

Ricerca e sviluppo, manuale di Frascati applicabile dal 2020

Reddito d'impresa

Richiamato solamente
nella Finanziaria 2020,
senza efficacia retroattiva

Emanuele Mugnaini

In tema di ricerca e sviluppo, il manuale di Frascati è applicabile unicamente a partire dal periodo d'imposta 2020 e i crediti d'imposta ad esso non conformi sono da considerarsi al più non spettanti, mai inesistenti. Così si è espressa la Cgt di Macerata con la sentenza 270/1/2023 (presidente Polci, relatore Pucci).

Una società proponeva ricorso per l'annullamento dell'atto di recupero di un credito d'imposta per ricerca e sviluppo utilizzato in compensazione, maturato tra il 2016 e il 2019. A detta delle Entrate, le attività svolte non erano aderenti a quanto contenuto nel Manuale di Frascati. Con un secondo motivo veniva contestata l'infondatezza del recupero per mancanza del preventivo parere del ministero dello Sviluppo economico.

Con un terzo motivo, infine, veniva eccepita l'illegittimità dell'atto impugnato per errata qualificazione del credito come inesistente e, per l'effetto, la errata applicazione delle sanzioni. Quanto al Manuale di Frascati, veniva fatto osservare come i criteri in esso contenuti fossero richiamati, quindi applicabili per espressa previsione normativa, solo a decorrere dal periodo d'imposta 2020 e non retroattivamente. I giudici maceratesi, nell'accogliere il primo motivo di ricorso, hanno affermato che, in appli-

cazione del principio di irretroattività della legge (*tempus regit actum*) la spettanza dell'agevolazione andasse valutata applicando la normativa vigente *ratione temporis* (articolo 3, Dl 145/2013). Il Manuale di Frascati, ha osservato la corte, non è infatti richiamato da alcuna norma vigente nel periodo 2016-2019, essendo stato contemplato per la prima volta solo con la Finanziaria 2020 (articolo 1, comma 200, legge 160/2019).

Sulla base dello stesso presupposto – la mancanza di un'espressa previsione normativa – la Corte ha invece respinto la doglianza relativa all'assenza del preventivo parere del Mise. Quanto alla terza contestazione – la illegittima qualificazione del credito come inesistente e le relative sanzioni – i giudici, pur dichiarando il motivo assorbito, hanno tuttavia affermato che il credito andasse qualificato come non spettante sulla base della definizione datane dalla Cassazione (3444/2021, 7615/2022).

Rispetto a quest'ultimo punto, la pronuncia in commento, pur essendo cronologicamente anteriore, si colloca nel solco tracciato dalle Sezioni Unite con la recentissima sentenza 34452/2023.

Per la Suprema corte, infatti, il credito è da considerarsi inesistente solo al sussistere della duplice condizione di inesistenza totale o parziale del presupposto costitutivo e allorché tale inesistenza non sia riscontrabile mediante i controlli ex artt. 36-bis e 36-ter del Dpr 600/73 e 54-bis del Dpr 633/72. In mancanza, la sanzione irrogabile sarà unicamente quella ordinaria, pari al 30%, non potendo trovare applicazione quella più grave pari al 100 per cento (articolo 13, comma 5, Dlgs 471/97).