

TASSAZIONE E VALUTAZIONE CRIPTO-ATTIVITÀ commi da 126 a 147 art. 1 Legge 197/2022

Giacomo Manzana Elena Iori

ROVERETO

Via S. Maria, 55 T 0464.420613
38068 Rovereto F 0464.458657

VERONA

Viale del Lavoro, 33 T 045.8201986
37135 Verona F 045.509627

MILANO

Via M. Pagano, 67 T 02.4813821
20145 Milano F 02.48197197

Individuazione delle cripto-attività'

☉ Per "**cripto-attività**" "si intende una **rappresentazione digitale di valore o di diritti** che **possono essere trasferiti e memorizzati elettronicamente**, utilizzando la **tecnologia di registro distribuito o una tecnologia analoga**" (art. 68, co. 1 lett. c-sexies Tuir).

§1-30-23 Dal punto di vista tecnico, si tratta di stringhe di codici digitali criptati, generati in via informatica mediante algoritmi.

Lo scambio di tali codici criptati tra gli utenti avviene attraverso specifiche applicazioni software come la *blockchain*.

Pertanto, tali "attività" hanno **natura** esclusivamente "*digitale*" essendo create, memorizzate e utilizzate attraverso dispositivi elettronici e sono conservate, generalmente, in "*portafogli elettronici*" (cosiddetti "*wallet*").

In sostanza, i *wallet* consistono in un'applicazione per generare, gestire, archiviare o utilizzare le chiavi crittografiche, di cui la ●chiave pubblica, comunicata agli altri utenti, rappresenta l'indirizzo a cui associare la titolarità delle *cripto-attività* ricevute, mentre la ●chiave privata, mantenuta segreta per garantire la sicurezza, consente di effettuare operazioni di trasferimento. Poiché un token è un sistema di informazioni gestite attraverso un DLT ("registro distribuito" di informazioni digitali), esso può assumere una varietà enorme di forme virtuali, al di là della valuta virtuale.

§1-30-23

Le *cripto-attività* sono rappresentazioni digitali di valore e di diritti, la cui diffusione è andata di pari passo con una nuova tecnologia cosiddetta di “registro distribuito” di informazioni digitali (DLT), la cui principale applicazione è rappresentata dalla *blockchain*. Il registro è “distribuito” in quanto è composto da unità indipendenti (“*nodì*”) invece che essere centralizzato in una unità da cui dipende l’accesso delle altre.

La *blockchain* ne rappresenta una specifica tipologia, che prevede l’archiviazione delle informazioni in “*blocchi*” che, ad intervalli regolari, vengono condivisi dai nodi del sistema e resi immutabili

Le *cripto-attività* possono essere distinte in due categorie:

- “*unbacked crypto-assets*”, *cripto-attività* prive di un meccanismo di stabilizzazione che ne ancori il valore a un’attività di riferimento (es. *bitcoin*, ma potrebbero essere ricomprese anche le cd. “*stablecoins algoritmiche*”, il cui meccanismo di stabilizzazione è basato proprio su un algoritmo che ne condiziona la domanda e l’offerta sul mercato);
- “*asset linked stablecoins*”, *cripto-attività* garantite da attività sottostanti (es. valute ufficiali, crediti, merci, etc.) che mirano a mantenere un valore stabile rispetto a una valuta *fiat* (*) (es. euro o dollari), un bene specifico o un *pool* o paniere di attività.
(*) Moneta avente corso legale, che viene accettata non per il valore intrinseco del materiale di cui è fatta, ma per decisione (“*fiat*” ovvero “*sia così*”) dell’autorità.

Sulla base della funzione economica svolta è possibile effettuare una distinzione delle *cripto-attività* nelle seguenti tipologie:

- “*token di pagamento*”, ossia mezzi di pagamento per l’acquisto di beni o servizi oppure strumenti finalizzati al trasferimento di denaro e di valori;
- “*security token*”, rappresentativi di diritti economici legati all’andamento dell’iniziativa imprenditoriale (ad esempio, il diritto di partecipare alla distribuzione dei futuri dividendi) e/o di diritti amministrativi (ad esempio diritti di voto su determinate materie);
- “*utility token*”, rappresentativi di diritti diversi, legati alla possibilità di utilizzare il prodotto o il servizio che l’emittente intende realizzare (ad esempio, licenza per l’utilizzo di un software ad esito del processo di sviluppo);
- “*non-fungible token*” (“*NFT*”) è un *token* che rappresenta l’atto di proprietà e il certificato di autenticità scritto su catena di blocchi di un bene unico (digitale o fisico); gli NFT non sono quindi reciprocamente intercambiabili.

