

Norme & Tributi



NT+FISCO
Niente deroghe alla competenza anche senza danno erariale
 di Stefano Mazzocchi
 La versione integrale dell'articolo su 109 del Tuir non può mai essere

derogato dal contribuente, neppure in assenza di danno erariale.
 di Stefano Mazzocchi
 La versione integrale dell'articolo su: nplusfisco.ilssole24ore.com

Operatori in criptovalute con obbligo di emersione

Antiriciclaggio

Decreto del Mef: 60 giorni per la comunicazione al registro speciale Oam

Relazione trimestrale su attività e portafogli a forze di polizia e magistratura

Alessandro Galimberti

Dopo più di tre anni di complicata gestazione il Mef, come anticipato dal Sole 24 Ore (si veda l'edizione del 2 febbraio), si appresta a pubblicare il decreto Criptovalute «recante modalità e tempistica con cui i prestatori di servizi relativi all'utilizzo di valuta virtuale e i prestatori di servizi di portafoglio digitale sono tenuti a comunicare la propria operatività sul territorio nazionale, nonché le forme di cooperazione tra il ministero dell'Economia e delle finanze e le forze di polizia».

Si conclude così il recepimento della V Direttiva europea antiriciclaggio e si compie l'inquadramento complessivo delle criptovalute, terreno in cui il legislatore italiano era stato capofila e iniziatore nel 2017 (Dlgs 90, recepimento della IV Direttiva), con la previsione di obblighi di adeguata verifica della clientela e di segnalazione di operazioni sospette a carico dei prestatori di servizi di valuta virtuale, limitatamente (allora) allo svolgimento dell'attività di con-

versione di valute virtuali.

Il decreto, firmato a metà gennaio dal ministro Daniele Franco, fa seguito alla consultazione pubblica terminata nel febbraio di quattro anni fa e che determinò la parziale revisione dello schema, tenuto conto anche dell'evoluzione del contesto e del quadro di riferimento a livello europeo e internazionale in materia di *virtual asset* e di *virtual asset service provider*. Ultimi step prima del decreto, i pareri favorevoli dell'Oam e infine del Garante privacy (provvedimento n. 380 del 28 ottobre 2021).

Proprio l'Oam è il fulcro del controllo sugli operatori e sulle attività svolte nel mondo delle criptovalute, considerato che l'organismo degli agenti e dei mediatori creditizi dovrà istituire entro 90 giorni dalla pubblicazione del decreto il registro speciale. La comunicazione di inizio attività (o

entro 60 giorni per chi già sta esercitando) e la successiva iscrizione al registro sono condizioni essenziali per l'esercizio di attività legale da parte dei prestatori professionali dei servizi crypto.

L'organismo dovrà garantire la chiarezza, la completezza e l'accessibilità al pubblico dei dati riportati nella sezione speciale del registro e dovrà trasmettere al ministero dell'Economia e delle finanze una relazione semestrale contenente i dati relativi agli operatori che si sono iscritti.

Gli operatori dovranno quindi trasmettere all'Oam per via telematica tutti i dati relativi alle operazioni effettuate sul territorio della Repubblica italiana, ed in particolare: i dati identificativi del cliente, i dati sintetici relativi all'operatività complessiva di ciascun prestatore di servizi relativi all'utilizzo di valute virtuali e prestatore di servizi di portafoglio digitale per singolo cliente.

La trasmissione dei dati dovrà essere trimestrale e l'Oam conserverà i dati trasmessi per un periodo di dieci anni, assicurando la predisposizione di idonei sistemi di salvataggio, di sicurezza e di recupero dei dati.

L'Organismo dovrà collaborare con le autorità di vigilanza, Guardia di Finanza, Polizia valutaria e con la Direzione nazionale antimafia e Antiterrorismo «per agevolare l'esercizio dei rispettivi compiti istituzionali, fornendo, su richiesta, ogni informazione e documentazione detenuta in forza della gestione della sezione speciale del registro».

