzare il certificatore. Per i progetti realizzati dal 2015 al 2019, la valutazione deve essere compiuta sulla base dell'**art. 3 del d.l. n. 145/2013** e del **d.m. 27 maggio 2015**. I cinque requisiti del Manuale di Frascati 2015 non possono essere trasformati in condizioni cumulative di spettanza né può essere applicato retroattivamente il paradigma recepito dalla legge n. 160/2019 e dal d.m. 26 maggio 2020.

Occorre, quindi, distinguere nettamente tra **disciplina procedimentale** e **disciplina sostanziale**. Le regole attuali governano la presentazione della domanda, l'iscrizione del certificatore, i modelli, l'istruttoria e i rapporti con il MIMIT. La qualificazione delle attività resta invece governata dalla legge vigente nel periodo d'imposta interessato. Il fatto che la domanda venga presentata oggi non consente di modificare retroattivamente le condizioni alle quali il credito era stato riconosciuto.

Le Linee guida MIMIT del 4 luglio 2024 possono conservare, per le annualità anteriori al 2020, un'utilità metodologica: possono aiutare a ordinare la relazione, descrivere il progetto e organizzare la documentazione. Non possono, però, prevalere sulla disciplina *ratione temporis* né trasferire sul passato requisiti introdotti successivamente. Il certificatore deve pertanto indicare espressamente quale regime sta applicando e, se richiama il Manuale di Frascati, precisare che lo utilizza come ausilio descrittivo, non come fonte retroattiva di condizioni sostanziali.

La certificazione deve infine essere coordinata con il **fascicolo economico-contabile**. Una relazione tecnicamente convincente, ma priva di corrispondenza con costi, personale, consulenze, materiali e registrazioni contabili, non mette al riparo dai controlli. Per converso, la regolarità delle spese non dimostra, da sola, la natura agevolabile delle attività. La tutela più solida deriva dalla coerenza tra qualificazione tecnica, documentazione progettuale e prova contabile.

La decisione del Consiglio di Stato non ridimensiona, dunque, la certificazione: ne precisa il corretto funzionamento. La procedura può costituire un importante presidio per l'impresa, purché non diventi il veicolo attraverso il quale applicare retroattivamente parametri sopravvenuti. Per i crediti 2015-2019, la sua validità dipende anzitutto dalla corretta individuazione della **legge applicabile nel tempo**.

11. Legalità, gerarchia delle fonti e affidamento del contribuente

L'agevolazione tributaria, una volta prevista dalla legge, è regolata dai requisiti legislativi e dalle fonti secondarie autorizzate. Manuali OCSE, comunicazioni, linee guida, circolari e risoluzioni svolgono funzioni differenti, ma nessuno di essi può autonomamente introdurre una condizione sostanziale retroattiva.

La questione non si risolve osservando che le norme agevolative sono di **stretta interpretazione**. La **stretta interpretazione** vieta l'analogia oltre i casi previsti; non consente all'Amministrazione di restringere la fattispecie mediante requisiti non espressi. Il rigore ermeneutico opera in entrambe le direzioni: impedisce sia l'estensione indebita del beneficio, sia la sua riduzione amministrativa.

La sentenza non fonda formalmente il dispositivo sull'art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente (legge n. 212/2000), ma la **tutela dell'affidamento** attraversa l'intera motivazione. Le imprese hanno programmato investimenti sulla base del testo di legge, del decreto attuativo e della prassi disponibile. L'adozione successiva di un criterio più severo non può trasformare retroattivamente un comportamento conforme al quadro originario in indebita fruizione del beneficio.

La sequenza temporale è decisiva: prima una disciplina ampia orientata al miglioramento; poi, dal 2018-2019, una prassi restrittiva; infine, dal 2020, un recepimento legislativo espresso. Tale successione è incompatibile con l'idea di una continuità assoluta e conferma la necessità di proteggere la prevedibilità delle conseguenze fiscali.

Gli incentivi alla ricerca hanno funzione promozionale. La loro efficacia dipende dalla possibilità dell'impresa di conoscere in anticipo condizioni e vantaggi dell'investimento. Un'agevolazione il cui perimetro possa essere ridefinito anni dopo perde capacità incentivante e si converte in fonte di rischio.

La sentenza finisce così per ricordare all'Amministrazione una regola di correttezza prima ancora che di diritto: il controllo successivo può essere rigoroso, può contestare i fatti e disconoscere le attività ordinarie, ma non può cambiare a posteriori le condizioni sulle quali l'impresa aveva fatto affidamento.

12. Come utilizzare la sentenza negli atti di recupero e nel processo tributario

La sentenza proviene dal giudice amministrativo e riguarda il **diniego di certificazione**. Gli **atti di recupero** del credito d'imposta sono invece impugnati

dinanzi alle Corti di giustizia tributaria. Non esiste, fuori dallo specifico giudicato tra le parti e sull'atto deciso, un vincolo formale che imponga al giudice tributario di conformarsi.

La pronuncia possiede nondimeno un'elevata forza persuasiva. Essa interpreta direttamente la successione delle fonti e delimita il potere amministrativo di qualificazione. È pertanto ragionevole attendersi che venga ampiamente invocata nelle controversie relative alle annualità 2015-2019, specie quando il recupero sia motivato in via decisiva dalla mancanza di **novità assoluta** o dagli altri requisiti della versione 2015 del Manuale di Frascati.

Non basta, naturalmente, sostenere che la sentenza abbia travolto ogni recupero relativo agli anni anteriori al 2020. L'atto va letto nella sua concreta motivazione. Se il disconoscimento poggia sulla mancanza di **novità assoluta** o sul mancato superamento dei **cinque requisiti** Frascati, il precedente incide sul fondamento stesso della pretesa. Se invece l'Ufficio contesta l'effettività delle attività, l'inerenza dei costi, la documentazione o il carattere ordinario delle modifiche, ciascun rilievo conserva una propria autonomia e deve ricevere una risposta specifica.

Nella pratica professionale, la prima operazione consiste perciò nello scomporre l'atto. Bisogna distinguere la contestazione della **novità assoluta** dalla qualificazione delle attività come ordinarie; separare i rilievi tecnici da quelli contabili; verificare se l'Ufficio neghi l'esistenza stessa del progetto oppure soltanto la sua riconducibilità alla fattispecie agevolata; individuare, infine, quale nozione di **credito inesistente** o non spettante sia stata applicata e con quali conseguenze sui termini e sulle sanzioni. Solo questa lettura analitica consente di comprendere quale parte dell'accertamento sia realmente colpita dalla sentenza.

