

# AC News

Tax, Vat, Customs, Legal, Accounting

19 aprile 2021



AC

## **POSSIBILE RIVALUTARE BENI IMMATERIALI GIURIDICAMENTE TUTELATI ANCHE SE NON ISCRITTI NELLO STATO PATRIMONIALE**

Ai sensi dell'articolo 110 del D.L. 14 agosto 2020, n. 104, convertito, con modificazioni, dalla Legge 13 ottobre 2020, n. 126 ("D.L. 104/2020"), *"i soggetti indicati nell'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, che non adottano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio, possono, anche in deroga all'articolo 2426 del codice civile e ad ogni altra disposizione di legge vigente in materia, rivalutare i beni d'impresa e le partecipazioni di cui alla sezione II del capo I della legge 21 novembre 2000, n. 342, ad esclusione degli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa, risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019"*.

Gli operatori del settore, nonché parte della dottrina, rilevavano come, nonostante le chiusure da parte dell'amministrazione finanziaria, la norma consentisse la possibilità di rivalutare beni immateriali autoprodotti, anche di rilevante valore (marchi e *know how*), i cui costi erano stati interamente spesi a Conto economico.

Recentemente, la stessa amministrazione sembrava dapprima avere avuto un ripensamento, così come dimostra la risposta all'interpello n. 904-2406/2020 della Direzione Regionale della Lombardia, che aveva aperto alla rivalutazione del *know how* aziendale, affermando che la tutela giuridica del bene immateriale sarebbe idonea a provare l'esistenza del bene, per poi tornare sui propri passi, con la risposta all'interpello n. 907-1726/2020, con la quale la Direzione Regionale del Veneto ha negato la possibilità di rivalutare dei marchi "autoprodotti" perché non iscritti nello Stato patrimoniale del bilancio della società.

La Direzione Centrale dell'Agenzia delle Entrate con la Risposta all'Interpello n. 956-343/2021, ha invece finalmente posto fine alle incertezze in merito alla possibilità di rivalutare fiscalmente, i beni immateriali che, pur giuridicamente esistenti, non sono mai stati iscritti a Stato patrimoniale essendo i costi sottostanti sempre stati spesi a Conto economico, affermando che *"può costituire oggetto di rivalutazione anche il know how sviluppato dalla Società, purché ancora tutelato giuridicamente alla data di chiusura del bilancio in cui è effettuata la rivalutazione, anche se i relativi costi, seppur capitalizzabili nello stato patrimoniale, sono stati imputati interamente a conto economico"*. In specie, la

Direzione Centrale, richiamando espressamente il documento interpretativo OIC n. 7, ha concluso che *"in assenza di espresse disposizioni di segno contrario rilevanti ai fini fiscali, l'iscrizione dei maggiori valori emergenti dalla rivalutazione contabile crea il presupposto per il riconoscimento degli stessi anche ai fini fiscali, previo, ovviamente, il pagamento dell'imposta sostitutiva"*.

In tale contesto di grande incertezza per gli operatori, è infine intervenuto l'Organismo Italiano di Contabilità che, con il documento interpretativo n. 7, ha dichiarato ammissibile la rivalutazione dei beni immateriali, ancora tutelati giuridicamente alla data di chiusura del bilancio in cui è effettuata la rivalutazione, i cui costi sono stati contabilizzati a Conto economico, pur presentando i requisiti per essere capitalizzati. La motivazione addotta a supporto di tale conclusione è quella di non generare una disparità di trattamento tra le società che hanno deciso di iscrivere a Conto economico i costi di registrazione di un marchio rispetto a quelle che, a parità di condizioni, hanno deciso invece di capitalizzare tali costi tra i beni immateriali.

Tale ultimo chiarimento sembra pertanto aver posto fine all'incertezza generata da una norma poco chiara e da prese di posizioni contrastanti dell'amministrazione finanziaria, aprendo la possibilità di valutare la convenienza dell'opzione per la rivalutazione anche per i beni immateriali autoprodotti.

