

Risposta n. 82

OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lett.a), legge 27 luglio 2000, n.212 - Credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo riguardanti nuovi modelli di gestione dei rifiuti

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

La società Alfa (di seguito, per brevità, anche "Società" o "Istante"), che opera nel settore del *retail food*, ha chiesto alla scrivente un parere in merito all'applicazione dell'articolo 3 del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145, nella versione vigente fino al 31 dicembre 2019, che ha introdotto un credito di imposta a favore delle imprese che investono in attività di ricerca e sviluppo.

Il progetto interessato dal credito d'imposta in questione riguarda l'attività di ricerca e sviluppo sperimentale inerente lo studio innovativo di definizione e profilazione di nuovi processi aziendali, replicabili e scalabili sui vari punti di vendita legati alla individuazione di nuovi modelli di gestione dei rifiuti secondo l'introduzione di modelli e parametri gestionali legati al principio dell'economia circolare.

Il progetto ha previsto una ricerca ed uno sviluppo sperimentale atto all'introduzione di nuove metodologie, processi, servizi e *layout* nel campo della gestione dei rifiuti.

La finalità principe è stata quella di definire, attraverso uno studio e una prima attività sperimentale, la profilazione di un processo innovativo in grado di determinare un modello per raccogliere "qualitativamente" i rifiuti prodotti, al fine uscire da un modello "indifferenziato e senza alcun dato" e di determinare una modalità innovativa nel trattamento dei rifiuti, con particolare riferimento alla gestione degli stessi nell'ambito altamente dinamico nel quale l'impresa opera, ossia il *retail food*.

L'attività ha comportato inoltre lo studio e l'analisi scientifica di potenziale applicabilità di programmi e processi legati allo sviluppo di politiche aziendali rivolte alla programmazione concreta di azioni di implementazione di un processo di economia circolare, con misure che coprono l'intero ciclo: dalla produzione e il consumo alla gestione dei rifiuti e il mercato delle materie prime secondarie (di seguito anche "MPS").

Il punto di partenza dell'attività di ricerca e sviluppo sperimentale è stata l'analisi delle fonti normative, al fine di valutare l'evoluzione storica della legislazione inerente alla tassa sui rifiuti (dalla TARSU alla TARI puntuale corrispettiva) che, progettualmente, doveva scaturire in una o più proposte operative per la gestione dei rifiuti prodotti.

Tale impostazione risulta, coerentemente con la sua natura di ricerca e sviluppo sperimentale, incerta per ciò che attiene alla futura applicabilità in quanto:

- strettamente vincolata dalla normativa vigente la quale, in materia di rifiuti speciali assimilati (quelli dei supermercati), non consente ambiti di libertà giacché tali rifiuti, ad esempio, non possono essere trasportati e gestiti con semplice DDT ma necessitano di formulari fiscali di carico e scarico, aziende autorizzate al trasporto rifiuti conto terzi ed iscritte ad appositi albi, piattaforme autorizzate e quant'altro;

- la filiera degli operatori autorizzati, tutti iscritti ad appositi albi ovvero appositamente autorizzati per lo stoccaggio ed il riciclo dei rifiuti prodotti, risulta onerosa;

- la tassa sui rifiuti rimane dovuta, quindi la gestione fuori dalla privativa di

alcune frazioni di rifiuto non consente di eliminare il costo della tassa rifiuti.

Per i motivi sopra addotti, la società Alfa ritiene che non vi sia certezza alcuna di:

- poter trovare un punto di equilibrio per ciò che attiene alla sostenibilità (soprattutto economica) dei processi o servizi nuovi di cui l'azienda dovrebbe dotarsi;
- poter trovare un punto di equilibrio operativo tra le esigenze di installare nuove attrezzature all'esterno dei punti di vendita (*press-container* scarrabili) e le necessità logistiche, di *layout* e di spazio fisico necessario all'attività di impresa (rifornire il punto di vendita di merci), senza che le nuove attrezzature (ingombranti) fossero ostative alla logistica ovvero ai tempi di carico e scarico della merce da porre in vendita.