Come è noto, nel processo tributario l'Amministrazione finanziaria deve provare in giudizio le violazioni contestate con elementi circostanziati, mentre il contribuente è tenuto a dimostrare le ragioni della richiesta di rimborso quando ne ricorrono i presupposti. Nel contenzioso sui crediti R&S, l'**art. 7, comma 5-bis, del d.lgs. n. 546/1992** impone di verificare se l'Ufficio abbia concretamente dimostrato l'estraneità delle attività al perimetro normativo vigente, senza limitarsi a formule standard o al mancato superamento di **criteri sopravvenuti**.

L'**art. 7, comma 5-bis**, del d.lgs. n. 546/1992 non trasforma tuttavia il giudizio in una certificazione giudiziale del credito, né introduce una presunzione generalizzata a favore dell'impresa. L'Ufficio deve provare, in modo circostanziato, i fatti posti a fondamento del recupero e spiegare perché le attività non rientrino nelle categorie agevolate o ricadano in una causa di esclusione. Il contribuente, dal canto suo, deve allegare con precisione il progetto e produrre i documenti che appartengono alla sua sfera di disponibilità. Il giudice annulla l'atto quando la **prova** della pretesa sia **mancante, contraddittoria o insufficiente**; non può però riconoscere il beneficio ignorando fatti costitutivi rimasti indimostrati.

Quando il recupero recepisce un parere tecnico, la motivazione deve consentire di seguirne il ragionamento: quale disciplina è stata applicata, quali attività sono state esaminate, perché sarebbero ordinarie, in che cosa mancherebbe il **miglioramento significativo** e come la valutazione tecnica si traduca negli importi recuperati. Un rinvio *per relationem* può essere legittimo soltanto se il parere è conosciuto o conoscibile e contiene un esame effettivo del progetto. Le formule seriali sui **cinque requisiti**, ripetute senza confronto con i documenti dell'impresa, non assolvono tale funzione.

La natura specialistica di molte controversie rende spesso utile la **consulenza tecnica d'ufficio**, ma occorre evitare che il consulente diventi il vero decisore della causa. La CTU può aiutare a comprendere processi industriali, prototipi, test e risultati; non può colmare il vuoto probatorio dell'Amministrazione e, soprattutto, non può scegliere la norma applicabile. Il quesito deve essere costruito sulle categorie dell'**art. 3 del d.l. n. 145/2013** e del d.m. 27 maggio 2015, non sul test cumulativo del Manuale 2015.

Non può sfuggire che la decisione del Consiglio di Stato riguarda la qualificazione delle attività, non definisce direttamente il regime sanzionatorio né risolve in astratto la distinzione tra **credito inesistente** e **non spettante**. Tuttavia, quando il recupero tributario nasce da un contrasto interpretativo determinato dall'**applicazione retroattiva** di criteri sopravvenuti, si rafforza l'argomento secondo cui non ricorre un artificio o una radicale mancanza del presupposto, ma una controversia qualificatoria.

Anche il capitolo sanzionatorio esige misura. Spettanza del credito, qualificazione della violazione e colpevolezza sono giudizi distinti. Può accadere che una parte del recupero resista per ragioni diverse dal Manuale di Frascati e che, nondimeno, l'incertezza generata dalla successione della prassi assuma rilievo nell'escludere la colpa o nel riconoscere

l'obiettivo incertezza. Ma non vi è alcun automatismo: falsità documentali, artifici o rappresentazioni non veritiere collocano la vicenda su un piano del tutto diverso.

13. Gli effetti sui procedimenti di certificazione

La sentenza n. 5627/2026 è destinata a incidere in modo immediato anche sui **procedimenti di certificazione** disciplinati dall'art. 23 del d.l. n. 73/2022 e dal d.P.C.M. 15 settembre 2023. Il punto centrale è la distinzione tra la disciplina della procedura, necessariamente attuale, e la disciplina sostanziale delle attività da certificare, che rimane quella vigente nel periodo d'imposta nel quale l'investimento è stato effettuato. La circostanza che la domanda sia presentata oggi e venga esaminata mediante modelli e Linee guida sopravvenuti non consente di trasferire sulle annualità 2015-2019 i requisiti introdotti per il nuovo credito d'imposta.

La certificazione può riguardare non soltanto le attività riconducibili al regime delineato dalla legge n. 160/2019, ma anche la qualificazione delle attività di ricerca e sviluppo contemplate dall'**art. 3 del d.l. n. 145/2013**. Proprio questa estensione retrospettiva dell'oggetto della procedura rende indispensabile individuare, per ciascun progetto, la **disciplina applicabile** *ratione temporis*. L'identità della procedura non implica l'identità dei criteri sostanziali: il certificatore è chiamato a operare all'interno di regimi normativi differenti e deve darne conto espressamente.

Per le **annualità anteriori al 2020**, la relazione non può quindi limitarsi a compilare la griglia elaborata per il nuovo regime. Deve muovere dall'**art. 3 del d.l. n. 145/2013** e dal **d.m. 27 maggio 2015**, individuando la categoria nella quale le attività possono essere ricondotte e verificando l'eventuale operatività dell'esclusione relativa alle **modifiche ordinarie o periodiche**. Il **problema tecnico** o produttivo, la situazione iniziale dell'impresa, il miglioramento perseguito, le alternative esaminate, le prove e gli insuccessi devono essere descritti secondo le categorie normative allora vigenti.

I **cinque requisiti del Manuale di Frascati 2015** non possono essere presentati, per tali annualità, come condizioni cumulative la cui mancanza determini automaticamente l'esito negativo. Il Manuale può conservare un'utilità metodologica nella descrizione del progetto, nell'ordinamento della documentazione o nella comprensione del percorso sperimentale; non può però assumere la funzione di fonte sostanziale retroattiva. Quando

venga richiamato, la certificazione dovrebbe chiarire espressamente che tale impiego ha valore descrittivo e non modifica il parametro legale applicabile.