LA MAPPATURA

90 giorni

Entro tre mesi dalla pubblicazione del decreto del Mef l'Oam dovrà istituire il registro speciale degli operatori professionali in criptoasset

60 giorni

Entro due mesi gli operatori già in attività dovranno comunicare l'esercizio professionale di servizi in criptoasset

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Pretesa del Fisco sulle valute virtuali

La scelta di pagare e chiedere rimborso

Il caso

La posizione dell'Agenzia porta dritto in commissione tributaria

Edoardo Belli Contarini

Entro febbraio è possibile presentare la dichiarazione «tardiva» per il 2020 nei 90 giorni per regolarizzare i proventi da criptovalute, evitando le sanzioni per infedeltà dichiarativa, tenendo conto però anche del recente Dlgs 184/2021 intervenuto in materia. È ormai nota la soluzione «di comodo» dell'Agenzia, secondo cui le criptomone (sarebbero equiparabili alle «valute estere») ovvero alle «attività finanziarie estere», assicurandosi così il diritto a percepire l'imposta sostitutiva dell'Irpef del 26%, e il monitoraggio fiscale sulle consistenze, da indicare sempre nel quadro RW, persino quando sono detenute in Italia tramite chiavi private, al di fuori del circuito degli intermediari finanziari (risposta a interpello 788/2021).

Tuttavia la dottrina, nel declinare sia pure con difficoltà una definizione giuridica – trattandosi di un asset digitale «ibrido» fungibile sia come mezzo di pagamento, sia per finalità finanziarie, come previsto dall'articolo 1, comma 2, lettera q) del Dlgs 231/2007 ai fini dell'antiriciclaggio – nega decisamente la riconducibilità delle criptomone alla valuta, in-chiusa quelle elettroniche, in virtù della rigida nozione del Tub n. 385/1993, sia agli «strumenti» e ai «prodotti finanziari», disciplinati in numero chiuso dal Tuf 58/1998.

In questa prospettiva, adesso, l'articolo 1, comma 1, lettera d) del Dlgs 184/2021, in vigore dal 14 dicembre, relativo «alla lotta contro le frodi e le falsificazioni di mezzi di pagamento di

versari dai contanti», delinea una nozione di «valuta virtuale» analoga e più precisa di quella contemplata dalla normativa antiriciclaggio, che conferma definitivamente l'instabilità dei proventi da cessioni a pronti.

Invero, sebbene la recente nozione di «valuta virtuale» operi «agli effetti della legge penale», in funzione delle modifiche al Codice penale e alla disciplina della responsabilità da reato delle società (Dlgs 231/2001), ciò nondimeno, nel solo del Dlgs 231/2007, sotto il profilo evolutivo e sistematico, si ha la riprova che nel *silenzio legis* l'articolo 67, lettera c-ter) del Tuir in tema di valuta estere non può estendersi per analogia alle criptomone.

Invero, l'ultimo decreto, ricalcando la definizione già delineata ai fini dell'antiriciclaggio, la rafforza, per un verso, espungendo espressamente la criptovaluta dallo «status giuridico di valuta o denaro» e, per altro verso, precisando che si tratta di «strumento di pagamento diverso dal contante» di tipo convenzionale, cioè «accettata da persone fisiche o giuridiche come mezzo di scambio», che circola nella blockchain, cioè viene «trasferita, memorizzata e scambiata elettronicamente». Tale moneta «non è legata a una valuta legalmente istituita», «non è emessa o garantita da una banca centrale»; pertanto, non è assimilabile alle «valute estere» e non può applicarsi l'articolo 67, lettera c-ter) del Tuir.

Dovrebbe essere finalmente chiaro che la matrice delle criptomone si esaurisce in un mezzo di scambio, in uno «strumento di pagamento convenzionale diverso dal contante» e quindi tal asset, per loro natura giuridica e immateriale, non sono assimilabili neppure agli «strumenti» e ai «prodotti finanziari» né tantomeno a un'«attività finanziaria».

