



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di RIMINI Sezione 2, riunita in udienza il 12/01/2026 alle ore 09:00 con la seguente composizione collegiale:

DE CONO MARIA, Presidente

MARRA PAOLO, Relatore

ERCOLANI DAVIDE, Giudice

in data 12/01/2026 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 249/2025 depositato il 10/09/2025

proposto da

██

Difeso da

Giulia Baldiserry - BLDGLI87T67G479M

Fabrizio Dominici - DMNFRZ64A01H282S

Rappresentato da Sandra Garzanti - GRZSDR53T46H437A

Rappresentante difeso da

Giulia Baldiserry - BLDGLI87T67G479M

Fabrizio Dominici - DMNFRZ64A01H282S

ed elettivamente domiciliato presso avv.giuliabaldiserry@pec.giuffre.it

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Di Rimini

Difeso da

Giuseppe Iacobellis - CBLGPP80P08E038Y

ed elettivamente domiciliato presso dp.rimini@pce.agenziaentrate.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- ATTO DI RECUPER n. THUCRBV00161 2024 REC.CREDITO.IMP 2017

a seguito di discussione in pubblica udienza e visto il dispositivo n. 3/2026 depositato il 16/01/2026

Richieste delle parti:

Ricorrente: *"accertare l'illegittimità, la nullità e, comunque, l'inefficacia dell'atto di recupero n. THUCRBV00161/2024"; "con vittoria di onorari e spese".*

Resistente: *"rigetto del ricorso e la condanna del ricorrente alle spese di giudizio".*

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

In data 7 maggio 2025, l'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Rimini ha notificato alla società [REDACTED] l'atto di recupero n. THUCRBV00161/2024, emesso ai sensi dell'art. 38-bis del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, mediante il quale l'Ufficio ha disconosciuto in capo alla contribuente il credito d'imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo di cui all'art. 3 del Decreto - Legge 23 dicembre 2013, n. 145 (e normativa attuativa), maturato negli anni 2017, per € 49.767,00, 2018 per € 50.104,00, 2019 per € 32.786,00 ed utilizzato in compensazione nel 2022 per complessivi € 132.657,74.

L'Agenzia delle Entrate ha motivato il recupero rilevando, in sintesi: assenza / insufficienza di documentazione tecnico-contabile idonea, ricostruzioni a posteriori delle ore - lavoro in assenza di contabilità analitica, mancata ripartizione per progetti / prodotti, criticità nella determinazione dei costi e non agevolabilità di talune voci (tra cui, per quanto rilevato, compensi / attività di amministrazione e coordinamento non dimostrati come R&S), nonché inidoneità delle attività descritte ad integrare R&S in senso normativo.

In data 1° settembre 2025, [REDACTED] rappresentata e difesa dal Dott. Fabrizio Dominici e dall'Avv. Giulia Baldiserri, ha proposto ricorso chiedendo l'annullamento dell'atto, deducendo (per quanto qui rileva):

- l'illegittima applicazione "retroattiva" del Manuale di Frascati;
- la violazione del legittimo affidamento ex art. 10 della Legge 27 luglio 2000, n. 212;
- la nullità per uso del Manuale in assenza di traduzione ufficiale;
- la nullità / illegittimità per mancato parere MISE;
- l'erronea qualificazione del credito come inesistente con conseguente illegittimità delle sanzioni al 100%.

In data 10 settembre 2025, il ricorso è stato iscritto nel Registro Generale dei Ricorsi al n. 249/2025.

In data 29 ottobre 2025, si è costituita in giudizio l'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Rimini con controdeduzioni, chiedendo il rigetto del ricorso, richiamando prassi e criteri valutativi già disponibili al tempo dell'utilizzo del credito (2022) e ribadendo la carenza probatoria della contribuente, nonché la correttezza della qualificazione del credito come inesistente.

In data 29 dicembre 2025, la ricorrente ha depositato memoria illustrativa insistendo nelle conclusioni e richiamando, tra l'altro, l'art. 7, comma 5-bis, del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (onere della prova in giudizio).

