

**REGIONE EMILIA-ROMAGNA**

**Atti amministrativi**

**GIUNTA REGIONALE**

Atto del Dirigente DETERMINAZIONE

Num. 27953 del 20/12/2024 BOLOGNA

**Proposta:** DPG/2024/28732 del 20/12/2024

**Struttura proponente:** SETTORE AFFARI GENERALI E GIURIDICI, STRUMENTI FINANZIARI,  
REGOLAZIONE, ACCREDITAMENTI  
DIREZIONE GENERALE CONOSCENZA, RICERCA, LAVORO, IMPRESE

**Oggetto:** APPROVAZIONE DELLE LINEE GUIDA PER LA SEPARAZIONE CONTABILE  
NEGLI ORGANISMI DI RICERCA E DIFFUSIONE DELLE CONOSCENZE - RETE  
ALTA TECNOLOGIA DGR 1498/2024

**Autorità emanante:** IL RESPONSABILE - SETTORE AFFARI GENERALI E GIURIDICI, STRUMENTI  
FINANZIARI, REGOLAZIONE, ACCREDITAMENTI

**Firmatario:** MARCO BORIONI in qualità di Responsabile di settore

  

**Responsabile del  
procedimento:** Marco Borioni

Firmato digitalmente

IL DIRIGENTE FIRMATARIO

Vista la Legge Regionale 14 maggio 2002 n.7 "Promozione del Sistema Regionale delle Attività di Ricerca Industriale, Innovazione e Trasferimento Tecnologico" e ss.mm.ii. di cui alla Legge Regionale 3 agosto 2022, n. 11", e in particolare l'art. 6, comma 1, che per le finalità di cui alla lettera c) del comma 1 dell'art.1 della suddetta legge prevede lo sviluppo nel territorio regionale di una rete di "Laboratori di ricerca e trasferimento tecnologico" o "Centri per l'innovazione" e che la Giunta regionale stabilisca con proprio atto i requisiti di tali Laboratori e Centri.

Dato atto che, in attuazione di quanto sopra, è stata istituita la Rete Alta Tecnologia dell'Emilia-Romagna, disciplinata da ultimo dalla delibera di Giunta regionale n. 1498/2024 che ha approvato il nuovo "Disciplinare per l'accreditamento delle strutture di ricerca industriale e trasferimento tecnologico appartenenti alla Rete Alta Tecnologia dell'Emilia-Romagna" (di seguito "Disciplinare per l'accreditamento").

Tale disciplinare prevede che, a partire dal 1° gennaio 2025:

- i soggetti accreditati o che intendono accreditarsi alla Rete Alta Tecnologia potranno dichiarare la presenza o meno dei requisiti giuridici e finanziari propri degli "Organismi di ricerca e di diffusione delle conoscenze" (di seguito ORDC), e degli ulteriori requisiti atti a configurare la natura di eventuali contributi regionali secondo quanto previsto dalla vigente normativa europea;
- i soggetti rientranti nella definizione di ORDC che, indipendentemente dal loro status giuridico, svolgono anche attività economica, nel caso in cui l'attività economica superi il 20% delle proprie entrate, devono presentare una contabilità separata dalla quale si evinca che i centri di costo, sui quali sono attribuite le spese come organismo di ricerca con contributi pubblici, non siano utilizzati per l'attività a mercato;
- a tal fine, detti soggetti, dovranno presentare un'attestazione redatta da un professionista iscritto nel Registro dei Revisori Legali, dalla quale si deve evincere quanto sopra e che l'ente svolge in maniera indipendente attività di ricerca. Si considera ORDC, il soggetto per il quale l'incidenza media del fatturato per ricerche su commessa sul totale del valore della produzione degli ultimi 5 esercizi finanziari (o se inferiori quelli sussistenti alla data dell'attestazione) è stata inferiore al 50%;
- il dirigente regionale competente adotterà apposite Linee Guida contenenti le specifiche descrittive dell'eventuale

sistema contabile separato e dei contenuti complessivi della suddetta attestazione.

Ravvisata, pertanto, la necessità di provvedere all'approvazione delle previste "Linee guida per la separazione contabile negli Organismi di ricerca e diffusione delle conoscenze" (di seguito Linee Guida) come contenute nell'Allegato 1, parte integrante e sostanziale del presente atto.

Reputato necessario precisare e riepilogare che, in attuazione delle suddette Linee Guida, i soggetti che intendono dichiararsi ORDC dovranno presentare, in aggiunta a quanto previsto dall'Allegato 1 del Disciplinare per l'accreditamento, i seguenti documenti:

- dichiarazione sostitutiva di Atto di notorietà sulla sussistenza dei requisiti giuridici e finanziari degli ORDC come da facsimile allegato alle Linee Guida;
- fascicolo completo dell'ultimo bilancio di esercizio approvato.

Inoltre, solo per i soggetti che dichiarano di svolgere attività economica in misura superiore al 20% delle proprie entrate:

- attestazione redatta da un professionista iscritto nel Registro dei Revisori Legali, con i contenuti previsti dal paragrafo 3.7 delle Linee Guida;
- conti economici separati, redatti secondo gli schemi allegati alle Linee Guida, e relativa nota di commento con i contenuti previsti dal paragrafo 3.6.3. delle Linee Guida.

Richiamato che tali Linee Guida sono applicabili nell'ambito del procedimento di accreditamento istituzionale delle strutture di ricerca industriale e trasferimento tecnologico alla Rete Alta Tecnologia dell'Emilia-Romagna, come regolato dalla citata d.G.R. 1498/2024 e il rispetto dei requisiti ivi indicati non è di per sé condizione necessaria ai fini dell'ottenimento o mantenimento dell'accreditamento istituzionale alla Rete Alta Tecnologia, ma si rende necessario per quelle strutture che intendano dichiarare di essere ORDC e ciò ai fini dell'accesso ad eventuali specifiche agevolazioni da parte della Regione Emilia-Romagna.

Preso atto che la d.G.R. 1498/2024 ha altresì autorizzato il dirigente del Settore Affari Generali e Giuridici, Strumenti Finanziari, Regolazione, Accreditementi a disciplinare con propri atti gli aspetti attuativi relativi al procedimento di accreditamento e mantenimento dell'accreditamento istituzionale alla Rete dell'Alta tecnologia.

Valutata l'opportunità di introdurre un regime transitorio per consentire alle strutture che intendono dichiararsi ORDC di adeguarsi a quanto indicato nelle Linee guida. In particolare:

1. Con riferimento al requisito relativo allo svolgimento dell'attività di ricerca in maniera "indipendente" da parte dell'ORDC e al parametro di incidenza del fatturato per "ricerche su commessa" sul valore della produzione inferiore al 50%:

- per l'esercizio finanziario 2024 sarà considerato il rapporto fra il fatturato 2024 per "ricerche su commessa" e il valore della produzione 2024 riferito al totale di tutte le attività;
- per l'esercizio finanziario 2025 sarà considerato il rapporto fra la media biennale (24-25) del fatturato per "ricerche su commessa" e la media biennale (24-25) del valore della produzione riferito al totale di tutte le attività;
- a partire dall'esercizio finanziario 2026 sarà considerato il rapporto fra la media quinquennale del fatturato per "ricerche su commessa" e la media quinquennale del valore della produzione riferito al totale di tutte le attività (o, se esistenti un numero di esercizi inferiore a 5, quelli esistenti alla data della verifica).

2. Con riferimento alle caratteristiche del sistema di separazione contabile, per gli esercizi finanziari 2024 e 2025 la rilevazione dei fatti di gestione e la loro attribuzione alle singole attività sarà consentita anche mediante ricostruzione ex-post a fine esercizio. A partire dall'esercizio finanziario 2026 la rilevazione e l'attribuzione dovranno avvenire in corso di esercizio.

Valutata altresì l'opportunità di prevedere che la Società Consortile p.a. ART-ER, nell'ambito delle sue funzioni di governance, coordinamento e promozione della Rete Alta Tecnologia, confermate dalla d.G.R. 1498/2024, proceda all'adeguamento dell'applicazione web per l'inoltro delle domande di accreditamento e mantenimento dell'accREDITAMENTO alla Rete dell'Alta Tecnologia, a quanto previsto dal presente atto, comprensivo delle allegate "Linee guida per la separazione contabile negli Organismi di ricerca e diffusione delle conoscenze". Tale adeguamento andrà ad integrare la modulistica approvata con la propria determinazione n. 14419 del 12/07/2024.

Richiamato il paragrafo 5.4 del Disciplinare per l'accREDITAMENTO, il quale prevede che i soggetti interessati a qualificarsi come ORDC possono integrare la documentazione attestante il possesso dei requisiti a ciò necessari, se non già disponibile al momento della scadenza prevista per il mantenimento, entro il 31 luglio di ogni anno e comunque non oltre 15 gg dall'approvazione del loro bilancio.

Richiamati, infine, il Regolamento (UE) 651/2014, la Comunicazione della Commissione 2022/C 414/01 e la Comunicazione della Commissione Europea 2016/C 262/01 con riferimento alle definizioni di Organismo di ricerca e diffusione delle conoscenze e alla definizione di attività economica.

Vista la L.R. n. 43/2001 recante "Testo unico in materia di riorganizzazione e di rapporti di lavoro nella Regione Emilia-Romagna" e successive modifiche.

Viste le delibere della Giunta regionale:

- n. 325 del 7 marzo 2022 "Consolidamento e rafforzamento delle capacità amministrative: Riorganizzazione dell'Ente a seguito del nuovo modello di organizzazione e gestione del personale";
- n. 2360 del 27 dicembre 2022 "Modifica e assestamento degli assetti organizzativi della Giunta regionale e soppressione dell'Agenzia sanitaria e sociale regionale. Provvedimenti";
- n. 2317 del 22 dicembre 2023 "Disciplina organica in materia di organizzazione dell'ente e gestione del personale. Aggiornamenti in vigore dal 1° gennaio 2024";
- n. 2319 del 22 dicembre 2023 "Modifica degli assetti organizzativi della Giunta regionale. Provvedimenti di potenziamento per fare fronte alla ricostruzione post alluvione e indirizzi operativi";
- n. 157 del 29 gennaio 2024 "Piano integrato delle attività e dell'organizzazione 2024-2026. Approvazione";
- n. 426 del 21 marzo 2022 "Riorganizzazione dell'ente a seguito del nuovo modello di organizzazione e gestione del personale. Conferimento degli incarichi ai Direttori Generali e ai Direttori di Agenzia".

Viste inoltre

- la determinazione n. 5595 del 25 marzo 2022 "Micro-organizzazione della Direzione generale Conoscenza, Ricerca, lavoro, Imprese a seguito della D.G.R. n. 325/2022. Conferimento incarichi dirigenziali e proroga incarichi di titolarità di posizione organizzativa" e ss.mm.ii.;
- la delibera della Giunta regionale n. 468 del 10/04/2017 "Il Sistema dei controlli interni della Regione Emilia-Romagna";
- le circolari del Capo di Gabinetto del Presidente della Giunta regionale PG/2017/0660476 e 21 dicembre 2017 PG/2017/0779385 relative ad indicazioni procedurali per rendere operativo il sistema dei controlli interni, predisposte in attuazione della deliberazione n. 468/2017.

Richiamati:

- il Decreto Legislativo 14 marzo 2013, n. 33 "Riordino della disciplina riguardante il diritto di accesso civico e gli obblighi di pubblicità, trasparenza e diffusione di informazioni da parte delle pubbliche amministrazioni" e ss.mm.;

- la determinazione n. 2335 del 09/02/2022 contenente la "Direttiva di indirizzi interpretativi degli obblighi di pubblicazione previsti dal Decreto Legislativo n. 33 del 2013";
- la delibera della Giunta regionale n. 2077 del 27/11/2023 avente ad oggetto "Nomina del Responsabile per la prevenzione della corruzione e della trasparenza".

Attestato che il sottoscritto dirigente, responsabile del procedimento, non si trova in situazione di conflitto, anche potenziale, di interessi.