La valuta virtuale, in quanto – ora ribadito ex lege – «rappresentazione di valore digitale», può costituire l'«oggetto», il «sottostante» di un'operazione finanziaria, amministrata per conto

proprio o conferendo un mandato di gestione ad altri operatori, come accade per l'oro, le monete antiche, le opere d'arte, i diamanti e i francobolli; ma l'apprezzamento nel tempo delle criptovalute non rappresenta un rendimento finanziario imponibile, almeno fino a che l'incremento maturato non venga incassato e soprattutto ne sia prevista la riconducibilità in una delle categorie tassative di reddito imponibile dell'articolo 67 del Tuir, in presenza dei relativi presupposti.

In conclusione, risulta confermato che (anche) nell'ambito delle valute, sia virtuali sia «fidei», nonché dei «prodotti finanziari» in genere, non si possono estendere in via interpretativa le norme del Tub, Tuf, Dlgs 231/2007, Codice penale e neppure quelle del Tuir, tutte improntate al criterio di legalità tassativa. L'equazione erariale valuta estera/valuta virtuale è in rotta di collisione con: i) la gerarchia delle fonti del diritto ex articolo 1 delle disposizioni preliminari al Codice civile; ii) gli articoli 23 della Costituzione, e 13 dello Statuto del contribuente (legge 212/2000), recanti la riserva di legge anche in ambito tributario; iii) gli articoli 1, 6 e 67 del Tuir, norme di chiusura del sistema Irpef.

Si aggiunge che l'approccio dell'Agenzia potrebbe implicare una reazione punitiva, anche penale, di notevole impatto per il contribuente, in contrasto con il principio di legalità delle sanzioni stabilito dagli articoli 25 della Costituzione, e 1, 2 del Codice penale, nonché dall'articolo 3 del Dlgs 472/1997. Dunque, delle due l'una, o a ragion veduta, si omettono gli adempimenti «imposti» dalla prassi, con probabile contestazione da parte dell'ufficio, oppure ci si adegua, con dichiarazione tardiva nei 90 giorni da inviare entro febbraio; poi, nel termine di decadenza di 48 mesi, si presenta istanza di rimborso per ripetere l'imposta sostitutiva dell'Irpef assolta indebitamente; ed entrambi i casi però, si finisce in commissione tributaria.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Beni devolvibili gratuitamente con deduzione extracontabile

Reddito d'impresa

Per chi non ha stanziato quote superammortamento con il piano ordinario

Luca Gaiani

Per gli ammortamenti sospesi nel bilancio d'esercizio in forza del decreto Agosto, la deduzione extracontabile può effettuarsi anche per le quote finanziarie dei beni gratuitamente devolvibili. Lo chiarisce l'agenzia delle Entrate nella risposta 65/2022. Si conferma inoltre, nella risposta 66/2022, quanto indicato a Telefisco 2022 sull'obbligo, per chi non ha stanziato quote di ammortamento in bilancio, di operare la deduzione del superammortamento secondo l'ordinario piano di ammortamento fiscale.

La risposta 65/2022 tratta di una problematica che è stata affrontata nelle dichiarazioni dei redditi dello scorso anno e che si riproporrà nelle chiusure di bilancio 2021. L'articolo 60, comma 7-bis del D.L. 104/2020 ha consentito alle imprese di non stanziare gli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali e immateriali, in tutto o in parte, nel bilancio d'esercizio al 31 dicembre 2020. La norma, che è stata riproposta con riguardo ai bilanci del 2021 (comma 711 della legge 234/2021), solo per chi ne è avvalso al 100%, nell'esercizio precedente, stabilisce inoltre la facoltà di dedurre extracontabilmente delle quote calcolate in base agli articoli 102, 102-bis e 103 del Tuir (la deduzione è facoltativa come conferma la risposta 66/2022). Il caso sottoposto alle Entrate si riferisce ad una società, titolare di beni in concessione, gratuitamente devolvibili all'ente concedente al termine del periodo di gestione, che stanziava quote di ammortamento finanziario deducibili in base all'articolo 104 del Tuir.