*A cura di*

Dott. Davide Albonico

## STERLIZZAZIONE DELLE “PERDITE COVID”

Al fine di neutralizzare le perdite prodottesi a seguito del noto evento pandemico iniziato nei primi mesi del 2020, l'art. 6 del D.L. 23/2020 (c.d. Decreto Liquidità) ha previsto per le società di capitali per l'esercizio in corso al 31 dicembre 2020, la completa “sterilizzazione” degli effetti derivanti da una perdita d'esercizio superiore ad un terzo del capitale sociale, anche nel caso in cui venga ridotto al di sotto del minimo legale previsto. Diversamente dall'ordinaria disciplina civilistica, per queste tipologie di perdite, non si applicano quindi gli artt. 2446, commi 2 e 3, 2447, 2482-bis commi 4, 5 e 6 e 2482-ter del Codice civile, secondo i quali l'assemblea soci è chiamata a prendere gli opportuni provvedimenti in merito e non opera nemmeno la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale (artt. 2484, comma 1, n. 4) e 2545-duodecies Codice civile).

La norma in questione, scritta in emergenza, aveva però un grosso limite: prevedeva l'ibernazione di queste perdite per una parte del 2020, ma nulla stabiliva su cosa sarebbe successo il 1° gennaio 2021. Il legislatore è dunque intervenuto, in occasione dell'emanazione della Legge di Bilancio 2021 (Legge 178/2020), per colmare questo vuoto normativo, stabilendo un periodo di garanzia di cinque anni con obbligo di ripianamento della perdita o di riduzione del capitale sociale in proporzione alle perdite accertate entro l'approvazione del bilancio dell'esercizio 2025, da discutere nell'assemblea convocata nel 2026.

Secondo la dottrina prevalente, il cui orientamento è anche supportato dalla circolare 26890/2021 del MISE, il testo normativo facendo esplicito riferimento alle “perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2020”, consente anche a quelle società che non hanno l'esercizio sociale coincidente con l'anno solare di fruire dei benefici previsti (a condizione che nell'esercizio sia compresa la data del 31 dicembre 2020) ed escludendo, allo stesso tempo, tutte le perdite realizzate anteriormente e posteriormente rispetto all'arco temporale massimo considerato, ossia quelle formatesi sino al 31 dicembre 2019 o successivamente al 31 dicembre 2020. Questa interpretazione, tuttavia, non pare pienamente condivisibile perché escluderebbe dal perimetro della norma le perdite maturate in esercizi inclusi nell'anno solare 2020 ma non in corso al 31 dicembre 2020 (si pensi, ad esempio, alle società che chiudono l'esercizio sociale al 31 ottobre 2020).

La Legge di bilancio 2021, comma 266 dell'art. 1, permette, come detto, la sterilizzazione per cinque anni degli obblighi civilistici connessi all'emersione di perdite

generate nell'esercizio 2020, sia ai fini degli obblighi di ripianamento, sia in relazione all'operatività della causa di scioglimento.

### Ambito di applicazione

La normativa intende agevolare le società che hanno generato perdite nell'esercizio in corso al 31 dicembre 2020, sospendendo per cinque anni le normative civilistiche in tema di perdita di oltre un terzo del capitale sociale e di perdita che riduce il capitale sociale sotto il limite legale.

In particolare, il co. 266 dell'art. 1 stabilisce che, per le perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del 31.12.2020 non si applicano:

- a) art. 2446 co. 2 e 3 e art. 2482-bis co. 4, 5 e 6 – perdite > 1/3 C.S.

Tale articolo prevede che nel caso in cui la perdita di esercizio eccede un terzo del capitale sociale e non risulta ridotta sotto tale soglia nel bilancio dell'esercizio successivo, l'assemblea che lo approva deve deliberare la riduzione del capitale sociale.

- b) art. 2447 art. 2482-ter c.c. – riduzione del capitale sotto il minimo legale

Nel caso in cui la perdita riduca la consistenza del capitale sociale sotto il minimo legale, l'assemblea, convocata senza indugio dall'organo amministrativo, deve deliberare la riduzione del capitale sociale e il contemporaneo aumento sopra il minimo legale.

