



lights on

Tax Time

TAX

INDICE

EDITORIALE

P. 03

EXIT BONUS AI MANAGER

P. 04

PROVENTI DA CESSIONE DI TITOLI DI CARTOLARIZZAZIONE POSSEDUTI DA UNA DAC IRLANDESE

P. 05

CORTE DI GIUSTIZIA DELL'UNIONE EUROPEA: I *TAX RULING* NON COSTITUISCONO UN AIUTO DI STATO

P. 06

POSIZIONI IN MATERIA DI CRIPTO-ATTIVITÀ (*UTILITY TOKEN* E *MINING* DI CRIPTO-VALUTE)

P. 07

HOLDING "DINAMICA" E PEX: PRECISAZIONI E LIMITAZIONI

P. 08

CIRCOLARE N. 34/E DEL 2022: DISCIPLINA FISCALE DEI *TRUST* AI FINI DELLA IMPOSIZIONE DIRETTA E INDIRETTA

TORRI FUORI DALLA RENDITA CATASTALE DEGLI IMPIANTI EOLICI

P. 09

LAVORATORI IMPATRIATI: IMPORTANTE APERTURA DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

P. 10

ESENZIONE IMU PER ABITAZIONE PRINCIPALE

REGIME FISCALE APPLICABILE AL CONTRATTO DI LOCAZIONE NEL CASO DI CANONI CD. "A SCALETTA"

P. 11

FRINGE BENEFIT 2022: "BONUS BOLLETTE" E NUOVO LIMITE DI VALORE

P. 12

LIGHTS ON TAX 02

NOVEMBRE 2022

EDITED BY

LEGANCE - AVVOCATI ASSOCIATI

www.legance.it

GRAPHIC DESIGN

VITAMINED

CONTATTI

LIGHTSONTAX@LEGANCE.IT

Questo nuovo numero di Lights on TAX si concentra sui principali sviluppi normativi, di prassi e giurisprudenziali in ambito fiscale delle ultime settimane. Con riferimento alla prassi, l'Amministrazione finanziaria si è espressa su molteplici temi di rilievo in diversi settori economici: in taluni casi, i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate segnano un'apertura rispetto al passato (ad esempio in tema di *bonus ai manager* al momento dell'*exit* dall'investimento oppure di regime dei lavoratori impatriati), mentre in altre fattispecie la stessa Amministrazione ha assunto posizioni che sollevano profili di perplessità (e.g. in tema di titoli di veicoli di cartolarizzazione italiani sottoscritti da investitori esteri), potendo pertanto essere fonte di preoccupazioni sul mercato.

Per quanto attiene alle novità di carattere legislativo, talune delle stesse sono connesse all'attività del nuovo esecutivo, che ha già assunto taluni provvedimenti in materia economica e tributaria e delineato, per il prossimo futuro, un'ulteriore serie di interventi, tra cui altre misure di sostegno per famiglie e imprese per fronteggiare il caro bollette.

In questo mutato (e sempre mutevole) scenario economico e legislativo, quindi, si rende ancora più evidente l'esigenza di monitorare gli aspetti più salienti, per gli operatori economici, delle numerose e continue novità fiscali.

Auspicando che anche questo numero di Lights on TAX sia per noi e per Voi un'occasione di confronto, restiamo a vostra disposizione all'indirizzo [**lightsontax@legance.it**](mailto:lightsontax@legance.it).

EXIT BONUS AI MANAGER

Con riferimento all'annoso tema dei *bonus* attribuiti ai *manager* di società in sede di *exit* dall'investimento da parte del socio, è stata recentemente pubblicata l'interessante risposta all'istanza di interpello dell'Agenzia delle Entrate n. 539 del 2022.