Altro punto fondamentale di definizione iniziale è stata la replicabilità in altri contesti: fatte salve le valutazioni di sostenibilità (Si/No) dell'output dell'attività di ricerca e sviluppo sperimentale, in ogni modo questa doveva risultare (anche se economicamente insostenibile) replicabile non solo internamente al presente settore (*retail food*) ma anche ad altri quali, ad esempio, il PET *Food Retail*, il *Personal Care Retail*, e/o altre attività che la società ha in gestione o intende intraprendere.

La risposta alla replicabilità (postulata la sostenibilità economica che all'inizio della ricerca non era asseverata) è stata positiva, iniziando la fase di ricerca e sviluppo sperimentale dalla filiera più complessa, il *retail food* con preponderanza di cibi freschi.

Una volta individuati, attraverso l'acquisizione, combinazione, strutturazione e utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica e commerciale, i ricercati processi o servizi nuovi, modificati o migliorati ovvero giunti alla definizione concettuale, alla pianificazione e alla documentazione dei ricercati nuovi processi e servizi per un punto di vendita *retail food*, questi sono replicabili e scalabili su tutti i punti di vendita di genere.

Definito quanto sopra risulta evidente che:

- per il PET *Food* la replicabilità è certa, avendo il settore ridottissima catena del freddo, nessun ambito di frutta e verdura, nessuna gastronomia, nessuna macelleria, nessuna pescheria e, soprattutto, volumi e rotazioni ridotte rispetto al *retail food*,

- per il *Personal health care* la questione risulta ancora più semplice non avendo catena del freddo o prodotti freschi o a breve scadenza.

L'attività, a giudizio dell'Istante, risulta innovativa per l'azienda e fortemente improntata allo sviluppo sperimentale di nuovi processi e servizi per l'impresa al punto che:

1. dall'originaria gestione dei rifiuti intesa come ordinaria attività (affidamento del servizio al gestore inprivativa) e quindi come produzione di rifiuto sostanzialmente indifferenziato al netto del rifiuto organico e dei sottoprodotti di origine animale, si ha una radicale innovazione per i processi e servizi di specie, che individua e raccoglie in via differenziata molteplici tipologie di frazioni: carta e cartone, plastiche recuperabili e non recuperabili, alluminio e latta, vetro, legno, biologico (umido), sottoprodotti di origine animale, indifferenziato (ora residuale);

2. alcune delle frazioni ora raccolte in via differenziata vengono valorizzate economicamente in quanto affidate non più al gestore inprivativa ma a fornitori esterni muniti di tutte le autorizzazioni di legge, i quali utilizzano e trasformano tali frazioni al fine di farle diventare MPS. A mero titolo esemplificativo ma non esaustivo, la carta raccolta viene trattata, trasformata (tritettata, pressata, legata) e ceduta a cartiere e/o altre aziende che la riutilizzano all'interno del proprio ciclo produttivo senza l'uso di materia vergine;

3. viene introdotto il monitoraggio dei quantitativi di differenziazione delle varie frazioni oggetto di produzione e raccolta nei punti di vendita attraverso la produzione di formulari con pesate degli scarichi con obbligo di conservazione e la digitalizzazione del documento di carico/scarico;

4. vengono ridotti i costi dell'imposizione fiscale a carico dei punti di vendita nell'ambito della tassazione sui rifiuti attraverso la richiesta di sgravi coerentemente

con la possibilità di dimostrare che il produttore ha effettivamente avviato al riciclo determinati quantitativi di materiale sulla base di evidenze documentali;

5. viene definito un cruscotto di controllo (totalmente nuovo) che, sulla base delle fasi di studio pregresse e specificatamente sulla base di studio della normativa, indichi la sostenibilità della gestione rifiuti per l'azienda secondo un fondamentale *switch*: a) permanenza nell'attuale sistema TARI con l'instaurazione dei nuovi e sopra descritti processi di gestione rifiuti e produzione di materia prima seconda; b) uscita in toto o in parte dal sistema TARI allorquando i rifiuti prodotti, in via differenziata ed il residuo, non per qualità ma per quantità, diventino (o meglio ritornino) speciali, quindi al di fuori dal potere di assimilabilità dei comuni;

