

Edizione di venerdì 13 Ottobre 2023

CASI OPERATIVI

Cumulabilità dei bonus edilizi

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

La rideterminazione del valore dei terreni agricoli ed edificabili

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

LA LENTE SULLA RIFORMA

Riforma fiscale 2023: come cambia la normativa doganale nazionale

di **Elena Fraternali**

AGEVOLAZIONI

Trasformazione in società semplice con vantaggi futuri

di **Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari**

DIRITTO SOCIETARIO

Whistleblowing: i nuovi obblighi per le aziende – Parte I

di **Andrea Onori**

CASI OPERATIVI

Cumulabilità dei bonus edilizi

di **Euroconference Centro Studi Tributarî**

Intervista al Presidente De Nuccio: lo sviluppo della professione tra sfide future e ruolo nella riforma fiscale

[Guarda il video >](#)

Una società svolge l'attività di costruzione di edifici residenziali e non e si sta apprestando ad effettuare (anno 2023) opere di demolizione e ricostruzione di interi fabbricati, esattamente:

- n. 1 A/3 e
- n. 2 C/2 contigui e indicati distintamente a Catasto

per la realizzazione di n. 7 unità abitative e altrettanti tra *box* e posti auto.

L'intervento nel suo complesso comporterà spostamento di sedime e aumento di volumetria rispetto le unità originarie.

Nel permesso a costruire sono stati indicati interventi ex articolo 10, D.P.R. 380/2001 con riferimento a opere svolte per l'ottenimento di benefici c.d. *sismabonus* e c.d. *ecobonus*.

Si ritiene che per le opere di cui sopra la società potrà beneficiare:

1. ai fini Ires del c.d. *sismabonus* ex articolo 16, comma 1-*quinquies*, D.L. 63/2013 per le spese previste all'articolo 16-*bis*, comma 1, lettera i), Tuir per un ammontare di spese complessive non superiore a 96.000 euro per ogni unità immobiliare di partenza;
2. ai fini del c.d. *ecobonus* di cui all'articolo 14, D.L. 63/2013 per le spese di riqualificazione energetica di cui all'articolo 1, comma 344, L. 296/2006 (riqualificazione energetica globale) per ogni unità con impianto di riscaldamento originario.

Entrambi i *bonus* sono parametrati al costo sostenuto (cfr. risposta a istanza di interpello n. 437/E/2021) e si ritiene pertanto che la società potrà cedere:

1. le unità abitative con detrazione Irpef in favore dell'acquirente ai sensi dell'articolo 16-*bis*, comma 3, Tuir. Si ritiene inoltre che potranno essere ceduti:
2. i *box* e i posti auto pertinenziali con detrazione ex articolo 16-*bis*, comma 1, lettera d), Tuir.

Si chiede conferma sulla cumulabilità dei *bonus* elencati e se sono da ritenersi corrette le seguenti considerazioni sulla cessione dei fabbricati:

- limite di spesa complessivo unitario a) più b) 96.000 euro;
- possibile cessione con unico atto di vendita di unità abitativa e *box* ai sensi dell'articolo 16-*bis*, comma 3, Tuir considerando pertanto una detrazione pari al 50% del 25% del prezzo complessivo di entrambe;
- possibile cessione con 2 atti separati di unità abitativa e *box* godendo rispettivamente della detrazione ai sensi dell'articolo 16-*bis*, comma 3 Tuir considerando pertanto una detrazione pari al 50% del 25% del prezzo dell'abitazione e detrazione ex articolo 16-*bis*, comma 1, lettera d), Tuir con monte detraibile pari al 50% del costo di costruzione del *box* (massimizzazione del beneficio detraibile). In alternativa, fattibilità anche con unico atto di vendita.

Stante che le opere porteranno a un aumento volumetrico non funzionale né agli interventi di miglioramento sismico né a quelli di riqualificazione energetica ma relativo a un incremento della superficie su un lato del sedime originario, che i costi relativi a tale aumento saranno distintamente contabilizzati, si chiede quale sia oggettivamente il criterio più corretto per elidere queste spese, non detraibili, dal prezzo di vendita delle unità:

- pro quota per ogni unità oggetto di vendita mediante calcolo di un coefficiente dato dal rapporto tra oneri relativi all'aumento sul totale oneri;
- sulla sola unità di vendita sulla quale insiste l'incremento di superficie rispetto al sedime originario.

[LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU FISCOPRATICO...](#)



FiscoPratico

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

La rideterminazione del valore dei terreni agricoli ed edificabili di Euroconference Centro Studi Tributari

Master di specializzazione

Immobili e fisco

[Scopri di più](#)

Normativa di riferimento

L. 197/2022

Articolo 67 comma 1 lett. da a) a c-bis) Tuir

D.M. 1444/1968

L. 167/1962

R.D. 2011/1934

Articolo 10 D.P.R. 602/1973

Articolo 8, comma 1, D.Lgs. 471/97

Articolo 7, comma 2, lett. ee), ff) e gg), D.L. 70/2011

Documenti di Prassi

Circolare n. 27/E/2003

Circolare n. 81/E/2002

Risoluzione n. 233/E/2009

Risoluzione n. 53/E/2015

Circolare n. 35/E/2004

Circolare n. 47/E/2011

Circolare 1/E/2013

Giurisprudenza

Cassazione n. 26714/2013

Cassazione n. 10561/2014

Cassazione n. 30729/2011

Cassazione n. 16080/2021

Premessa

Con la Legge 197/2022 (Legge di bilancio 2023), è stata riproposta la possibilità di rivalutare il costo fiscale dei terreni (sia agricoli che edificabili) detenuti dai soggetti Irpef, al di fuori del regime di impresa, alla data dell'1.1.2023, che siano suscettibili di produrre plusvalenze, se ceduti a titolo oneroso.



Attenzione!

La Legge di Bilancio 2023 ha previsto un significativo incremento dell'aliquota dell'imposta sostitutiva rispetto alle misure adottate in passato: per aderire all'agevolazione in rassegna, è necessario applicare un'aliquota del 16% sul valore stimato del terreno (rispetto all'14% prevista dall'ultima proroga dell'agevolazione).

Soggetti che possono rivalutare il costo dei terreni agricoli ed edificabili

Possono beneficiare della rideterminazione fiscale del costo delle aree, soltanto i contribuenti che realizzano plusvalenze immobiliari su terreni, ai sensi dell'[articoli 67, comma 1, lett. a\) e b\), Tuir](#). Posto che questa disposizione contempla fattispecie reddituali realizzabili esclusivamente al di fuori dell'esercizio di imprese commerciali, consegue che soltanto le persone fisiche e gli enti non commerciali possono avvalersi dell'agevolazione in commento, con riferimento ai terreni posseduti al di fuori dell'ambito dell'attività imprenditoriale esercitata.

Terreni che possono essere oggetto di rideterminazione del valore

La rideterminazione del valore fiscale delle aree interessa esclusivamente i terreni posseduti alla data dell'1.1.2023, a prescindere dalla loro destinazione urbanistica, purché la loro cessione sia suscettibile di generare una plusvalenza imponibile.



N

ota bene

Si tratta dei trasferimenti immobiliari aventi ad oggetto:

- terreni in relazione ai quali gli strumenti urbanistici generali adottati dal Comune indicano una destinazione edificatoria;
- terreni a destinazione agricola o comunque non edificatoria;
- terreni lottizzati, anche oggetto di opere intese a renderli edificabili da parte del contribuente.

Più precisamente, possono accedere all'agevolazione in rassegna, i terreni (agricoli ed edificabili):

- detenuti a titolo di proprietà;
- posseduti in forza di altri diritti reali di godimento quali:
 - l'usufrutto;
 - la proprietà superficiaria;
 - l'enfiteusi.

Possono essere oggetto di affrancamento, anche le plusvalenze conseguite in occasione di esproprio, cessione volontaria (attuata nel corso di procedimenti espropriativi) o acquisizione coattiva (conseguente ad occupazione d'urgenza divenuta illegittima) di terreni destinati:

- ad opere pubbliche o ad infrastrutture urbane all'interno delle zone omogenee di tipo A, B, C, D, di cui al D.M. 1444/1968, definite dagli strumenti urbanistici;
- ad interventi di edilizia residenziale pubblica ed economica e popolare di cui alla L. 167/1962.