Nella risposta, in particolare, viene affrontato il tema della deducibilità ai fini fiscali del costo da parte della società datrice di lavoro/interessata dal rapporto di collaborazione, nelle seguenti fattispecie:

- > contratto tramite scrittura privata tra l'amministratore delegato di una società e il socio della stessa (un fondo di *private equity*), con successivo recepimento e approvazione da parte degli organi sociali; in questo caso, il *bonus* era determinato su base variabile, in proporzione all'incremento del valore dell'azienda, e il relativo costo era stato contabilizzato quale costo per servizi;
- > contratto di lavoro tra un direttore finanziario e la società *target*; in questo secondo caso, il *bonus* era determinato su base fissa e il relativo costo era stato contabilizzato quale costo per personale.

L'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che i premi in uscita riconosciuti all'amministratore delegato e al direttore finanziario avevano lo scopo di accrescere l'impegno profuso dalle persone fisiche nella loro attività lavorativa; di conseguenza, non difettavano dell'inerenza e i costi contabilizzati dalla Società potevano essere fiscalmente dedotti.

Nonostante la circostanza che il diritto alla percezione degli incentivi dipendesse dal perfezionamento dell'operazione di vendita da parte dei soci dell'intero pacchetto azionario della società istante, l'Agenzia ha dunque riconosciuto la correlazione tra il costo sostenuto dalla stessa società istante e l'esercizio dell'attività d'impresa e che la remunerazione prevista tramite il *bonus* in uscita trovasse causa direttamente nel rapporto di lavoro o di collaborazione in essere con la società *target* istante, cui tali soggetti erano legati.

L'orientamento della risposta segnalata riconosce una possibilità di deduzione a fini fiscali dei costi

dei *bonus* attribuiti ai *manager* in caso di *exit* del socio; ovviamente, trattasi di tematica che presenta profili di estrema sensibilità, di cui occorre tenere debitamente conto nella strutturazione dei predetti *bonus*.

PROVENTI DA CESSIONE DI TITOLI DI CARTOLARIZZAZIONE POSSEDUTI DA UNA DAC IRLANDESE

Nella risposta all'istanza di interpello n. 556 del 2022, l'Agenzia delle Entrate si è pronunciata sulla possibilità di beneficiare dell'esenzione sui redditi derivanti dalla cessione, di titoli ("note") emessi da società di cartolarizzazione italiane, da parte di un veicolo di diritto olandese costituito nella forma di *Designated Activity Company* (o "DAC") e gestito da una società a responsabilità limitata costituita ai sensi della normativa del Jersey. L'istanza di interpello in oggetto riguarda specificamente la tassazione delle plusvalenze, ma la medesima normativa è applicabile a tutti i proventi corrisposti nell'ambito dei titoli emessi da società di cartolarizzazione italiane.

In particolare, con riferimento ai predetti titoli è previsto un regime di esenzione per i titolari non residenti in Italia che si qualificano, *inter alia*, come:

1. soggetti *i)* beneficiari effettivi dei proventi e *ii)* residenti in una giurisdizione che consenta un adeguato scambio di informazioni con l'Amministrazione finanziaria (inclusa nella cosiddetta "*white list*"), oppure
2. "investitori istituzionali", ancorché privi di soggettività tributaria (i.e. non soggetti a imposizione fiscale), costituiti in una giurisdizione *white list*.

Nel documento in esame, l'Amministrazione finanziaria ha dichiarato che la DAC irlandese non può essere qualificata come investitore istituzionale in quanto, secondo la legge irlandese, la società è soggetto d'imposta nonostante la sua neutralità fiscale di fatto. Di conseguenza, l'unica categoria applicabile per accedere al regime di esenzione è quella di cui al punto 1., ovvero l'essere residente in un Paese *white list* beneficiario effettivo del reddito.

L'impatto della risposta a interpello in oggetto in relazione ad altre fattispecie andrebbe ovviamente verificato caso per caso, analizzando la natura dell'investitore in questione. Tuttavia, data la particolare struttura e ruolo di un veicolo di cartolarizzazione, sembra dubbio che il tradizionale test della titolarità effettiva, così come interpretato

dall'Amministrazione finanziaria, possa essere soddisfatto da tali veicoli. Se invece il veicolo di cartolarizzazione irlandese fosse stato considerato un investitore istituzionale, non sarebbe stato richiesto alcun test di titolarità effettiva.