6. vengono riprogettate parti di *layout* interno e degli esterni in funzione dei nuovi processi e servizi di gestione dei rifiuti e dell'allocazione, banalmente, di nuovi spazi per le attrezzature di raccolta le quali devono esser agevolmente posizionate. Tale modifica impone un ripensamento del *layout* esterno spesso in conflitto con la necessità di rifornire il supermercato di merci;

7. vi sono ulteriori due (ed imprevisi) esiti della ricerca e dello sviluppo sperimentale: a) la frazione umida ad oggi è sconosciuta, per quantitativi di rifiuto prodotto, all'azienda (specifico futuro progetto dovrà esser affrontato per il monitoraggio dei quantitativi, la riduzione dei quantitativi oggi ignoti e le modalità di trattamento); b) la possibilità, visti i quantitativi di MPS prodotta (inattesi), di produrre con il materiale raccolto internamente ai punti di vendita, prodotti di "seconda vita" per uso interno e con costi minori rispetto agli attuali approvvigionamenti.

Le azioni di studio hanno avuto l'obiettivo di contribuire a "chiudere il cerchio" del ciclo di vita del prodotto attraverso un maggiore riciclaggio ed un aumento del riutilizzo, generando benefici sia per l'ambiente che per l'economia.

Un supermercato produce principalmente due tipi di rifiuti: i resti di alimenti e i rifiuti non alimentari. La GDO deve rispondere al Codice Ambientale (decreto legislativo n. 152 del 2006) che impone, a chiunque produca rifiuti, di smaltirli

assicurandosi che, se ci si affida a terzi per le operazioni, questi abbiano i requisiti idonei, provvedendo alla corretta classificazione di quanto va smaltito secondo il codice CER (codice europeo dei rifiuti). Il Codice dell'ambiente è il provvedimento nazionale di riferimento in materia di valutazione di impatto ambientale, difesa del suolo e tutela delle acque, gestione dei rifiuti, riduzione dell'inquinamento atmosferico e risanamento dei danni ambientali.

L'Agenda 2030 delle Nazioni Unite per lo Sviluppo Sostenibile e l'Accordo di Parigi sui cambiamenti climatici, entrambi adottati nel 2015, rappresentano due fondamentali contributi per guidare la transizione verso un modello di sviluppo economico che abbia come obiettivo non solo redditività e profitto, ma anche progresso sociale e salvaguardia dell'ambiente.

Lo studio e la ricerca che sono stati intrapresi hanno avuto come obiettivo specifico l'analisi la progettazione e lo sviluppo sperimentale, al fine di prendere decisioni future che possono incidere in modo significativo sulla sostenibilità o meno del prodotto durante il proprio ciclo di vita.

Lo studio e la ricerca hanno comportato l'analisi:

- dei materiali: razionalizzare l'uso delle risorse materiche (efficienza nell'uso dei materiali), cercando di sostituire materiali non rinnovabili con materiali rinnovabili, riciclati, riciclati permanenti, biodegradabili e compostabili; valorizzare le risorse a livello territoriale o di prossimità per ridurre gli impatti ambientali del trasporto e creare un'identità locale del prodotto; studiare le caratteristiche ambientali e sociali dei materiali per evitare di perseguire scelte di progetto che non favoriscono la circolarità delle risorse;

- dei processi produttivi: ridurre al minimo la produzione di scarti di lavorazione o fare in modo che questi siano gestiti come sottoprodotti;

- della disassemblabilità: permettere la smontabilità delle diverse componenti di un prodotto in relazione anche alle tipologie di materiali impiegati;

- della riciclabilità: favorire il recupero e riciclo dei componenti e relativi

materiali, evitando in questo modo di avere sotto assieme di componenti multimaterici che non posso essere riciclati;

- della modularità: favorire la progettazione di prodotti seguendo il principio della modularità per permettere la sostituzione delle parti, il recupero e il riuso di assiami e sotto assiami;

- del riutilizzo: permettere un reimpiego del prodotto per le stessa funzione;

- della raccolta: fase fondamentale per la chiusura del cerchio e per permettere ad un prodotto o a parte di esso di essere avviato ad una fase di manutenzione, riuso o riciclo;

- della rigenerazione: permettere che le parti funzionanti e riutilizzabili di un prodotto usato possano essere reimpiegate in uno nuovo prodotto;

- della qualità del riciclo: evitare che durante il processo di riciclo ci sia un'alterazione delle caratteristiche dei materiali tale da non consentirne un nuovo utilizzo.