Occorre inoltre distinguere con rigore l'oggetto della certificazione dagli ulteriori profili di spettanza del credito. La certificazione riguarda la qualificazione delle attività e, quando produce i suoi effetti, vincola l'Amministrazione finanziaria su tale profilo, salvo il caso di **non corretta rappresentazione dei fatti**. Non equivale a una generale attestazione dell'esistenza e dell'esatto ammontare del credito. Restano suscettibili di controllo l'effettivo sostenimento delle spese, la loro imputazione al progetto, la competenza temporale, il rispetto dei limiti quantitativi, il calcolo dell'agevolazione e gli altri adempimenti previsti dalla legge.

Ne deriva che la relazione dovrebbe mantenere nettamente separati il **fascicolo tecnico** e quello economico-contabile. Il primo deve dimostrare la natura delle attività e il **percorso progettuale**; il secondo deve collegare a quelle attività personale, consulenze, materiali, ammortamenti e ulteriori voci di spesa. La separazione non deve trasformarsi in incomunicabilità: ogni costo deve rinviare a un'attività identificabile e ogni attività deve trovare riscontro nelle risorse impiegate. È questa corrispondenza a rendere la certificazione concretamente difendibile nelle successive verifiche.

La certificazione deve inoltre fondarsi su una rappresentazione fattuale completa, veritiera e verificabile. La clausola relativa alla **non corretta rappresentazione dei fatti** costituisce il limite espresso alla sua **efficacia vincolante** e non può essere sottovalutata. Il certificatore deve indicare le fonti documentali utilizzate, distinguere i documenti coevi dalle ricostruzioni successive, esplicitare eventuali lacune e illustrare il metodo seguito per colmarle mediante elementi convergenti. Una ricostruzione retrospettiva è possibile, ma deve essere trasparente e non può sostituire con affermazioni apodittiche fatti privi di riscontro.

La sentenza incide anche sul **contenuto della motivazione dei provvedimenti ministeriali**. Un eventuale diniego relativo a progetti del 2015-2019 non può limitarsi ad affermare che non risultano soddisfatte **novità assoluta**, creatività, incertezza, sistematicità e riproducibilità. Il MIMIT deve indicare quali categorie della disciplina previgente non siano integrate, quali attività debbano considerarsi ordinarie, quali elementi documentali siano insufficienti e per quali ragioni il percorso descritto non esprima ricerca industriale o **sviluppo sperimentale**.

La motivazione deve confrontarsi effettivamente con la certificazione e con i documenti prodotti. Non è sufficiente riprodurre **formule standardizzate** o richiamare in modo indistinto le **Linee guida del 2024**. Quanto più la relazione del certificatore è analitica, tanto più il dissenso ministeriale deve essere specifico. Il provvedimento negativo deve rendere intelligibile il passaggio dai fatti accertati alla conclusione di non qualificabilità, consentendo all'impresa di comprendere e contestare le ragioni tecniche e giuridiche della decisione.

Il quadro operativo è stato ulteriormente completato dal **decreto direttoriale 22 luglio 2025**, che disciplina lo scambio di comunicazioni, informazioni e segnalazioni tra MIMIT e Agenzia delle entrate ai fini della vigilanza sulle certificazioni e sulla corretta applicazione delle agevolazioni. Il decreto **non amplia i requisiti sostanziali** del credito e non supera i limiti temporali affermati dal Consiglio di Stato; rende però più stretto il raccordo tra procedimento ministeriale e controllo fiscale. Ne deriva l'esigenza che relazione tecnica, contabilità, dichiarazioni e difese già svolte siano **coerenti sin dall'origine**. Il successivo **decreto direttoriale 26 novembre 2025** ha aggiornato l'Albo dei certificatori, senza modificare il quadro sostanziale della qualificazione.

Per l'impresa, ciò rende essenziale il coordinamento preventivo tra certificatore, consulente tecnico, professionista contabile e difensore tributario. La certificazione non dovrebbe essere predisposta come documento isolato, ma come parte di una strategia unitaria nella quale qualificazione delle attività, documentazione dei costi e possibili contestazioni siano esaminate congiuntamente. Una **relazione tecnicamente** valida ma disallineata dalla contabilità, oppure una ricostruzione fiscale priva di adeguato supporto scientifico, può indebolire l'intera posizione.

Quando il procedimento si concluda con un diniego, l'impresa deve esaminare tempestivamente il provvedimento per verificare se il Ministero abbia rispettato il principio affermato dalla sentenza n. 5627/2026. La tutela davanti al **giudice amministrativo** riguarda la legittimità dell'esercizio del potere certificatorio e deve concentrarsi sul parametro applicato, sulla motivazione, sull'istruttoria e sul confronto con la relazione presentata. L'eventuale pendenza di un giudizio tributario relativo al medesimo credito impone, però, un coordinamento delle difese, perché i due processi hanno oggetti diversi e nessuno dei due può essere trascurato confidando nell'esito dell'altro.

In definitiva, la sentenza trasforma la disciplina temporale nel primo criterio di validità della certificazione. Per i progetti 2015-2019, una relazione realmente solida deve indicare la legge applicabile, spiegare le attività attraverso le categorie del **regime previgente**, dichiarare l'eventuale uso meramente metodologico del Manuale 2015, documentare i fatti e separare la qualificazione tecnica dai controlli contabili. Solo una certificazione costruita in questo modo può svolgere pienamente la funzione di certezza voluta dall'art. 23 del d.l. n. 73/2022 e diventare, se necessario, un presidio efficace nella successiva difesa dell'impresa.

14. La portata esatta del precedente: ciò che è deciso e ciò che resta da provare

La portata della sentenza deve essere ricostruita con precisione, senza indulgere né a letture riduttive né a formule enfatiche. Per le attività svolte nelle annualità anteriori al 2020, la qualificazione ai fini del credito d'imposta deve essere compiuta sulla base dell'**art. 3 del d.l. n. 145/2013** e del **d.m. 27 maggio 2015**, ossia delle disposizioni vigenti nel momento in cui l'investimento fu realizzato. La prassi formatasi nel 2018-2019 intorno ai cinque criteri del Manuale di Frascati 2015 — novità, creatività, incertezza, sistematicità e trasferibilità o riproducibilità — non si è limitata a rendere più intelligibile la disciplina preesistente, ma ha introdotto un **parametro qualificatorio più rigoroso**. Proprio per questo, essa non può essere utilizzata per riesaminare retroattivamente attività già compiute e crediti già maturati.

