

TAX JUSTICE DGT UPDATE – Agevolazioni R&S: giurisprudenza a confronto – 19/12/2025

È stato pubblicato un nuovo [Quaderno dal titolo “Agevolazioni R&S: giurisprudenza a confronto”](#) (a cura del Ministero dell’Economia e delle Finanze – Dipartimento della Giustizia tributaria).

In questo documento sono analizzate diverse sentenze delle Corti di giustizia tributaria e della Cassazione sul tema delle agevolazioni R&S.

Le tematiche emergenti dalla giurisprudenza di merito e di legittimità hanno ad oggetto in particolare le attività e le spese ammissibili, la documentazione richiesta, l’obbligatorietà del parere del MIMIT, l’utilizzo del Manuale di Frascati, nonché, da ultimo, il profilo sanzionatorio, profondamente rinnovato dalla recente riforma.

Il [Quaderno del Dipartimento della Giustizia tributaria](#) offre una lettura “ragionata” del contenzioso sul credito d’imposta Ricerca & Sviluppo (ex art. 3, D.L. 145/2013) e, soprattutto, mette a fuoco i nodi operativi che più spesso determinano il recupero del credito: qualificazione delle attività, tenuta documentale, ruolo del parere tecnico ministeriale, (in)applicabilità del Manuale di Frascati e profili sanzionatori.

Il valore pratico del documento di studio sta nel fatto che fotografa un contenzioso nato da una “lacuna strutturale”: la normativa del vecchio credito R&S non contiene una definizione autosufficiente di “ricerca e sviluppo”, con

conseguente oscillazione interpretativa (anche in relazione ai criteri OCSE/Frascati) e contestazioni spesso impostate su parametri tecnico-scientifici non sempre esplicitati nella fonte primaria.

Da qui gli impatti operativi:

- aumenta la necessità di *dossier* tecnici (non solo “contabili”);
- diventa decisivo presidiare il riparto dell’onere della prova tra contribuente e Ufficio;
- la qualificazione del credito come “non spettante” vs “inesistente” incide su decadenza, sanzioni e rischio penale.

“Ricerca” & “sviluppo”: la linea di confine

Nel riepilogo giurisprudenziale, alcune pronunce di merito insistono sulla distinzione: la “ricerca” va intesa in senso tecnico-scientifico, mentre lo “sviluppo sperimentale” resta agevolabile solo se conserva contenuti di progettazione/validazione non riducibili a ordinaria produzione o applicazione commerciale. È richiamata, in particolare, la lettura per cui il rischio agevolato è il rischio tecnico di insuccesso, non l’insuccesso “di mercato” (rischio d’impresa).

Ricaduta pratica: in perizia/relazione va spiegato che cosa fosse ignoto all’inizio (*gap* di conoscenza/capacità), quale incertezza tecnica fosse presente e quali prove (test, prototipi, validazioni) abbiano governato il processo.

La Documentazione decide la causa

Il Quaderno valorizza la casistica in cui i giudici hanno ritenuto “provati” i costi quando il contribuente ha prodotto un set documentale completo: relazione tecnica, prospetti di calcolo del credito e della media storica, schede/fogli presenza, dettaglio attività dei dipendenti, contratti di ricerca *extra-muros*, oltre a certificazioni e prospetti riepilogativi.

Parallelamente, sul piano normativo-operativo viene ricordato che:

- la relazione del responsabile R&S (rafforzata nel tempo) e la certificazione contabile non vivono su piani “separati”: nella pratica si intrecciano con la verifica e con la difesa in giudizio;
- il decreto attuativo impone la conservazione di ogni ulteriore documentazione utile (clausola “aperta”), con elenchi solo esemplificativi.

Il parere Ministero delle imprese e del made in Italy: facoltà, (quasi) necessità o “peso” probatorio?