Lo studio e la ricerca si sono inoltre concentrati sull'analisi di possibili nuovi modelli di impresa in grado di favorire e perseguire i principi dell'economia circolare vedendo la stessa come un'opportunità per creare nuovi modelli di impresa.

Per valutare le possibili soluzioni percorribili è stato necessario passare da una logica di approccio lineare ad uno circolare mettendo talvolta in discussione i modelli di *business* sino ad oggi perseguiti e confrontandosi con le nuove richieste di mercato.

Sono diversi i modelli di riferimento che lo studio ha preso a riferimento per la possibile implementazione di un modello di economia circolare, che a loro volta possono essere declinati in ulteriori attività di *business*:

- forniture o acquisti circolari: la capacità di provvedere a forniture di risorse totalmente da fonte rinnovabili, da riuso e da materiali riciclati, riciclabili o biodegradabili e che si basano a loro volta su filiere di produzione circolari per gli aspetti di produzione e consumo. Questo modello permette di spingere la domanda di mercato verso un minor impiego di risorse non rinnovabili e talvolta scarse, oltre a

ridurre le quantità di rifiuti e rimuovere inefficienze di sistema;

- recupero, riuso e riciclo delle risorse: nel nuovo paradigma non si generano più rifiuti che non possono essere riciclati o residui che non possano essere riutilizzati in altri cicli produttivi.

Tra i principali settori di intervento rientrano anche quelli della plastica e della riduzione dello spreco alimentare.

Per la plastica, che rientra nella categoria più generale degli imballaggi che rappresentano una delle tipologie di rifiuti più comuni nei supermercati, gli obiettivi principali sono aumentare il quantitativo di plastica riciclata e prevenire e ridurre l'inquinamento.

Per i rifiuti alimentari, il cui spreco è grave sia durante circuito della commercializzazione sia da parte dei consumatori finali, gli obiettivi di studio sono stati la riduzione del "*food waste*" (in linea con il GOAL 12.3 dei *Sustainable Development Goals* delle Nazioni Unite), l'armonizzazione delle metodologie di calcolo degli sprechi alimentari e il coinvolgimento e lo scambio di esperienze e buone pratiche tra i diversi *stakeholder* della filiera.

Una significativa parte della ricerca si è caratterizzata nell'analisi e nella valutazione di modelli di propensione alla tutela dell'ambiente o, nel caso di specie, di un modello di economia circolare per la GDO.

In particolare sono stati studiati:

1. i principali concetti teorici dell'economia circolare al fine di ampliare la conoscenza specifica del fenomeno e di favorire una cultura aziendale basata sulla sostenibilità;

2. i sistemi di controllo complessivo di tutta la catena del valore, con riguardo alla sensibilizzazione nel riconoscimento dei materiali per favorire un corretto approvvigionamento e una successiva valorizzazione delle componenti e, infine, alla corretta predisposizione di un'analisi valoriale;

3. le caratteristiche tecniche per il miglioramento nel controllo dei consumi di

risorse e nello studio di idonee strategie di contenimento degli sprechi;

4. i criteri di incremento della capacità di effettuare una corretta raccolta differenziata e di gestire i rifiuti in modo funzionale ai principi dell'economia circolare, riducendo le perdite di valore e minimizzando il ricorso alle discariche;

5. i sistemi di perfezionamento delle competenze relative alle pratiche di economia circolare quali riuso, riciclo, ristrutturazione e recupero energetico;

6. i parametri di attività di implementazione della filiera di appartenenza attraverso la creazione di nuove collaborazioni commerciali.

