



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
M I L A N O



LE CRIPTO-ATTIVITÀ ASPETTI FISCALI E PROCEDURALI

VALUTAZIONE E RIDETERMINAZIONE DEL VALORE DELLE CRIPTO-ATTIVITÀ, NONCHÉ LORO REGOLARIZZAZIONE

Massimiliano Sironi

16 novembre 2023



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
M I L A N O



Rideterminazione del valore delle cripto-attività

La disposizione normativa

Art. 1 co. 133 L. n. 197/2022:

«Agli effetti della determinazione delle plusvalenze e delle minusvalenze di cui alla lettera c-sexies) del comma 1 dell'articolo 67 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, introdotta dal comma 126, lettera a), del presente articolo, **per ciascuna crypto-attività posseduta alla data del 1° gennaio 2023** può essere assunto, in luogo del costo o del valore di acquisto, **il valore a tale data, determinato ai sensi dell'articolo 9 del citato testo unico**, a condizione che il predetto **valore sia assoggettato a un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi nella misura del 14 per cento**»

Ambito soggettivo

Art. 1 co. 133 L. n. 197/2022:

- «*Agli effetti della determinazione delle plusvalenze e delle minusvalenze di cui alla lettera c-sexies) del comma 1 dell'articolo 67[...]*» TUIR
- Richiamo ai redditi diversi
- Riguarda i soggetti che detengono cripto al di fuori del regime di impresa

Ambito oggettivo

Art. 1 co. 133 L. n. 197/2022:

- «[...] ciascuna cripto-attività »
- Non è richiesto di procedere a rideterminare il valore della globalità di cripto detenute, ma...circ. 30/E 2023
- «*Nel caso in cui il contribuente detenga più cripto-attività e decida di avvalersi della rideterminazione del loro costo o valore di acquisto, è tenuto a rideterminare tutte le attività **aventi la medesima denominazione**. Ad esempio se il contribuente alla data del 1° gennaio 2023 detiene n. 10 bitcoin e n. 20 ether e decide di rideterminare solo il valore dei bitcoin deve rideterminare il valore di tutti i n. 10 bitcoin detenuti*»

Ambito oggettivo (segue) e presupposto

- Ambito oggettivo (segue):
- «È possibile rideterminare il valore di cripto-attività detenute alla data del 1° gennaio 2023, anche nel caso in cui non siano più detenute alla data del versamento dell'imposta sostitutiva.» [circ. 30/E 2023]
- Presupposto:
- «Tenuto conto del cambio di regime, il legislatore ha previsto la possibilità per i soggetti che non hanno violato gli obblighi di **monitoraggio** di cui all'articolo 4 del decreto legge n. 167 del 1990, di rideterminare il valore delle cripto-attività detenute alla data del 1° gennaio 2023» [circ. 30/E 2023]

Base imponibile per imposta sostitutiva

- Valore normale ex art. 9 TUIR delle cripto alla data di riferimento dell'01.01.2023
- Circ. 30/E 2023:
 - Il valore della cripto su cui applicare l'imposta sostitutiva deve essere rilevato sulla piattaforma *exchange* su cui è avvenuto l'acquisto della stessa;
 - in assenza di tale valore, è utilizzabile «analogia piattaforma» in cui vi è negoziazione della medesima cripto, o siti specializzati nella negoziazione dei valori di mercato delle stesse

...a proposito di art. 9 TUIR

- Non pare possibile utilizzare art. 9 co 4 lett. a) TUIR:

«a) per le azioni, obbligazioni e altri titoli negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri, in base alla media aritmetica dei prezzi rilevati nell'ultimo mese»

- Inoltre ai fini della determinazione della base imponibile cui applicare imposta sostitutiva, il valore «di carico» (o di acquisizione) non ha rilevanza
- Rileva solo il valore normale

Imposta sostitutiva

- Aliquota: **14%**
- Versamenti:
 - unica soluzione entro il **15.11.2023** (art. 2 D.L. n. 132/2023)
 - in massimo **3** rate annuali di pari importo (su seconda e terza rata, interessi **3% annuo**) (cfr. co. 135 art. 1 L. n. 197/2022)
- Versamento con modello F24 (consentita compensazione ex art. 17 D.lgs. n. 241/1997) (cfr. co. 134 art. 1 L. n. 197/2022)
- Per codice tributo (1717) e modalità compilazione F24 vd. Ris. n. 36 del 26.6.2023