- c) artt. 2484 co. 1 n. 4 e 2545-duodecies c.c. (co. 1)

Prevede la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale.

### L'agevolazione

Il termine entro il quale la perdita deve risultare diminuita a meno di un terzo, ex artt. 2446 comma 2 e 2482-bis comma 4 c.c., è posticipato al quinto esercizio successivo..

Nelle ipotesi previste dagli artt. 2447 o 2482-ter c.c. l'assemblea convocata senza indugio dagli amministratori, in alternativa all'immediata riduzione del capitale e al contemporaneo aumento del medesimo a una cifra non inferiore al minimo legale, può deliberare di rinviare tali decisioni alla chiusura del quinto esercizio successivo. Fino alla data di approvazione del bilancio non opera la causa di scioglimento della società per perdita, limitatamente per la perdita generata nell'esercizio in corso al 31/12/2020.

### Tecnica contabile e obblighi informativi

In caso di delibera di sospensione, la perdita dell'esercizio 2020 va tenuta separata dalle altre.

Si rende necessario contabilizzare la perdita del 2020 nella voce del passivo patrimoniale "VIII - Utile (perdite) portato a nuovo", separatamente da altre perdite portate a nuovo che non sono ammesse a tale agevolazione.

Quanto all'informativa di bilancio, le perdite in questione devono essere distintamente indicate nella Nota integrativa con specificazione, in appositi prospetti, della loro origine nonché delle movimentazioni intervenute nell'esercizio (comma 4).

Questo aspetto è molto importante perché gli interventi agevolativi prescritti potranno essere oggetto di delibera da parte dell'assemblea, previa distinta indicazione in nota integrativa al fine di distinguerle da eventuali perdite future non "coperte" dalla nuova disciplina.

Si noti che la Legge di bilancio ha sospeso le conseguenze civilistiche in tema di azioni per la riduzione della perdita, lasciando immutate gli obblighi degli amministratori nei confronti dei soci in primis. In tal senso, se l'esercizio in corso al 31 dicembre 2020 chiude con una perdita superiore al terzo del capitale, gli amministratori hanno comunque l'obbligo di convocare senza indugio l'assemblea e presentare l'informativa sull'andamento della società ma l'assemblea, invece di deliberare il reintegro o la riduzione, può decidere di rinviare la decisione all'assemblea che approva il bilancio degli esercizi successivi fino al massimo del quinto successivo, cioè del bilancio in corso al 31 dicembre 2025.

### **Perdite successive e riduzione del capitale**

Vi è incertezza su quale sia il capitale sul quale calcolare il "terzo" per fare il test della rilevanza delle perdite eventualmente sofferte in esercizi successivi al 2020.

In particolare, per comprendere se la società rientra nelle fattispecie normative in precedenza richiamate nei punti da a) a c), per le perdite di un esercizio successivo al 2020 il capitale ed il patrimonio netto è da considerarsi al lordo o al netto della perdita dell'esercizio in corso al 31/12/2020 sospesa?

In attesa di doverosi chiarimenti, in considerazione del fatto che la ratio della norma sia quella di compiere un'eccezione solo per l'anno del Covid, nonostante da un lato non si possa negare che il capitale si sia ridotto per effetto della perdita del 2020, dall'altro si potrebbe comunque ritenere che il legislatore abbia inteso come ratio generale "sospendere" la perdita in tutti i sensi, anche ai fini del calcolo in questione.

In caso contrario la forza della norma agevolativa risulterebbe di gran lunga mitigata.

Si auspica quindi un intervento del legislatore per chiarire la questione in tempo utile per l'approvazione dei bilanci chiusi successivamente a quello in corso al 31 dicembre 2020.

Inoltre, questa norma, sicuramente positiva sotto molti punti di vista ed utile per il normale proseguimento dell'attività di quelle società faticano a reperire capitale proprio per il ripianamento delle perdite a causa dell'emergenza sanitaria in corso, potrebbe però essere utilizzata anche impropriamente inducendo determinati comportamenti scorretti negli operatori economici.

