



**STUDIO PIZZANO**

COMMERCIALISTA E REVISORE LEGALE

[www.studiopizzano.it](http://www.studiopizzano.it)

## **RICERCA E SVILUPPO 2015-2019: TAR LAZIO BOCCIA APPLICAZIONE RETROATTIVA MANUALE DI FRASCATI**

*Publicato il 7 Agosto 2025 di Sabatino Pizzano*



Il tribunale amministrativo regionale del Lazio ha tracciato una linea definitiva sulla questione della retroattività dei criteri di valutazione per il credito d'imposta ricerca e sviluppo. La sentenza numero 15039 del 29 luglio 2025 segna un punto di svolta nell'interpretazione della normativa agevolativa, stabilendo che il **Manuale di Frascati** non può trovare applicazione retroattiva per i periodi d'imposta antecedenti al 2020.

I giudici amministrativi hanno affrontato una questione procedurale che si trasforma in principio sostanziale. Una società aveva impugnato il diniego del Ministero delle Imprese e del Made in Italy relativo alla certificazione prevista dall'articolo 23 del decreto-legge 73/2022 per investimenti in ricerca e sviluppo degli anni 2017, 2018 e 2019.

## Manuale di Frascati: Il quadro normativo della controversia

L'Amministrazione aveva respinto la richiesta di certificazione basandosi sull'assenza di tre dei cinque requisiti fondamentali previsti dal Manuale di Frascati: novità, sistematicità e riproducibilità dell'innovazione. Questi criteri erano stati richiamati dalle linee guida del 2024, successive all'entrata in vigore del DPCM 15 settembre 2023 e del DM 26 maggio 2020.

La società ricorrente ha contestato questa impostazione su due fronti principali. Primo, la violazione del principio di irretroattività delle norme e della gerarchia delle fonti normative, poiché l'Amministrazione aveva applicato criteri più restrittivi introdotti da provvedimenti successivi al periodo oggetto di valutazione. Secondo, l'illegittima applicazione retroattiva di criteri interpretativi sopravvenuti, ripresi dal Manuale di Frascati e recepiti nelle nuove linee guida del 2024, non vigenti né conoscibili nel periodo 2017-2019.

## La prassi consolidata fino al 2019

È opportuno notare che la prassi amministrativa consolidata fino al 2019 non ha mai contemplato il ricorso ai criteri del Manuale di Frascati. La Circolare dell'Agenzia delle Entrate 5/2016, che ha fornito i primi chiarimenti sulla materia, rinviava a una Circolare del Mise del 2009 che citava esclusivamente il manuale di Oslo.

Questo elemento storico acquista particolare rilevanza nella valutazione della legittimità dell'azione amministrativa. Il TAR sottolinea come l'articolo 23 del decreto-legge 73/2022 abbia introdotto la possibilità per le imprese di richiedere una certificazione che attesti la qualificazione degli investimenti svolti, inclusi quelli del periodo 2015-2019, classificandoli nell'ambito delle attività di ricerca e sviluppo con effetti vincolanti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

## Il principio di irretroattività e la gerarchia delle fonti

Secondo il TAR del Lazio, l'applicazione retroattiva del **Manuale di Frascati** non può trovare fondamento nell'articolo 3, comma 5, del DPCM 15 settembre 2023 e nelle relative linee guida di attuazione. Queste sono norme di rango meramente regolamentare, soggette al principio di irretroattività delle norme tributarie.

La sentenza afferma che la spettanza del credito di imposta riconosciuto in base all'articolo 3 del decreto-legge 145/2013 e del DM di attuazione del 27 maggio 2015 deve essere valutata esclusivamente alla luce del quadro normativo vigente nel periodo d'imposta di riferimento. Questa impostazione rispetta il principio dell'affidamento del contribuente, che aveva diritto di conoscere i criteri applicabili al momento dell'effettuazione degli investimenti.

## Implicazioni per la prassi amministrativa

La decisione del TAR evidenzia un aspetto spesso trascurato nella gestione dei rapporti tra Amministrazione e contribuenti. L'orientamento dell'Amministrazione che ha citato il solo manuale di Oslo fino al 2019 rappresenta un precedente interpretativo che non può essere ignorato nell'applicazione retroattiva di criteri più restrittivi.

Il cambiamento di orientamento amministrativo, pur legittimo per il futuro, non può produrre effetti sui rapporti giuridici già consolidati. La giurisprudenza ha talvolta interpretato il principio dell'affidamento come limite all'applicazione retroattiva di interpretazioni amministrative più severe, specialmente quando il contribuente aveva fatto ragionevole affidamento sulla prassi precedente.

## Riflessi sulla disciplina del credito R&S

Nella prassi professionale si osserva come questa sentenza produca effetti significativi sulla valutazione delle istanze di certificazione relative al periodo 2015-2019. L'Amministrazione non potrà più fondare i propri dinieghi esclusivamente sui criteri del Manuale di Frascati per quel periodo, dovendosi limitare ai parametri normativi effettivamente vigenti.

Si consideri che la questione assume particolare rilevanza per le imprese che hanno effettuato investimenti significativi in ricerca e sviluppo nel quinquennio 2015-2019, confidando nella normativa e nella prassi interpretativa allora vigenti. Il rischio di vedere disconosciuti crediti d'imposta già maturati sulla base di criteri sopravvenuti rappresentava una criticità ricorrente nel contenzioso tributario.

## Orientamenti futuri dell'Amministrazione

La sentenza del TAR del Lazio delinea un percorso interpretativo che l'Amministrazione dovrà necessariamente seguire nelle valutazioni future relative al periodo 2015-2019. Come spesso accade in questi casi, l'orientamento giurisprudenziale tende a consolidarsi anche attraverso l'adeguamento spontaneo della prassi amministrativa.

È ragionevole attendersi che il Ministero delle Imprese e del Made in Italy riveda i propri criteri di valutazione per le istanze ancora pendenti relative a quel periodo. La separazione temporale tra il regime normativo ante 2020 e quello successivo appare ormai tracciata in modo definitivo dalla giurisprudenza amministrativa.

Nell'esperienza applicativa emerge come le controversie sulla retroattività delle interpretazioni amministrative costituiscano un terreno di confronto ricorrente tra fisco e contribuenti. La tutela dell'affidamento rappresenta un principio fondamentale che trova nella sentenza del TAR del Lazio un'applicazione significativa e coerente con i principi generali dell'ordinamento tributario.

[www.studiopizzano.it](http://www.studiopizzano.it)

© RIPRODUZIONE RISERVATA