Perfezionamento

- *Circ. 30/E 2023: «Per perfezionare il regime agevolato in argomento, sarà necessario, quindi, che entro il predetto termine il contribuente interessato versi l'imposta sostitutiva per l'intero suo ammontare, ovvero (in caso di rateizzazione) la prima delle tre rate annuali di pari importo»*

Perfezionamento | segue

- Conseguenze:
 - a. «il contribuente può avvalersi immediatamente del nuovo valore di acquisto ai fini della determinazione delle plusvalenze di cui all'articolo 67, comma 1, lettera c-sexies), del Tuir»
 - b. « coloro che abbiano effettuato il versamento dell'imposta dovuta ovvero di una o più rate della stessa, qualora in sede di determinazione delle plusvalenze realizzate per effetto della cessione delle cripto-attività non tengano conto del valore rideterminato, non hanno diritto al rimborso dell'imposta pagata e sono tenuti, nell'ipotesi di pagamento rateale, ad effettuare i versamenti successivi»
- **Principio generale:** **«Le norme in esame prevedono la facoltà di avvalersi in prospettiva di un'agevolazione e il contribuente non può modificare successivamente la scelta liberamente effettuata in mancanza di una apposita disposizione in tal senso.»**

Tardivo versamento | omesso versamento

- **Versamento oltre il termine:** «il versamento dell'intera imposta sostitutiva (ovvero della prima rata) oltre il termine previsto dalla norma non consente l'utilizzo del valore rideterminato ai fini del calcolo della plusvalenza realizzata. In tale ipotesi, il contribuente può richiedere il rimborso dell'imposta sostitutiva del 14 per cento versata»
- **Versamento seconda | terza rata omesso:** «versamento della prima rata nei termini di legge ed abbia omesso di effettuare quelli successivi, i relativi importi sono iscritti a ruolo ai sensi delle disposizioni vigenti»
- Ravvedimento operoso ex art. 13 D.lgs. N. 472/1997 ammesso
- Indicazione nel dichiarativo redditi 2024 p.i.2023 (non è condizione di efficacia; sua eventuale omissione sanzione residuale ex art.11 co.1 lett. a, D.lgs. n. 471/1997)

Effetti

- **Rideterminazione valore:** validità degli effetti ai fini della determinazione dei redditi diversi di natura finanziaria
- **Rideterminazione valore:** non consente realizzo di minusvalenze ex art. 1 co. 136 L. n. 197/2022, deducibili ai sensi del nuovo co. 9-bis art. 68 TUIR (cfr. co. 136 – art. 1 L. n. 197/2022)



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
M I L A N O



Regolarizzazione delle cripto-attività

Premessa

- Art. 1 co. 138 – 142 L. n. 197/2022 – apposita procedura di regolarizzazione in materia di cripto-attività

Redditi

**Monitoraggio
fiscale**

- Provvedimento Dir. Ag. Entr. n. 290480 del 07.08.2023:
 - Allegato 1 – modello di istanza per la regolarizzazione
 - Allegato 2 – istruzioni al modello di istanza
 - Allegato 3 - schema di relazione
 - Allegato 4 – specifiche tecniche per invio istanza

Ambito soggettivo

- Art. 1 co. 138 L. n. 197/2022 «*I soggetti di cui all'articolo 4, comma 1, del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167[...]»*
- Provved. Dir. Ag. Entr. par. 3.2. « *I soggetti che possono accedere alla procedura di regolarizzazione delle crypto-attività sono le **persone fisiche**, **gli enti non commerciali** e le **società semplici ed equiparate ai sensi dell'articolo 5 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, residenti in Italia**»*