Attestata la regolarità amministrativa,

#### D E T E R M I N A

Per i motivi esposti in premessa e che qui si intendono integralmente riportati:

1. di approvare l'Allegato 1 "Linee guida per la separazione contabile negli Organismi di ricerca e diffusione delle conoscenze", parte integrante e sostanziale del presente atto;
2. di stabilire il seguente regime transitorio per l'adeguamento alle Linee Guida da parte delle strutture che intendono dichiararsi ORDC:

Con riferimento al requisito relativo allo svolgimento dell'attività di ricerca in maniera "indipendente" da parte dell'ORDC e al parametro di incidenza del fatturato per "ricerche su commessa" sul valore della produzione inferiore al 50%:

- per l'esercizio finanziario 2024 sarà considerato il rapporto fra il fatturato 2024 per "ricerche su commessa" e il valore della produzione 2024 riferito al totale di tutte le attività;
- per l'esercizio finanziario 2025 sarà considerato il rapporto fra la media biennale (24-25) del fatturato per "ricerche su commessa" e la media biennale (24-25) del valore della produzione riferito al totale di tutte le attività;
- a partire dall'esercizio finanziario 2026 sarà considerato il rapporto fra la media quinquennale del fatturato per "ricerche su commessa" e la media quinquennale del valore della produzione riferito al totale di tutte le attività (o, se esistenti un numero di esercizi inferiore a 5, quelli esistenti alla data della verifica).

Con riferimento alle caratteristiche del sistema di separazione

contabile, per gli esercizi finanziari 2024 e 2025 la rilevazione dei fatti di gestione e la loro attribuzione alle singole attività sarà consentita anche mediante ricostruzione ex-post a fine esercizio. A partire dall'esercizio finanziario 2026 la rilevazione e l'attribuzione dovranno avvenire in corso di esercizio;

3. di stabilire che all'adeguamento dell'applicazione web per l'inoltro delle domande di accreditamento e mantenimento dell'accREDITamento alla Rete dell'Alta Tecnologia, a quanto previsto dal presente atto, comprensivo dell'Allegato 1 parte integrante e sostanziale, procederà la Società Consortile p.a. ART-ER, nell'ambito delle sue funzioni di governance, coordinamento e promozione della Rete Alta Tecnologia;
4. di pubblicare il presente atto sia sul Portale della Rete Alta Tecnologia (<https://www.retealtatecnologia.it/accreditamento>) che sul sito relativo alla Rete Alta tecnologia della Regione Emilia-Romagna (<http://imprese.regione.emilia-romagna.it/ricerca-e-innovazione/temi/accreditamento-rete-alta-tecnologia>);
5. di precisare che, per quanto previsto in materia di pubblicità, trasparenza e diffusione di informazioni, si provvederà ai sensi delle disposizioni normative ed amministrative richiamate in parte narrativa alle pubblicazioni previste dal PIAO e dalla Direttiva di Indirizzi interpretativi degli obblighi di pubblicazione, incluse le ulteriori pubblicazioni ai sensi dell'art. 7 bis del d.lgs. n. 33 del 2013.

**LINEE GUIDA**

**PER LA SEPARAZIONE CONTABILE**

**NEGLI ORGANISMI DI RICERCA E**

**DIFFUSIONE DELLE CONOSCENZE**

**(Regolamento (UE) 651/2014; Comunicazione della Commissione  
2022/C 414/01; DGR RER 1498/2024)**



# INDICE

## 1. Scopo e ambito applicativo del documento

## 2. Inquadramento generale della materia

### 2.1. Divieto di aiuti di Stato

### 2.2. Le nozioni di “impresa”, di “attività economica” e di “attività non economica”

### 2.3. Esercizio contemporaneo di attività economiche e non economiche: il caso delle infrastrutture in generale

### 2.4. Regolamenti di esenzione: gli aiuti a ricerca, sviluppo, innovazione; gli “Organismi di ricerca e diffusione delle conoscenze”; il requisito di indipendenza della ricerca

### 2.5. Le attività non economiche svolte dagli ORDC

### 2.6. Le attività economiche svolte dagli ORDC e la “quasi esclusività”

### 2.7. ORDC “misti”: il sovvenzionamento incrociato o trasversale e l’obbligo di separazione contabile

## 3. Disposizioni di separazione contabile

### 3.1. Soggetti destinatari dell’obbligo di separazione contabile e definizioni

### 3.2. Individuazione, definizione e classificazione delle attività

### 3.3. Servizi e funzioni comuni

### 3.4. Caratteristiche generali del sistema di separazione contabile

### 3.5. Transazioni interne

### 3.6. Conti annuali separati (CAS)

#### 3.6.1. Composizione e schemi obbligatori

#### 3.6.2. Quadratura con il bilancio di esercizio

#### 3.6.3. Nota di commento

### 3.7. Attestazione del revisore legale

## ALLEGATI

### A. Schemi dei conti economici separati

### B. DSAN sulla sussistenza dei requisiti giuridici e finanziari degli ORDC

## 1. Scopo e ambito applicativo del documento

Il presente documento ha lo scopo di definire le linee guida per l'impianto e il mantenimento di un sistema di **separazione contabile (*unbundling*)** presso gli **Organismi di Ricerca e Diffusione delle Conoscenze** (come definiti all'art. 2 (83) del Regolamento (UE) 651/2014 e al § 16.ff della Comunicazione della Commissione Europea 2022/C 414/01), nel caso in cui essi svolgano **sia attività non economica sia attività economica** (come definite dal § 2.1 della Comunicazione della Commissione Europea 2016/C 262/01).

Attraverso l'adozione di un sistema di separazione contabile, si introduce maggiore *compliance* con riferimento ai requisiti richiesti per gli Organismi di Ricerca e Diffusione delle Conoscenze secondo la normativa europea e si definiscono presidi per la prevenzione del rischio di **sovvenzionamenti incrociati o trasversali** come definiti nel § 206. della Comunicazione 2016/C 262/01 e nel § 19. della Comunicazione 2022/C 414/01.

Le presenti linee guida si rendono applicabili nell'ambito del procedimento di accreditamento istituzionale delle strutture di ricerca industriale e trasferimento tecnologico alla Rete Alta Tecnologia dell'Emilia-Romagna, regolato da ultimo con DGR 1498 dell'8/7/2024.

A norma della suddetta DGR 1498/2024, il rispetto dei requisiti indicati in queste linee guida per la separazione contabile non è di per sé condizione necessaria ai fini dell'ottenimento o mantenimento dell'accREDITAMENTO istituzionale. Il rispetto dei requisiti si rende necessario per quelle strutture che, oltre all'accREDITAMENTO istituzionale alla Rete Alta Tecnologia, intendano dichiarare di essere **Organismi di Ricerca e Diffusione delle Conoscenze** e ciò ai fini dell'accesso ad eventuali specifiche agevolazioni da parte di Regione Emilia-Romagna.

Per la struttura che richiede l'accREDITAMENTO istituzionale o il mantenimento dell'accREDITAMENTO istituzionale, la dichiarazione in ordine alla propria qualità di Organismo di Ricerca e Diffusione delle Conoscenze è pertanto da considerarsi, ad ogni effetto, una **opzione facoltativa**. La predetta dichiarazione facoltativa è resa nella forma di dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà ai sensi del DPR 445/2000 secondo lo schema allegato B, da **tutti** i soggetti i quali - **indipendentemente dalla loro natura giuridica (privata, pubblica, mista)** - intendano qualificarsi come Organismo di Ricerca e Diffusione delle Conoscenze.

Il documento è strutturato in due parti:

- nella prima si delinea l'inquadramento generale della materia, strettamente legata alla normativa europea sugli aiuti di Stato, allo scopo di omogeneizzare la conoscenza degli operatori e delineare con sufficiente precisione gli aspetti definatori necessari per affrontare adeguatamente i successivi aspetti applicativi;
- nella seconda si forniscono le disposizioni per l'impianto e il mantenimento di un sistema di separazione contabile considerato adeguato rispetto alle finalità sopra indicate.

## 2. Inquadramento generale della materia

### 2.1 Divieto di aiuti di Stato

L'art. 107, par. 1, del Trattato di funzionamento dell'Unione europea (TFUE) sancisce l'incompatibilità con il mercato interno degli aiuti concessi dagli Stati membri, ovvero mediante risorse statali sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsano o minacciano di falsare la concorrenza, nella misura in cui incidono sugli scambi tra gli Stati membri.

Al successivo art. 108 il TFUE introduce un meccanismo di notifica preventiva della misura progettata alla Commissione, che ne può così valutare la compatibilità. Lo Stato membro non può dare esecuzione alla misura progettata prima che la Commissione abbia adottato la propria decisione.

### 2.2 Le nozioni di “impresa”, di “attività economica” e di “attività non economica”

Nella Comunicazione 2016/C 262/01 la Commissione ha specificato la **nozione di aiuto di Stato** di cui all'articolo 107, par. 1 TFUE, codificando le proprie interpretazioni.

Si premettono brevemente alcuni aspetti di rilevanza generale.

Anzitutto è precisato che anche quando un'autorità pubblica diversa dallo Stato concede un vantaggio, la misura è per definizione sempre imputabile allo Stato, anche se l'autorità pubblica in questione gode di autonomia giuridica.

Inoltre, affinché si possa presumere che un aiuto falsi o minacci di falsare la concorrenza è sufficiente che esso attribuisca un vantaggio economico al beneficiario, ad esempio alleviando i costi a cui dovrebbe altrimenti far fronte nell'ambito della propria normale attività, consentendogli così di mantenere una posizione competitiva più forte di quella che avrebbe in assenza di aiuto.

Infine, in merito al tema della incidenza sugli scambi tra gli Stati membri, la Commissione precisa che un aiuto pubblico può essere ritenuto in grado di incidere sugli scambi intraunionali anche se il destinatario non partecipa direttamente a tali scambi, operando solo a livello nazionale. Per esempio, mantenendo invariata o incrementando l'offerta locale, la sovvenzione può rendere più difficile per gli operatori di altri Stati membri l'accesso a quel mercato.

Ciò chiarito, la Commissione sancisce che le norme in materia di aiuti di Stato si applicano solo se il beneficiario di una misura è una **impresa**. Occorre inoltre che il vantaggio sia attribuito in maniera **selettiva** a determinate imprese o categorie di imprese o a determinati settori economici.

La nozione di **impresa** abbraccia **qualsiasi ente che esercita un'attività economica** a prescindere dal suo status giuridico nazionale (es. natura pubblica o privata, scopo lucrativo o non lucrativo) e dalle sue modalità di finanziamento.

Pertanto l'applicazione delle norme in materia di aiuti di Stato **non** dipende dal fatto che l'ente venga costituito allo scopo di conseguire utili. Anche gli enti senza scopo di lucro possono svolgere attività economica. Se essi svolgono solo attività non economica, non sono soggetti alle norme sugli aiuti di Stato.

Per essere qualificato come impresa – si ripete – l'unico criterio pertinente è che l'ente svolga una attività economica, anche solo in via secondaria. Si tratta quindi di una nozione non collegata alla soggettività del beneficiario, ma all'attività concretamente svolta. Un ente che svolga sia attività economica sia attività non economica è considerato ai fini della disciplina sugli aiuti di Stato come un'impresa **limitatamente all'attività economica svolta**.

Quanto alla definizione di **attività economica** la Corte di giustizia ha costantemente affermato (e la Commissione recepisce integralmente tale interpretazione nei propri orientamenti) che **costituisce attività economica qualsiasi attività consistente nell'offrire <sup>1</sup> beni e servizi in un mercato**.

Tale definizione va opportunamente precisata, evidenziando che il perseguimento dell'**obiettivo economico** e l'esistenza di un **mercato** implicano che l'offerta dei beni e servizi debba avvenire **a fronte di un corrispettivo**, con l'intento (programmatico) di ottenere una **remunerazione**, cioè di realizzare **ricavi quantomeno pari ai costi**. Nel prosieguo per **intento remunerativo** si intenderà appunto l'intento (programmatico) di realizzare, con l'offerta del bene o del servizio a fronte di un corrispettivo, ricavi quantomeno pari ai costi.

Ancora una volta, questa definizione è perfettamente compatibile con l'assenza di scopo di lucro di un ente, in quanto esso può esercitare in via secondaria una attività economica proprio con l'obiettivo di ottenere una remunerazione finalizzata a sostenere l'attività principale non economica.<sup>2</sup>

Poiché la distinzione tra attività economiche e non economiche dipende in certa misura dalle scelte politiche e dagli sviluppi economici dei singoli Stati membri, la Commissione afferma che **non è possibile redigere un elenco generale esaustivo di attività che a priori non presentano mai carattere economico**.