Casi particolari

Particelle catastali
dichiarate
parzialmente
edificabili


La rivalutazione può coinvolgere una parte specifica di una particella catastale, se ha una destinazione urbanistica diversa dal resto, purché la perizia di stima si basi sul relativo strumento urbanistico. Non è necessario frazionare la particella per rideterminarne il costo fiscale della stessa ([circolare n. 81/E/2002](#)).

Possesso di terreni in
regime di comproprietà
e contitolarità di diritti

LA LENTE SULLA RIFORMA

Riforma fiscale 2023: come cambia la normativa doganale nazionale

di Elena Fraternali

**Master Breve**

**365 giorni di formazione
in abbonamento**

**NUOVA EDIZIONE
2023/2024**

[Scopri le novità della nuova edizione >](#)

Con la L. 111/2023 (Legge delega per la riforma fiscale), in vigore dallo scorso 29.8.2023, il Parlamento ha delegato il Governo ad adottare i provvedimenti necessari per implementare, entro 24 mesi dall'entrata in vigore di tale legge, la **riforma del sistema tributario**, stabilendo i principi e i criteri direttivi che l'organo esecutivo dovrà osservare nella stesura delle nuove disposizioni normative, che riguarderanno anche **l'ambito doganale e il relativo apparato sanzionatorio**.

I principi della riforma doganale nazionale

La **normativa doganale** è stata armonizzata a livello europeo ed è attualmente disciplinata dal **Regolamento (UE)952/2013** – Codice doganale dell'Unione (Cdu) – e dai regolamenti a corollario dello stesso.

A livello nazionale, per quanto ancora di competenza dei singoli Stati membri, la disciplina doganale è contenuta nel D.P.R. 43/1973 (Testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale – Tuld), nel D.Lgs. 374/1990 e nella L. 907/1942.

Tali provvedimenti, tutti alquanto risalenti, si sono nel tempo **scontrati con la normativa europea** – in continuo aggiornamento – e, in buona parte, **non risultano più allineati** con i principi stabili da quest'ultima, se non addirittura superati dalla stessa.

Alla luce di tale situazione, dunque, il Legislatore nazionale ha ritenuto necessario intervenire con la **riscrizione del Tuld** e degli altri atti di rango primario che disciplinano la materia doganale. In particolare, sulla base dell'[articolo 11 L. 111/2023](#), il **Governo è stato autorizzato a:**

- procedere al **riassetto del quadro normativo del settore doganale**, attraverso

l'aggiornamento o l'abrogazione delle disposizioni attualmente in vigore, in conformità al diritto dell'UE;

- completare la **telematizzazione delle procedure** e degli istituti doganali;
- accrescere la **qualità dei controlli**, migliorando il coordinamento tra le amministrazioni degli Stati membri e semplificare le verifiche, potenziando lo Sportello unico doganale e dei controlli (SU.DO.CO.);
- riordinare le **procedure di liquidazione**, accertamento, revisione e riscossione di cui al D.Lgs. 374/1990;
- **rivedere l'istituto della controversia doganale** previsto nel Tuld, con l'obiettivo di coordinarlo con gli altri rimedi esperibili in sede di accertamento.

Revisione del sistema sanzionatorio doganale

Altro aspetto importante, che sarà trattato a seguito della delega fiscale in commento, è quello della **revisione del sistema sanzionatorio**, attualmente disciplinato all'interno del Tuld.

Come noto, l'apparato delle sanzioni previste in materia doganale è ormai da molti anni in **contrasto con i principi europei** ed è **stato a più riprese censurato dalla giurisprudenza**, creando inevitabilmente disparità di trattamento tra gli operatori e minando il **principio di certezza del diritto**.

A tale proposito, dunque, come indicato all'[articolo 20, L. 111/2023](#), si è ritenuto necessario un intervento del Governo al fine di:

- razionalizzare le **fattispecie sanzionatorie di rilevanza penale** (tra cui il reato di contrabbando anche con riferimento ai tabacchi lavorati);
- adeguare le sanzioni amministrative ai **principi di effettività**, proporzionalità e dissuasione sanciti dal Cdu;
- riorganizzare le disposizioni in materia di **sequestro, distruzione e confisca**.