Nel regime anteriore al 2020, inoltre, l'innovatività rilevante poteva riguardare non soltanto i prodotti, ma anche i **processi e le procedure**. L'assenza del requisito della novità assoluta non significa, tuttavia, che fosse sufficiente una qualunque novità percepita dall'impresa. La disciplina continuava a escludere le **modifiche ordinarie o periodiche** e richiedeva che l'attività presentasse un contenuto qualificato, riconducibile alla ricerca fondamentale, alla ricerca industriale o allo sviluppo sperimentale. Il progetto deve quindi essere valutato alla luce del problema tecnico affrontato, della situazione iniziale dell'impresa, della non immediata disponibilità della soluzione, delle prove effettuate, degli eventuali insuccessi e del miglioramento concretamente perseguito.

È questo il punto sul quale la difesa deve evitare ogni automatismo. La sentenza rimuove un parametro retroattivo illegittimo, ma non sostituisce la **prova positiva della spettanza del credito**. Restano da dimostrare l'effettivo svolgimento delle attività, la

loro riconducibilità alle categorie agevolabili vigenti *ratione temporis*, l'estraneità alla normale routine aziendale, l'ammissibilità e l'effettività dei costi, nonché il collegamento di ciascuna spesa con il progetto. Allo stesso modo, la certificazione può assumere efficacia vincolante quanto alla qualificazione delle attività nei limiti stabiliti dalla legge, ma non impedisce i controlli sui costi, sul calcolo dell'agevolazione, sull'utilizzo del credito e sugli ulteriori adempimenti prescritti.

Non discende dalla pronuncia neppure una **caducazione generalizzata degli atti di recupero** relativi alle annualità 2015-2019. Il Consiglio di Stato ha deciso un giudizio amministrativo avente a oggetto un diniego di certificazione, non la legittimità di uno specifico atto impositivo. Nei giudizi tributari la sentenza possiede un'indubbia forza persuasiva nella ricostruzione delle fonti, ma il suo impiego richiede un confronto puntuale con la motivazione del singolo recupero. Occorre verificare se l'Ufficio abbia assunto i cinque requisiti del Manuale 2015 come condizioni decisive, se la contestazione poggi anche su autonome ragioni tecniche o contabili e se tali ragioni siano sorrette da una prova adeguata. Soltanto questa scomposizione consente di stabilire se l'errore sul parametro temporale travolga l'intera pretesa oppure lasci sopravvivere contestazioni dotate di autonomo fondamento.

La portata del precedente si colloca, pertanto, su due piani complementari. Sul piano normativo, la sentenza impedisce all'Amministrazione di **riscrivere retroattivamente la fattispecie agevolativa** attraverso circolari, linee guida o manuali tecnici privi, per le annualità considerate, di un espresso fondamento legislativo. Sul piano processuale, essa impone al difensore di dimostrare in quale misura quell'errore abbia inciso sulla motivazione e sull'esito del recupero, senza trascurare la prova delle attività e dei costi. Tenere insieme ciò che la sentenza ha definitivamente chiarito e ciò che rimane affidato all'accertamento del singolo caso è il modo più corretto — e, sul piano difensivo, più efficace — per valorizzarne il principio senza ridurlo a uno slogan.

15. Il coordinamento con la giurisprudenza e con la nuova distinzione tra credito inesistente e non spettante

La sentenza n. 5627/2026 **non esaurisce il quadro difensivo** dei crediti R&S. La questione del parametro tecnico deve essere coordinata con la distinta qualificazione del **credito come inesistente o non spettante**, dalla quale dipendono il regime sanzionatorio, i termini di recupero e, nei casi più gravi, i possibili riflessi penali. Il venir

meno dell'applicazione retroattiva del Manuale 2015 non comporta automaticamente la spettanza del credito; impedisce però che la sola inosservanza di un **requisito tecnico sopravvenuto** venga utilizzata per rappresentare come materialmente inesistente un'attività realmente svolta e documentata.

Il primo riferimento è costituito da **Cassazione, Sezioni Unite, 11 dicembre 2023, n. 34419**. La Corte ha ricostruito la distinzione tra le due categorie valorizzando sia l'esistenza, in fatto e in diritto, degli elementi costitutivi del credito sia l'ulteriore requisito della sua rilevabilità mediante i controlli automatizzati. Ne deriva che **non ogni violazione** delle condizioni di utilizzo, né ogni difetto relativo a termini, modalità o adempimenti, può essere ricondotto senza residui alla categoria più grave dell'inesistenza. L'operazione qualificatoria deve muovere dalla **specificità disciplinaria agevolativa** e dalla concreta natura della carenza contestata.

Il **d.lgs. 14 giugno 2024, n. 87**, nel riformare il sistema sanzionatorio tributario, ha ridefinito sul piano normativo le nozioni di credito inesistente e di credito non spettante. La riforma conferma l'esigenza di distinguere l'**assenza radicale del presupposto costitutivo** dalla diversa ipotesi nella quale il credito esista, ma sia utilizzato in violazione di condizioni, limiti o modalità previste dalla legge. Le nuove definizioni devono essere applicate tenendo conto della disciplina temporale e dei principi propri della materia sanzionatoria, **evitando automatismi** tanto favorevoli quanto sfavorevoli.

L'**Atto di indirizzo MEF n. 18 del 1° luglio 2025** ha ulteriormente chiarito il criterio di distinzione. Con particolare riguardo ai crediti agevolativi, l'assenza o il mancato rispetto di un requisito tecnico previsto dalla disciplina di riferimento tende a collocare la fattispecie nell'**area della non spettanza**, quando l'investimento, le attività e i costi siano reali e la contestazione riguardi la loro qualificazione giuridica. L'inesistenza richiede invece una **carenza più radicale del credito**, da accertare sulla base dei suoi elementi costitutivi e non attraverso il mero impiego di formule standardizzate.

Il raccordo con la sentenza del Consiglio di Stato è evidente. Quando il recupero dipenda dall'applicazione retroattiva dei cinque requisiti Frascati, **viene meno anzitutto la correttezza del parametro** adoperato per negare il credito. Se, inoltre, il progetto è effettivo, i costi sono stati sostenuti e la documentazione consente di ricostruire le attività, la qualificazione del credito come inesistente richiede una **motivazione particolarmente rigorosa**. Non è sufficiente affermare che il progetto non sarebbe

ricerca e sviluppo secondo un criterio introdotto successivamente; occorre dimostrare la mancanza, **secondo la legge del tempo**, degli elementi costitutivi dell'agevolazione.