---

<sup>1</sup> L'espressione "offrire" beni e servizi utilizzata dal legislatore europeo potrebbe essere fraintesa, considerato il significato della parola nell'italiano corrente; in base al contesto normativo e applicativo, si deve intendere come "attività di produzione e/o cessione di beni e/o prestazione di servizi" - dove a sua volta - per il significato di "cessione di beni" e prestazione di servizi" ci si può riferire in termini generali alla normativa - di derivazione europea - in materia di imposta sul valore aggiunto

<sup>2</sup> Nell'ordinamento italiano è il caso, ad esempio, degli Enti del Terzo Settore, necessariamente privi di uno scopo di lucro (art. 4 Codice del Terzo Settore), ai quali però è consentito – se previsto dallo statuto o dall'atto costitutivo – svolgere in via secondaria "attività diverse" (art. 5 CTS) strumentali rispetto alle principali "attività di interesse generale" (art. 5 CTS)

## 2.3 Esercizio contemporaneo di attività economiche e non economiche: il caso delle infrastrutture in generale

Il caso delle infrastrutture in generale (di trasporto, di telecomunicazioni ecc...) è molto utile per chiarire l'orientamento della Commissione sul tema sull'esercizio di attività "miste" e consente di focalizzare alcuni concetti nel prosieguo utilizzabili per gli Organismi di Ricerca e di Diffusione delle Conoscenze.

Il finanziamento pubblico delle infrastrutture è tradizionalmente considerato non soggetto alle norme in materia di aiuti di Stato in quanto la costruzione e la gestione di un'infrastruttura è considerata una misura generale di politica pubblica e non un'attività economica. La Commissione indica come questo approccio tradizionale sia da considerarsi superato laddove le stesse infrastrutture, a fronte dei processi di liberalizzazione, privatizzazione e progresso tecnologico, oltre allo svolgimento dei propri compiti istituzionali, siano sfruttate a fini commerciali. La principale giurisprudenza di riferimento riguarda le infrastrutture aeroportuali.

**Così, se un'infrastruttura è utilizzata per attività sia di natura economica che non economica, il finanziamento pubblico per la sua costruzione rientra nel campo di applicazione delle norme sugli aiuti di Stato nella misura in cui contribuisce a coprire i costi legati alle attività economiche.**

Se un determinato soggetto svolge sia attività economiche che non economiche (chiamiamolo per comodità soggetto "misto") ***"gli Stati membri devono garantire che il finanziamento pubblico concesso per le attività non economiche non possa essere utilizzato per il sovvenzionamento trasversale delle attività economiche"*** (§ 206. della Comunicazione 2016/C 262/01).

Per meglio focalizzare il concetto di "sovvenzionamento trasversale" occorre considerare che per la parte di attività svolta avente natura economica (consistente come si è visto, in termini generali, nella offerta onerosa, con intento remunerativo, di beni e servizi sul mercato) il soggetto "misto" compete con altre imprese del settore. **Laddove i finanziamenti pubblici ricevuti per lo svolgimento di attività non economiche eccedessero il costo di produzione delle stesse attività non economiche**, ciò si tradurrebbe di fatto in un abbattimento dei costi di produzione delle attività economiche. Il soggetto potrebbe pertanto essere selettivamente avvantaggiato rispetto alle imprese concorrenti non sovvenzionate.

La Commissione indica che per evitare il sovvenzionamento trasversale gli ***"Stati membri possono limitare il finanziamento pubblico al costo netto (compreso il costo del capitale) dell'attività non economica. Tale costo è da individuare sulla base di una chiara separazione contabile"*** (§ 206 Comunicazione 2016/C 262/01).

Allo scopo di mitigare il rigore del divieto di sovvenzionamento trasversale, e circoscriverlo ai casi in cui esso è effettivamente suscettibile di produrre effetti distorsivi della concorrenza, la Commissione introduce il concetto di "quasi esclusività": se, in caso di uso misto (economico e non economico), l'infrastruttura è usata **quasi esclusivamente per un'attività non economica**, la Commissione ritiene che il suo finanziamento pubblico possa interamente esulare dalle norme in materia di aiuti di Stato.

Ciò si verifica quando l'uso economico rimane puramente **accessorio**, ossia si tratti di un'attività direttamente connessa all'utilizzo dell'infrastruttura o per esso necessaria o intrinsecamente legata al suo uso principale non economico. Questa condizione si può ritenere soddisfatta se le attività economiche in questione **necessitano degli stessi fattori produttivi** (quali materiali, attrezzature, manodopera e capitale fisso) delle attività principali non economiche. Le attività economiche accessorie devono avere **consistenza limitata** rispetto alla capacità dell'infrastruttura.

L'uso economico di una infrastruttura può essere considerato **accessorio** quando la capacità assegnata ogni anno a tale attività **non supera il 20 per cento** della capacità annua complessiva dell'infrastruttura.

## 2.4 Regolamenti di esenzione: gli aiuti a ricerca, sviluppo, innovazione; gli “Organismi di ricerca e diffusione delle conoscenze”; il requisito di indipendenza della ricerca

In applicazione del TFUE, la Commissione ha adottato regolamenti di esenzione per determinate categorie di aiuti di Stato. Con tali regolamenti, la Commissione dichiara, a date condizioni, come compatibili con il mercato interno determinate categorie di aiuti, esentandole così dall'obbligo di notifica preventiva alla Commissione.

Ai presenti fini, la normativa fondamentale è contenuta nel Regolamento (UE) 651/2014 (“GBER” *General Block Exemption Regulation*) il quale, fra le varie categorie di aiuti disciplinate, prevede alla sezione 4, artt. 25-30, la possibilità di attuare **aiuti a favore di ricerca, sviluppo e innovazione** a determinate condizioni (intensità massima ecc...) senza previa notifica e approvazione della Commissione.

Il fatto che una misura non soddisfi le condizioni del GBER non significa automaticamente che è incompatibile con il Trattato, ma solo che la misura deve essere preventivamente notificata alla Commissione, la quale valuterà - caso per caso - se essa può essere approvata e attuata in quanto compatibile. In tale valutazione la Commissione applica **orientamenti codificati ex ante**. In materia di aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione gli orientamenti della Commissione sono codificati da ultimo nella Comunicazione 2022/C 414/01.

In tale contesto normativo un “Organismo di Ricerca e Diffusione delle Conoscenze” (d’ora in avanti “ORDC”) è definito come una entità la cui **finalità principale**, a prescindere dal suo status giuridico (privato o pubblico) o dalla fonte di finanziamento, consiste nello svolgere **in maniera indipendente** attività di ricerca fondamentale, di ricerca industriale o di sviluppo sperimentale o nel garantire un'ampia diffusione dei risultati di tali attività mediante l'insegnamento, la pubblicazione o il trasferimento di conoscenze. Le imprese in grado di esercitare un'influenza decisiva su tale entità, ad esempio in qualità di azionisti o di soci, non possono godere di alcun accesso preferenziale ai risultati da essa generati.<sup>3 4</sup>

È utile evidenziare che la definizione di ORDC (precedentemente definito solo “Organismo di Ricerca”) ha subito una evoluzione a seguito del varo del pacchetto di modernizzazione degli aiuti di Stato:

---

<sup>3</sup> La definizione di ORDC va tenuta distinta da quella di **Infrastrutture di Ricerca** (definite come l'insieme degli impianti, strumenti, risorse e i relativi servizi utilizzati dalla comunità scientifica per compiere ricerche nei rispettivi settori; tali infrastrutture possono essere ubicate in un unico sito o «distribuite» come rete organizzata di risorse) e da quello di **Infrastrutture di Prova e Sperimentazione** (definite come strutture, impianti, capacità e risorse, quali banchi di prova, linee pilota, dimostratori, impianti di prova o laboratori viventi, e relativi servizi, utilizzati prevalentemente da imprese al fine di sviluppare processi e servizi nuovi o migliorati e di collaudare e aggiornare le tecnologie per ottenere progressi nella ricerca industriale e nello sviluppo sperimentale)

<sup>4</sup> Gli ORDC possono fare parte di **Poli di Innovazione**, definiti come strutture o raggruppamenti organizzati di parti indipendenti volti a incentivare le attività innovative e nuovi metodi di cooperazione, attraverso la condivisione e/o la promozione della condivisione di strutture e lo scambio di conoscenze e competenze

- attualmente l'ORDC è definito genericamente come "entità" mentre in origine era "un soggetto senza scopo di lucro, quale un'università o un istituto di ricerca": l'obiettivo della modifica definitoria è chiaramente quello di allargare il novero dei soggetti qualificabili come ORDC, consentendo in particolare la ricomprensione di quelli aventi scopo di lucro (es. società private);
- era inoltre precisato che "tutti gli utili sono interamente reinvestiti nelle attività di ricerca, nella diffusione dei loro risultati o nell'insegnamento", inciso ora eliminato e che era ovviamente funzionale alla obbligatoria assenza di scopo di lucro;
- infine è stato introdotto il concetto secondo cui l'attività di ricerca e sviluppo deve essere svolta "in maniera indipendente", precisazione in origine non presente.

Con riferimento specifico al **requisito dello svolgimento dell'attività di ricerca in maniera indipendente**, a norma del § 3.1. del Disciplinare approvato con DGR 1498 dell'8/7/2024 - tale requisito si considera sussistente solo qualora la struttura presenti una incidenza media del fatturato per "ricerche su commessa" rispetto al totale del valore della produzione degli ultimi 5 esercizi (o, se esistenti in numero inferiore, quelli esistenti alla data della dichiarazione) **inferiore al 50%**. Per "ricerche su commessa" devono intendersi quelle svolte dalla struttura sulla base di "contratti di ricerca commissionata": per la definizione si rimanda alla nota 9 del § 2.6 del presente documento.

#### **Calcolo dell'indice di ricerca su commessa**

Per testare il predetto limite del 50%, la struttura calcolerà il rapporto fra:

- al numeratore: la media quinquennale del fatturato (voce A.1. del conto economico) relativo alla sola attività economica "contratti di ricerca commissionata";
- al denominatore: la media quinquennale del valore della produzione (voce A del conto economico) riferito al totale di tutte le attività.

Il suddetto rapporto dovrà essere verificato annualmente: il quinquennio da considerare è quello che si conclude con l'esercizio finanziario immediatamente precedente al momento della verifica. Il periodo da considerare sarà naturalmente più breve nel caso di esistenza di un numero di esercizi finanziari inferiori a 5 (es. ORDC neocostituito).

Le voci (A e A.1.) utilizzate per il calcolo sono quelle del Conto Economico redatto secondo lo schema obbligatorio previsto dall'art. 2425 del Codice Civile, oppure riclassificato in base a tale schema nel caso in cui l'ORDC, in applicazione delle pertinenti norme di legge o di statuto, adotti uno schema diverso.

La definizione normativa è completata dalla previsione secondo cui "qualora un ORDC svolga **anche** attività economiche, il finanziamento, i costi e i ricavi di tali attività economiche devono formare oggetto di contabilità separata".

Torneremo sulla separazione contabile nel § 2.7 e successivi del presente documento.

Nel frattempo si evidenzia che dalla definizione normativa emerge che **la finalità principale di un ORDC è necessariamente non economica**, potendo peraltro svolgere **anche** attività di natura economica.



## 2.5 Le attività non economiche svolte dagli ORDC

Il finanziamento pubblico di infrastrutture di ricerca utilizzate per attività **non economiche**, non rientra nell'ambito di applicazione delle norme sugli aiuti di Stato.