Si osserva come la posizione assunta dalla Amministrazione finanziaria appaia discostarsi da molteplici chiarimenti emessi in passato dalla stessa in relazione alla nozione di investitore istituzionale che, sulla base del dettato della norma, può (ma non deve) essere non soggetto ad imposta. Si auspica che la risposta qui esaminata rimanga confinata allo specifico caso della DAC e non segni invece una inversione di rotta da parte dell'Amministrazione finanziaria rispetto alla precedente consolidata prassi.

CORTE DI GIUSTIZIA DELL'UNIONE EUROPEA: I TAX RULING NON COSTITUISCONO UN AIUTO DI STATO

Con la sentenza pubblicata l'8 novembre 2022, avente ad oggetto le cause riunite C-885/19 P e C-898/19 P, la Corte di giustizia dell'Unione Europea ha riconosciuto le ragioni di Fiat Chrysler Finance Europe (FCFE, oggi facente parte del gruppo Stellantis), annullando la decisione con cui la Commissione Europea, nel 2015, aveva ritenuto che l'accordo (c.d. *tax ruling*) sottoscritto tra la predetta società e l'autorità fiscale lussemburghese configurasse un aiuto di Stato illegittimo e incompatibile con il mercato unico.

In particolare, il caso riguardava le modalità di determinazione dei prezzi di trasferimento applicati ai servizi di tesoreria e di finanziamento forniti dall'entità finanziaria, FCFE appunto, alle altre società con sede in Europa dell'allora gruppo FCA, ad esclusione di quelle italiane. A giudizio della Commissione Europea, le parti si sarebbero notevolmente distanziate dalle linee guida in materia di *transfer pricing* dettate dall'OCSE e, pertanto, ci si sarebbe trovati al cospetto di un indebito aiuto di Stato.

La Corte di Giustizia, ribaltando la sentenza di primo grado che aveva dato ragione alla Commissione Europea, ha statuito che nel caso di specie non è riscontrabile alcun aiuto di Stato. I giudici europei di ultima istanza, infatti, hanno ricordato che, salvo nei casi in cui si tratti di tributi armonizzati (es. in materia di IVA), è ciascuno Stato membro a determinare, attraverso l'esercizio della propria sovranità fiscale, l'ambito di applicazione delle imposte, a cominciare dalla determinazione della base imponibile.

Entrando poi nel merito, la sentenza afferma che è errata la tesi della Commissione Europea secondo cui l'individuazione di un vantaggio economico consentirebbe, in linea di principio, di presumere la selettività, da cui scaturirebbe l'incompatibilità con l'ordinamento comunitario. Al contrario, perché una misura possa essere considerata selettiva è necessario riscontrare (i) il sistema di riferimento "normale" e (ii) provare l'introduzione di differenziazioni tra operatori comparabili. Pertanto, considerato che lo strumento del *tax ruling* non avrebbe determinato un "vantaggio selettivo" a

favore di FCFE, non sarebbero riscontrabili gli estremi per configurare una violazione del principio di libera concorrenza.

La pronuncia della Corte di Giustizia fornisce senza dubbio importanti indicazioni di carattere generale in relazione alla definizione degli elementi costitutivi della nozione di aiuto di Stato ed al potere delle autorità europee nell'ambito del diritto tributario non oggetto di armonizzazione. Inoltre, gli strumenti, quali *tax ruling* ed accordi preventivi in materia di *transfer pricing* (cd. APA), ne escono notevolmente rafforzati, venendone ribadita, ancora una volta, l'evidente utilità nel fornire certezza ai rapporti tra imprese multinazionali ed autorità fiscali, soprattutto sulle delicate tematiche delle operazioni infragruppo *cross-border*.