Una società per sfruttare al massimo l'agevolazione, infatti, potrebbe essere incentivata a far apparire nell'esercizio in corso al 2020 "quanta più perdita possibile", anticipando ogni svalutazione e accantonamento (o posticipando ogni rivalutazione) che potrebbero in casi dubbi esser compiuti anche in esercizi successivi. Inoltre, anche dal punto di vista informativo la società ha vantaggi di immagine nell'attribuire alla pandemia la colpa di inefficienze e andamenti negativi che non hanno in realtà relazione con il Covid-19.

In questi casi, dunque, potrebbe essere compromessa la funzione informativa del bilancio poiché verrebbe violato il principio della rappresentazione veritiera e corretta della situazione aziendale.

*A cura di*

Dott. Roberto Rizzuto e Dott.ssa Ilaria Levi

## IMPORTAZIONE DEI BENI NECESSARI AL CONTENIMENTO COVID 19

L'Agenzia delle Dogane e Monopoli ha fornito alcuni chiarimenti sul perimetro di applicazione delle disposizioni IVA, di carattere emergenziale, per l'acquisto di determinati beni ritenuti necessari per il contenimento e la gestione Covid-19.

Come noto, l'art. 124 DL 34/2020 (decreto Rilancio) ha introdotto una disciplina IVA agevolata per l'acquisto di determinati beni ritenuti necessari per il contenimento e la gestione dell'emergenza epidemiologica da Covid-19: in particolare, integrata la tabella A parte II-bis allegata al DPR 633/72, con il numero 1-ter.1, la norma ha stabilito che i prodotti elencati godono dell'applicazione dell'aliquota IVA agevolata del 5%; mentre il c. 2 del medesimo articolo ha disposto, tuttavia, che, per il contenimento dell'emergenza epidemiologica da Covid-19, le cessioni di beni di cui al c. 1, effettuate entro il 31 dicembre 2020, andavano considerate esenti dall'IVA.

Le cessioni dei beni indicati sono esenti da IVA, senza pregiudizio del diritto alla detrazione in capo al cedente degli stessi, se effettuate entro il 31 dicembre 2020, mentre se effettuate a partire dal 1° gennaio 2021, le cessioni sono assoggettate all'aliquota IVA del 5%. Si rammenta che, in considerazione della formulazione della norma e dell'eccezionalità della stessa, l'elenco di cui al c. 1 dell'art. 124 ha natura tassativa e non esemplificativa: pertanto solo i beni ivi indicati possono essere ceduti sino al 31 dicembre 2020 in esenzione da IVA e con applicazione dell'aliquota IVA del 5% a decorrere dal 1° gennaio 2021.

L'art. 1 c. 452 e 453 L. 178/2020 (legge di Bilancio 2021), in deroga all'art. 124 c. 1 DL 34/2020, prevede che:

- le cessioni di strumentazione per diagnostica per Covid-19 che presenta i requisiti applicabili di cui alla Dir. 98/79/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 27 ottobre 1998, o al Reg. 2017/745/UE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 5 aprile 2017, e ad altra normativa dell'Unione europea applicabile nonché le prestazioni di servizi strettamente connesse, sono esenti dall'IVA fino al 31 dicembre 2022;
- in deroga al numero 114) della tabella A parte III allegata al DPR 633/72, le cessioni dei vaccini contro il Covid-19 autorizzati dalla Commissione europea o dagli Stati membri e le prestazioni di servizi strettamente connesse a tali vaccini sono

esenti dall'IVA, dal 20 dicembre 2020 al 31 dicembre 2022.

Le due disposizioni in commento costituiscono norma di recepimento della Dir. 2020/2020/UE e di modifica della Dir. 2006/112/CE prevedendo, in materia di IVA, misure transitorie applicabili ai vaccini contro il Covid-19 e ai dispositivi medico-diagnostici in vitro del Covid-19. Detta direttiva consente agli Stati membri di stabilire, fino al 31 dicembre 2022, l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto con diritto a detrazione per le forniture dei vaccini per il Covid-19 e per le forniture della strumentazione per diagnostica per Covid-19, nonché per le prestazioni di servizi strettamente connesse.