La Commissione considera **generalmente non economiche** alcune attività svolte dagli ORDC e dalle infrastrutture di ricerca. Le prime 3 dell'elenco sono definite attività **“primarie”**, il che è coerente con la previsione secondo cui la **finalità principale** di un ORDC è di natura non economica (v. § precedente). Di seguito l'elenco delle attività considerate generalmente non economiche:

- 1. attività di formazione** volte ad ottenere maggiori risorse umane meglio qualificate;
- 2. attività di ricerca e sviluppo svolte in maniera indipendente** e volte all'acquisizione di maggiori conoscenze e di una migliore comprensione, incluse le **attività di ricerca e sviluppo collaborativa** <sup>5</sup> nel cui ambito un organismo di ricerca o l'infrastruttura di ricerca intraprendono una **effettiva** collaborazione <sup>6</sup> con un'impresa; è specificato che la fornitura di servizi di ricerca e sviluppo e le attività di ricerca e sviluppo svolte **per conto di imprese** non sono considerate attività “indipendenti”; è inoltre specificato che le attività di ricerca contrattuale e la prestazione di servizi di ricerca non sono considerate forme di collaborazione;
- 3. la diffusione dei risultati della ricerca** su base ampia, non esclusiva e non discriminatoria, ad esempio attraverso l'insegnamento, le banche dati ad accesso aperto, le pubblicazioni aperte o il software open source;

---

<sup>5</sup> Si desume dal contesto che la definizione di “attività di ricerca e sviluppo collaborativa” è riconducibile a quella di **“Contratto di ricerca in collaborazione”** o **“collaborativa”**, definibile come *“il contratto con cui le parti concorrono a realizzare una ricerca congiunta di interesse comune, sulla base di un progetto di ricerca concordato che prevede la cooperazione del personale e l'utilizzazione di laboratori e attrezzature, anche partecipando insieme a progetti di ricerca finanziati a livello locale, nazionale o europeo. .... Trattandosi di attività nella quale le parti realizzano le attività congiuntamente, non si prevede un corrispettivo economico”* (Contratto di ricerca industriale, ASTER, 2018); o ancora *“la ricerca in collaborazione o collaborativa costituisce una modalità per le parti di attingere alle rispettive competenze ed eccellenze maturate in campi di ricerca e sviluppo specifici onde sviluppare sinergie e ottenere risultati altrimenti non raggiungibili nello stesso tempo individualmente... Nella prassi, la ricerca in collaborazione consiste nel compimento di un progetto ad oggetto attività di ricerca industriale, innovazione, trasferimento tecnologico tramite la **condivisione tra le parti delle rispettive risorse tangibili** (ad es. materiali, attrezzature, impianti, ricercatori, laboratori ecc.) **e intangibili** (ad es. dati, software e conoscenze). **A differenza della ricerca commissionata, nella ricerca collaborativa non esiste un rapporto di committenza.** Invero, ciascuna parte opererà attraverso la messa a disposizione l'una verso l'altra del proprio patrimonio di conoscenze tecnologiche, scientifiche e professionali dei rispettivi ricercatori... **La ricerca in collaborazione non prevede il pagamento di un prezzo.** ... le parti si pongono in una posizione paritetica di **condivisione dei costi** necessari al raggiungimento degli obiettivi di ricerca comuni. A tal fine, se le risorse messe a disposizione dalle parti in natura per l'esecuzione congiunta del progetto, così come indicate nell'allegato tecnico, **siano equivalenti**, il contratto può prevedere che ciascuna parte sostenga le proprie spese. Se invece occorra riequilibrare il piano finanziario della collaborazione, il contratto può disporre che una parte rimborsi parzialmente le spese incontrate dall'altra nello svolgimento del progetto”* (Handbook Il contratto di ricerca collaborativa, URTT Toscana)

<sup>6</sup> Si considera che un progetto di ricerca sia svolto attraverso una **effettiva collaborazione** quando almeno due parti indipendenti perseguono un obiettivo comune basato sulla divisione del lavoro e ne definiscono congiuntamente l'ambito d'applicazione, partecipano alla relativa concezione, contribuiscono alla sua attuazione e ne condividono i rischi finanziari, tecnologici, scientifici e di altro genere, nonché i relativi risultati. Una o più parti possono farsi interamente carico dei costi del progetto e, pertanto, sollevare altre parti dai relativi rischi finanziari. I termini e le condizioni di un progetto di collaborazione, in particolare per quanto riguarda i contributi ai costi, la condivisione dei rischi e dei risultati, la divulgazione dei risultati, le norme per l'attribuzione dei diritti di proprietà intellettuale e l'accesso agli stessi devono essere stabiliti prima dell'inizio del progetto

4. **l'attività di trasferimento di conoscenze** svolte dall'organismo di ricerca o dall'infrastruttura di ricerca, o congiuntamente con altri organismi di ricerca o per loro conto, e **laddove tutti gli utili provenienti da dette attività siano reinvestiti nelle attività "primarie" (formazione, R&S indipendente, diffusione dei risultati)** dell'organismo di ricerca o dell'infrastruttura di ricerca <sup>7</sup>. Il § 32 della Comunicazione 2016/C 262/01 specifica che si considerano "attività di trasferimento" **la concessione di licenze, la creazione di spin-off e le altre forme di gestione del sapere** prodotto dagli organismi o dalle infrastrutture di ricerca. Il § 16.w della Comunicazione 2022/C 414/01 vi fa rientrare **le collaborazioni in materia di ricerca, le consulenze, la concessione di licenze, la creazione di spin-off, la pubblicazione e la mobilità di ricercatori e altri membri del personale coinvolti in tali attività.**

Le attività indicate nell'elenco sono considerate dalla Commissione "**generalmente**" non economiche: ciò significa che concretamente tali attività potrebbero essere gestite dall'ORDC anche in modalità economica. Questo è un punto di attenzione molto significativo con riferimento alla necessità di **corretta classificazione delle attività** ai fini della separazione contabile (v. infra § 3.2.).

È altrettanto significativo notare che la quarta tipologia di attività, quella di **trasferimento delle conoscenze**, è considerata non economica **anche se** svolta in concreto in modalità economica **purché gli utili siano totalmente reinvestiti nelle prime 3 attività cd. primarie**. Questa eccezione non è prevista per le attività primarie: se sono svolte in modalità economica rimangono classificate come economiche anche se gli utili sono totalmente reinvestiti.

---

<sup>7</sup> Il carattere non economico di tali attività non viene meno se la prestazione dei servizi corrispondenti è appaltata a terzi con procedura di gara

## 2.6 Le attività economiche svolte dagli ORDC e la “quasi esclusività”

La Commissione definisce le seguenti attività svolte dagli ORDC e dalle infrastrutture di ricerca come **economiche**:

1. **locazione di attrezzature o laboratori** alle imprese,
2. **fornitura di servizi** a imprese <sup>8</sup>
3. **esecuzione di contratti di ricerca** <sup>9</sup>

Circa i punti 2) e 3) è specificato che la fornitura di servizi di ricerca e sviluppo e la ricerca e sviluppo svolta per conto di imprese non sono considerate ricerca e sviluppo “indipendente” (la R&S “indipendente”, come si è visto prima, è considerata non economica). Analogamente è specificato che le attività di ricerca contrattuale e la prestazione di servizi di ricerca non sono considerate forme di collaborazione (anche la R&S “collaborativa” è di per sé considerata non economica).

Il finanziamento pubblico di infrastrutture di ricerca è soggetto alle norme sugli aiuti di Stato nella misura in cui l'infrastruttura è nei fatti finalizzata allo svolgimento di attività economiche.

Una particolarità riguarda il caso in cui l'ORDC o l'infrastruttura di ricerca siano beneficiari di finanziamenti pubblici ma agiscano unicamente in veste di **intermediari**. Ciò accade quando, in applicazione della normativa regolatrice della misura di sostegno, queste strutture debbano **trasferire ai beneficiari finali la totalità del finanziamento pubblico** e qualsiasi eventuale vantaggio acquisito tramite tali finanziamenti. In tale ipotesi - in cui l'organismo di ricerca in sostanza opera come soggetto attuatore della misura - la normativa europea esclude che detti finanziamenti possano essere qualificati come aiuti di Stato.

---

<sup>8</sup> Rientrano a questa categoria anche “le cosiddette “**prestazioni tariffate**”, ovvero l'effettuazione da parte delle organizzazioni di ricerca di prove, tarature e di tutte quelle prestazioni tecnico - scientifiche a tariffario, che solitamente hanno ad oggetto il rilascio di una certificazione ufficiale recante i risultati di esperienze e misure su materiali, apparecchi o strutture d'interesse del committente, senza la necessità di ulteriore attività di ricerca e la formulazione di specifici pareri” (Contratto di ricerca industriale, ASTER, 2018); o ancora “Nell'ambito di un contratto di “servizio”, il soggetto finanziatore chiede all'Ente la realizzazione di un'attività standard, con impiego di competenze o capacità tecnologiche consolidate e routinarie; chiede che le vengano forniti i risultati delle attività svolte; enfatizza il proprio ruolo di cliente nei confronti del fornitore dei servizi richiesti. Può essere letta in questa luce l'esecuzione di analisi, sintesi, test, misurazioni, caratterizzazioni, indagini che non prevedano apporti specificamente originali e inventivi da parte del ricercatore dell'Ente (ad es. l'analisi routinaria anche se complessa di un prodotto o per la quale occorre una strumentazione non in dotazione al soggetto finanziatore), ovvero la preparazione di prodotti noti/standard, ovvero la raccolta di dati. Nel contesto di tale tipologia contrattuale, i risultati attesi sono rappresentati da dati e relazioni di carattere scientifico. Un risultato che abbia i requisiti di protezione brevettuale rappresenta pertanto, di solito, in questi casi, un risultato inusuale” (Linee guida per la regolamentazione dei rapporti contrattuali di ricerca, Mise, 2023)

<sup>9</sup> Si desume dal contesto che la definizione di “contratti di ricerca” è riconducibile a quella di “**contratti di ricerca commissionata**” detti anche “**conto terzi**”, definibili come “il contratto con cui un'impresa affida a titolo oneroso ad un ente di ricerca l'esecuzione di attività di ricerca industriale, trasferimento tecnologico e innovazione, normalmente ma non necessariamente, in uno specifico settore, allo scopo di studiare ed elaborare soluzioni tecniche innovative” (Contratto di ricerca industriale, ASTER, 2018); o ancora “la ricerca commissionata costituisce una modalità per le imprese di esternalizzare specifiche attività di ricerca e sviluppo a Enti di Ricerca sfruttandone le rispettive competenze, esperienze ed eccellenze. Contemporaneamente, è fonte di finanziamento per queste istituzioni all'insegna del fenomeno dell'Open Innovation. Nella prassi, la ricerca commissionata consiste in una prestazione a titolo oneroso attraverso la quale uno o più dipartimenti ecc... mettono a disposizione dei **committenti** il patrimonio di conoscenze tecnologiche e scientifiche e le professionalità dei propri ricercatori” (Handbook Il contratto di ricerca commissionata, Ufficio Trasferimento Tecnologico Regione Toscana).

Se l'organismo o l'infrastruttura di ricerca sono utilizzati **quasi esclusivamente** per attività di natura **non economica**, il relativo finanziamento può esulare completamente dalle norme in materia di aiuti di Stato, a condizione che l'attività economica rimanga puramente **accessoria**, ossia corrisponda a un'attività necessaria e direttamente collegata al funzionamento dell'organismo o infrastruttura di ricerca oppure intrinsecamente legata al suo uso non economico principale, e che abbia **portata limitata**.

Si considera che un'attività economica abbia portata limitata quando **assorbe esattamente gli stessi fattori di produzione (quali materiali, attrezzature, manodopera e capitale fisso) delle attività non economiche e la capacità destinata ogni anno a tali attività economiche non supera il 20% della pertinente capacità annua complessiva dell'entità**.

Il Disciplinare approvato con DGR 1498 dell'8/7/2024 declina operativamente la regola del 20% stabilendo che l'esercizio di attività economiche assume rilevanza (in particolare con riferimento all'obbligo di impianto e mantenimento di un sistema di separazione contabile) solo nel caso in cui superi il 20% in termini di entrate. Nel successivo § 3.1. si chiariranno le modalità di calcolo di tale indice.

Esempi di attività economiche accessorie possono comprendere il caso in cui un'organizzazione di ricerca **occasionalmente** affitti le sue attrezzature e i suoi laboratori a partner industriali.

## 2.7 ORDC “misti”: il sovvenzionamento incrociato o trasversale e l’obbligo di separazione contabile

Affrontiamo ora il caso degli ORDC che, qualunque sia il loro status giuridico, svolgono in concreto sia attività economiche sia attività non economiche. Li definiremo ORDC “misti”.

**Per gli ORDC “misti” è previsto l’obbligo di separazione contabile: “qualora un ORDC svolga anche attività economiche, il finanziamento, i costi e i ricavi di tali attività economiche devono formare oggetto di contabilità separata”** (art. 2 (83) GBER; § 16.ff Comunicazione 2022/C 414/01).