Ambito oggettivo

- Provved. Dir. Ag. Entr. par. 1.3.: «Oggetto della richiesta di regolarizzazione **sono le crypto-attività rappresentate da crypto-valute**, comprese quelle oggetto e/o derivanti dall'attività di *staking*, o comunque **detenute entro la data del 31 dicembre 2021**, che non sono state indicate nel quadro RW del modello Redditi e/o i redditi sulle stesse realizzati entro la medesima data, anche per effetto delle cessioni effettuate nel corso dell'anno, la cui indicazione nella dichiarazione annuale dei redditi è stata omessa. Resta ferma la possibilità di regolarizzare i redditi derivanti dalle altre crypto-attività, diverse dalle crypto-valute, non indicati in dichiarazione dei redditi realizzati entro la data del 31 dicembre 2021»
- Provv. Dir. Ag. Entr. par. 3.1.: «3.1 Possono essere oggetto di regolarizzazione, per ciascun periodo d'imposta, sia le violazioni degli obblighi di monitoraggio fiscale di cui all'articolo 4, comma 1, del decreto legge n. 167 del 1990, sia le violazioni degli obblighi di dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e delle eventuali addizionali relative ai redditi delle crypto-attività detenute entro la data del 31 dicembre 2021»

Presupposto

- Circ. 30/E 2023:

«Sulla base di quanto previsto dai commi 138, 139 e 140, il Provvedimento stabilisce che **oggetto della richiesta di regolarizzazione** è:

1. l'omessa **compilazione del quadro RW** del modello Redditi in relazione alle crypto-valute, comprese quelle oggetto e/o derivanti dall'attività di *staking*, comunque detenute entro la data del 31 dicembre 2021; **[monitoraggio]**

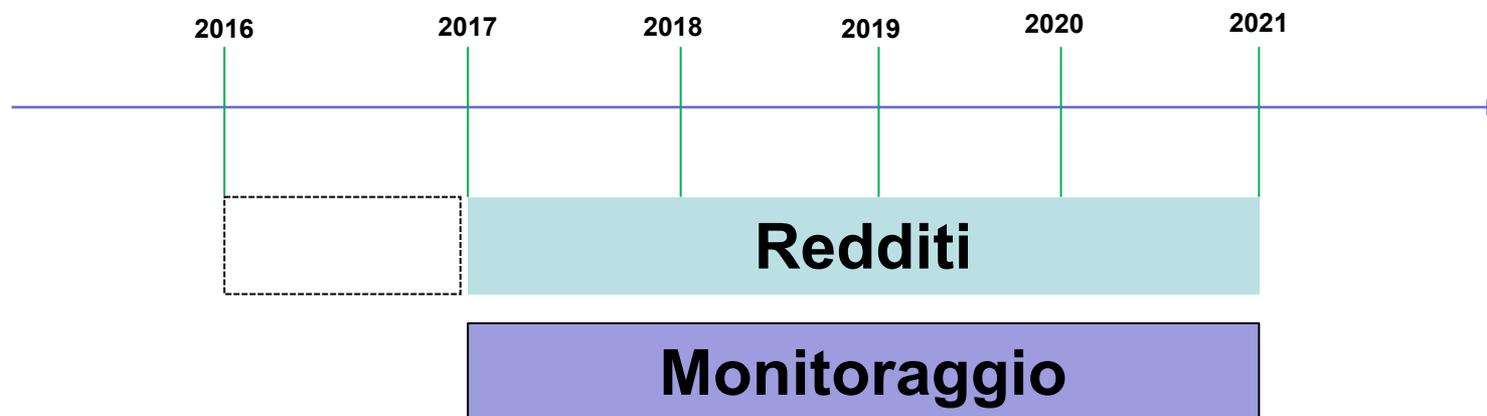
2. l'omessa **indicazione**, nella dichiarazione annuale, **dei redditi** derivanti da crypto-attività (incluse le crypto-valute) realizzati entro la data del 31 dicembre 2021, anche per effetto delle cessioni effettuate nel corso dell'anno» **[redditi]**

Presupposto | segue

- E' possibile solo monitoraggio o solo redditi?
- Risposta **è affermativa** sulla base del Provv. Dir. Ag. Entr.:

«[...] che **non sono state indicate nel quadro RW del modello Redditi e/o i redditi** sulle stesse realizzati entro la medesima data, anche per effetto delle cessioni effettuate nel corso dell'anno, la cui indicazione nella dichiarazione annuale dei redditi è stata omessa [...]»

Periodo coperto



- «La regolarizzazione è ammessa relativamente ai periodi d'imposta fino al 2021 per i quali, alla data di presentazione della richiesta, non sono ancora scaduti i termini per l'accertamento o per la contestazione della violazione degli obblighi di dichiarazione di cui all'articolo 4 del decreto legge n. 167 del 1990 e quelli ai fini delle imposte sui redditi ed eventuali addizionali» (Provv. Dir. Ag. Entr. par. 1.4)
- La questione della dichiarazione omessa....