Per una corretta attuazione delle medesime in ambito doganale, alle importazioni dei predetti beni, l'AD fornisce un quadro sinottico del trattamento ai fini IVA afferente ai prodotti in questione:

- sono soggette all'aliquota IVA del 5% le importazioni dei beni elencati nell'Allegato 1, effettuate a decorrere dal 1° gennaio 2021. Per le operazioni doganali aventi ad oggetto i suddetti beni è stato integrato in TARIC il Cadd Q102 "Riduzione aliquota IVA per le cessioni dei beni necessari per il contenimento e la gestione dell'emergenza epidemiologica da Covid-19";

sono esenti dall'IVA le importazioni dei beni elencati nell'Allegato 2 ai quali è stato associato a decorrere dal 1° gennaio 2021 il Cadd Q103 "Esenzione dall'Imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'art. 1 c. 452 e 453 L. 178/2020". Ai beni compresi nell'Allegato 2.1 si applica l'esenzione dall'IVA per le operazioni di importazioni effettuate a decorrere dal 1° gennaio 2021 e fino al 31 dicembre 2022. Per quanto riguarda i beni elencati nell'Allegato 2.2, inseriti in TARIC a far data dal 1° gennaio 2021, l'esenzione dall'IVA si applica per le importazioni effettuate dal 20 dicembre 2020 e fino al 31 dicembre 2022.

*A cura di*  
Avv. Vincenzo Cristiano

## **NOMENCLATURA COMBINATA E DISCIPLINA DUAL USE AGGIORNATE: LA CIRCOLARE DI ASSONIME**

Come noto, il settore doganale e del commercio internazionale è stato recentemente interessato da due Regolamenti dell'Unione europea che hanno aggiornato la classificazione delle merci (Reg. UE 1577/2020) e l'elenco dei prodotti e delle tecnologie dual use (Reg. UE 1749/2020).

In questo contesto, Assonime (30 marzo 2021 n. 8) ha illustrato le principali novità in materia di classifica doganale, sottolineando l'importanza, per le aziende che operano nel settore dell'import/export, di un'approfondita conoscenza della voce doganale dei prodotti.

Procedendo per ordine, come noto, la classificazione doganale delle merci è, insieme all'origine e al valore, un elemento fondamentale della dichiarazione doganale, che consente di identificare ogni prodotto con uno specifico codice numerico. Questo attribuisce una voce doganale uniforme a tutti i beni che presentano le stesse caratteristiche e fornisce, pertanto, l'inquadramento fondamentale del prodotto, garantendo una efficiente e veloce identificazione dei beni oggetto di scambi commerciali. Il codice che viene associato alla merce dipende dalla funzione, dall'utilizzo e da ogni altro fattore che caratterizza il prodotto.

Individuare la corretta classificazione del bene consente all'azienda di conoscere le misure daziarie ed eventuali ulteriori misure commerciali applicabili ai propri prodotti. Sulla base del codice utilizzato può cambiare l'aliquota daziaria, e, dunque, la pressione fiscale a cui è sottoposta l'operazione, per questo motivo è così importante ricondurre alla giusta classificazione ciascun bene.

Può accadere che vi siano prodotti particolarmente complessi, riconducibili a due o più voci a causa delle caratteristiche che li connotano. In questi casi la determinazione della voce doganale può essere molto difficile. Per sopperire a tali problematiche, ove sussistano delle incertezze circa la classificazione della merce, è opportuno che gli operatori si rivolgano all'Agenzia delle dogane e dei monopoli, per richiedere un'informazione tariffaria vincolante (c.d. ITV).

Con l'introduzione del Regolamento di esecuzione (Reg. UE 1577/2020), la Commissione europea ha disposto l'aggiornamento di tale sistema a partire dal 1° gennaio 2021. L'intento della revisione è di

semplificare il sistema della Nomenclatura Combinata e, contemporaneamente, di incrementare la circolazione dei prodotti ad alto contenuto tecnologico, riducendo le aliquote daziarie applicate.