Infatti **“laddove la medesima entità svolga attività economiche e non economiche e al fine di evitare sovvenzioni incrociate a favore dell’attività economica, il finanziamento pubblico dell’attività non economica non ricade nell’ambito di applicazione dell’articolo 107, paragrafo 1, del trattato se i due tipi di attività e i relativi costi, finanziamenti ed entrate possono essere nettamente separati. La corretta imputazione dei costi, dei finanziamenti e delle entrate può essere comprovata mediante i rendiconti finanziari annui della pertinente entità** (§ 19. Comunicazione 2022/C 414/01).

Se un ORDC o un’infrastruttura di ricerca sono utilizzati tanto per attività economiche che non economiche, i finanziamenti pubblici rientrano nelle norme in materia di aiuti di Stato solo nella misura in cui coprono i costi connessi ad attività economiche. **Ciò accade quando il finanziamento pubblico assegnato alla pertinente entità per un determinato periodo contabile è superiore ai costi delle attività non economiche sostenute in quel periodo.** Da ciò discende la necessità di un sistema contabile che consenta - tra l’altro - di misurare i costi dell’attività non economica esercitata per rapportarli all’entità dei finanziamenti pubblici.

Occorre effettuare alcune precisazioni.

Anzitutto il concetto di “sovvenzioni incrociate” è sovrapponibile a quello di “sovvenzionamento trasversale” contenuto nel § 206 della Comunicazione 2016/C 262/01 visto in precedenza, definibile come il caso in cui **i finanziamenti pubblici ricevuti per lo svolgimento di attività non economiche eccedono il costo di produzione delle stesse attività non economiche**, traducendosi di fatto in una mitigazione dei costi di produzione delle attività economiche. Il soggetto in tal caso sarebbe selettivamente avvantaggiato rispetto alle imprese concorrenti non sovvenzionate.

È appena il caso di ricordare che è **obbligo** degli Stati membri **“garantire che il finanziamento pubblico concesso per le attività non economiche non possa essere utilizzato per il sovvenzionamento trasversale delle attività economiche”**. Il rischio può essere escluso o mitigato attraverso l’adozione di una **“chiara separazione contabile”** che consenta di misurare il costo dell’attività non economica (§ 206 della Comunicazione 2016/C 262/01).

La separazione contabile è nota nella prassi anche come **unbundling contabile**. Vi sono diversi casi applicativi nel nostro ordinamento (ad esempio, in materia di tutela del libero mercato: le società a controllo pubblico che svolgono contemporaneamente attività protette da diritti speciali o esclusivi e attività in regime di libera concorrenza). Si evidenzia che il bene

pubblico protetto dai sistemi di unbundling è la **trasparenza delle informazioni finanziarie quale presupposto della tutela della concorrenza**. Il raggiungimento di un adeguato livello di trasparenza, in tutte le sue diverse accezioni, costituisce un obiettivo centrale in materia di aiuti di Stato. Nello specifico, come detto, l'obiettivo è quello di evitare che sia fatto un uso distorto dei finanziamenti pubblici destinati a sostenere attività meritevoli di sostegno (ricerca, sviluppo, innovazione) ma che potrebbero, **nell'ambito dello stesso soggetto che opera anche sul mercato**, essere in concreto indirizzati ad acquisire posizioni di vantaggio concorrenziale.

La seconda precisazione riguarda l'espressione "*rendiconti finanziari annui*" presente nel testo italiano della Comunicazione 2022/C 414/01. Come noto, il "rendiconto finanziario" costituisce solo uno dei documenti costituenti il "bilancio di esercizio" (per le società che applicano i principi contabili italiani e redigono il bilancio in forma ordinaria: Stato Patrimoniale, Conto Economico, Rendiconto Finanziario e Nota Integrativa). Esso è il prospetto contabile che presenta le variazioni, positive o negative, delle disponibilità liquide avvenute in un determinato esercizio, classificando i flussi finanziari in operativi, di investimento e di finanziamento. Da questo punto di vista il "rendiconto finanziario" è uno strumento - di per sé solo - inidoneo ad operare la separazione contabile per i fini richiesti dalla Commissione.

Il testo italiano pare, pertanto, frutto di una traduzione approssimativa: in effetti il testo inglese è "*annual financial statements*" traducibile appunto come "bilancio di esercizio" (mentre il rendiconto finanziario sarebbe il "*cash flow statement*"). Pare pertanto più coerente che la Comunicazione intenda fare riferimento al bilancio di esercizio nel suo complesso. Questa conclusione è rafforzata dal fatto che la versione 2006 degli orientamenti enunciava sul punto: "*La prova della corretta imputazione può consistere nel **bilancio di esercizio annuo** delle università e degli organismi di ricerca*" (§ 3.1.1. Comunicazione 2006/C 323/01).

### 3. Disposizioni di separazione contabile

#### 3.1 Soggetti destinatari dell'obbligo di separazione contabile e definizioni

##### Calcolo dell'indice di attività economica

Per testare il limite del 20% precedentemente descritto, la struttura calcolerà il rapporto fra:

- al numeratore: il fatturato (voce A.1.) riferito al totale delle attività economiche (colonna 3 del Conto economico separato riepilogativo allegato A);
- al denominatore: il valore della produzione (voce A) riferito al totale di tutte le attività (colonna 1 del Conto economico separato riepilogativo allegato A).

Il suddetto rapporto dovrà essere verificato annualmente, con riferimento ai dati dell'esercizio immediatamente precedente a quello della verifica.

Le voci (A e A.1.) utilizzate nel calcolo sono quelle del Conto Economico redatto secondo lo schema obbligatorio previsto dall'art. 2425 del Codice Civile, oppure riclassificato in base a tale schema nel caso in cui l'ORDC, in applicazione delle pertinenti norme di legge o di statuto, adotti uno schema diverso.

I soggetti destinatari dell'obbligo di adozione del sistema di separazione contabile (*unbundling*) sono gli ORDC "misti": più precisamente gli ORDC che svolgono sia attività non economica sia attività economica, quest'ultima **in misura superiore al 20%** calcolata come descritto sopra.

Tali soggetti, in sede di richiesta dell'accreditamento o in sede di presentazione dei dati e delle informazioni per il mantenimento dell'accreditamento, renderanno la **dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà** (allegato B) selezionando il **caso 3** e conseguentemente saranno tenuti all'adozione del sistema di separazione contabile descritto dalle presenti linee guida.

Viceversa i soggetti che svolgono esclusivamente o quasi esclusivamente attività **non** economica in sede di richiesta dell'accreditamento o in sede di presentazione dei dati e delle informazioni per il mantenimento dell'accreditamento renderanno la **dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà** (allegato B) selezionando il **caso 1** oppure il **caso 2**. Tali soggetti **non** saranno conseguentemente tenuti alla adozione del sistema di separazione contabile qui descritto.

Gli **enti (o dipartimenti o centri interdipartimentali) universitari pubblici** e gli **altri enti di diritto pubblico** che dichiarino di essere ORDC, si presume fino a prova contraria che svolgano esclusivamente o quasi esclusivamente attività non economica e quindi **non rientrino nel caso 3**.

Nel prosieguo del documento ci si riferirà, per brevità, genericamente agli ORDC, rimanendo inteso che ci si sta riferendo agli ORDC "misti" > 20%, nel senso sopra indicato (caso 3), tenuti all'adozione del sistema di separazione contabile

Di seguito le definizioni utilizzate nel prosieguo del documento:

- 1) “attività”: fase operativa identificabile come unitaria dal punto di vista logico ed economico-organizzativo. Nel presente documento ci si riferisce alla nomenclatura delle attività adottata nei §§ 20. e 22. della Comunicazione 2022/C 414/01 (v. §§ 2.5 e 2.6 del presente documento);
- 2) “attività economiche” e “attività non economiche”: le attività dell’ORDC devono essere classificate in “economiche” e “non economiche”. Si sottolinea che la classificazione di una attività in “economica” o “non economica” **non è stabilita in assoluto ma dipende dalla modalità concreta con la quale la singola attività è svolta**: una attività definibile in linea generale come “non economica” sarà invece da considerarsi “economica” se si estrinseca in concreto nella offerta di un prodotto o di un servizio a fronte di un corrispettivo con intento remunerativo;
- 3) “contabilità analitica”: un sistema di contabilità per centri di costo e di ricavo che consenta di distinguere i costi e i ricavi per destinazione, **riferendoli a ciascuna singola attività**, utilizzando criteri di allocazione oggettivi, trasparenti e predefiniti e assicurando, anche attraverso riclassificazione delle partite contabili, la piena e trasparente quadratura con il bilancio di esercizio;
- 4) “bilancio di esercizio”: conti annuali (generalmente destinati a pubblicazione) previsti dalle pertinenti norme di legge o di statuto applicabili ai singoli ORDC in base alla loro natura giuridica (es. per le società che applicano i principi contabili italiani e redigono il bilancio in forma ordinaria: insieme di Stato Patrimoniale, Conto Economico, Rendiconto Finanziario e Nota Integrativa come regolati dall’art. 2423 e segg. Cod. Civ.)
- 5) “conti annuali separati” o “CAS”: insieme del **Conto economico separato per attività** (nelle 2 configurazioni: con e senza allocazione dei servizi e funzioni comuni), del **Conto economico separato riepilogativo** e della **Nota di commento**;
- 6) “servizi e funzioni comuni”: funzioni aziendali, sia di staff che operative, svolte anche attraverso una struttura dedicata, che nell’ambito dello stesso soggetto prestano servizi in maniera condivisa ad almeno due attività oppure prestano servizi in modo centralizzato riferiti all’intera operatività del soggetto (a scopo esemplificativo: servizi amministrativi e finanziari; gestione delle risorse umane; organi societari/di governance; direzione apicale; staff centrali)
- 7) “valore della produzione”: totale della voce A del Conto Economico redatto secondo lo schema obbligatorio previsto dall’art. 2425 del Codice Civile (oppure riclassificato in base a tale schema nel caso in cui l’ORDC, in applicazione delle pertinenti norme di legge o di statuto, adotti uno schema diverso)



### 3.2 Individuazione, definizione e classificazione delle attività

Le attività denominate nelle colonne del Conto economico separato (allegato A, col. da 2 a 7) rappresentano la struttura anagrafica minima standard richiesta per il sistema di separazione contabile. La suddivisione esplicita in microattività è richiesta solo per le attività economiche (allegato A, col. da 3 a 7): le microattività non economiche sono compattate in unica colonna (allegato A, col. 2).

L'ORDC potrà apportare le modifiche indicate nel prosieguo ma è richiesto di **non sopprimere** le colonne esistenti della struttura minima standard dell'allegato, anche se non valorizzate.

La preliminare **individuazione e definizione delle attività** svolte dall'ORDC costituisce il primo **fondamentale** passaggio per l'impianto di un sistema di separazione contabile. Tale passaggio deve essere svolto in base all'analisi completa della propria **concreta operatività**. Nel caso l'ORDC svolga attività economiche non previste dalla struttura minima standard sopra richiamata, potrà aggiungerne di **ulteriori**:

- designandole esplicitamente e inserendo nuove colonne nella struttura del Conto economico separato

oppure (e preferibilmente)

- utilizzando la colonna **residuale** già prevista (n. 7)

In entrambi i casi occorrerà fornire una **descrizione esaustiva** delle attività ulteriori nell'ambito della Nota di commento.

Nel caso di ulteriori attività economiche svolte marginalmente o transitoriamente è sempre obbligatorio utilizzare la colonna **residuale** già prevista (n. 7) anziché inserirne di nuove.

L'ORDC dovrà, come secondo passaggio e sempre sulla base di una analisi completa della propria concreta operatività, **classificare le attività svolte in "economiche" e "non economiche"**.

La classificazione riportata nelle colonne del Conto economico separato riproduce la classificazione generale indicata nella Comunicazione 2022/C 414/01. A tale proposito si raccomanda di prendere visione con particolare attenzione del contenuto dei §§ 2.2., 2.5 e 2.6 del presente documento.