POSIZIONI IN MATERIA DI CRIPTO-ATTIVITÀ (UTILITY TOKEN E MINING DI CRIPTO-VALUTE)

Con una serie di risposte ad istanze di interpello, l'Amministrazione finanziaria ha consolidato la propria posizione sul tema della qualificazione IVA di alcune delle attività più ricorrenti derivanti dall'applicazione della tecnologia digitale al settore finanziario: in particolare, in relazione alla qualifica e trattamento dei cd. *token* e dell'attività di *mining* delle cripto-valute. Nonostante la complessità della materia e la mancanza di una disciplina regolamentare in materia di cripto-attività cui fare riferimento, l'Amministrazione finanziaria si era già espressa in passato sulla tematica della qualificazione dei *token*, in particolare della sotto-categoria dei c.d. *utility token* (si vedano le risposte nn. 14 del 2018 e 110 del 2020). Come noto, si tratta di una particolare categoria di cripto-attività (ossia di bene digitale disponibile mediante la tecnologia cd. *blockchain*), destinata a fornire l'accesso digitale a un bene o a un servizio e che è accettato solo dall'emittente.

Con le risposte a interpello nn. 507 e 508 del 2022, l'Agenzia delle Entrate ha confermato il proprio approccio in merito alla qualificazione dei *token*, valutando lo strumento di volta in volta analizzato in relazione al suo contenuto specifico, ossia in ragione dei diritti e degli obblighi in capo al portatore, derivanti dal possesso dello stesso strumento. In altre parole, l'Agenzia delle Entrate ha proceduto alla qualificazione dei *token* sulla base dei sottostanti diritti e obblighi in essi rappresentati. Quest'approccio è stato peraltro confermato anche da altre posizioni recenti: se a volte l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che un certo *utility token* potesse essere assimilato ai fini IVA a un *voucher*, altre volte ha ritenuto più agevole ricondurre altro *utility token* alla più generica categoria dei documenti di legittimazione (articolo 2002 cod. civ.), applicando di volta in volta la relativa disciplina IVA.

Con la risposta a interpello n. 515 del 2022, l'Agenzia delle Entrate ha invece analizzato l'attività di *mining* di cripto-valute. Trattasi di una complessa procedura di verifica, generata sfruttando la potenza di calcolo di un *computer* che valida le transazioni nell'ambito della tecnologia *blockchain*. Per quest'attività, il *miner* è remunerato in modo automatico dal sistema tramite assegnazione di cripto-valute solo quando per primo ottiene la convalida di un blocco.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che le modalità di remunerazione impediscono di identificare un soggetto quale committente di una prestazione di servizi e che, pertanto, tale attività è da considerarsi irrilevante ai fini IVA, non sussistendo un rapporto sinallagmatico sottostante, con conseguente preclusione del diritto alla detrazione dell'imposta dei costi sostenuti per quest'attività.

HOLDING "DINAMICA" E PEX: PRECISAZIONI E LIMITAZIONI

L'Amministrazione finanziaria ha offerto alcune precisazioni in materia di attività di assunzione di partecipazioni, nello specifico in relazione al concetto di *holding* "dinamica" e ai requisiti necessari per l'applicazione del regime di *participation exemption* (cd. regime PEX).

Con la risposta n. 472 del 2022, l'Agenzia delle Entrate ha fornito dei chiarimenti in merito ai criteri per l'identificazione dei soggetti che svolgono attività di assunzione di partecipazioni (cd. *holding*).

Introducendo l'articolo 162-bis nel Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR), il Legislatore ha rivisto le modalità di definizione delle società di partecipazione (c.d. *holding*). L'articolo distingue tra *holding* finanziarie, cioè le società di partecipazione finanziaria, e le *holding* industriali, vale a dire le società di partecipazione non finanziaria.

Sono *holding* finanziarie i soggetti che esercitano in via esclusiva o prevalente l'attività di assunzione di partecipazioni in intermediari finanziari, così come definiti dalla lettera a) dello stesso articolo 162-bis.