Come già accennato, dal punto di vista tecnico, si tratta di stringhe di codici digitali criptati, generati in via informatica mediante algoritmi. Lo scambio di tali codici criptati tra gli utenti avviene attraverso specifiche applicazioni software come la *blockchain*. Pertanto, tali “attività” hanno natura esclusivamente “digitale” essendo create, memorizzate e utilizzate attraverso dispositivi elettronici e sono conservate, generalmente, in “*portafogli elettronici*” (cosiddetti “*wallet*”).

In sostanza, i *wallet* consistono in un’applicazione per generare, gestire, archiviare o utilizzare le chiavi crittografiche, di cui la ●chiave pubblica, comunicata agli altri utenti, rappresenta l’indirizzo a cui associare la titolarità delle *cripto-attività* ricevute, mentre la ●chiave privata, mantenuta segreta per garantire la sicurezza, consente di effettuare operazioni di trasferimento. Poiché un token è un sistema di informazioni gestite attraverso un DLT (“registro distribuito” di informazioni digitali), esso può assumere una varietà enorme di forme virtuali, al di là della valuta virtuale.

Base imponibile

Il comma 9-bis dell'art. 68 del Tuir prevede che **“le plusvalenze** di cui alla lettera c-sexies) del co. 1 dell'art. 67 sono costituite dalla differenza tra:

- il corrispettivo percepito ovvero il valore normale delle cripto-attività permutate e
- il costo o il valore di acquisto.

Le plusvalenze sono sommate algebricamente alle relative **minusvalenze**;

- Se le **minusvalenze sono superiori alle plusvalenze**, per un importo superiore a 2.000 euro, l'eccedenza è **riportata in deduzione** integralmente dalle plusvalenze **dei periodi successivi, ma non oltre il quarto**, a condizione che sia indicata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel quale le minusvalenze sono state realizzate. In altre parole, le minusvalenze sono riportabili in avanti solo se di importo superiore a 2.000 euro”.

Non è tassata la **permuta tra cripto-attività aventi "eguali" caratteristiche e funzioni** (art. 68, co. 1 lett. c-sexies Tuir).

Secondo l'Agenzia delle entrate **non è possibile compensare** i redditi diversi derivanti dalle cripto-attività (articolo 67, comma 1, lettera c-sexies del Tuir), con quelli di natura finanziaria (lettere da c a c-quinquies).

Il comma 9-bis dell'art. 68 del Tuir ultimo periodo prevede che “I **proventi derivanti dalla detenzione di cripto-attività** percepiti nel periodo di imposta sono assoggettati a tassazione senza alcuna deduzione”.

NORME E TRIBUTI

Il Sole 24 Ore

29 agosto 2023

Redditi da crypto non compensabili con proventi di natura finanziaria

Le previsioni della circolare in consultazione sul sito dell'agenzia delle Entrate

Le minusvalenze oltre 2mila euro sono riportabili fino al quarto esercizio successivo

Marco Piazza Roberto Torre

Secondo l'Agenzia delle entrate non è possibile compensare i redditi diversi derivanti dalle crypto-attività (articolo 67, comma 1, **lettera c-sexies** del Tuir), con quelli di natura finanziaria (**lettere da c a c-quinquies**).

È quanto emerge dalla bozza di circolare messa in consultazione sul sito dall'agenzia delle Entrate.

Le crypto-attività tassabili, secondo la nuova lettera c-sexies, sono tutte quelle rappresentazioni digitali di valore o di diritti – compresi i non fungible token (Nft) – che non sono suscettibili di rientrare nella definizione civilistica di strumenti finanziari.

A questi ultimi, e anche agli strumenti finanziari emessi in forma digitale, individuati dall'articolo 2 del DI 25/2023, si applicano le disposizioni sui redditi di capitale di cui all'articolo 44 e sui redditi diversi di natura finanziaria di cui all'articolo 67, comma 1, lettere da c) a c-quinquies) del Tuir.

La norma consente ai detentori di crypto-attività di avvalersi di un sostituto di imposta nella figura di un intermediario finanziario o dei prestatori di servizi relativi all'utilizzo di valuta virtuale o di portafoglio digitale. di cui alle lettere i) e i-bis) del comma 5 dell'articolo 3 del Dlgs 231/2007, presso i quali è possibile esercitare l'opzione per il regime del "risparmio amministrato" o del "risparmio gestito" (articolo 6 e 7, Dlgs 461/1997), già collaudati nel campo dei redditi di natura finanziaria.