Viene chiesto all'Agenzia se, nonostante il mancato richiamo di quest'ultima disposizione nell'articolo 60 del decreto Agosto, sia consentito dedurre extracontabilmente le quote in questione. Assolutamente, nella circolare 2/2021, si era espressa favorevolmente ad una estensione della deducibilità alle quote previste dall'articolo 104, considerato che l'ammortamento finanziario previsto da tale disposizione è sostituito dell'ammortamento tecnico regolato dall'articolo 102 e dall'articolo 103 del Tuir. In termini maggiormente dubitativi si era invece pronunciata l'Associazione italiana dottori commercialisti nella norma di comportamento 212.

La risposta 65/2022 si allinea alla tesi di Assonime. Secondo le Entrate, non sarebbe infatti sostenibile, per il rispetto di principi di parità di trattamento dei contribuenti, che un'impresa titolare di beni in concessione possa effettuare la deduzione se adotta l'ammortamento tecnico, mentre ciò le sia precluso qualora utilizzi il metodo finanziario.

Invece la risposta 66/2022, si occupa di una questione che ha già trovato chiarimenti nel corso di Telefisco 2022. Per l'Agenzia lo stanziamento del superammortamento (ma a identiche conclusioni può giungersi anche per l'«perammortamento») è del tutto autonomo rispetto al piano di ammortamento contabile. La deduzione delle quote maggiorate deve continuare secondo i coefficienti tabellari anche qualora la società non abbia iscritto su beni alcun quota nel bilancio 2020. Analoga precisazione varrà, evidentemente, anche per chi si avvarrà della sospensione nel bilancio 2021.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Aiuti a intrattenimento, ristorazione e wedding: pesa l'attività prevalente

DI Sostegni-ter

I ricavi 2021 devono aver subito un calo almeno del 40% rispetto al 2019

Francesco Giuseppe Carucci

L'articolo 3, comma 2, del D.L. Sostegni-ter destina 40 milioni ai settori del wedding, dell'intrattenimento, della ristorazione e ad altri comparti danneggiati dalla pandemia per un contributo a fondo perduto. La disposizione modifica l'articolo 1-ter del D.L. 73/2021 introducendo il comma 2-bis. Condizione di accesso al beneficio è l'esercizio di una delle attività, individuate dalla norma con specifici codici Ateco, che risulti prevalente dalla dichiarazione di inizio o variazione attività prevista dall'articolo 35 del Dpr 633/1972. Ciò all'ulteriore condizione che i ricavi conseguiti nel 2021 abbiano subito una contrazione minima del 40% rispetto ai ricavi del 2019. Ai fini dei calcoli si deve far riferimento ai ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, lettera a) e b) del Tuir.

Nell'ipotesi di attività iniziata nel 2020, la riduzione minima si deve valutare tenendo conto della media mensile «del fatturato e dei corrispettivi» 2021 rispetto al medesimo valore 2020 ignorando il mese di apertura della partita Iva. Potenziali beneficiarie della misura sono anche le imprese agrituristiche di ristorazione (codice Ateco 561012), ma in tal caso ciò è un inconveniente.

Infatti si tratta di attività agricole connesse contemplate dal terzo comma dell'articolo 2135 del Codice civile esercitate mediante «l'utiliz-

zazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata». Ciò esclude la prevalenza delle attività agrituristiche poiché non solo subordinate all'attività agricola principale, ma, come precisato dalle Entrate nella circolare 44/E/2002, strumentali e complementari rispetto ad essa in modo da costituire la naturale integrazione.

Analoga situazione si è verificata in precedenza con il contributo alla filiera della ristorazione di cui all'articolo 58 del D.L. 104/2020. In quell'occasione l'ostacolo si è aggirato con la modifica operata dall'articolo 31-decies del D.L. 137/2020 che ha eliminato, per le richiamate attività, la condizione della prevalenza.