Invece, tra le *holding* industriali rientrano i soggetti che svolgono attività non nei confronti del pubblico e quelli che esercitano in via esclusiva o prevalente l'attività di assunzione di partecipazioni in soggetti diversi dagli intermediari finanziari di cui alla lettera a), pur svolgendo nei confronti di vari soggetti attività di natura finanziaria.

La norma di riferimento del TUIR pone evidentemente un criterio di prevalenza per distinguere le *holding* finanziarie dalle *holding* industriali, ma nulla dice sulla possibilità di trattare come *holding* società che, nell'ambito di un'attività commerciale diversa, compiono anche operazioni rientranti tra quelle proprie delle *holding* (nel caso esaminato, la concessione di garanzie in relazione agli impegni assunti dalla consociata). In merito, l'Agenzia delle Entrate ha escluso che il compimento di un'operazione qualificata dall'istante come "isolata" possa determinare la qualifica di soggetto assimilato a una *holding* industriale nel senso indicato dalla normativa e prassi di riferimento.

Nella risposta a interpello n. 481 del 2022, l'Agenzia delle Entrate si è poi occupata dei requisiti del regime di *participation exemption* (i.e. esenzione al 95% della plusvalenza derivante dalla cessione di partecipazioni) nel caso in cui la società oggetto di compravendita sia in liquidazione.

I requisiti per beneficiare di tale regime agevolativo dipendono da taluni fattori; segnatamente: (i) l'ininterrotto possesso della partecipazione dal primo giorno del dodicesimo mese precedente a quello della sua cessione; (ii) la classificazione delle partecipazioni nella categoria delle immobilizzazioni finanziarie nel primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso, ancorché approvato successivamente alla cessione; (iii) la residenza della partecipata in uno Stato non qualificabile a regime fiscale privilegiato; e (iv) l'esercizio, da parte della partecipata, di un'impresa commerciale, almeno dall'inizio del terzo periodo d'imposta anteriore alla cessione.

Per quanto riguarda il requisito della commercialità, ad avviso dell'Agenzia delle Entrate, nel caso peculiare della liquidazione, il requisito temporale di cui al punto iv) va verificato con riferimento ai tre periodi di imposta antecedenti il periodo in cui ha avuto inizio la fase di liquidazione.

L'Agenzia delle Entrate specifica inoltre che, in relazione al requisito della residenza della società partecipata in giurisdizioni che non abbiano un regime a fiscalità privilegiata, è necessario che tale requisito sussista ininterrottamente dal primo periodo di possesso, con la sola eccezione delle partecipazioni possedute da più di cinque periodi d'imposta e realizzate con controparti terze. In questo caso, infatti, è sufficiente che tale condizione sussista, ininterrottamente, per i cinque periodi d'imposta anteriori al realizzo stesso e non dal primo periodo di possesso.

CIRCOLARE N. 34/E DEL 2022: DISCIPLINA FISCALE DEI TRUST AI FINI DELLA IMPOSIZIONE DIRETTA E INDIRECTA

Con la Circolare n. 34/E, l'Agenzia delle Entrate fornisce indicazioni in merito alla disciplina fiscale dei trust ai fini dell'imposizione diretta e indiretta. Si tratta di un documento di prassi, lungamente atteso da parte degli operatori del mercato, che consolida le posizioni dell'Amministrazione finanziaria in materia, commentando alcune novità legislative e superando alcune posizioni molto dibattute negli ultimi anni.

In estrema sintesi, in tema di fiscalità diretta, sono forniti chiarimenti sulle novità introdotte nel TUIR, con le quali si è stabilito che: *i)* le somme o i valori corrisposti da trust "opachi" stabiliti in Stati a regime fiscale privilegiato sono tassati in capo ai beneficiari residenti in Italia come redditi di capitale; e *ii)* le attribuzioni operate da trust esteri a beneficiari residenti in Italia, ove "non sia possibile distinguere tra redditi e patrimonio", sono considerate, per l'intero ammontare percepito, come reddito e quindi sono oggetto di tassazione.