Tanto rappresentato, la Società istante chiede se le attività sopra descritte rientrino tra le attività di ricerca e sviluppo agevolabili con il credito d'imposta.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che le attività di ricerca o sviluppo sopra esposte rientrino tra quelle agevolabili ai fini della fruizione del credito d'imposta definite all'articolo 2, comma 1, punto c), del decreto attuativo del 27 maggio 2015.

Al riguardo, la Società sottolinea come le attività in oggetto siano conformi ai dettati legislativi previsti dalle vigenti normative sul credito d'imposta ricerca e sviluppo e comunque rispondenti ai criteri generali previsti dal decreto attuativo 27 maggio 2015 in relazione al corretto ambito oggettivo di applicazione della norma (attività ammissibili).

Tali attività risultano altresì rispondenti alle definizioni contenute nel paragrafo 1.3, punto 15, della Comunicazione della Commissione Europea "Disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca sviluppo e innovazione" (2014/C 198/01), peraltro mutate dal Manuale Frascati (ultima edizione pubblicata da OECD in data 3 ottobre 2015) per la definizione delle attività di ricerca, sviluppo e innovazione (*novel, creative, uncertain, systematic, transferable and/or reproducible*).

Infatti, secondo la Società istante:

1) i processi aziendali di gestione dei rifiuti e della materia prima seconda sono totalmente nuovi e hanno prodotto anche esiti inattesi. Non vi sono in generale linee guida per le applicazioni di efficaci, efficienti e sostenibili processi di gestione delle varie frazioni nel sistema *retail food*, soprattutto in quanto i rifiuti, rientrando nel potere di assimilabilità dei comuni, sono sconosciuti per quantitativi al produttore e limitati nelle frazioni oggetto di raccolta;

2) il requisito della creatività è riscontrato in quanto i concetti e le ipotesi di base nel settore sono quelli di minimizzare l'impatto gestionale, per l'impresa, in merito ai processi e servizi che coinvolgono i rifiuti. Qui è stato completamente ribaltato il paradigma: le ipotesi di base (e le scommesse) erano che con l'aumento dell'impatto sulla impresa i processi ed i servizi per la gestione rifiuti si sarebbero tramutati in una più efficiente, efficace, economica e sostenibile gestione di detta filiera. Infatti con l'inserimento di attrezzature, formazione interna del personale, nuovo *layout* per la parte rifiuti (interno ed esterno), nuove procedure, nuove mansioni ai dipendenti e in ipotesi nuovi costi (sia per fornitori esterni che per il maggior carico di lavoro dei dipendenti), l'impresa sarebbe riuscita ad ottimizzare e monitorare i rifiuti prodotti, diminuire la produzione di rifiuti, aumentare le frazioni, avviarne al riciclo alcune ottenendo anche corrispettivi economici e, in fine, accedere agli sconti avvio al riciclo da parte delle PA attestanti l'effettivo nuovo processo e servizio realizzato;

3) il requisito dell'incertezza è rispettato. Non solo l'esito poteva essere un insuccesso (impossibilità di raccogliere i dati di base) ma poteva anche essere sfavorevole: i costi necessari per modificare i processi di gestione pregressi potevano essere superiori ai benefici attesi e, in tal caso, l'azienda avrebbe mantenuto l'attuale processo di gestione;

4) il requisito della sistematicità è completamente soddisfatto in quanto l'attività è stata pianificata, ha avuto dotazione finanziaria, ha avuto riscontri documentali (sia i formulari sia gli sconti sulla tassa rifiuti ricevuti dalla PA). I nuovi processi, le

procedure, le definizioni dei *layout* e quant'altro saranno ovviamente mantenuti per il futuro, salvo eventuali cambiamenti nella normativa vigente in materia di tassa rifiuti o di nuove modalità di trattamento delle varie frazioni;

5) il requisito della trasferibilità è totalmente soddisfatto poiché, come già esposto, tutti gli innovativi processi sono stati trasferiti ad altri punti di vendita di settore e non.