La scelta del regime ha conseguenze anche nella determinazione della base imponibile.

Dalla bozza di circolare si comprende, infatti, che, nel regime dichiarativo, la base imponibile è data dalla somma algebrica delle plusvalenze e altri proventi da crypto-attività e delle relative minusvalenze con una franchigia di 2mila euro e che eventuali minusvalenze nette eccedenti l'importo di 2mila euro sono riportabili negli esercizi successivi, ma non oltre il quarto.

Per il regime amministrato, invece, tenuto conto che non è possibile compensare i redditi diversi derivanti dalle crypto-attività con i redditi diversi di natura finanziaria – lo stabile rapporto con l'intermediario deve avere a oggetto solo le crypto-attività e l'imposta sostitutiva è applicata indipendentemente dal superamento della soglia dei 2mila euro, assumendo come costo o valore di acquisto il costo o valore medio ponderato relativo a ciascuna categoria di crypto-attività, nel caso di detenzione di una pluralità di crypto-attività nel rapporto.

Da chiarire se sarà previsto un codice tributo ad hoc per il versamento dell'imposta sostitutiva sulle crypto e le modalità di calcolo dell'acconto dell'amministrato, che riguarderà solo gli intermediari e non i prestatori di servizi relativi all'utilizzo di valuta virtuale e i prestatori di servizi di portafoglio digitale.

Nel caso in cui presso uno stesso intermediario finanziario sia intrattenuto un rapporto in strumenti finanziari e uno in crypto-attività, alla chiusura del rapporto amministrato, il cliente dovrà farsi rilasciare due certificazioni delle eventuali minusvalenze: una relativa ai titoli ed una relativa alle crypto.

L'opzione per il regime del risparmio gestito, invece, può essere ricevuta solo dagli intermediari finanziari (banche, Sim, Sgr, fiduciarie).

In questo caso, sembrerebbe che il risultato netto della gestione debba ottenersi confrontando la valorizzazione complessiva (strumenti finanziari e crypto-attività) del portafoglio alla fine dell'esercizio rispetto a quella iniziale.

Tuttavia, anche nel caso di opzione per il regime del risparmio gestito, ove alla conclusione del contratto il risultato della gestione fosse negativo, il gestore dovrebbe rilasciare certificazioni distinte per le minusvalenze su attività finanziarie e per quelle sulle crypto-attività.

Questi aspetti dovrebbero essere meglio esplicitati. Come precisato nella circolare, le certificazioni delle minusvalenze in "risparmio gestito" relative alle crypto dovrebbero attestare l'importo delle minusvalenze (con l'anno in cui il risultato negativo si è prodotto) da computare in diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi o dal risultato di un altro contratto di gestione o rapporto amministrato avente a oggetto crypto-attività, parimenti intestato.

Modalità impositive

A seguito delle modifiche apportate all'art. 5, D.Lgs. n. 461/97 è prevista l'applicazione dell'imposta sostitutiva del 26% anche ai redditi di cui alla nuova lett. c-sexies).

É comunque prevista la possibilità di **optare**, presso gli intermediari bancari e finanziari abilitati, per l'applicazione del:

➤ **regime c.d. "del risparmio amministrato"** di cui all'art. 6, D.Lgs. n. 461/97.

L'opzione può essere esercitata relativamente ai rapporti intrattenuti con:

- i prestatori di servizi relativi all'utilizzo di valuta virtuale (art. 3, comma 5, lett. i, D.Lgs. n. 231/2007);
- i prestatori di servizi relativi all'utilizzo di portafoglio digitale (art. 3, comma 5, lett. i-bis, D.Lgs. n. 231/2007);

➤ **regime c.d. "del risparmio gestito"** di cui all'art. 7, D.Lgs. n. 461/97.

L'opzione per il regime del risparmio gestito può essere ricevuta solo dagli intermediari finanziari (banche, Sim, Sgr, fiduciarie).

Monitoraggio fiscale

Come noto, ai sensi dell'art. 4, DL n. 167/90, i soggetti residenti in Italia:

- persone fisiche;
- enti non commerciali;
- società semplici ed equiparate ex art. 5, TUIR;

che detengono all'estero investimenti / attività di natura finanziaria sono tenuti ad assolvere l'obbligo di "monitoraggio fiscale" compilando il quadro RW del mod. **REDDITI**.

È previsto che tale obbligo interessa anche i detentori di cripto-attività.