È previsto, poi, un **riordino e una revisione della disciplina relativa alle contravvenzioni** e agli illeciti amministrativi di cui al titolo VII, capo II del Tuld (tra cui si segnala l'auspicata revisione dell'articolo 303 relativo alle sanzioni previste in caso di riscontrate differenze tra il dichiarato in fase di importazione e quanto accertato dalle autorità doganali).

Si procederà ad armonizzare le fattispecie illecite che sono oggetto delle sanzioni, nonché a **introdurre soglie di punibilità, sanzioni minime o sanzioni proporzionali** rispetto all'ammontare del tributo evaso, ovvero alla gravità della condotta.

Interessata dalla riforma, infine, anche la **normativa sulla responsabilità amministrativa** da reato delle persone giuridiche (D.Lgs. 231/2001), ove saranno ricomprese **nuove misure interdittive** irrogabili nei confronti delle società in caso di contrabbando. In particolare, si

segnala che, nelle ipotesi di mancato pagamento di diritti di confine dovuti, il cui importo superi la soglia di euro 100.000, saranno estese le **misure dell'interdizione dall'esercizio delle attività** e della **sospensione o revoca di autorizzazioni**, licenze e concessioni funzionali alla commissione dell'illecito.

AGEVOLAZIONI

Trasformazione in società semplice con vantaggi futuri

di **Sandro Cerato** - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributarî

Convegno di aggiornamento

Immobili d'impresa e delle società semplici: analisi e casi pratici

Scopri di più

La proroga al 30.11.2023 del termine per l'**assegnazione agevolata dei beni ai soci** e della trasformazione in società semplice, disposta dall'[articolo 4, D.L. 132/2023](#) (decreto "proroghe"), offre lo spunto per **ricordare quali sono le peculiarità**, e le attenzioni, che devono essere tenute in considerazione nella **gestione dell'operazione di trasformazione agevolata** in società semplice.

Rispetto all'assegnazione agevolata dei beni ai soci, la trasformazione in società semplice presenta **due indubbi vantaggi**:

- l'irrelevanza della par condicio tra i soci, in quanto i **beni rimangono all'interno del patrimonio sociale** della società trasformata (anche se non esercente attività commerciale);
- l'**anzianità dei beni immobili** che tengono conto anche del periodo di possesso da parte della società prima della trasformazione.

Pertanto, in presenza di **compagini sociali senza conflittualità** la gestione degli immobili, utilizzando la società semplice può presentare **indubbi vantaggi**, sia dal punto di **vista gestionale** (la società non ha più alcun obbligo contabile), ma soprattutto sul **versante fiscale**. In generale, la **tassazione diretta** della società semplice **è simile a quella applicata alle persone fisiche**, poiché il reddito complessivo di tali soggetti è determinato dalla sommatoria delle singole categorie di reddito, di cui all'[articolo 6 Tuir](#) (con esclusione del reddito d'impresa). Pertanto, la detenzione di immobili può generare:

- **reddito fondiario** per un importo pari alla **rendita catastale rivalutata** in caso di immobili non locati;
- **reddito fondiario** per il **maggiore tra la rendita catastale rivalutata ed il canone di locazione**, quest'ultimo ridotto di un importo forfettario pari al 5% del canone, se gli immobili sono locati;
- **reddito diverso** in caso di cessione di fabbricati (o terreni agricoli detenuti da non più di cinque anni) ed in ogni caso se l'oggetto della vendita è un terreno edificabile.

In relazione al possesso degli immobili, va segnalato che, anche per le società semplici opera l'effetto sostitutivo Imu-Irpef previsto per le persone fisiche nel caso di immobili non locati, a norma dell'[articolo 8, comma 1, D.Lgs. 23/2011](#). Sul punto, la [circolare 5/E/2013](#) ha precisato che le **società semplici non sono soggetti passivi Irpef** e a differenza delle società di persone commerciali, in cui il reddito da qualsiasi fonte provenga è considerato reddito di impresa, il **reddito mantiene la natura della categoria in cui lo stesso è classificabile**. Pertanto, i redditi di partecipazione in società semplici – imputati per trasparenza ai soci (che non detengono la partecipazione in regime di impresa) – mantengono in capo a questi ultimi **la medesima natura dei redditi da cui promanano**. In buona sostanza, l'effetto sostitutivo Imu-Irpef si **trasferisce per trasparenza dalla società ai soci**, i quali non dovranno assoggettare a tassazione Irpef il reddito fondiario in proporzione alla quota di partecipazione agli utili.