In particolare l'attività in oggetto risulta conforme alla definizione contenuta nel Manuale di Oslo (OECD/Eurostat 2005) e a quanto previsto nella circolare n. 20/E del 10 maggio 2005 (punto 1.3) in quanto tale attività è tesa a nuove conclusioni, è basata su concetti e ipotesi originali, è ampiamente incerta nell'esito finale, nella sua futura applicabilità industriale nonché nel risultato finale, è pianificata poiché inserita in un budget finanziario di impresa che ne ha determinato anche il rischio finanziario per la sua eventuale inapplicabilità, e mira a produrre risultati che possono essere trasferibili e generare effetti moltiplicatori in ambiti e contesti economici, sociali ed imprenditoriali differenti.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 3, comma 1, del decreto legge 23 dicembre 2013, n. 145, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2014, n. 9 - interamente sostituito dall'articolo 1, comma 35, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, e successivamente modificato dalla legge 11 dicembre 2016, n. 232 (legge di bilancio 2017), dal decreto-legge 12 luglio 2018, n. 87 (decreto dignità), convertito, con modificazioni, dalla legge 9 agosto 2018, n. 96, e dalla legge 30 dicembre 2018, n. 145 (legge di bilancio 2019) - riconosce a tutte le imprese che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo, *"a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2020"*, un credito di imposta per investimenti

commisurato alle spese sostenute in eccedenza rispetto alla media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015.

Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dello Sviluppo Economico del 27 maggio 2015, sono state adottate le disposizioni applicative dell'agevolazione.

Con particolare riferimento all'ambito oggettivo, l'articolo 3 della norma istitutiva del credito d'imposta, ai commi 4 e 5, elenca analiticamente le attività di ricerca e sviluppo ammissibili all'agevolazione, e al comma 6, individua gli investimenti ammissibili, connessi allo svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo agevolabili, definiti anche dall'articolo 4 del citato decreto attuativo 27 maggio 2015.

Con la circolare n. 5/E del 16 marzo 2016 (paragrafo 2.1), sono stati forniti alcuni chiarimenti utili ai fini dell'individuazione delle attività di ricerca agevolabili. Al riguardo, è stato, altresì, specificato che eventuali ulteriori indagini riguardanti la effettiva riconducibilità di specifiche attività aziendali ad una delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili comportano accertamenti di natura tecnica, che rientrano nella competenza del Ministero dello Sviluppo economico.

Di conseguenza, la scrivente ha provveduto a richiedere un parere al citato Ministero, il quale ha risposto esprimendo le seguenti valutazioni.

«Si fa riferimento alla richiesta di parere formulata da codesta Direzione Centrale... in relazione all'interpello presentato da "Alfa", società operante nel settore della grande distribuzione organizzata, concernente l'ammissibilità al credito d'imposta ricerca e sviluppo, di cui all'art. 3 del d.l. n. 145 del 2013, convertito con modificazioni dalla legge n. 9 del 2014 e ss.mm.ii., delle attività svolte dalla società istante... nell'ambito di un progetto finalizzato "all'introduzione di nuove metodologie, processi, servizi e layout nel campo della gestione dei rifiuti".

In particolare, secondo quanto illustrato nell'istanza d'interpello, obiettivo del progetto era quello di "...definire attraverso uno studio e una prima attività

sperimentale la profilazione di un processo innovativo in grado di determinare un modello per raccogliere "qualitativamente" i rifiuti prodotti, al fine di uscire da un modello "indifferenziato e senza alcun dato" e di determinare una modalità innovativa nel trattamento dei rifiuti con particolare riferimento alla gestione degli stessi nell'ambito altamente dinamico nel quale l'impresa opera, ossia il retail food".