Sul piano processuale, la difesa deve formulare **censure autonome**. Una prima censura riguarda l'illegittimità del disconoscimento per uso di criteri sopravvenuti; una seconda investe la qualificazione del credito come inesistente; una terza concerne i **termini di recupero e le sanzioni**; un'ulteriore linea, quando ne ricorrano i presupposti, riguarda l'elemento soggettivo e l'obiettivo incertezza. La fondatezza di un motivo non assorbe necessariamente gli altri: la pluralità delle domande consente al giudice di graduare le conseguenze dell'eventuale illegittimità senza essere costretto all'alternativa artificiale tra **integrale spettanza e frode**.

16. Profili critici e questioni ancora aperte

La forza della sentenza n. 5627/2026 non deve indurre a sottovalutare le questioni che essa lascia aperte. Il principio negativo è ormai chiaramente formulato: i **cinque requisiti del Manuale di Frascati 2015** non possono essere applicati come **condizioni cumulative e vincolanti** per disconoscere crediti maturati sotto la disciplina anteriore al 2020. Più complessa rimane la ricostruzione positiva del perimetro agevolabile, che deve continuare a essere compiuta attraverso l'art. 3 del d.l. n. 145/2013 e il d.m. 27 maggio 2015.

La seconda questione aperta riguarda la soglia del “**miglioramento significativo**”. La **disciplina previgente** utilizzava tale espressione senza fornire un test quantitativo o qualitativo esaustivo. Il Consiglio di Stato chiarisce che non è necessario dimostrare un avanzamento dello stock mondiale delle conoscenze, ma non stabilisce quando il miglioramento interno superi la soglia della modifica ordinaria. Questo giudizio rimane affidato alla concreta natura del problema, alla non immediatezza della soluzione, all'intensità dell'attività progettuale e sperimentale e alla rilevanza del risultato nel contesto produttivo dell'impresa.

Il confine tra **sviluppo sperimentale** e **ordinaria ingegnerizzazione** continuerà, pertanto, a rappresentare il terreno principale del contenzioso. Per tracciarlo occorre verificare se la soluzione fosse immediatamente ricavabile dalle competenze normalmente disponibili, se siano state necessarie prove e iterazioni, se vi fossero alternative tecniche reali, se il progetto abbia incontrato criticità non meramente esecutive e se il risultato

abbia inciso in modo apprezzabile su prodotto, processo o servizio. Nessuno di questi elementi, isolatamente considerato, può essere trasformato in un nuovo elenco di requisiti rigidi.

Un terzo profilo concerne il ruolo residuo dello **stato dell'arte**. La sentenza esclude che, per le annualità anteriori al 2020, l'impresa debba dimostrare una **novità assoluta** rispetto alle conoscenze disponibili nell'intero settore. Ciò non rende lo stato dell'arte completamente irrilevante. La conoscenza delle soluzioni già disponibili può aiutare a comprendere la difficoltà del problema, a distinguere la sperimentazione dall'acquisto di una tecnologia pronta e a verificare se l'attività fosse realmente non ordinaria.

La questione si collega direttamente alla documentazione. Molte imprese hanno predisposto relazioni e registri secondo le regole allora conosciute, senza formalizzare una ricognizione globale dello **stato dell'arte**, una mappa delle incertezze tecnologiche o una dimostrazione della riproducibilità. La documentazione non può essere giudicata insufficiente soltanto perché non organizzata secondo una griglia sopravvenuta. Rimane però necessario che, attraverso documenti coevi o una ricostruzione successiva fondata su elementi verificabili, sia possibile comprendere le attività effettivamente svolte.

Un quarto problema deriva dalla pluralità delle possibili ragioni di recupero. La sentenza incide sui rilievi fondati sull'**applicazione retroattiva** del Manuale 2015, ma non risolve le contestazioni relative all'inesistenza materiale del progetto, all'inerenza, alla competenza, alla quantificazione dei costi o agli obblighi documentali. Gli atti amministrativi devono quindi essere scomposti per verificare quali parti siano realmente colpite dal principio affermato e quali conservino un fondamento autonomo.

Rimane aperto anche il rapporto tra certificazione e attività di controllo. La certificazione efficace vincola l'Amministrazione sulla qualificazione delle attività, ma lascia impregiudicati i profili diversi indicati dalla legge. La linea di confine tra una legittima verifica dei costi e una surrettizia rivalutazione della natura del progetto dovrà essere definita con attenzione. Un controllo formalmente rivolto alla spesa non può trasformarsi nel mezzo per riaprire la qualificazione già certificata, salvo che emerga una **non corretta rappresentazione dei fatti**.

Un quinto ordine di problemi nasce dalla **dualità delle giurisdizioni**. Il **diniego di certificazione** è devoluto al giudice amministrativo, mentre l'atto di recupero appartiene alla giurisdizione tributaria. La medesima vicenda economica può quindi dar

luogo a due giudizi caratterizzati da oggetto, parti e poteri decisorii differenti. La sentenza n. 5627/2026 costituisce un autorevole punto di convergenza interpretativa, ma non elimina questa possibile frammentazione.

Più delicata è l'ipotesi nella quale, per la medesima impresa e gli stessi progetti, coesistano il giudizio sul diniego e quello sull'**atto di recupero**. Occorrerà verificare l'identità delle questioni decise, la formazione di eventuali giudicati esterni e la loro concreta incidenza nel diverso processo. Non è corretto attribuire automaticamente all'annullamento del diniego l'effetto di annullare l'atto tributario, ma sarebbe altrettanto improprio ignorare una decisione definitiva che abbia escluso la legittimità del parametro tecnico posto a fondamento della pretesa.

Un sesto profilo riguarda l'efficacia della pronuncia sui procedimenti pendenti e sui rapporti esauriti. Nei **procedimenti di certificazione** non ancora definiti, il principio deve essere fatto valere mediante memorie che chiedano l'applicazione della disciplina dell'annualità e contestino l'uso del Manuale 2015 come parametro vincolante. Nei giudizi in corso, la sentenza può essere prodotta quale sopravvenienza giurisprudenziale e sviluppata nei limiti dei motivi e delle questioni già ritualmente introdotte.