I termini decadenziali

Redditi – dichiarazione presentata		
Anno imposta	Pres. dich.	Termine ord.
2016	2017	31.12.2022
2017	2018	31.12.2023 (26.3.2023)
2018	2019	31.12.2024 (26.03.2024)
2019	2020	31.12.2025
2020	2021	31.12.2026
2021	2022	31.12.2027

I termini decadenziali

Redditi – dichiarazione omessa	
Anno imposta	Termine ord.
2016	31.12.2024 (26.03.2025)
2017	31.12.2025 (26.3.2026)
2018	31.12.2026 (26.03.2027)
2019	31.12.2027
2020	31.12.2028
2021	31.12.2029

I periodi oggetto di potenziale regolarizzazione (redditi e/o monitoraggio)

SEZIONE II CRIPTO ATTIVITA' DETENUTE	Anno d'imposta	Valore delle cripto-valute al momento del realizzo	Valore delle cripto-valute al 31 dicembre dell'anno	Valore delle altre cripto attività al momento del realizzo	Valore delle altre cripto attività al 31 dicembre dell'anno
	1	2	3	4	
	2016	,00	,00	,00	,00
	2017	,00	,00	,00	,00
	2018	,00	,00	,00	,00
	2019	,00	,00	,00	,00
	2020	,00	,00	,00	,00
	2021	,00	,00	,00	,00

- Dal modello di istanza è evidente che si può includere dal 2016 al 2021. Periodi precedenti (per es.: per raddoppio termini) non sono ammessi
- «La procedura di regolarizzazione delle cripto-attività è ammessa anche se il Modello è presentato dopo che l'autore della violazione degli obblighi di dichiarazione di cui all'articolo 4, comma 1, del decreto legge n. 167 del 1990 delle cripto-attività o degli obblighi dichiarativi dei relativi redditi ai fini delle imposte sui redditi e eventuali addizionali, abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo, per violazione di norme tributarie, relativi all'ambito oggettivo di applicazione della procedura in esame» [Circ. 30/E 2023]

I periodi oggetto di potenziale regolarizzazione (redditi e/o monitoraggio)

- «Possono essere oggetto di regolarizzazione, le crypto-attività detenute nei periodi d'imposta fino al 2021, per i quali alla data di presentazione della richiesta non sono ancora scaduti i termini per l'accertamento o per la contestazione delle violazioni degli obblighi di dichiarazione di cui all'articolo 4 del decreto legge n. 167 del 1990 e/o delle violazioni degli obblighi di dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e delle eventuali addizionali» [Circ. 30/E del 2023]

I costi

RW

Sanzione dello 0,5%/anno del valore delle criptovalute detenute al termine di ciascun p.i.

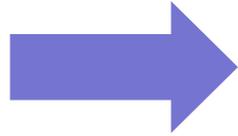
Redditi

Imposta sostitutiva del 3,5% del valore delle cripto-attività detenute al termine di ciascun p.i. (o al termine del periodo di detenzione)

Il pagamento del 3,5% produce effetti ai fini delle imposte sui redditi e delle addizionali e comporta la non applicazione di sanzioni o interessi

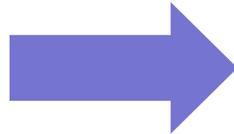
Adempimenti

**Modello istanza entro
30.11.2023**



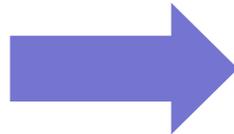
**Allegato 1 e 2 Provv. Dir. Ag.
Entr.**

**Quietanza del
versamento (entro
30.11.2023)**



Mod. F24 ELIDE

**Relazione
accompagnamento
(entro 30.11.2023)**



**Allegato 3 Provv. Dir. Ag. Entr. +
documentazione probatoria**

**Attenzione aspetti formali:
PEC | firma digitale | firma
analogica + doc. id.**



**Attenzione allegato specifiche tecniche
(all.4):
Nomi file | dimensione max allegati e sim.**

Modello Istanza | dati del professionista

DATI DEL PROFESSIONISTA	Codice fiscale	Codice fiscale società	
	Cognome o Denominazione	Nome	
	Data di nascita giorno mese anno	Comune (o Stato estero) di nascita	Provincia (sigla)
	<input type="checkbox"/> Invio comunicazioni al professionista	FIRMA	