Come illustrato nell'istanza d'interpello, punto di partenza delle attività svolte nell'ambito del suddetto progetto - asseritamente qualificate dalla società istante come attività di ricerca e sviluppo sperimentale - è stata "...l'analisi delle fonti normative, al fine di valutare l'evoluzione storica della legislazione inerente alla tassa sui rifiuti (dalla TARSU alla TARI puntuale corrispettiva) che, progettualmente, doveva scaturire in una o più proposte operative per la gestione dei rifiuti prodotti". Tale impostazione, precisa la società, "...risulta, coerentemente con la sua natura di ricerca e sviluppo sperimentale, incerta per ciò che attiene alla sua futura applicabilità". Secondo quanto evidenziato nell'istanza, infatti, per una serie di elementi sia di tipo economico e sia di tipo normativo nonché fiscale concernenti la gestione dei rifiuti, non vi sarebbe certezza alcuna di poter "...trovare un punto di equilibrio per ciò che attiene alla sostenibilità (soprattutto economica) dei processi e servizi nuovi di cui l'azienda dovrebbe dotarsi..."; né di poter trovare "...un punto di equilibrio operativo tra le esigenze di installare nuove attrezzature all'esterno dei punti vendita (press-container scarrabili) e le necessità logistiche, di layout e di spazio fisico necessario all'attività d'impresa (rifornire il punto di vendita di merci), senza che le nuove attrezzature (ingombranti) fossero ostative alla logistica ovvero ai tempi di carico e scarico della merce da porre in vendita.". Inoltre, come chiarito nell'istanza, altro punto fondamentale di definizione iniziale del progetto "...è stata la replicabilità in altri contesti: fatte salve le valutazioni di sostenibilità (SI/NO) dell'output dell'attività di ricerca e sviluppo sperimentale, in ogni modo questa doveva risultare (anche se economicamente insostenibile) replicabile non solo internamente al presente settore (retail food) ma anche ad altri quali, ad esempio, il PET Food Retail, il Personal Care

Retail e/o altre attività che la società ha in gestione o intende intraprendere". La risposta alla replicabilità, si precisa nell'istanza, "...postulata la sostenibilità economica che all'inizio della ricerca non era asseverata è stata positiva, iniziando la fase di ricerca e sviluppo sperimentale dalla filiera più complessa, il retail food con preponderanza di cibi freschi". In particolare, viene evidenziato nell'istanza, la replicabilità per il "PET FOOD" è certa, avendo il settore "...ridottissima catena del freddo, nessun ambito di frutta e verdura, nessuna gastronomia, nessuna macelleria, nessuna pescheria e, soprattutto, volumi e rotazioni ridotte rispetto al retail food"; mentre, "...per il personal health care la questione risulta ancora più semplice non avendo catena del freddo o prodotti freschi o a breve scadenza".

Al riguardo, per i motivi di seguito esposti, si ritiene che le attività oggetto dell'istanza d'interpello sopra riassunte nei loro contenuti essenziali, non possano essere qualificate come attività di ricerca e sviluppo ammissibili nell'accezione rilevante ai fini della disciplina del credito d'imposta.

In via preliminare, si ricorda che come più volte affermato nella prassi interpretativa di questo ufficio e dell'Agenzia delle Entrate (si veda da ultimo la recente risoluzione n. 40/E del 2 aprile 2019), nel campo di applicazione della disciplina agevolativa non rientrano automaticamente tutte le attività di carattere innovativo svolte dalle imprese, ma solo quelle che, nell'ambito di un determinato progetto finalizzato all'introduzione di un nuovo prodotto (bene o servizio) o di un nuovo processo (di produzione di un prodotto) - ovvero finalizzato ad apportare significativi miglioramenti a prodotti o processi esistenti - si rendano necessarie per il superamento di un problema o di un'incertezza scientifica o tecnologica, la cui soluzione non sarebbe possibile sulla base dello stato dell'arte del settore di riferimento e cioè applicando le tecniche o le conoscenze già note e disponibili in un determinato comparto scientifico o tecnologico.

Le attività di ricerca e sviluppo rilevanti agli effetti della disciplina agevolativa si caratterizzano pertanto per il grado di incertezza o rischio d'insuccesso scientifico o