In concreto, gli aggiornamenti generano nuove voci doganali, al fine di riconoscere e monitorare specifici beni, comportando inoltre l'eliminazione dei codici obsoleti. L'Unione europea ha introdotto ulteriori novità anche in merito all'elenco dei beni dual use, ossia a duplice uso.

Il trasferimento, l'intermediazione, e il transito dei prodotti dual use sono disciplinati dal Reg. UE 428/2009. Il duplice uso che può farsi dei beni in questione, si declina in due ambiti molto differenti: militare e civile.

Le caratteristiche di tali merci rendono necessario un rafforzamento nella vigilanza sulla loro circolazione, da parte dell'Unione europea. Le autorità doganali effettuano controlli mirati su tali beni, volti a prevenire forme di traffico illecito e, più in generale, a evitare la diffusione di armi e strumenti militari. L'attività di vigilanza dell'UE consiste nel richiedere obbligatoriamente autorizzazioni preventive, qualora si voglia procedere all'esportazione di tali prodotti; sono inoltre previste specifiche restrizioni sulle procedure di circolazione dei beni dual use anche all'interno del territorio unionale.

La modificazione dell'elenco di tali beni, contenuto nell'allegato I del Regolamento sopracitato, è avvenuta con il Regolamento delegato della Commissione (Reg. UE 1749/2020), rettificato il 18 marzo 2021. L'art. 1, oltre a disporre la completa sostituzione dell'allegato I, regola la sostituzione degli allegati dal II bis al II octies, nonché dell'allegato IV.

Tali aggiornamenti si sono resi necessari in virtù delle recenti modifiche ai regimi internazionali sulla limitazione della produzione di armi chimiche, biologiche e nucleari. La revisione comporta l'eliminazione di alcuni prodotti dall'elenco precedente e, allo stesso tempo, l'inserimento di nuove voci. Sono poi introdotti anche degli acronimi, dei parametri di controllo, delle abbreviazioni e alcune definizioni.

*A cura di*  
Avv. Vincenzo Cristiano

**RIFLESSI DEL FRAZIONAMENTO DI LOTTI DI TERRENO A SCOPO EDIFICATORIO SUI SUCCESSIVI AVENTI CAUSA (Cass. civ. Sez. II Sent., 14/01/2021, n. 524)**

“Allorché il proprietario di un terreno decida di frazionarlo e venderlo a scopo edificatorio, le limitazioni a carico degli acquirenti circa la destinazione del bene contenute in una pattuizione dei contratti di compravendita, ove regolarmente trascritte, costituiscono una servitù prediale reciproca tra i fondi che vincolano all'osservanza anche i successivi aventi causa, pur se i rispettivi atti di acquisto non ne facciano menzione, avendo i proprietari originari dei terreni in tal modo costituito per accordo negoziale unanime un vincolo di natura reale sul bene”.

Nella fattispecie in esame, più proprietari di diverse unità immobiliari convenivano, innanzi al Tribunale di Tivoli, altri proprietari di frazioni dello stesso terreno chiedendone la condanna al risarcimento dei danni, in quanto, in violazione di norme contrattuali e urbanistiche, svolgevano nella loro villa, contigua alle abitazioni degli attori, intrattenimenti e banchetti in assenza delle autorizzazioni amministrative necessarie per l'esercizio di attività di somministrazione di alimenti e bevande.

Ai convenuti veniva contestato di violare le prescrizioni contenute nell'originario atto pubblico di compravendita dei lotti di terreno sui quali erano edificate le ville, il cui art. 9 prescriveva il divieto, per gli stessi acquirenti, di destinare l'immobile ad attività industriali o commerciali.

Il Tribunale rigettava tutte le domande attoree asserendo che l'irregolarità amministrativa dell'attività svolta all'interno della villa avrebbe semmai potuto importare solo l'irrogazione delle sanzioni amministrative conseguenti al TU di Pubblica Sicurezza.

Quanto alla violazione del succitato art. 9 del contratto di compravendita, il Tribunale finiva per escludere che la disposizione contrattuale avesse natura reale, non mostrandosi idonea a creare un vincolo sul bene, ma solo un obbligo di natura personale tra i soggetti stipulanti.