La sopravvenienza del precedente non consente, invece, di riaprire automaticamente i termini di impugnazione di atti ormai definitivi, né di superare un giudicato tributario contrario. La certezza dei rapporti processuali impedisce di trasformare ogni nuovo orientamento giurisprudenziale in un rimedio generalizzato contro le decadenze maturate. La posizione deve essere valutata distinguendo atti ancora impugnabili, giudizi pendenti, atti definitivi per mancata impugnazione e controversie coperte da giudicato.

Per gli atti definitivi può essere valutata un'istanza di autotutela, ma con la necessaria prudenza. Gli artt. 10-quater e 10-quinquies dello Statuto del contribuente distinguono l'**autotutela obbligatoria**, riferita alle manifeste ipotesi tipizzate dalla legge e soggetta ai relativi limiti, da quella facoltativa, rimessa alla valutazione dell'Amministrazione in presenza di illegittimità o infondatezza dell'atto. La sentenza favorevole non determina, da sola, un diritto generalizzato alla riapertura del rapporto.

Restano aperti anche i riflessi sulla qualificazione del credito come inesistente o non spettante. La sentenza non affronta direttamente tale distinzione, ma indebolisce le ricostruzioni che desumano l'inesistenza dalla sola mancanza di un requisito tecnico sopravvenuto. Quando attività e costi siano reali e il contrasto riguardi il corretto

parametro di qualificazione, la scelta della categoria più grave richiede una motivazione particolarmente rigorosa e deve essere verificata secondo la **disciplina applicabile** ratione temporis.

Lo stesso vale per le **sanzioni**. Il riconoscimento dell'errore nel parametro non conduce automaticamente alla disapplicazione di ogni sanzione quando residuino altre violazioni. Tuttavia, la successione delle fonti, il mutamento della prassi e l'assenza di un espresso richiamo originario al Manuale 2015 possono assumere rilievo nella valutazione dell'**obiettiva incertezza** e della colpevolezza. Il giudizio deve essere autonomo e concreto, tenendo conto della condotta dell'impresa, della qualità della documentazione e dell'eventuale presenza di artifici.

La decisione non risolve neppure i possibili riflessi penali dei recuperi più gravi. La qualificazione tributaria del credito, l'**effettività delle attività** e l'elemento soggettivo devono essere accertati secondo le regole proprie del sistema penale tributario. La presenza di un contrasto interpretativo sull'**applicazione retroattiva** di criteri tecnici può incidere sulla valutazione del dolo, ma non consente affermazioni generali e deve essere correlata ai fatti del singolo caso.

È prevedibile che il confronto si sposti progressivamente dal piano astratto delle definizioni a quello della prova. Una volta escluso il requisito retroattivo della **novità assoluta**, la controversia riguarderà la qualità della ricostruzione tecnica, la completezza dei documenti, la coerenza tra attività e costi e la specificità della motivazione amministrativa. La sentenza non semplifica quindi ogni causa; ne modifica il corretto punto di partenza.

17. La strategia difensiva per i crediti d'imposta R&S 2015-2019

La sentenza del Consiglio di Stato n. 5627/2026 assume particolare importanza nella difesa contro gli **atti di recupero** dei crediti d'imposta per ricerca e sviluppo maturati negli anni 2015-2019. La pronuncia, tuttavia, non deve essere richiamata come un precedente astrattamente idoneo a determinare l'annullamento di ogni recupero anteriore al 2020. La sua capacità difensiva dipende dal collegamento tra il principio affermato dal **giudice amministrativo**, la motivazione dell'atto impugnato, la disciplina vigente nell'anno di maturazione e le caratteristiche documentate del progetto.

La difesa deve muovere da un dato ormai difficilmente eludibile: le attività svolte prima del 2020 non possono essere giudicate mediante i **cinque requisiti del Manuale di Frascati 2015**, assunti come **condizioni cumulative e vincolanti**, se tali requisiti non trovavano fondamento nell'art. 3 del d.l. n. 145/2013 e nel d.m. 27 maggio 2015. Il punto non consiste nel negare ogni utilità tecnica al Manuale, ma nell'impedire che un documento successivamente recepito dal legislatore venga utilizzato per restringere retroattivamente una fattispecie già perfezionata.

Da questa premessa discende la necessità di verificare se l'atto abbia effettivamente fondato il disconoscimento sulla mancanza della **novità assoluta**, della creatività, dell'incertezza, della sistematicità o della trasferibilità. Il difensore deve individuare i passaggi della motivazione nei quali tali criteri sono stati adoperati, la fonte dalla quale sono stati ricavati e il ruolo assunto nel ragionamento dell'Ufficio. Soltanto dimostrando che il **parametro sopravvenuto** ha concretamente determinato la contestazione si traduce il principio del Consiglio di Stato in uno specifico motivo di illegittimità.

Occorre, al tempo stesso, evitare l'equivoco secondo cui l'**inapplicabilità retroattiva** del Manuale comporterebbe automaticamente la spettanza del credito. Anche nel regime anteriore al 2020 rimanevano escluse le **modifiche ordinarie o periodiche** e continuava a essere necessario dimostrare che le attività rientrassero nella ricerca fondamentale, nella ricerca industriale o nello sviluppo sperimentale. La sentenza corregge il parametro giuridico della verifica, ma non elimina la verifica stessa.

La strategia deve quindi svilupparsi lungo due direttrici complementari. La prima è demolitoria e consiste nel dimostrare l'illegittimità dell'**applicazione retroattiva** della prassi del 2018-2019, della legge n. 160/2019, del d.m. 26 maggio 2020 e delle Linee guida del 2024. La seconda è ricostruttiva e richiede di provare positivamente che il progetto, valutato secondo la disciplina vigente nell'anno di realizzazione, avesse un contenuto qualificato, eccedente la normale attività dell'impresa e diretto a conseguire un **miglioramento significativo**.

Il primo compito del difensore consiste nella **scomposizione analitica della motivazione**. I recuperi R&S presentano spesso contestazioni sovrapposte: mancata novità assoluta, assenza di incertezza tecnologica, carattere ordinario delle modifiche, inadeguatezza della documentazione, non ammissibilità dei costi e, talvolta, inesistenza materiale delle attività. Questi rilievi non sono equivalenti. Occorre separare quelli

dipendenti dall'**applicazione retroattiva** del Manuale da quelli che trovino un autonomo fondamento nella disciplina dell'annualità.