Tale classificazione generale è da considerarsi **indicativa**. La classificazione di una attività, infatti, dipende dalla modalità concreta con la quale essa è svolta: una attività definita generalmente come "non economica" sarà invece da classificarsi "economica" se si estrinseca in concreto nella offerta di un prodotto o di un servizio a fronte di un corrispettivo

con intento remunerativo.<sup>10</sup> Ne consegue che la classificazione di una attività potrebbe anche modificarsi nel tempo.

L'ORDC, in base all'analisi della propria concreta operatività, potrà quindi:

- classificare diversamente un'attività rispetto alla classificazione generale indicativa, oppure
- prevedere che la medesima attività sia contemporaneamente classificata in entrambe le categorie, se a tale conclusione si giunge in base ad una analisi completa della propria concreta operatività.

In entrambi i casi occorrerà dare una **descrizione esaustiva** della motivazione nell'ambito della Nota di commento.

In tutti i casi, il risultato dell'analisi della propria operatività, con la conseguente individuazione, definizione e classificazione delle singole attività svolte, dovrà essere compendiato da ogni ORDC in una **tabella anagrafica delle attività**, redatta in sede di primo impianto del sistema di separazione contabile e successivamente soggetta a revisione periodica a seguito di intervenute modifiche organizzative. Per ogni attività la tabella anagrafica dovrà contenere una descrizione sufficiente a comprendere adeguatamente la fase operativa svolta e riferimenti sufficienti per individuare e riconoscere le risorse tecniche e umane effettivamente utilizzate per essa. La tabella, corredata da opportune note di commento, potrà essere richiesta da Regione Emilia-Romagna per finalità istruttorie.

**Non è consentito non classificare un'attività**, nel senso che tutte le attività individuate, comprese quelle di natura residuale, devono necessariamente essere classificate come non economiche o economiche.

Nel caso descritto al precedente § 2.6. in cui l'ORDC agisce in qualità di **intermediario** trasferendo ai beneficiari finali la **totalità del finanziamento pubblico**, la corrispondente attività può essere classificata come **non economica** in quanto, in base alla normativa europea, tale finanziamento pubblico non può qualificarsi come aiuto di Stato.

Analogamente, nel caso di ricavi delle vendite e prestazioni per i quali il prezzo addebitato all'impresa è il mero **cofinanziamento** da parte del beneficiario del costo di un servizio oggetto di un aiuto concesso in base a quanto previsto da un provvedimento di un'autorità pubblica nazionale e/o europea, tali ricavi devono essere attribuiti alle "attività non economiche" dell'allegato A.

---

<sup>10</sup> Si rammenta che una eccezione significativa a questa regola è data dalle attività di **trasferimento delle conoscenze**: esse sono considerate non economiche **anche se** svolte in concreto in modalità economica **purché gli utili siano totalmente reinvestiti nelle prime 3 attività cd. primarie**. Questa eccezione non è prevista per le 3 attività primarie: se sono svolte in modalità economica, dovranno essere classificate come economiche anche se gli utili siano totalmente reinvestiti.

### 3.3 Servizi e funzioni comuni

Individuate le attività svolte ed effettuata la loro classificazione, l'ORDC dovrà quindi individuare e definire quali siano i **servizi e le funzioni comuni**, in esito all'analisi di dettaglio della propria particolare organizzazione.

Analogamente al caso dell'individuazione delle attività, il risultato dell'analisi di dettaglio della propria particolare organizzazione, con la conseguente individuazione e definizione dei servizi e funzioni comuni, dovrà essere compendiato da ogni ORDC in una **tabella anagrafica dei servizi e funzioni comuni**, redatta in sede di primo impianto del sistema di separazione contabile e successivamente soggetta a revisione periodica a seguito di intervenute modifiche organizzative. Per ogni servizio e funzione comune la tabella anagrafica dovrà contenere una descrizione sufficiente a individuarli con precisione all'interno dell'organizzazione e riconoscere le risorse tecniche e umane effettivamente utilizzate per essi. La tabella, corredata da opportune note di commento, potrà essere richiesta da Regione Emilia-Romagna per finalità istruttorie.

Dovrà quindi definire i **driver** - specifici, oggettivi, quantitativi, trasparenti e predefiniti - più adatti per valorizzare in modo razionale il contributo dei singoli servizi e funzioni comuni allo svolgimento delle singole attività.

I costi e i ricavi riconducibili ai singoli servizi e funzioni comuni individuati dovranno dapprima essere riportati nel "**Conto economico separato per attività**" nella configurazione "**senza allocazione di servizi e funzioni comuni**" cumulativamente nella colonna dedicata n. 8 (v. allegato A).

Successivamente, applicando i driver di riparto prescelti, i valori dovranno essere integralmente attribuiti alle singole attività, talché nel "**Conto economico separato per attività**" nella configurazione "**con allocazione di servizi e funzioni comuni**" la colonna n. 8 risulterà soppressa.

Si sottolinea, tuttavia, che l'obiettivo primario deve essere l'attribuzione finale di tutti i valori alle attività, mentre l'attribuzione dei valori ai servizi e funzioni comuni non è di per sé un obiettivo conoscitivo, ma solo un **passaggio intermedio** per raggiungere l'obiettivo primario in maniera logica e dimostrabile. Ne consegue che in tutti i casi in cui sia possibile attribuire i costi e i ricavi direttamente <sup>11</sup> alle attività, il passaggio intermedio tramite i servizi e funzioni comuni può essere omesso. In altri termini: il passaggio intermedio dai servizi e funzioni comuni è una soluzione contabile di seconda istanza, da utilizzare quando non sia possibile l'attribuzione diretta alle attività.

---

<sup>11</sup> Come è meglio precisato nel § 3.4 l'attribuzione diretta di un valore ad una attività non richiede necessariamente che tale valore sia riferibile ad un'unica attività, ma che si proceda all'oggettiva individuazione del fattore produttivo utilizzato (driver di riparto)

### 3.4 Caratteristiche generali del sistema di separazione contabile

Gli ORDC provvedono ad adottare e mantenere un sistema di contabilità analitica, integrato e in quadratura con il sistema di contabilità generale, idoneo a rilevare i fatti di gestione **per destinazione** mediante procedure formalizzate, tracciabili e trasparenti. In particolare, i costi e ricavi sono rilevati separatamente **per singola attività**.

Il sistema di separazione contabile, per rispondere ai requisiti di attendibilità e adeguatezza, deve consentire la rilevazione dei fatti di gestione e la loro attribuzione alle singole attività in modo sistematico nel corso dell'esercizio amministrativo (in linea di principio: contemporaneamente alla corrispondente rilevazione di contabilità generale), non mediante ricostruzioni *ex-post* di fine esercizio.

Nel caso in cui, in applicazione delle pertinenti norme di legge o di statuto, l'ORDC adotti uno schema di conto economico del bilancio di esercizio diverso da quella del conto economico separato (v. § 3.6) l'ORDC deve mantenere **un piano dei conti** articolato a un livello di dettaglio tale da assicurare che i saldi contabili (riepilogati nel cd. bilancio di verifica) siano funzionali sia alla redazione del bilancio di esercizio destinato a pubblicazione sia alla redazione dei conti economici separati secondo gli schemi adottati nell'allegato A.

Il sistema di separazione contabile deve consentire all'ORDC di:

- a) attribuire direttamente alle singole attività i costi e i ricavi direttamente imputabili;
- b) attribuire direttamente ai servizi e funzioni comuni i costi e i ricavi direttamente imputabili;
- c) attribuire alle singole attività (e ai servizi e funzioni comuni) i **costi indiretti** sulla base di driver specifici, oggettivi, quantitativi, trasparenti e predefiniti che consentano di rappresentare in modo razionale l'impegno/consumo dei singoli fattori produttivi;
- d) rilevare le transazioni interne tra i singoli servizi e funzioni comuni, con le modalità del § 3.5;
- e) attribuire alle attività le quote dei costi e dei ricavi dei servizi e funzioni comuni, determinati ai sensi delle precedenti lettere b), c) e d);
- f) rileva le transazioni interne tra le singole attività, con le modalità del successivo § 3.5.

Le suindicate operazioni contabili devono essere documentate e tracciabili.

Le poste finanziarie e tributarie (ossia la parte del conto economico che si sviluppa sotto il rigo "Differenza fra valori e costi della produzione") non sono attribuite alle attività e ai servizi e funzioni comuni ma vengono esposte indivise come "Valori non attribuibili" (col. 4 allegato A).

Nelle operazioni di ribaltamento dei costi mediante driver, le quote di costo sono attribuite al netto delle componenti positive del valore della produzione che hanno esclusivamente funzione rettificativa (incremento delle immobilizzazioni per lavori interni, variazione delle rimanenze e dei lavori in corso, altri ricavi e proventi aventi natura di rimborso).

Benché non sia previsto uno stato patrimoniale separato per attività, ai fini della corretta allocazione delle quote di ammortamento è comunque necessario che il sistema contabile adottato garantisca la razionale e trasparente attribuzione - interamente o pro quota - delle immobilizzazioni materiali e immateriali alle singole attività o ai servizi e funzioni comuni. Le relative procedure devono essere illustrate in Nota di commento.

### 3.5 Transazioni interne

La rilevazione e la valorizzazione delle transazioni interne sono pratiche contabili necessarie per rappresentare eventuali prestazioni di servizi o cessioni di beni che - essendo **interne al medesimo soggetto giuridico** - non esprimerebbero di per sé un valore monetario registrato. Finalità di questa rilevazione è quella di fare emergere contabilmente eventuali sussidi incrociati tra attività. Si pensi al caso di un'attività non economica di ricerca indipendente che sia sussidiata dallo Stato; laddove personale e/o risorse strumentali di questa attività fossero "prestate" gratuitamente a un altro dipartimento dello stesso ORDC che si occupa di ricerca commissionata (remunerata) si avrebbe di fatto una deviazione delle risorse pubbliche a vantaggio di un'attività economica. La rilevazione e valorizzazione delle transazioni interne contribuisce a far emergere contabilmente queste operazioni.

La valorizzazione delle transazioni interne **tra i singoli servizi e funzioni comuni** è effettuata sulla base dei costi diretti imputati al servizio o funzione comune cedente (al netto di eventuali ricavi aventi esclusivamente funzione rettificativa).

La valorizzazione delle transazioni interne **tra le singole attività** è effettuata al valore di mercato del bene o del servizio. Il valore di mercato è determinato in base al prezzo del mercato di riferimento. Le modalità di determinazione del prezzo di mercato devono essere opportunamente verificabili tramite: a) copia di eventuali contratti o di altri documenti dai quali risulti il prezzo di mercato, applicato a soggetti indipendenti, utilizzato per la valorizzazione delle operazioni; b) documentazione che evidenzi la modalità di calcolo dei prezzi unitari utilizzati per la valorizzazione delle operazioni; c) documentazione che evidenzi i volumi delle operazioni; d) riepilogazioni a consuntivo relative al numero di operazioni registrate nel corso dell'esercizio e alla loro entità.

Le transazioni interne tra attività per le quali non è possibile fare riferimento ad un prezzo formatosi sul mercato, sono valorizzate nei limiti del costo pieno a consuntivo.

Nel caso di operazioni valutate con il criterio del costo, le relative valorizzazioni devono essere opportunamente verificabili tramite: a) documentazione che evidenzi le modalità di calcolo dei costi utilizzati per le operazioni e le eventuali differenze con i costi effettivamente registrati a consuntivo; b) rilevazione a consuntivo del numero o delle quantità di operazioni registrate nel corso dell'esercizio.

**Non sono oggetto di rilevazione contabile le transazioni interne fra i servizi e funzioni comuni, da un lato, e le attività, dall'altro;** nel senso che i valori imputati ai servizi e funzioni comuni vengono integralmente attribuiti alle attività nell'ambito del ribaltamento mediante driver di riparto.

### **3.6 Conti annuali separati (CAS)**

I **conti annuali separati (CAS)** sono riservati all'Amministrazione Regionale e destinati ad essere utilizzati nell'ambito del procedimento di accreditamento istituzionale delle strutture appartenenti alla Rete Alta Tecnologia dell'Emilia-Romagna. In tal senso **non** è richiesta la loro pubblicazione assieme al bilancio di esercizio redatto in base alle pertinenti norme di legge o di statuto applicabili ai singoli ORDC.