La Corte d'Appello, adita dai soccombenti attori in primo grado, ribaltava l'impugnata sentenza statuendo che l'attività svolta dai convenuti doveva ritenersi vietata in base alle clausole contrattuali, atteso che l'originario atto pubblico di compravendita, regolarmente trascritto, vincolava

all'osservanza delle disposizioni in esso contenute anche i successivi acquirenti, avendo i proprietari originari dei fondi costituito un vincolo di natura reale, tipo servitù prediale.

La Corte di Cassazione, adita sul punto dai convenuti soccombenti, ha confermato la sentenza della Corte d'Appello, sul presupposto che il vincolo gravante sul terreno, imposto dall'art. 9 del contratto di vendita del terreno oggetto di frazionamento, insisteva sul bene indipendentemente dal soggetto che materialmente esercitava tale attività e, come tale, aveva natura reale, in quanto impressa dall'originario proprietario al momento del frazionamento del terreno.

La Corte d'Appello aveva dunque correttamente applicato il consolidato orientamento giurisprudenziale, secondo il quale, allorché il proprietario di un terreno decida di frazionarlo e venderlo a scopo edificatorio, la pattuizione nei contratti di compravendita di limitazioni a carico degli acquirenti circa la destinazione del bene, ove regolarmente trascritte, costituiscono una servitù prediale reciproca a non tollerare modificazioni delle aree individuate in proprietà alle singole unità immobiliari.

In particolare, con riferimento ai piani di lottizzazione, la sentenza in commento ha ribadito il concetto, pacifico in giurisprudenza, per il quale, nelle vendite a lotti di aree fabbricabili, le pattuizioni contrattuali, con cui si impongono limitazioni alla libertà di utilizzare vari lotti, danno luogo alla costituzione di servitù prediali a carico e a favore di ciascun lotto. In parte motiva, infatti, la pronuncia precisa che: “Ai fini della costituzione convenzionale di una servitù prediale non si richiede l'uso di formule sacramentali, di espressioni formali particolari, ma basta che dall'atto scritto si desuma la volontà delle parti di costituire un vantaggio a favore di un fondo mediante l'imposizione di un peso o di una limitazione su un altro fondo appartenente a diverso proprietario, sempre che l'atto abbia natura contrattuale, che rivesta la forma stabilita dalla legge ad substantiam e che da esso la volontà delle parti di costituire la servitù risulti in modo inequivoco, anche se il contratto sia diretto ad altro fine (Sez. 2, Ord. n. 10169 del 2018, Sez. 2, Sent. n. 9475 del 2011)”.

*A cura di*  
Avv. Chiara Colonetti

## **RIFLESSI IN TEMA DI ACCERTAMENTO TRIBUTARIO: CREDITO D'IMPOSTA RICERCA E SVILUPPO**

L'articolo 1, comma 1064, lett. a)-h) della Legge n. 178/2020 (legge di bilancio 2021), nel prorogare al 2022, in misura potenziata, il credito d'imposta per ricerca, sviluppo e innovazione, estende con effetto retroattivo alcune importanti modifiche alla disciplina dell'art. 1 della Legge n. 160/2019 (legge di bilancio 2020) allo scopo di statuire il perimetro applicativo dell'agevolazione.

Questo l'attuale orientamento dell'Agenzia delle entrate fondato sull'aderenza del riconoscimento del credito d'imposta al dato normativo.

In particolare, la legge di bilancio 2020, nel testo in vigore fino al 31 dicembre 2019, si riferiva agli investimenti in attività di ricerca e sviluppo effettuati "a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2020" cioè, per i contribuenti con esercizio coincidente con l'anno solare, per i periodi d'imposta 2015 - 2020.

Nello specifico, la legge n. 160/2019 - e il decreto di attuazione dello Sviluppo economico 26 maggio 2020 - da un lato ha sistematizzato il credito d'imposta per ricerca e sviluppo (introducendo anche nuovi crediti d'imposta) e, dall'altro, ha limitato la valenza della precedente disciplina (art. 3 del d.l. n. 145/2013) al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019.