La censura relativa alla **disciplina *ratione temporis*** deve essere concreta. È necessario riportare i passaggi dell'atto nei quali l'Ufficio abbia utilizzato la **novità assoluta** o gli altri requisiti come condizioni decisive, individuare la fonte richiamata e dimostrare in quale modo quel parametro abbia determinato il disconoscimento. Il motivo acquista forza quando l'errore giuridico viene collegato direttamente alla struttura motivazionale del recupero.

La difesa dovrebbe costruire una **cronologia parallela delle fonti e dei fatti**. Per ciascun progetto devono essere indicati l'anno di svolgimento, la disciplina allora vigente, la prassi conoscibile, la data di maturazione del credito e le fonti sopravvenute utilizzate dall'Amministrazione. Devono poi essere collocati nel tempo le decisioni di investimento, i costi sostenuti, le attività compiute e i documenti predisposti. In questo modo la retroattività emerge dal confronto tra il momento dell'investimento e quello di introduzione del parametro restrittivo.

Sul piano tecnico, il progetto deve essere narrato prima ancora che classificato. Il giudice deve comprendere quale fosse il punto di partenza, quale problema si intendesse risolvere, perché la soluzione non fosse immediata, quali alternative siano state considerate e quali attività siano state eseguite. Una relazione che ripeta formule legislative o dichiari apoditticamente il possesso dei requisiti è poco più persuasiva del parere amministrativo che si limiti a negarli.

Particolare importanza assume la dimostrazione del **carattere non ordinario**. L'esclusione della **novità assoluta** non rende agevolabile qualsiasi miglioramento interno. Occorre mostrare perché il risultato non potesse essere raggiunto mediante adattamenti correnti, competenze normalmente disponibili o soluzioni pronte. Il percorso progettuale, le prove, gli errori, le revisioni e gli insuccessi sono spesso più significativi della descrizione del risultato finale. Anche l'esito negativo può confermare la natura sperimentale dell'attività, purché siano documentati obiettivo, metodo e ragioni tecniche dell'abbandono.

La prova documentale deve seguire la medesima impostazione. Non è sufficiente accumulare documenti: ciascuno deve dimostrare un passaggio della vicenda. Le comunicazioni interne possono attestare l'insorgenza del problema; disegni e versioni dei

prototipi l'evoluzione del progetto; verbali e rapporti i test e gli insuccessi; ordini e fatture il **collegamento dei costi**; fogli presenza e schede del personale il tempo dedicato. È opportuno distinguere il **fascicolo tecnico** da quello economico-contabile, creando tra i due collegamenti verificabili.

Sul versante procedimentale deve essere esaminata la motivazione dell'atto. Quando il recupero recepisce un **parere tecnico**, occorre verificare se il documento sia stato allegato o reso conoscibile, se esamini realmente le attività e se esponga le ragioni del giudizio negativo. Il rinvio per relationem non può ridursi alla riproduzione di conclusioni generiche, né impedire al contribuente di comprendere il percorso tecnico e giuridico seguito.

Il **contraddittorio** assume una funzione **sostanziale**. La qualificazione delle attività dipende spesso da aspetti che non possono essere compresi senza confronto con l'impresa e con i tecnici del progetto. Se l'atto riproduce il parere originario senza confrontarsi con le osservazioni e i documenti prodotti, la carenza può riflettersi non soltanto sulla forma del procedimento, ma sulla stessa attendibilità della conclusione tecnica.

Nel processo tributario, l'**art. 7, comma 5-bis**, impone all'Amministrazione di provare le violazioni con **elementi circostanziati**. L'Ufficio non può limitarsi ad affermare il mancato possesso dei requisiti o a recepire un giudizio astratto: deve dimostrare perché le attività siano estranee alle categorie agevolate o rientrino nelle modifiche ordinarie. La disposizione non autorizza tuttavia una difesa passiva. Le informazioni sulla genesi del progetto appartengono prevalentemente all'impresa, che deve allegare i fatti costitutivi e produrre una ricostruzione intelligibile.

La complessità tecnica può rendere utile una **consulenza d'ufficio**, ma il quesito deve essere formulato con cura. Non dovrebbe chiedersi se il progetto soddisfi i **cinque requisiti** del Manuale 2015, poiché ciò incorporerebbe il parametro contestato. Occorre domandare se le attività documentate presentino carattere qualificato, abbiano comportato un **miglioramento significativo** e siano distinguibili dalle modifiche ordinarie secondo la disciplina del tempo. La CTU non può supplire alla prova mancante né ricercare ex post una diversa ragione di recupero.

Un capitolo autonomo deve essere dedicato alla distinzione tra **credito inesistente** e non spettante. La contestazione della qualificazione tecnica non comporta automaticamente l'inesistenza. Quando progetto e costi siano reali e il contrasto riguardi

l'inquadramento giuridico o il parametro temporale, la qualificazione più grave richiede una motivazione specifica. La distinzione incide sui termini, sulle sanzioni e sui possibili riflessi penali e deve essere affrontata secondo la **disciplina applicabile *ratione temporis***.

Anche il profilo sanzionatorio richiede autonomia. Se l'impresa ha svolto attività reali, sostenuto **costi effettivi** e predisposto la documentazione richiesta dal regime del tempo, mentre il recupero deriva dall'applicazione di un criterio sopravvenuto, l'incertezza della prassi può incidere sulla colpevolezza e sulla disapplicazione delle sanzioni. Non ogni controversia R&S integra però automaticamente **obiettiva incertezza**: vanno considerati testo normativo, prassi, condotta, qualità dei documenti e assenza di artifici. Le conclusioni del ricorso devono riflettere la pluralità dei piani. La domanda principale può mirare all'annullamento integrale per illegittima applicazione di criteri sopravvenuti, **difetto di motivazione e insufficienza della prova**. In subordine può essere chiesto l'annullamento dei soli rilievi fondati sul Manuale 2015 o la rideterminazione della pretesa con riguardo ai costi effettivamente non ammissibili. Un'ulteriore domanda deve riguardare sanzioni e qualificazione del credito. La graduazione non indebolisce la tesi principale, ma offre soluzioni coerenti con i possibili esiti dell'istruttoria.