Medesimo meccanismo previsto per la voluntary disclosure

Modello Istanza | soggetti collegati

SEZIONE I SOGGETTI COLLEGATI	Codice fiscale	Codice fiscale
	Codice fiscale	Codice fiscale
	Codice fiscale	Codice fiscale

Si ritiene che la nozione di «soggetto collegato» abbia la stessa valenza di quella utilizzata per la vd (anche in termini di chiarimenti interpretativi)

Modello Istanza | cripto-attività detenute

SEZIONE II CRIPTO ATTIVITA' DETENUTE

Anno d'imposta	Valore delle cripto-valute al momento del realizzo	Valore delle cripto-valute al 31 dicembre dell'anno	Valore delle altre cripto attività al momento del realizzo	Valore delle altre cripto attività al 31 dicembre dell'anno
2016	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
2017	,00	,00	,00	,00
2018	,00	,00	,00	,00
2019	,00	,00	,00	,00
2020	,00	,00	,00	,00
2021	,00	,00	,00	,00

Controvalore in Euro delle cripto-valute determinato al cambio indicato a tale data sulla piattaforma dove il contribuente ha effettuato la vendita

Controvalore in Euro delle cripto-valute detenute al termine del periodo. Cambio indicato a tale data sul sito dove il contribuente ha acquistato le cripto-valute oggetto di regolar.

Controvalore in Euro delle cripto-attività determinato al cambio indicato a tale data sulla piattaforma dove il contribuente ha effettuato la vendita

Controvalore in Euro delle cripto-attività detenute al termine del periodo. Cambio indicato a tale data sul sito dove il contribuente ha acquistato le cripto-valute oggetto di regolar.

Richiamo al regime transitorio...

Art. 1 co. 127 L. n. 197/2022: «Le plusvalenze relative a operazioni aventi a oggetto cripto-attività, comunque denominate, eseguite prima della data di entrata in vigore della presente legge si considerano realizzate ai sensi dell'articolo 67 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e le relative minusvalenze realizzate prima della medesima data possono essere portate in deduzione ai sensi dell'articolo 68, comma 5, del medesimo testo unico. Ai fini della determinazione della plusvalenza si applica l'articolo 68, comma 6, del predetto testo unico»

Circ. 30/E 2023 «Tale disposizione costituisce una **norma transitoria**, con la quale il legislatore ha inteso stabilire che le **plusvalenze e minusvalenze** realizzate mediante operazioni su cripto-attività eseguite **prima del 1° gennaio 2023 rimangono imponibili in base a tali disposizioni**, anche se siano percepite e sostenute a partire da tale data»

Dubbi:

- norma di interpretazione autentica | qualificazione reddito | ??

Modello Istanza | redditi | monitoraggio

SEZIONE III IMPOSTA SOSTITUTIVA

Redditi non dichiarati

Anno d'imposta	Imposta sostitutiva
2016	1 ,00
2017	,00
2018	,00
2019	,00
2020	,00
2021	,00

**Redditi da crypto-attività,
comprese le criptovalute... cfr.
istruzioni**

SEZIONE IV SANZIONE

Violazioni Monitoraggio Fiscale

Anno d'imposta	Sanzione
2016	1 ,00
2017	,00
2018	,00
2019	,00
2020	,00
2021	,00

**Omessa indicazione di
criptovalute....cfr. istruzioni**

Modello Istanza | estremi pagamento

SEZIONE V DATI DEL PAGAMENTO DELLE IMPOSTE E DELLE SANZIONI

Data			Importo
giorno	mese	anno	
			,00

Data			Importo
giorno	mese	anno	
			,00

Data			Importo
giorno	mese	anno	
			,00

Data			Importo
giorno	mese	anno	
			,00



Modello F24 ELIDE

- Versamento entro 30.11.2023
- In unica soluzione (no rate)
- No compensazione
- Codici tributo (ris. n. 50 del 9.8.2023):
 - 1718 per sanzione monitoraggio
 - 1719 per imposta sostitutiva su redditi