L'articolo 1-ter del D.L. Sostegni-bis ha già previsto per il 2021 un contributo a favore dei settori del wedding, dell'intrattenimento e della ristorazione, rimettendo criteri e modalità di applicazione ad un Dm Sviluppo economico - Economia. Il 4 gennaio scorso il ministro Giorgetti ha annunciato di aver firmato il decreto, ora alla Corte dei conti per la registrazione.

Trattandosi di decreto attuativo dell'articolo 1-ter del D.L. 73/2021, sono ipotizzabili condizioni di accesso al beneficio analoghe a quelle di cui al comma 2-bis appena formulato. Peraltro, il richiamo della nuova disposizione alle «finalità di cui al comma 1» lascia pensare che le modalità stabilite dal Dm per richiedere il contributo possano valere anche per il nuovo aiuto, visto che il D.L. Sostegni-ter non rimanda ad altro decreto.

Da comprendere, invece, se il Dm ha valutato la particolarità delle imprese agrituristiche.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Piccole spedizioni, per la merce contraffatta sanzioni fino a 7mila euro

Dogane

Puniti gli acquirenti finali Scattano anche la confisca e la distruzione dei beni

Benedetto Santacroce Ettore Sbandi

Avviso per gli acquirenti finali e gli operatori dello shipping e-commerce, esposti i primi a nuove sanzioni amministrative e i secondi al fermo di merci, in tutti i casi in cui le merci presentate per l'importazione violano le norme in materia di origine e provenienza dei prodotti, in materia di proprietà industriale e di diritto d'autore.

La novità è stata introdotta dall'articolo 22 della legge europea e si innesca sulle disposizioni della legge 80 del 2005, introducendo nuove fattispecie sanzionatorie dedicate alle operazioni svolte da privati e aventi a oggetto piccole spedizioni, circoscritte a una definizione tecnica che riconduce gli illeciti alle ipotesi di beni introdotti nello stato in quantità pari o inferiore a venti pezzi ovvero in peso lordo pari o inferiore a 5 chili, non in connessione ad una attività commerciale.

Ebbene, in queste ipotesi, se i beni violano le disposizioni di sicurezza destinate alla protezione dei consumatori e dei titolari di marchi e brevetti, e dunque violano le norme in materia di origine e provenienza dei prodotti, di proprietà industriale e diritto d'autore, si applica al privato acquirente finale la sanzione amministrativa pecuniaria da 100 euro fino a 7mila.

Non solo, a questa sanzione si aggiunge l'onere economico della confisca e quello relativo alla custodia e alla distruzione delle merci (dopo 30 giorni dalla confisca), che è posto sempre a carico dell'acquirente finale o, ove questi non provveda, del vettore.

Si immagina dunque, da un lato, un'impennata di controlli e sanzioni per i privati, attese le fisiologiche criticità connesse al carattere massivo delle irregolarità in mezzo spedizioni piccole, in genere derivanti da transazioni via web, dall'altro, la riconduzione delle fattispecie ad ipotesi amministrative, permanendo quelle penali in capo a tutti i soggetti che superano le soglie quantitative o che, soprattutto, operano nell'ambito della propria attività d'impresa.

La sanzione amministrativa è irrogata dall'agenzia delle Dogane e dei monopoli (Adm), che ha emanato sul punto un avviso alle imprese, operando per mezzo dell'ufficio competente per il luogo dove è stato accertato il fatto.

Inoltre, la sanzione è applicata in base alla legge 689/1981, seguendo dunque le forme tipiche delle sanzioni amministrative non tributarie, con ogni differenza del caso, per esempio, anche per ipotesi di ravvedimento o di definizione agevolata.

Questo contesto, pur ora peculiare e tipizzato, non esclude per i titolari dei diritti su marchi e proprietà, di attivare le ormai diffuse richieste di intervento delle autorità doganali in base al regolamento UE 608/2013, anche secondo le procedure semplificate ivi previste.

© RIPRODUZIONE RISERVATA