#### **3.6.1. Composizione e schemi obbligatori**

L'ORDC redige, sulla base degli schemi allegati al presente documento, i conti annuali separati, costituiti da:

- 1) Conto economico separato per attività, senza allocazione di servizi e funzioni comuni;
- 2) Conto economico separato per attività, con allocazione di servizi e funzioni comuni;
- 3) Conto economico separato riepilogativo
- 4) Nota di commento

La Nota di commento costituisce parte obbligatoria, integrante e sostanziale dei conti annuali separati.

I conti annuali separati sono redatti applicando gli stessi criteri di valutazione adottati nella redazione del bilancio di esercizio del soggetto giuridico a cui l'ORDC appartiene.

Le poste finanziarie e tributarie (parte del conto economico che si sviluppa sotto la "differenza fra valori e costi della produzione") non sono attribuite alle attività e ai servizi e funzioni comuni ma vengono esposte indivise come "Valori non attribuibili" (colonna 4 allegato A).

Nei conti annuali separati qui descritti non è previsto uno stato patrimoniale separato per attività poiché le finalità dell'unbundling contabile nel caso specifico (presidio del rischio di sovvenzionamenti incrociati o trasversali) sono sufficientemente assicurate con il ricorso al solo conto economico. Per la corretta allocazione delle quote di ammortamento si rimanda al precedente § 3.4.

Lo schema del conto economico separato adottato coincide con lo schema del conto economico previsto dall'art. 2425 del Codice Civile limitato alle sole righe precedute da lettere maiuscole e numeri arabi.

Nel caso in cui, in applicazione delle pertinenti norme di legge o di statuto, l'ORDC adotti uno schema di conto economico del bilancio di esercizio diverso da quello previsto dal codice civile, la Nota di commento descrive l'avvenuta riclassificazione delle voci del bilancio di esercizio nei conti annuali separati e attesta la redazione di opportuni prospetti di riconciliazione conservati agli atti. Regione Emilia-Romagna si riserva di richiedere tali prospetti di riconciliazione per finalità istruttorie.

A partire dal secondo anno di adozione del sistema di separazione contabile, dovranno essere indicati comparativamente a livello di riga i dati relativi all'esercizio precedente.

### 3.6.2. Quadratura con il bilancio di esercizio

Per tutti i soggetti i conti economici separati devono quadrare, a livello di totale di ogni riga, con i corrispondenti saldi di bilancio di esercizio<sup>12</sup>, fatta salva, nel caso descritto precedentemente, la necessità di riclassificazione e riconciliazione.

Vi è poi il caso specifico di laboratori o centri di ricerca che non coincidono con un soggetto dotato di personalità giuridica autonoma, previsti dal Disciplinare approvato da ultimo con DGR 1498 dell'8/7/2024. Si tratta, ad esempio, di laboratori che costituiscono "divisioni" all'interno di una società più ampia in termini di operatività. In tali casi, ai fini dell'accreditamento istituzionale, è necessario che il laboratorio o centro di ricerca, per previsione statutaria o per delibera degli organi di governance:

- sia formalmente configurato come unità operativa dotata di autonomia funzionale e organizzativa all'interno del soggetto giuridico a cui appartiene;
- costituisca un centro di ricavo e spesa autonomo rispetto al soggetto giuridico di appartenenza.

In tali casi, i conti economici separati (allegato A) dovranno comunque quadrare con il bilancio di esercizio complessivo del soggetto giuridico a cui l'ORDC appartiene; in altri termini l'intera attività del soggetto giuridico dovrà essere ripartita fra attività economiche e non economiche secondo lo schema CAS fornito.

Pertanto, nei casi suddetti, con riguardo al calcolo dell'**indice di ricerca su commessa** (§ 2.4.) e dell'**indice di attività economica** (§ 3.1.), i valori economici da utilizzare saranno quelli totali del bilancio di esercizio complessivo dell'intero soggetto giuridico a cui l'ORDC appartiene. Dovrà perciò essere presentato il bilancio di esercizio complessivo del soggetto giuridico a cui l'ORDC appartiene.

Nei medesimi casi la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà (allegato B) dovrà essere resa dal soggetto giuridico a cui l'ORDC appartiene.

### 3.6.3. Nota di commento

La Nota di commento costituisce parte obbligatoria, integrante e sostanziale dei conti annuali separati e deve contenere **almeno** le seguenti informazioni:

- a) la dichiarazione circa i criteri di valutazione adottati per la redazione dei conti annuali separati, coincidenti con quelli del bilancio di esercizio;
- b) la dichiarazione che i conti annuali separati derivano dal bilancio di esercizio approvato e che pertanto, le relative poste, a livello di riga, coincidono nel totale con quelle del bilancio di esercizio;

---

<sup>12</sup> La quadratura con il bilancio di esercizio è un requisito dei conti annuali separati: anzitutto per escludere elementi di arbitrarietà; inoltre perché la normativa europea impone che *"la corretta imputazione dei costi, dei finanziamenti e delle entrate può essere comprovata mediante i rendiconti finanziari annui della pertinente entità"* (§ 19. Comunicazione 2022/C 414/01). Si è visto (§ 2.7) che l'espressione "rendiconti finanziari annui" va intesa come "bilancio di esercizio"

- c) in riferimento al precedente punto b), sono fatti salvi i casi in cui, in applicazione delle pertinenti norme di legge o di statuto, l'ORDC adotta uno schema di conto economico del bilancio di esercizio diverso da quello del conto economico separato; in tal caso la Nota descrive l'avvenuta riclassificazione delle voci del bilancio di esercizio nei conti annuali separati e attesta l'avvenuta redazione di opportuni prospetti di riconciliazione conservati agli atti;
- d) la descrizione esaustiva delle singole attività in cui si articola concretamente l'operatività dell'ORDC;
- e) ove si sia reso necessario aggiungere ulteriori attività rispetto a quelle previste nella struttura minima standard, la descrizione esaustiva di tali ulteriori attività;
- f) nel caso di utilizzo della colonna residuale n. 7 per ulteriori attività (ivi comprese quelle svolte marginalmente e/o transitoriamente) rispetto a quelle minime standard, la loro descrizione esaustiva;
- g) ove si sia reso necessario operare una classificazione (non economica-economica) delle attività diversa rispetto a quella standard, la descrizione esaustiva delle motivazioni di tale scelta;
- h) la descrizione esaustiva dei singoli servizi e funzioni comuni risultanti dalla concreta organizzazione dell'ORDC;
- i) l'illustrazione delle procedure e dei sistemi di contabilità analitica adottati per il rispetto del requisito di separazione contabile delle attività in cui si articola l'operatività dell'ORDC, indicando in particolare i driver utilizzati, le basi dati gestionali utilizzate per la loro costruzione e i motivi della loro scelta;
- j) poiché i conti annuali separati non prevedono uno stato patrimoniale, la Nota deve fornire l'illustrazione delle procedure attraverso cui è garantita la razionale e trasparente attribuzione delle immobilizzazioni materiali e immateriali - interamente o pro quota - alle singole attività o ai servizi e funzioni comuni, ai fini della corretta allocazione delle quote di ammortamento nel conto economico separato;
- k) la natura dei ribaltamenti operati dai servizi e funzioni comuni alle singole attività, indicando in particolare i driver utilizzati, le basi dati gestionali utilizzate per la loro costruzione e i motivi della loro scelta;
- l) le ragioni delle variazioni più significative rispetto all'esercizio precedente delle singole voci relative alle attività e ai servizi e funzioni comuni;
- m) la descrizione delle eventuali operazioni straordinarie avvenute nell'esercizio e i relativi effetti sui dati riportati nei conti annuali separati.
- n) la natura, la quantità e le metodologie di valorizzazione delle eventuali transazioni interne tra i singoli servizi e funzioni comuni;
- o) la natura, la quantità e le metodologie di valorizzazione delle eventuali transazioni interne tra le singole attività;
- p) l'indicazione e la quantificazione degli eventuali aiuti e contributi pubblici che per loro natura - nell'ambito del bilancio di esercizio previsto dalle pertinenti norme di legge o di statuto applicabili ai singoli ORDC - non siano contabilizzati direttamente in conto economico ma in stato patrimoniale (es. contributi rinviati al futuro come risconti passivi o portati in riduzione del costo storico del bene ammortizzabile ecc...)



### 3.7 Attestazione del revisore legale

L'ORDC tenuto, in base alle presenti linee guida, all'adozione di un sistema di separazione contabile e alla conseguente predisposizione dei conti annuali separati, deve conferire incarico professionale per la redazione di una apposita attestazione annuale.

L'incarico è conferito ad un soggetto iscritto al Registro dei Revisori Legali - sez. A - di cui al D.Lgs. 39/2010.

Il Revisore Legale, all'esito delle opportune verifiche, attesta quanto segue:

- 1) l'attività di ricerca è svolta dall'ORDC in maniera indipendente, secondo la definizione contenuta nel Disciplinare adottato con DGR 1498/2024 e nelle Linee Guida adottate con Determinazione Dirigenziale n..... del..... (indice di ricerca su commessa inferiore al 50%)<sup>13</sup>
- 2) il sistema di separazione contabile adottato dall'ORDC è, per tutti gli aspetti significativi, conforme alle Linee Guida adottate con Determinazione Dirigenziale n..... del...., con particolare riferimento alla idoneità del medesimo a garantire l'adeguata e attendibile rilevazione dei fatti di gestione per destinazione, la conseguente corretta attribuzione alle singole attività identificate, definite e classificate in "economiche" e "non economiche" e l'ottenimento di conti annuali separati, comprensivi di nota di commento, secondo i contenuti informativi previsti

L'attestazione è indirizzata all'organo di direzione dell'ORDC ed è esclusivamente destinata ad essere utilizzata dall'Amministrazione Regionale nell'ambito del procedimento di accreditamento istituzionale delle strutture appartenenti alla Rete Alta Tecnologia dell'Emilia-Romagna.

---

<sup>13</sup> Per il calcolo dell'indice di ricerca su commessa si rimanda al § 2.4. del presente documento.

ALLEGATO A

CONTO ECONOMICO SEPARATO RIEPILOGATIVO

Esercizio 1/1-31/12/20XX		1	2	3	4
		SOMMA DELLE COLONNE DA 2 a 4 (IN QUADRATURA CON IL BILANCIO DI ESERCIZIO DEL SOGGETTO GIURIDICO A CUI APPARTIENE L'ORDC)	TOTALE ATTIVITA' NON ECONOMICHE (corrisponde a col. 2 del "conto economico separato per attività CON allocazione di servizi e funzioni comuni")	TOTALE ATTIVITA' ECONOMICHE (somma delle col. da 3 a 7 del "conto economico separato per attività CON allocazione di servizi e funzioni comuni")	VALORI NON ATTRIBIBILI (corrisponde a col. 9 del "conto economico separato per attività CON allocazione di servizi e funzioni comuni")
(A)	VALORE DELLA PRODUZIONE				
1.	RICAVI DELLE VENDITE E DELLE PRESTAZIONI				
2.	VARIAZ. RIMANENZE DI PRODOTTI CORSO DI LAVOR.NE, SEMILAV. E FINITI				
3.	VARIAZIONE DEI LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE				
4.	INCREMENTI DI IMMOBILIZZAZIONI PER LAVORI INTERNI				
5.	ALTRI RICAVI E PROVENTI				
	TOTALE VALORE DELLA PRODUZIONE (A)				
(B)					
6.	PER MATERIE PRIME, SUSSIDIARIE, DI CONSUMO E DI MERCI				
7.	PER SERVIZI				
8.	PER GODIMENTO DI BENI DI TERZI				
9.	PER IL PERSONALE				
10.	AMMORTAMENTI E SVALUTAZIONI				
11.	VARIAZIONI DELLE RIMANENZE DI MATERIE PRIME, SUSSID., CONS. E MERCI				
12.	ACCANTONAMENTI PER RISCHI				
13.	ALTRI ACCANTONAMENTI				
14.	ONERI DIVERSI DI GESTIONE				
	TOTALE COSTI DELLA PRODUZIONE (B)				
	DIFFERENZA TRA VALORE E COSTI DELLA PRODUZIONE (A-B)				
(C)					
15.	PROVENTI DA PARTECIPAZIONI				
16.	ALTRI PROVENTI FINANZIARI:				
17.	INTERESSI PASSIVI E ALTRI ONERI FINANZIARI				
17bis.	UTILI E PERDITE SU CAMBI				
	TOTALE PROVENTI ED ONERI FINANZIARI (C)				
(D)					
18.	RIVALUTAZIONI				
19.	SVALUTAZIONI				
	TOTALE DELLE RETTIFICHE (D)				
	RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE				
20.	IMPOSTE SUL REDDITO DELL'ESERCIZIO				
21.	UTILE O PERDITA DELL'ESERCIZIO				