In materia d'imposizione indiretta del trust, l'Agenzia delle Entrate recepisce, superando la propria precedente posizione, l'ormai consolidato orientamento della giurisprudenza di Cassazione: è esclusa la tassazione proporzionale (per le imposte di donazione, di registro, ipotecaria e catastale) in sede di apporto di patrimonio a qualsiasi tipo di trust, in quanto questo atto non comporta una manifestazione di trasferimento di ricchezza suscettibile d'imposizione indiretta, ma soltanto l'apposizione di un vincolo di destinazione. La tassazione è rinviata al momento di assegnazione ai beneficiari del patrimonio vincolato in trust.

Come sopra indicato, la Circolare in esame costituisce sicuramente un utile strumento per gli operatori, in quanto chiarisce la posizione dell'Amministrazione finanziaria su taluni temi lungamente dibattuti in passato. Purtroppo, permangono aspetti tuttora non chiariti (e.g. in materia di trust commerciali trasparenti), che rendono essenziale prestare particolare attenzione nella strutturazione dei trust e redazione della relativa documentazione.

TORRI FUORI DALLA RENDITA CATASTALE DEGLI IMPIANTI EOLICI

Il corretto inquadramento catastale degli impianti eolici è da tempo oggetto di dibattito.

L'Amministrazione finanziaria ha da sempre ritenuto che le torri degli impianti eolici rientrassero nella definizione civilistica di immobile urbano, in ragione della loro connessione al suolo. Pertanto, ad avviso dell'Amministrazione finanziaria, per le torri degli impianti eolici sussisterebbe un obbligo di accatastamento, da cui derivano una serie di obblighi tributari (in particolare in relazione all'assoggettamento all'IMU).

Con la cd. Legge di Stabilità per il 2016, fu introdotto il concetto di beni cd. "imbullonati", che ha escluso per legge dalla determinazione della rendita catastale tutte quelle componenti funzionali al processo produttivo e che contribuiscono in maniera continuativa all'attività d'impresa, quali macchinari, congegni, attrezzature, impianti. La norma fu all'epoca accolta dagli operatori come un intervento volto a chiarire anche la corretta valorizzazione degli impianti eolici ai fini catastali. Tuttavia, l'Amministrazione finanziaria ha continuato a includere le torri degli impianti eolici nella stima del valore catastale, ravvisando in esse una mera componente immobiliare, accrescitiva del valore del terreno su cui sono installate.

La giurisprudenza si è espressa più volte sul punto. La Corte di Cassazione, infine, con la sentenza n. 28556 del 2022, ha confermato e consolidato l'orientamento prevalente della giurisprudenza: l'obiettivo della Legge di stabilità per il 2016 è proprio quello di escludere dal valore catastale e, quindi, dal pagamento dell'IMU, il valore degli impianti, indipendentemente dalla natura strutturale e dalla rilevanza dimensionale del manufatto o dalla circostanza che lo stesso sia o meno infisso al suolo.

Da ciò deriva l'esclusione della torre eolica dalla determinazione della rendita catastale, in quanto tale elemento ha una funzione di sostegno dell'ulteriore impiantistica (ossia delle pale e dell'aeromotore) e non ha autonomia funzionale al di fuori di tale impianto.

LAVORATORI IMPATRIATI: IMPORTANTE APERTURA DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con la risposta n. 524 del 2022, l'Agenzia delle Entrate è tornata ad esprimersi sulla possibilità di beneficiare del cd. regime degli impatriati, il quale consente di godere di una significativa esclusione (70% o, in alcuni casi, addirittura 90%) dalla base imponibile IRPEF dei redditi di lavoro per tutti quei contribuenti che, a certe condizioni, decidano di venire a lavorare in Italia dopo un periodo all'estero, trasferendo la propria residenza fiscale.