In data 12 gennaio 2026, il ricorso è stato trattato in pubblica udienza.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Il ricorso è fondato.

1. Oggetto del giudizio e perimetro della controversia

Il presente giudizio ha ad oggetto l'impugnazione dell'atto di recupero n. THUCRBV00161/2024, emesso ai sensi dell'art. 38-bis d.P.R. 600/1973, con il quale l'Ufficio ha proceduto al recupero del credito d'imposta R&S maturato negli anni 2017 (€ 49.767,00), 2018 (€ 50.104,00), 2019 (€ 32.786,00) e utilizzato in compensazione nel 2022 per complessivi € 132.657,74, con irrogazione di interessi e sanzioni.

L'Ufficio ha richiesto il pagamento di € 132.657,74 a titolo di "credito dovuto", € 15.046,34 per interessi e ha applicato sanzioni in misura pari al 100%, qualificando il credito come "inesistente" ai sensi dell'art. 13, comma 5, del Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

2. Regole di giudizio e riparto dell'onere probatorio

Va premesso che, nel processo tributario, l'Amministrazione finanziaria è onerata della prova dei fatti costitutivi della pretesa recata dall'atto impugnato, secondo la regola oggi espressamente positivizzata dall'art. 7, comma 5-bis, del Decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, che impone al giudicante di annullare l'atto qualora la prova della fondatezza manchi, sia contraddittoria o comunque insufficiente rispetto alle ragioni oggettive poste a base della ripresa e delle sanzioni.

Tale canone è particolarmente rigoroso quando – come nella fattispecie – la pretesa erariale si fonda su valutazioni tecnico-scientifiche (novità/originalità, incertezze tecnologiche, riconducibilità delle attività a "sviluppo sperimentale"), rispetto alle quali non è sufficiente una motivazione meramente assertiva.

3. Quadro normativo di riferimento e criterio temporale di valutazione

Il credito controverso si colloca nell'alveo dell'agevolazione per ricerca e sviluppo (art. 3 del D. L. n. 145 del 2013 e relativa normativa d'attuazione), con riferimento alle annualità 2017-2019 e successiva compensazione nel 2022.

Ne consegue che la verifica della spettanza deve essere condotta in base alle fonti normative e interpretative conoscibili "ratione temporis" al momento della maturazione del credito e della sua indicazione in dichiarazione, non potendo l'Ufficio – con un salto logico che questa Corte non può avallare – introdurre ex post requisiti ulteriori o più restrittivi rispetto al perimetro fissato dal legislatore.

Sul punto, la stessa società ricorrente ha richiamato come, "all'epoca dei fatti", l'Amministrazione avesse fornito una definizione ampia delle attività rilevanti, escludendo solo modifiche ordinarie o periodiche.

4. Manuale di Frascati: limiti di utilizzo e divieto di "retrodatazione" dei requisiti

L'Ufficio ha fondato il disconoscimento richiamando criteri di classificazione OCSE / "Manuale di Frascati" (nel corpo motivazionale dell'atto impugnato è espressamente valorizzato il rinvio a tali criteri).

Ebbene, la perizia tecnica asseverata prodotta dalla contribuente (giurata) evidenzia un profilo che l'Ufficio ha sostanzialmente eluso e cioè l'applicabilità del Manuale Frascati solo per la "normativa relativa al nuovo credito d'imposta R & S ex d.l. 160/2019" e, quindi, non è metodologicamente corretto pretenderne l'applicazione retrospettiva alle annualità 2017-2019

Questa Corte ritiene decisivo il rilievo. Infatti, l'uso del Manuale quale strumento interpretativo non può trasformarsi – come accade nella sostanza nell'atto impugnato – in una fonte surrettizia di nuovi presupposti costitutivi, pena la violazione dei principi di certezza del diritto e di legittimo affidamento, espressamente

dedotti nel ricorso.

5. Istruttoria e motivazione dell'atto: insufficienza della prova in capo all'Ufficio

L'atto di recupero, per come risulta dagli atti, muove da contestazioni incentrate su assenza / insufficienza della documentazione tecnico - contabile, ricostruzioni "a posteriori"; assenza di contabilità analitica; mancata ripartizione per progetti / prodotti; non agevolabilità di talune voci di costo (tra cui attività di coordinamento / amministrazione non dimostrate come R&S).