A partire dal secondo esercizio di adozione della separazione contabile devono essere indicati i dati comparativi relativi all'esercizio precedente

ALLEGATO A

CONTO ECONOMICO SEPARATO PER ATTIVITA' SENZA ALLOCAZIONE DI SERVIZI E FUNZIONI COMUNI

(in questa configurazione i valori presenti in colonna 8 "Servizi e funzioni comuni" devono ancora essere ribattati sulle singole colonne pertinenti da 2 a 7)

		ATTIVITA' NON ECONOMICHE	ATTIVITA' ECONOMICHE (§ 2.6 delle Linee Guida)					8	9	
		(§ 2.5 delle Linee Guida)								
		1	2	3	4	5	6			7
<b>Esercizio 1/1-31/12/20XX</b>		SOMMA DELLE COLONNE DA 2 a 9 (IN QUADRATURA CON IL BILANCIO DI ESERCIZIO DEL SOGGETTO GIURIDICO A CUI APPARTIENE L'ORDC)	-FORMAZIONE; -R&S INDIPENDENTE; -R&S COLLABORATIVA; -DIFFUSIONE DEI RISULTATI DELLA RICERCA; - TRASFERIMENTO DELLE CONOSCENZE con vincolo di reinvestimento di tutti gli utili nelle attività primarie non economiche; - ALTRE ATTIVITA' NON ECONOMICHE	LOCAZIONE DI ATTREZZATURE O LABORATORI A IMPRESE	FORNITURA DI SERVIZI A IMPRESE E PRESTAZIONI TARIFFATE	CONTRATTI DI RICERCA COMMISSIONATI	TRASFERIMENTO DELLE CONOSCENZE senza vincolo di reinvestimento degli utili nelle attività primarie non economiche	ALTRE ATTIVITA' ECONOMICHE (disclosure in Nota di Commento)	SERVIZI E FUNZIONI COMUNI	VALORI NON ATTRIBIBILI
(A)	VALORE DELLA PRODUZIONE									
1.	RICAVI DELLE VENDITE E DELLE PRESTAZIONI									
2.	VARIAZ. RIMANENZE DI PRODOTTI CORSO DI LAVOR. NE, SEMILAV. E FINITI									
3.	VARIAZIONE DEI LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE									
4.	INCREMENTI DI IMMOBILIZZAZIONI PER LAVORI INTERNI									
5.	ALTRI RICAVI E PROVENTI									
	TOTALE VALORE DELLA PRODUZIONE (A)									
(B)										
6.	PER MATERIE PRIME, SUSSIDIARIE, DI CONSUMO E DI MERCI									
7.	PER SERVIZI									
8.	PER GODIMENTO DI BENI DI TERZI									
9.	PER IL PERSONALE									
10.	AMMORTAMENTI E SVALUTAZIONI									
11.	VARIAZIONI DELLE RIMANENZE DI MATERIE PRIME, SUSSID., CONS. E MERCI									
12.	ACCANTONAMENTI PER RISCHI									
13.	ALTRI ACCANTONAMENTI									
14.	ONERI DIVERSI DI GESTIONE									
	TOTALE COSTI DELLA PRODUZIONE (B)									
	DIFFERENZA TRA VALORE E COSTI DELLA PRODUZIONE (A-B)									
(C)										
15.	PROVENTI DA PARTECIPAZIONI									
16.	ALTRI PROVENTI FINANZIARI:									
17.	INTERESSI PASSIVI E ALTRI ONERI FINANZIARI									
17bis.	UTILI E PERDITE SU CAMBI									
	TOTALE PROVENTI ED ONERI FINANZIARI (C)									
(D)										
18.	RIVALUTAZIONI									
19.	SVALUTAZIONI									
	TOTALE DELLE RETTIFICHE (D)									
	RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE									
20.	IMPOSTE SUL REDDITO DELL'ESERCIZIO									
21.	UTILE O PERDITA DELL'ESERCIZIO									

A partire dal secondo esercizio di adozione della separazione contabile devono essere indicati i dati comparativi relativi all'esercizio precedente

ALLEGATO A

CONTO ECONOMICO SEPARATO PER ATTIVITA' CON ALLOCAZIONE DI SERVIZI E FUNZIONI COMUNI

(In questa configurazione i valori precedentemente presenti in colonna 8 "Servizi e funzioni comuni" sono stati integralmente ribattati - utilizzando i driver di riparto prescetti - sulle singole colonne pertinenti da 2 a 7; la colonna 8 quindi è stata soppressa)

	1	ATTIVITA' NON ECONOMICHE	ATTIVITA' ECONOMICHE (§ 2.6 delle Linee Guida)					9
		(§ 2.5 delle Linee Guida)	3	4	5	6	7	
Esercizio 1/1-31/12/20XX	SOMMA DELLE COLONNE DA 2 a 9 (IN QUADRATURA CON IL BILANCIO DI ESERCIZIO DEL SOGGETTO GIURIDICO A CUI APPARTIENE L'ORDC)	-FORMAZIONE; -R&S INDIPENDENTE; -R&S COLLABORATIVA; -DIFFUSIONE DEI RISULTATI DELLA RICERCA; - TRASFERIMENTO DELLE CONOSCENZE con vincolo di reinvestimento di tutti gli utili nelle attività primarie non economiche; - ALTRE ATTIVITA' NON ECONOMICHE	LOCAZIONE DI ATTREZZATURE O LABORATORI A IMPRESE	FORNITURA DI SERVIZI A IMPRESE E PRESTAZIONI TARIFFATE	CONTRATTI DI RICERCA COMMISSIONATI A	TRASFERIMENTO DELLE CONOSCENZE senza vincolo di reinvestimento degli utili nelle attività primarie non economiche	ALTRE ATTIVITA' ECONOMICHE (disclosure in Nota di Commento)	VALORI NON ATTRIBUIBILI
(A)								
1	VALORE DELLA PRODUZIONE							
	RICAVI DELLE VENDITE E DELLE PRESTAZIONI							
2.	VARIAZ. RIMANENZE DI PRODOTTI CORSO DI LAVOR.NE, SEMILAV. E FINITI							
3.	VARIAZIONE DEI LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE							
4.	INCREMENTI DI IMMOBILIZZAZIONI PER LAVORI INTERNI							
5.	ALTRI RICAVI E PROVENTI							
	TOTALE VALORE DELLA PRODUZIONE (A)							
(B)								
6.	PER MATERIE PRIME, SUSSIDIARIE, DI CONSUMO E DI MERCI							
7.	PER SERVIZI							
8.	PER GODIMENTO DI BENI DI TERZI							
9.	PER IL PERSONALE							
10.	AMMORTAMENTI E SVALUTAZIONI							
11.	VARIAZIONI DELLE RIMANENZE DI MATERIE PRIME, SUSSID., CONS. E MERCI							
12.	ACCANTONAMENTI PER RISCHI							
13.	ALTRI ACCANTONAMENTI							
14.	ONERI DIVERSI DI GESTIONE							
	TOTALE COSTI DELLA PRODUZIONE (B)							
	DIFFERENZA TRA VALORE E COSTI DELLA PRODUZIONE (A-B)							
(C)								
15.	PROVENTI DA PARTECIPAZIONI							
16.	ALTRI PROVENTI FINANZIARI:							
17.	INTERESSI PASSIVI E ALTRI ONERI FINANZIARI							
17bis.	UTILI E PERDITE SU CAMBI							
	TOTALE PROVENTI ED ONERI FINANZIARI (C)							
(D)								
18.	RIVALUTAZIONI							
19.	SVALUTAZIONI							
	TOTALE DELLE RETTIFICHE (D)							
	RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE							
20.	IMPOSTE SUL REDDITO DELL'ESERCIZIO							
21.	UTILE O PERDITA DELL'ESERCIZIO							

A partire dal secondo esercizio di adozione della separazione contabile devono essere indicati i dati comparativi relativi all'esercizio precedente

## Allegato B

### DSAN sulla sussistenza dei requisiti giuridici e finanziari degli Organismi di Ricerca e Diffusione delle Conoscenze, nell'ambito del procedimento di accreditamento istituzionale (Rete Alta Tecnologia della Regione Emilia-Romagna)

Il/La sottoscritto/a \_\_\_\_\_ nato/a a \_\_\_\_\_ in data \_\_\_\_\_ residente a (luogo e indirizzo) \_\_\_\_\_ cod. fisc. \_\_\_\_\_ in qualità di legale rappresentante di \_\_\_\_\_ con sede legale in (luogo e indirizzo) \_\_\_\_\_ cod. fisc. \_\_\_\_\_ p.iva \_\_\_\_\_

consapevole delle responsabilità penali cui può andare incontro in caso di dichiarazione mendace o di esibizione di atto falso o contenente dati non rispondenti a verità, ai sensi degli artt. 75 e 76 del D.P.R. 28/12/2000 n. 445

#### DICHIARA

ai sensi degli articoli 46 e 47 del D.P.R. 28/12/2000 n. 445

quanto segue:

- A) la struttura suindicata rientra nella definizione di Organismo di Ricerca e Diffusione delle Conoscenze contenuta nell'art. 2 (83) del Regolamento (UE) 651/2014 e nel § 16.ff della Comunicazione della Commissione Europea 2022/C 414/01, definizione qui di seguito riprodotta: ***un'entità, indipendentemente dal suo status giuridico (costituito secondo il diritto privato o pubblico) o fonte di finanziamento, la cui finalità principale consiste nello svolgere in maniera indipendente attività di ricerca fondamentale, di ricerca industriale o di sviluppo sperimentale o nel garantire un'ampia diffusione dei risultati di tali attività mediante l'insegnamento, la pubblicazione o il trasferimento di conoscenze. Qualora tale entità svolga anche attività economiche, il finanziamento, i costi e i ricavi di tali attività economiche devono formare oggetto di contabilità separata. Le imprese in grado di esercitare un'influenza decisiva su tale entità, ad esempio in qualità di azionisti o di soci, non possono godere di alcun accesso preferenziale ai risultati generati;***
- B) con riferimento specifico al requisito dello svolgimento dell'attività di ricerca in maniera **indipendente**, la struttura suindicata presenta - a norma del § 3.1. del Disciplinare adottato con DGR 1498 dell'8/7/2024 - una incidenza media del fatturato per ricerche su commessa

rispetto al totale del valore della produzione degli ultimi 5 esercizi finanziari (o, se esistenti in numero più limitato, quelli esistenti alla data odierna) INFERIORE al 50%;

C) con riferimento specifico alla natura dell'attività svolta, la struttura suindicata (*barrare una delle seguenti caselle, in corrispondenza del caso che ricorre*):

----- caso 1: nell'esercizio immediatamente precedente a quello attuale ha svolto esclusivamente attività non economica, come definita nelle Linee Guida adottate con Determinazione Dirigenziale n..... del ....., Il sottoscritto si impegna a presentare l'ultimo bilancio di esercizio approvato.

----- caso 2: ha svolto anche attività economica, come definita nelle Linee Guida adottate con Determinazione Dirigenziale n..... del ....., in misura INFERIORE o UGUALE al 20% del proprio valore della produzione nell'esercizio immediatamente precedente a quello attuale. Il sottoscritto si impegna a presentare l'ultimo bilancio di esercizio approvato.

----- caso 3: ha svolto anche attività economica, come definita nelle Linee Guida adottate con Determinazione Dirigenziale n..... del ....., in misura SUPERIORE al 20% del proprio valore della produzione nell'esercizio immediatamente precedente a quello attuale. **In tal caso la struttura ha adottato e mantiene un sistema di separazione contabile conforme a quanto previsto nelle suddette Linee Guida.** Il sottoscritto si impegna a presentare i conti annuali separati e l'attestazione del revisore legale – entrambi regolati dalle medesime Linee Guida – e l'ultimo bilancio di esercizio approvato.

Luogo e data \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
firma del Legale Rappresentante

Allegare documento di identità in corso di validità del Legale Rappresentante firmatario