Come è noto, si tratta di uno strumento di politica fiscale nato per incentivare l'immigrazione di forza-lavoro, soprattutto qualificata, in Italia.

Uno degli elementi che l'Agenzia delle Entrate ha in passato ritenuto cruciale è la presenza di una discontinuità tra l'attività lavorativa (precedentemente) svolta all'estero e quella da svolgere in Italia che beneficerebbe del regime di favore.

In presenza di elementi di un mero proseguimento dell'attività, nell'ottica di limitare situazioni di abuso del regime di favore, l'Agenzia delle Entrate ha sempre valutato in modo molto restrittivo la sussistenza dei requisiti per beneficiare dell'agevolazione. In quest'ottica, fu in passato negata la possibilità di accedere al regime nei casi di personale di una società multinazionale rientrato dopo un distacco all'estero.

Nel caso esaminato nella risposta n. 524, l'istante ha chiesto conferma della possibilità di beneficiare del regime degli impatriati, pur mantenendo le cariche di amministratore in società estere svolte in costanza del precedente rapporto di lavoro. Il trasferimento in Italia è, tuttavia, motivato dall'assunzione presso una società italiana del gruppo, presso la quale egli svolgeva già l'incarico di amministratore.

L'Amministrazione finanziaria a tale quesito ha fornito una risposta positiva, sottolineando le diversità tra il caso del mero rientro da un distacco all'estero (che, come anticipato, precluderebbe l'accesso al regime degli impatriati) e la situazione in questione, caratterizzata invece da una certa discontinuità tra l'attività svolta prima del

trasferimento all'estero e quella da porre in essere in Italia dopo il rientro, benché presso la medesima entità residente appartenente al gruppo.

ESENZIONE IMU PER ABITAZIONE PRINCIPALE

Con la sentenza n. 209 del 2022, la Corte Costituzionale si è pronunciata definitivamente sulla dibattuta questione, relativa alla possibilità di riconoscere il beneficio dell'esenzione IMU sull'abitazione principale, nel caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel medesimo territorio comunale. In particolare, ad avviso della Suprema Corte, ai fini della qualifica dell'immobile come abitazione principale, è necessario soltanto che il possessore abbia ivi stabilito la residenza anagrafica e la dimora abituale, non rilevando in alcun modo la residenza anagrafica e la dimora abituale dei componenti del nucleo familiare. In altre parole, il beneficio dell'esenzione IMU per l'abitazione principale è riconosciuto nel caso di coniugi possessori ciascuno di un immobile (nel medesimo Comune o in Comuni diversi), nel quale ciascuno abbia stabilito la propria residenza anagrafica e dimora abituale.

La Corte ha, infatti, dichiarato l'illegittimità costituzionale della normativa IMU che stabilisce i requisiti di residenza e dimora per l'esenzione non solo con riferimento al possessore dell'immobile, ma anche con riguardo ai componenti del suo nucleo familiare. Secondo la Corte, ciò costituisce una violazione del principio di uguaglianza nella parte in cui sono penalizzati i soggetti che decidono di formalizzare il proprio rapporto, mediante matrimonio o unione civile, rispetto alle persone singole o alle coppie di fatto. Inoltre, secondo la Corte, in ragione dell'evoluzione socio-culturale che ha interessato il concetto di famiglia, non è infrequente che persone unite in matrimonio o unione civile, in presenza di effettive esigenze, concordino di vivere in luoghi diversi. La decisione della Corte apre alla possibilità di ottenere il rimborso dell'IMU indebitamente versata in tutti i casi analoghi a quelli trattati dalla sentenza.

REGIME FISCALE APPLICABILE AL CONTRATTO DI LOCAZIONE NEL CASO DI CANONI CD. "A SCALETTA"

Nella risposta a istanza di interpello n. 424 del 2022, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito quale sia il corretto trattamento ai fini delle imposte dirette e dell'IVA, nell'ipotesi di locazione immobiliare commerciale in cui il conduttore sostiene spese incrementative sull'immobile per adattarlo alle proprie esigenze (cd. fit-out) e, a fronte di tali incrementi, ottiene una riduzione del canone.