Per quanto riguarda, invece, la **cessione di beni immobili**, l'aspetto da evidenziare riguarda l'ipotesi di **vendita di fabbricati, o terreni non edificabili**, posseduti da più di cinque anni da parte della società, nel qual caso l'irrelevanza del reddito diverso, di cui all'[articolo 67 Tuir](#) (che contempla l'imponibilità delle cessioni di fabbricati o terreni agricoli posseduti da meno di cinque anni) **si trasferisce per trasparenza in capo ai soci stessi**. Sul punto, va ricordato che per la verifica del periodo di possesso nel caso di trasformazione agevolata in società semplice, l'Agenzia delle entrate ha precisato che si deve tener conto anche del periodo ante trasformazione ([circolare 26/E/2016](#)). Ciò determina un **indubitabile vantaggio fiscale** qualora la società commerciale di gestione immobiliare abbia intenzione di **cedere gli immobili**, poiché la trasformazione agevolata in società semplice di fatto "detassa" nella maggior parte dei casi la **successiva plusvalenza realizzata dalla società semplice post trasformazione**. Si osserva, infine, che questa detassazione non può mai operare per la cessione di terreni edificabili, il cui periodo di possesso è influente ai fini della determinazione del reddito diverso.

DIRITTO SOCIETARIO

Whistleblowing: i nuovi obblighi per le aziende – Parte I

di **Andrea Onori**



Prima di specificare le attività da impostare in azienda, per adempiere alle prescrizioni del D.Lgs. 24/2023 – provvedimento che ha introdotto una riformata disciplina del whistleblowing nell'ordinamento italiano (sia per il settore pubblico che privato) – si ritiene importante, oltre che opportuno, **comprendere compiutamente il significato delle parole** oramai entrate di “diritto” nel lessico di tutti coloro che si occupano di tale aspetto della **compliance aziendale**.

I termini “**whistleblowing**” e “**whistleblower**” sono dei neologismi entrati nel nostro vocabolario, rispettivamente nel 2015 e nel 2018, evidenziando come il tema che ci si appresta a definire sia sostanzialmente di **relativa recente introduzione**, ma non è diffuso e conosciuto, soprattutto nel **settore privato**.

Il termine italiano “whistleblowing” di derivazione inglese trova la sua etimologia nella locuzione “**to blow the whistle**” (“soffiare nel fischietto”). Esso è definito come: “*Denuncia, di solito anonima, presentata dal dipendente di un’azienda alle autorità pubbliche, ai mezzi d’informazione, a gruppi di interesse pubblico, di attività **non etiche o illecite commesse** all’interno dell’azienda stessa*”.

Parimenti il significato del termine “**Whistleblower**” viene descritto come “*Allertatore civico, segnalante: chi, dopo aver constatato illeciti nella struttura pubblica o privata per la quale lavora, denuncia l’illecito per dovere civico*”.

L’Accademia della Crusca, qualche anno prima, nel 2014, evidenziava come questo **termine non fosse ancora di uso comune** nella lingua italiana, affermando che: “*al momento [2014], nel lessico italiano **non esiste una parola semanticamente equivalente al termine angloamericano**. Manca la parola, ma è innanzitutto **il concetto designato a essere poco familiare** presso l’opinione pubblica italiana. L’assenza di un traduttore adeguato è, in effetti, il riflesso linguistico della mancanza, all’interno del contesto socio-culturale italiano, di un riconoscimento stabile della “cosa” a cui la parola fa riferimento. Infatti, per ragioni storiche, socio-politiche, culturali [...] in Italia, ciò*

che la parola “whistleblower” designa non è stato oggetto di attenzione specifica, riflessione teorica o dibattito pubblico, almeno fino a tempi recentissimi”.