Può essere utile predisporre una **matrice difensiva** che, per ciascun rilievo, indichi il passaggio dell'atto, il criterio applicato, la fonte, l'annualità, i documenti contrari, il motivo di ricorso e la domanda. Non è un semplice strumento organizzativo: consente di verificare che ogni contestazione abbia ricevuto risposta e rende visibile quali parti del recupero siano direttamente incise dalla sentenza n. 5627/2026.

La difesa più convincente coniuga, in definitiva, il **rigore della ricostruzione normativa** con la concretezza della prova. Il principio di **irretroattività** impedisce all'Amministrazione di giudicare il passato mediante il Manuale 2015; non trasforma l'innovazione ordinaria in ricerca agevolabile. Il compito del difensore consiste nel dimostrare entrambe le proposizioni: l'illegittimità del parametro adoperato e la riconducibilità effettiva del progetto alle categorie previste dalla disciplina vigente.

18. Il check-up preventivo del credito e della documentazione

La migliore difesa del credito R&S **non nasce con la notificazione dell'atto di recupero**. Quando la verifica è già iniziata, ricostruire attività svolte molti anni prima

può essere difficile: i tecnici possono non essere più presenti in azienda, i file possono essere dispersi, le versioni dei progetti non più disponibili e la contabilità può non consentire un collegamento immediato tra costi e singole fasi di lavoro. Un **controllo preventivo del fascicolo** permette invece di individuare per tempo **lacune, incoerenze e aree di rischio**.

Il check-up dovrebbe verificare almeno **cinque profili**: la **disciplina applicabile a ciascuna annualità**; la **corretta qualificazione delle attività**; la **prova del percorso sperimentale**; l'**effettività e l'imputazione dei costi**; la **coerenza tra relazione tecnica, contabilità, dichiarazioni fiscali e comunicazioni** già rese all'Amministrazione. Per i crediti 2015-2019 occorre inoltre accertare se la documentazione sia stata costruita secondo le regole allora vigenti o se sia stata successivamente riformulata attraverso la griglia Frascati, con il **rischio di introdurre retroattivamente requisiti non pertinenti**.

L'attività **non deve tradursi nella creazione postuma di prove** inesistenti. È invece legittimo ordinare i documenti disponibili, ricostruire la cronologia mediante **elementi verificabili**, acquisire dichiarazioni dei responsabili tecnici, collegare disegni, test, corrispondenza, ordini e registrazioni contabili e spiegare con trasparenza le eventuali lacune. Una ricostruzione successiva è tanto più credibile quanto più dichiara il proprio metodo e trova riscontro in **fonti coeve e indipendenti**.

Per le imprese che abbiano utilizzato crediti R&S, innovazione tecnologica, design o altre agevolazioni con elevata componente tecnica, una **verifica preventiva** consente di decidere consapevolmente se mantenere la posizione, ricorrere alla certificazione, integrare il fascicolo o predisporre anticipatamente la strategia difensiva.

Il check-up **non garantisce l'assenza di contestazioni**, ma consente di affrontarle da una **posizione più solida**. La documentazione ordinata prima della verifica riduce il rischio che un problema tecnico venga confuso con una carenza contabile, che una lacuna formale sia trasformata in inesistenza del credito o che l'impresa sia costretta a ricostruire la propria storia progettuale soltanto nei **ristretti termini del contraddittorio o del processo**.

19. Conclusioni: dalla sentenza alla concreta tutela dell'impresa

La sentenza n. 5627/2026 segna un passaggio importante nella travagliata vicenda del credito d'imposta per ricerca e sviluppo. Il suo significato non sta nella preferenza per un manuale tecnico rispetto a un altro, ma nel richiamo alla legalità nel tempo: l'impresa deve essere giudicata secondo le regole vigenti quando decise di investire e quando il credito maturò.

La sequenza ricostruita dal Collegio è difficilmente equivocabile. Fino al 2019 il perimetro era affidato all'**art. 3 del d.l. n. 145/2013** e al d.m. 27 maggio 2015. Nel 2018-2019 la prassi amministrativa adottò un'impostazione più restrittiva. Soltanto con la legge n. 160/2019 e con il decreto del 2020 il paradigma del **Manuale di Frascati 2015** trovò un espresso fondamento nel nuovo regime. Presentare quest'ultimo passaggio come la semplice rivelazione di una regola da sempre esistente significa ignorare la successione delle fonti che la sentenza ha avuto il merito di riportare al centro dell'analisi.

La **tutela dell'affidamento** non si traduce, peraltro, in indulgenza verso crediti privi di sostanza. Una volta esclusa la **novità assoluta** come filtro retroattivo, resta necessario provare che l'attività non fosse ordinaria, che rientrasse nelle categorie legali del tempo, che fosse stata realmente svolta e che i costi fossero ammissibili. Legalità della pretesa e serietà della prova non sono valori contrapposti: sono le due condizioni di un accertamento corretto.

Nei giudizi tributari pendenti la pronuncia offrirà un argomento di notevole peso, soprattutto contro gli atti costruiti sul mancato superamento dei **cinque requisiti** Frascati. La sua efficacia concreta dipenderà tuttavia dalla capacità della difesa di collegare il principio al contenuto dell'atto e alla storia documentata del progetto. Il precedente più autorevole perde forza se viene invocato in astratto; acquista invece piena persuasività quando mostra esattamente dove l'Amministrazione abbia giudicato il passato con la regola del futuro.

In definitiva, la sentenza restituisce alla materia degli incentivi una regola tanto semplice quanto frequentemente dimenticata: l'Amministrazione conserva il potere di verificare con rigore ciò che l'impresa ha fatto, ma non quello di riscrivere, a distanza di anni, le condizioni alle quali lo Stato aveva promesso il beneficio. Per le imprese coinvolte in verifiche, **procedimenti di certificazione** o giudizi relativi ai crediti R&S 2015-2019,

la tutela più efficace nasce dall'esame tempestivo dell'atto, dalla ricostruzione tecnica del progetto e dal coordinamento tra competenze tributarie, processuali e scientifiche. È in questa fase, prima ancora che nel richiamo al singolo precedente, che si costruiscono le condizioni per una difesa realmente persuasiva.

Trani, 16 luglio 2026

Avv. Antonio Lattanzio

Avvocato Tributarista in Trani (BT)

Patrocinante in Cassazione

Dottore commercialista

Revisore legale

www.studiolattanzio.it

E-mail: studiotriblattanzio@gmail.it

Pec: antonio.lattanzio@pec.ordineavvocatitrani.it