Tuttavia, a fronte di tali rilievi, la contribuente ha dimostrato di avere integrato in modo sostanziale la documentazione già in sede di verifica (16 febbraio 2024), prima del PVC (18 marzo 2024) e ben prima dell'atto di recupero (12 maggio 2025). E' stata depositata una perizia tecnica asseverata, che riferisce di avere analizzato prospetti costi, timesheet e integrazioni documentali e che ricostruisce le attività secondo linee strategiche coerenti, inquadrandole – già secondo criteri compatibili con il periodo – nel dominio dello sviluppo sperimentale.

La perizia, peraltro, valorizza la presenza di incertezze scientifiche / tecnologiche e di elementi di novità "apprezzabile", coerenti con la classificazione secondo Frascati 2002.

In tale contesto, la difesa erariale – pur insistendo su carenze probatorie della contribuente e sulla correttezza della qualificazione "inesistente" – non ha offerto nel processo un corredo istruttorio tecnicamente idoneo a superare (o anche solo a scalfire) l'elaborato peritale giurato, limitandosi, in sostanza, a reiterare la tesi dell'inidoneità delle attività e della documentazione.

Con l'aggravante, significativa, che l'Ufficio, pur riconoscendo la natura altamente specialistica delle valutazioni richieste, non risulta essersi avvalso di un supporto tecnico terzo (né in fase amministrativa né in giudizio), pretendendo di trasformare mere valutazioni interne – per di più non adeguatamente circostanziate – in "prova" della non spettanza.

Questa impostazione, sebbene non sufficiente per l'annullamento dell'atto, comunque è meritevole di valutazione da parte del Collegio anche alla luce dell'art. 7, comma 5-bis, d.lgs. 546/1992.

Ne consegue che la pretesa, per come motivata e sostenuta in giudizio, risulta non provata in modo puntuale e coerente e, pertanto, l'atto va annullato.

6. Sanzioni: erronea qualificazione del credito come "inesistente"

Ulteriore profilo di illegittimità, che conferma la fragilità complessiva dell'impostazione erariale, attiene al trattamento sanzionatorio.

L'Ufficio ha applicato la sanzione ex art. 13, comma 5, d.lgs. 471/1997 (100%-200%), presupponendo un "credito inesistente".

Orbene, la stessa difesa di parte ricorrente ha richiamato il dato definitorio della norma e la giurisprudenza di legittimità che distingue i crediti "inesistenti" da quelli "non spettanti", evidenziando che l'inesistenza richiede, oltre alla mancanza del presupposto costitutivo, anche la non riscontrabilità mediante i controlli automatizzati / formali.

Nel caso di specie, la contestazione verte – per ammissione dell'impostazione dell'Ufficio – su profili valutativi (novità / originalità; qualificazione delle attività; correttezza della rendicontazione), non già su crediti "inventati" di sana pianta. La scelta della qualifica "inesistente", oltre che sproporzionata, appare quindi sintomatica di una ricostruzione punitiva più che giuridicamente controllata.

7. Conclusione coerente con il dispositivo e regolazione delle spese

In applicazione delle considerazioni che precedono, il ricorso va accolto e l'atto di recupero annullato, in conformità al dispositivo pronunciato.

Quanto alle spese, la loro compensazione si giustifica in ragione della complessità tecnico - scientifica della controversia; dell'oggettiva stratificazione di prassi e criteri valutativi, con conseguente margine di incertezza applicativa; della natura "di sistema" delle questioni sollevate (anche sul versante sanzionatorio).

Ne consegue la compensazione integrale, come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte di Giustizia Tributaria di 1° raso di Rimini - sez. II - accoglie il ricorso e, per l'effetto, - annulla l'atto di recupero n. THUCRBV00161; - compensa fra le parti le spese del giudizio.

Così deciso in Rimini il 12 gennaio 2026

Il relatore

Paolo Marra

Il Presidente

Maria De Cono