Sul punto, il Quaderno ricostruisce il dato di partenza: l'Agenzia delle Entrate può chiedere il parere tecnico (non “deve”), quando servano valutazioni tecniche sull'ammissibilità delle attività o sulla congruità/pertinenza dei costi.

La giurisprudenza di merito, però, si articola in filoni:

a) parere come facoltà istruttoria (nessun vizio se manca);

Alcune decisioni affermano che l'omessa richiesta non integra di per sé un vizio procedimentale né incide

automaticamente sul merito.

b) parere come “necessario” in concreto per reggere l’onere probatorio;

Altre pronunce, pur partendo dalla non obbligatorietà letterale, enfatizzano che, a fronte di una perizia tecnica solida del contribuente, l’Ufficio che contesti nel merito deve attrezzarsi con un corredo tecnico adeguato, che spesso “passa” proprio dal coinvolgimento ministeriale.

c) Se il parere c’è, non è automaticamente “vincolante”;

È evidenziato che il parere, pur autorevole, può essere sindacato quanto a logicità e completezza; e, se generico, può indebolire la motivazione dell’atto.

Ricaduta operativa per i difensori: costruire perizia e *dossier* in modo da “alzare l’asticella” dell’onere tecnico dell’Ufficio; se l’atto è fondato su valutazioni tecnico-scientifiche senza adeguato supporto (o con parere apodittico), la contestazione va impostata su motivazione e prova.

Manuale di Frascati: valore giuridico e (non) retroattività

Il Quaderno mostra che il “*Manuale di Frascati*” è uno snodo centrale proprio perché, almeno fino al 2020, nel vecchio regime mancava un richiamo espresso; da qui il contenzioso sulla possibilità di usarlo come criterio “retroattivo”.

a) orientamento “*pro-Frascati*” (rilevanza già dal 2014 via UE)

Una parte della giurisprudenza ritiene che i criteri Frascati abbiano assunto rilievo quantomeno dal 2014, in

quanto richiamati (almeno come esempi/criteri) nella disciplina UE e nelle definizioni comunitarie utilizzate dal legislatore nazionale.

b) orientamento “legalità/gerarchia delle fonti” (Frascati solo dal 2020)

Un altro filone sostiene che, mancando il rinvio nella norma speciale per le annualità pregresse, l'ammissibilità vada valutata solo alla luce di fonte primaria e secondaria nazionale applicabili “*ratione temporis*”; in questo solco si innesta anche la presa di posizione che evidenzia profili di legalità tributaria e gerarchia delle fonti.

Profilo sanzionatorio: la distinzione che cambia tempi, sanzioni e penale

Il Quaderno collega la stagione del recupero crediti R&S alla corretta qualificazione del credito contestato come “non spettante” o “inesistente”, evidenziando effetti operativi su:

- termini di decadenza dell'atto di recupero;
- intensità sanzionatoria;
- potenziale rilevanza penale in tema di indebita compensazione (art. 10-quater D.Lgs. 74/2000), inclusa l'attenzione del legislatore alla “obiettiva incertezza” per le valutazioni tecniche.

In questa cornice, il [Quaderno](#) richiama l'evoluzione della disciplina dell'atto di recupero e la razionalizzazione con termini differenziati (5 anni per non spettanti, 8 per inesistenti) e strumenti deflattivi, segnalando la rilevanza pratica del corretto inquadramento.

Punto-chiave (operativo): il Quaderno evidenzia l'indirizzo

secondo cui il mero difetto di “qualità tecniche” (innovatività/novità) tende a ricadere nella non spettanza, mentre l’inesistenza è riservata a ipotesi più “oggettive” e gravi (frode/mancanza materiale), con riduzione del rischio sanzionatorio-penale per chi ha operato in buona fede.

Il quaderno è prelevabile in formato .pdf nel sito web:
<https://www.dgt.mef.gov.it/gt/-/tax-justice-dgt-update-agevolazioni-r-s-giurisprudenza-a-confronto?search=true>