 Mod. **F24** Versamenti con elementi identificativi

MODELLO DI PAGAMENTO UNIFICATO

DELEGA IRREVOCABILE A: _____
AGENZIA _____ PROV. _____
PER L'ACCREDITO ALLA TESORERIA COMPETENTE

CONTRIBUENTE

CODICE FISCALE _____

DATI ANAGRAFICI
cognome, denominazione o ragione sociale _____ nome _____
data di nascita _____ sesso (M o F) _____ comune (o Stato estero) di nascita _____ prov. _____
giorno mese anno
comune _____ prov. _____ via e numero civico _____

DOMICILIO FISCALE

CODICE FISCALE del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare _____ codice identificativo _____

SEZIONE ERARIO ED ALTRO

codice ufficio _____ codice atto _____

tipo	elementi identificativi	codice	anno di riferimento	importi a debito versati

Schema di relazione

1. “INTRODUZIONE”

In tale sezione il richiedente fornisce un quadro generale di tutte le violazioni che formano oggetto di regolarizzazione, delle modalità con cui le stesse sono state realizzate e dei momenti in cui sono state commesse. In particolare dovranno essere chiariti gli anni interessati dalla regolarizzazione ed il tipo di violazioni compiute in ciascun anno.

2 “PROSPETTO DI RICONCILIAZIONE”

In tale sezione va inserito un prospetto di riconciliazione tra la documentazione presentata e gli importi riportati nel modello.

3 “SOGGETTI COLLEGATI”

In tale sezione vanno fornite le informazioni rispetto agli eventuali soggetti collegati, indicati nella Sezione I del “*Modello per l’istanza di regolarizzazione delle crypto-attività e dei relativi redditi*” di richiesta di accesso alla procedura di regolarizzazione delle crypto-attività.

4 “CRIPTO-ATTIVITÀ”

In tale sezione va dettagliato in maniera analitica il valore complessivo delle crypto-valute e delle altre crypto-attività indicato alle colonne 1, 2, 3 e 4 della Sezione II del “*Modello per l’istanza di regolarizzazione delle crypto-attività e dei relativi redditi*”, con indicazione di quelle detenute alla data del 31 dicembre e/o cedute nel corso del periodo d’imposta.

Per facilitare la ricostruzione del valore indicato nella suddetta Sezione II dovrà essere predisposto un apposito prospetto in cui indicare, separatamente per tipologia, il valore delle crypto-attività al momento di ogni singolo realizzo o alla data del 31 dicembre, se ancora detenute a tale data.

Relazione | L'irrilevanza penale della provenienza

- Punto 3.7 Provv. Dir. Ag. Entr.:

«La regolarizzazione delle cripto-attività avviene a seguito della dimostrazione della irrilevanza penale della provenienza delle somme investite, ivi compresi i delitti di cui agli articoli 2, 3, 4, 5, 10-bis e 10-ter del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 e successive modificazioni nonché i delitti di cui agli articoli 648-bis, 648-ter e 648-ter.1 del codice penale»

- Dichiarazione da rendere in relazione di accompagnamento
- Possibili aspetti di criticità

Relazione | La documentazione allegata

- Punto 3.7 Provv. Dir. Ag. Entr.:

« A titolo esemplificativo e non tassativo, potrà essere considerata documentazione probatoria: contabili bancarie relative all'acquisto delle cripto-attività indicate nel modello, wallet address, numeri di transactionID e ogni altra eventuale documentazione rilasciata dagli intermediari da cui si evinca con certezza la riconducibilità delle cripto-attività al soggetto che presenta l'istanza»

- Ottenimento di adeguata evidenza documentale
- Ulteriore aspetto di criticità

Effetti

- Art. 1 co. 142 L. n. 197/2022:

«Ferma restando la dimostrazione della liceità della provenienza delle somme investite, la regolarizzazione produce effetti esclusivamente in riferimento ai redditi relativi alle attività di cui al comma 138 e alla non applicazione delle sanzioni di cui all'articolo 5, comma 2, del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227»

- «non è possibile regolarizzare attività frutto di attività illecite o acquistate attraverso proventi derivanti da attività illecite» Rel. Ddl Bilancio 2023.
- Circ. 30/E 2023: «la dimostrazione della liceità della provenienza delle somme investite in una determinata annualità consente al contribuente di regolarizzare anche le omissioni di redditi o crypto-attività realizzate negli esercizi successivi qualora derivanti dall'impiego delle predette somme»



Contatti

➤Massimiliano Sironi

e-mail: msironi@hpttax.it