Ai fini IVA, l'Amministrazione finanziaria ha qualificato questa fattispecie come un'operazione permutativa, che prevede una doppia fatturazione: da un lato, la fatturazione da parte del locatore del canone al lordo della riduzione (secondo il regime proprio del contratto di locazione) e, dall'altro, la controfatturazione da parte del conduttore della riduzione di canone pattuita (secondo il regime delle spese sostenute dal conduttore per i lavori sull'immobile).

Ai fini delle imposte sui redditi, l'Agenzia delle Entrate ha specificato che la riduzione dei canoni concessa dal locatore rappresenta l'imputazione, in capo al proprietario dell'immobile, di una parte dei costi sostenuti dal conduttore per le migliorie apportate ai beni. In base alle indicazioni dell'Agenzia delle Entrate, salvo diversa rappresentazione contabile, il proprietario dell'immobile dovrà imputare i canoni come ricavi al lordo del loro valore e, per il valore pari alla riduzione concordata, dovrà capitalizzare le spese sul valore dell'immobile, da sottoporre ad ammortamento.

Quanto sopra deve essere tenuto in debita considerazione con riferimento alla formulazione dei contratti di locazione, così da evitare che l'approccio dell'Agenzia possa confliggere e frustrare gli intendimenti economici raggiunti dalla parte, in relazione all'allocazione delle spese incrementative relative all'immobile.

FRINGE BENEFIT 2022: "BONUS BOLLETTE" E NUOVO LIMITE DI VALORE

Come è noto, il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati (cd. *fringe benefit*) ai lavoratori da parte dell'impresa datrice normalmente non concorre a formare il reddito di lavoro dipendente ai fini IRPEF se il valore complessivo degli stessi non supera l'importo di euro 258,23, ai sensi dell'articolo 51, comma 3, del TUIR. Il superamento di quest'ultima soglia implica l'inclusione nel reddito di lavoro dipendente anche della quota di valore inferiore al medesimo limite.

L'articolo 12 del cd. Decreto Aiuti-bis ha ampliato l'ambito di applicazione oggettivo della predetta esenzione, aggiungendo, ai *fringe benefit* di cui all'articolo 51 del TUIR, le somme erogate o rimborsate dal datore di lavoro ai propri lavoratori dipendenti anche in ragione di pagamenti delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale. Tali utenze devono essere relative ad immobili a uso abitativo posseduti o detenuti, sulla base di un titolo idoneo, dal dipendente, dal coniuge o dai suoi familiari, a prescindere che negli stessi abbiano o meno stabilito la residenza o il domicilio. Il Decreto Aiuti-bis ha, inoltre, modificato in aumento il valore complessivo dei *fringe benefit* non concorrenti alla formazione del reddito rilevante ai fini IRPEF, arrivando ad un limite massimo di euro 600.

Con la Circolare n. 35 del 2022, l'Agenzia delle Entrate chiarisce, dunque, l'ambito applicativo del predetto articolo 12 del Decreto Aiuti-bis, ribadendo che:

- > la platea dei destinatari rimane inalterata, *i.e.* i titolari di redditi di lavoro dipendente e di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente;
- > resta in piedi, altresì, il medesimo meccanismo di recupero a tassazione dell'intero valore al superamento del limite massimo (*i.e.* i 600 euro di cui sopra);
- > la disposizione si applica esclusivamente alle somme erogate o rimborsate nell'anno d'imposta 2022 e si considerano percepiti nel periodo d'imposta anche le somme e i valori corrisposti entro il 12 gennaio del periodo d'imposta successivo a quello di riferimento;

- > l'agevolazione in parola è ulteriore, diversa e autonoma, rispetto al *bonus* carburante di cui all'articolo 2 del Decreto Legge n. 21 del 21 marzo 2022.