tecnologico che, di regola, implicano - e di conseguenza si può parlare di investimenti di cui l'impresa si assume anche il rischio economico - e per il conseguente contributo che dal loro svolgimento deriva all'avanzamento delle conoscenze o delle capacità generali. Per converso, devono ritenersi escluse le attività che, pur dando luogo a un ampliamento del livello delle conoscenze o delle capacità della singola impresa, derivino essenzialmente dall'effettuazione di investimenti volti all'introduzione da parte della stessa di tecnologie e conoscenze già note e diffuse nell'ambito del settore di appartenenza. In tal senso, in conformità alla prassi interpretativa sopra richiamata, devono dunque considerarsi non ammissibili al credito d'imposta gli investimenti (attività) riconducibili alla categoria "innovazione di processo" e quelli riconducibili alla categoria "innovazione dell'organizzazione" di cui, rispettivamente, alle lettere bb) e y) del paragrafo 1.3, punto 15, della Comunicazione della Commissione 2014/C 198/01. In particolare, si ricorda, per "innovazione di processo" si intende "l'applicazione di un metodo di produzione o di distribuzione nuovo o sensibilmente migliorato (inclusi cambiamenti significativi nelle tecniche, nelle attrezzature e/o nel software)"; mentre, per "innovazione dell'organizzazione" si intende "l'applicazione di un nuovo metodo organizzativo nelle pratiche commerciali dell'impresa, nell'organizzazione del luogo di lavoro o nelle relazioni esterne dell'impresa".

Applicando tali criteri alla fattispecie rappresentata nell'interpello, deve escludersi che le attività svolte dalla società istante possano considerarsi attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta. Sul piano generale, va osservato, l'implementazione del nuovo modello organizzativo di gestione dei rifiuti descritto nell'istanza non sembra presentare, contrariamente a quanto sostenuto dalla società istante, elementi di novità e di creatività, trattandosi di pratiche già definite sia a livello teorico che normativo e la cui applicazione è possibile rinvenire in molteplici settori, compreso quello della grande distribuzione organizzata in cui opera l'impresa; principi e applicazioni in merito ai quali, peraltro, le attività intraprese dalla società non concorrono ad alcun avanzamento sul piano scientifico e tecnologico, limitandosi

essenzialmente a valutare la sostenibilità tecnica ed economica della nuova modalità di gestione dei rifiuti. In tal senso, può osservarsi, il progetto descritto dall'impresa non presenta alcun rischio d'insuccesso tecnico che di regola deve caratterizzare le attività di ricerca e sviluppo nell'accezione rilevante ai fini del credito d'imposta; non potendosi tale rischio configurare nell'incertezza nella valutazione dei quantitativi di rifiuti prodotti dall'impresa (attuali e futuri) o nella naturale evoluzione normativa in materia di gestione dei rifiuti. Quanto ai profili d'incertezza in ordine all'utilizzabilità e replicabilità del progetto, è appena il caso di precisare che si tratta di rischi di tipo economico-finanziario normalmente presenti in tutti i casi in cui un'impresa valuti la praticabilità di un nuovo modello di business, quale in definitiva è quello intrapreso dalla società istante in relazione alla gestione "alternativa" dei rifiuti prodotti. In tal senso, non potrebbero in alcun modo essere considerate attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta quelle relative allo studio finalizzato a valutare la convenienza e la fattibilità tecnico-economica (c.d. "analisi costi-benefici") riguardo l'implementazione presso i propri punti vendita di una modalità di gestione dei rifiuti differente rispetto a quella attualmente adottata dalla stessa società - "...affidamento del servizio al gestore in privativa..." e "...produzione di rifiuto sostanzialmente indifferenziato al netto del rifiuto organico e dei sottoprodotti di origine animale..." - e caratterizzata, in buona sostanza, da una maggiore differenziazione delle tipologie di rifiuto prodotte (carta, plastiche riciclabili, alluminio e latta, vetro,...) nonché dalla loro valorizzazione economica attraverso l'affidamento non più al gestore in privativa, ma a fornitori esterni per la trasformazione in Materia Prima Secondaria (MPS) e, dunque, attraverso nuove collaborazioni commerciali. Analogamente, in nessun caso potrebbero assumere rilevanza le attività intraprese nell'ambito del progetto per la formazione del personale sui concetti teorici dell'economia circolare e sulle nuove modalità di gestione dei rifiuti.

In conclusione, alla luce delle considerazioni sopra svolte, si conferma che le attività svolte dalla società Alfa non possono considerarsi attività di ricerca e sviluppo

ammissibili al credito d'imposta, con la conseguente inammissibilità al beneficio delle relative spese sostenute.».

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)