L'Accademia si premurò, pertanto, di rispondere alla seguente domanda: **Chi è il whistleblower?**

*“Persona che, lavorando all'interno di un'organizzazione, di un'azienda pubblica o privata, si trova ad essere **testimone di un comportamento irregolare, illegale, potenzialmente dannoso** per la collettività e decide di segnalarlo all'interno dell'azienda stessa o **all'autorità giudiziaria** o all'attenzione dei media, per porre fine a quel comportamento”.*

Queste considerazioni lessicali danno una prima chiara rappresentazione, seppur generica ai nostri fini, della **novità giuridica introdotta** e soprattutto della sua concreta applicazione nel nostro sistema che, seppur risalente al 2012, non era ancora sostanzialmente conosciuta **due anni dopo la sua introduzione**.

Di fatti, la disciplina del Whistleblowing fu introdotta **nel corso del 2012** nel solo sistema pubblico, per effetto della modifica del D.Lgs. 165/2001 (Norme generali sull'ordinamento del lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche) a cura della L. 190/2012 che ha inserito l'articolo 54-bis (rubricato «**Tutela del dipendente pubblico che segnala illeciti**»).

Tale disposizione ha introdotto un'espressa tutela del **dipendente** (all'epoca “pubblico”) che segnala illeciti di cui sia **venuto a conoscenza in ragione del proprio lavoro**.

L'[articolo 54-bis, D.Lgs. 165/2001](#), ha subito nel tempo delle modifiche e da ultimo è stato sostituito dalla L. 179/2017 che ha riformato, ampliandolo, tale ambito dettando «*Disposizioni per la tutela degli autori di segnalazioni di reati o irregolarità di cui siano venuti a conoscenza nell'ambito di un rapporto di lavoro pubblico o privato*»; quest'ultimo (settore privato) interessato solo per i soggetti dotati di Modello di Organizzazione e di Gestione di cui al D.Lgs. 231/2001.

A decorrere dal 14.7.2023, l'[articolo 23, comma 1, lettera a\), D.Lgs. 24/2023](#), ha disposto l'**abrogazione di tale articolo 54-bis**.

Il D.Lgs. 24/2023 diviene l'unica norma di riferimento in materia di Whistleblowing raccogliendo l'intera disciplina dei canali di segnalazione e delle tutele riconosciute ai segnalanti, sia del **settore pubblico che privato**.

Le nuove disposizioni di attuazione della direttiva (UE) 2019/1937, riguardante la protezione delle persone che segnalano violazioni del diritto dell'Unione, nonché recante disposizioni riguardanti la protezione delle persone che segnalano violazioni delle disposizioni normative nazionali, **sono entrate in vigore il 30.03.2023**.

La loro efficacia è stata, però, differenziata in **funzione della tipologia di soggetti destinatari** delle stesse.

Sono divenute applicabili a decorrere dal 15.7.2023 per i **soggetti pubblici e privati aventi un numero di dipendenti pari o superiore a 250**.

Per contro diverranno disposizioni **obbligatorie a decorrere dal 17.12.2023 per i soggetti del settore privato** che hanno impiegato, nell'ultimo anno, una **media di lavoratori subordinati non superiore a 249** (con un limite minimo di 50).

Il set normativo ha visto l'emanazione, nel corso del mese di Luglio 2023, delle Linee Guida dell'ANAC a completamento e per il funzionamento del **sistema di segnalazione di tutti i soggetti interessati**.

Per iniziare a definire gli adempimenti occorrenti previsti dalle prescrizioni della norma occorre, in primis, **commentare le indicazioni "quadro"** che sono contenute nella Direttiva 2019/1937 e da cui discendono le indicazioni normative del D.Lgs. 24/2023.

Si parte con la consapevolezza che deve essere istituito un "sistema di segnalazione" che ha come oggetto la "*denuncia*" effettuata dal "*segnalatore*" o, come si esprime la direttiva, dall'"*informatore*".

La direttiva definisce che lo **scopo** è quello di rafforzare l'applicazione del diritto **in specifici settori** stabilendo norme minime comuni volte a **garantire** un elevato livello di **protezione delle persone** («*Whistleblowers*») che segnalano **violazioni** del diritto.