La legge di Bilancio 2021 (art. 1, c. 1064, l. n. 178/2020), innestandosi in tale comparto, ha esteso l'ambito temporale di applicazione di questi crediti ai periodi d'imposta 2021 e 2022 (rectius: "per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2022"), incrementandone la misura.

Con riferimento alle percentuali incentivanti 2021-2022, applicabili allo stock di investimenti (non più con metodo incrementale, a differenza della versione 2015-2019 dell'incentivo), la Legge di Bilancio 2021 contempla i seguenti potenziamenti rispetto alla versione 2020 del bonus: l'incremento del credito d'imposta per investimenti in ricerca e sviluppo dal 12% al 20% e un aumento dell'ammontare massimo di beneficio spettante da 3 a 4 milioni di euro; l'incremento del credito d'imposta per investimenti in innovazione tecnologica dal 6% al 10% e un aumento dell'ammontare massimo del beneficio spettante da 1,5 a 2 milioni di euro; l'incremento del credito d'imposta per investimenti in design e ideazione

estetica dal 6% al 10% e un aumento dell'ammontare massimo del beneficio spettante da 1,5 a 2 milioni di euro; l'incremento del credito d'imposta dal 10% al 15% della misura dell'incentivo per investimenti in innovazione tecnologica finalizzati alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati per il raggiungimento di un obiettivo di transizione ecologica o di innovazione digitale 4.0 e un aumento, fermo restando il limite complessivo per l'innovazione tecnologica (ordinaria o maggiorata) di 2 milioni di euro.

L'interpretazione letterale-sistematica che emerge dal testo della legge, e che supera i numeri fondati sulle coperture finanziarie in divenire in argomento, implica l'applicazione delle aliquote più elevate già dal 2020, essendo chiaro l'intento del legislatore di "prorogare" con maggiorazione aliquote e tetti della precedente disciplina, così sgombrando il campo da possibili dubbi circolanti fra le imprese beneficiarie circa l'applicabilità retroattiva delle nuove misure più favorevoli già ai crediti 2020. Nello specifico, infatti, la legge di bilancio 2021 (art. 1, c. 1064, l. n. 178/2020) ha esteso l'ambito temporale di applicazione di questi crediti ai periodi d'imposta 2021 e 2022 (rectius: "per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2022") incrementandone di fatto la misura.

*A cura di*  
Avv. Vincenzo Cristiano



## INIZIATIVE EDITORIALI ED ATTIVITÀ PUBBLICISTICA

Lo Studio AC Avvocati e Commercialisti dedica ampie risorse allo sviluppo dell'attività di pubblicistica sia in termini editoriali sia mediante la partecipazione dei suoi professionisti come relatori a seminari e convegni di aggiornamento e formazione professionale specialistica.

In particolare, mediante contributi pubblicati sulle principali riviste legali e tributarie italiane, monografie e libri di approfondimento tematico, viene focalizzata l'attenzione sulle principali aree di attività dello Studio instaurando una dialettica costante tra formazione permanente, pratica professionale, condivisione della conoscenza.

Gli articoli e i contributi del Centro Studi, pubblicati sulle principali testate del settore (Italia Oggi, Il Sole 24 Ore, Euroconference, Maggioli Editore, Fiscopiù, ...) sono raccolti nella sezione "Pubblicazioni" del nostro portale web: <http://actaxlaw.com/pubblicazioni/>

## CONTACTS

Per ulteriori richieste o approfondimenti sugli argomenti trattati, ed in generale su ogni altro argomento connesso, contattare uno dei seguenti riferimenti:

Centro Studi AC  
[centrostudiac@actaxlaw.com](mailto:centrostudiac@actaxlaw.com)

Dott. Albonico Davide  
[davide.albonico@actaxlaw.com](mailto:davide.albonico@actaxlaw.com)

Avv. Cristiano Vincenzo  
[vincenzo.cristiano@actaxlaw.com](mailto:vincenzo.cristiano@actaxlaw.com)