Sul punto la Relazione illustrativa evidenzia che gli obblighi di monitoraggio a carico dei contribuenti sussistono indipendentemente dalle modalità di archiviazione e conservazione delle stesse, prescindendo dalla circostanza che siano detenute all'estero o in Italia.

- Sono altresì **tenuti agli obblighi di dichiarazione** i predetti soggetti che, pur non essendo possessori degli investimenti esteri, delle attività estere di natura finanziaria e delle cripto-attività, siano **titolari effettivi dell'investimento** ai sensi degli artt. 1, comma 2, lett. pp) e 20, D.Lgs. n. 231/2007.
- È prevista l'estensione ai **prestatori di servizi di portafoglio digitale** individuati dalla lett. i-bis) del comma 5 dell'art. 3, D.Lgs. n. 231/2007, che **intervengono nei trasferimenti da / verso l'estero di mezzi di pagamento**, l'obbligo di comunicare all'Agenzia delle Entrate i dati relativi alle predette operazioni effettuate in cripto-attività di **importo superiore a € 5.000**.

Valutazione cripto-attività

È prevista l'introduzione del nuovo comma 3-bis all'art. 110, TUIR, in base al quale **non concorrono** alla determinazione del reddito i **componenti positivi e negativi** risultanti dalla **valutazione delle cripto-attività** alla data di chiusura del periodo d'imposta a prescindere dall'imputazione a Conto economico. La non rilevanza opera anche ai fini IRAP.

La disposizione in esame è **finalizzata** ad evitare l'incidenza delle oscillazioni di valore delle cripto-attività detenute dalle imprese, prescindendo dalle modalità di redazione del bilancio (sono escluse le valutazioni dei crediti / debiti da regolare in cripto-attività).

Valutazione cripto-attività

E' stata prevista una disciplina *ad hoc* in materia di **imposta di bollo** sui rapporti aventi ad oggetto le *cripto-attività* che il legislatore ha previsto nella misura del 2 per mille annui del relativo valore, nonché dell'imposta sul valore delle *cripto-attività* detenute da tutti i soggetti residenti nel territorio dello Stato articolo 1, commi da 144 a 147, della legge n. 197 del 2022

Vedi cir. 30/2023 paragrafi 3.7.2 e 3.7.3.

PERIODO TRANSITORIO - FINO 2022

L'art. 1 co. 127 della Legge 197/2022 prevede che

“Le **plusvalenze** relative a operazioni aventi a oggetto cripto-attività, comunque denominate, eseguite prima della data di entrata in vigore della presente legge [1 gennaio 2023] si considerano realizzate ai sensi dell'art. 67 del Tuir e

le **relative minusvalenze** realizzate prima della medesima data [1 gennaio 2023] possono essere portate in deduzione ai sensi dell'articolo 68, comma 5, del Tuir .

Ai fini della determinazione della plusvalenza si applica l'articolo 68, comma 6, del Tuir”.

La **plusvalenza** è determinata in base all'art. 68, comma 6, TUIR e quindi va fatto riferimento alla differenza tra

- il **corrispettivo percepito / somma o valore normale dei beni rimborsati** ed
- il **costo / valore di acquisto assoggettato a tassazione**, aumentato di ogni onere inerente, compresa l'imposta di successione e donazione, con esclusione degli interessi passivi.

MODELLO REDDITI PF

CESSIONE DI CRIPTOVALUTE IN RT

PRESUPPOSTO IMPOSITIVO (RISPOSTA ADE N. 788/2021)

*Ai fini delle imposte sul reddito delle persone fisiche che detengono valute virtuali al di fuori dell'attività d'impresa, alle operazioni in valuta virtuale si applicano i principi generali che regolano le operazioni aventi ad oggetto valute tradizionali. Conseguentemente, le cessioni a termine di valute virtuali rilevano sempre fiscalmente, mentre le cessioni a pronti generalmente non danno origine a redditi imponibili mancando la finalità speculativa, salva l'ipotesi in cui la valuta ceduta derivi da prelievi da portafogli elettronici (wallet), per i quali la giacenza media [???] superi un controvalore di euro 51.645,69 per almeno sette giorni lavorativi continui nel periodo d'imposta, ai sensi del combinato disposto degli articoli 67, comma 1, lettera c-ter), e comma 1-ter. Agli effetti di quest'ultima disposizione, il prelievo dai wallet è equiparato ad una cessione a titolo oneroso. **Per cessione a pronti si intende una transazione in cui si ha lo scambio contestuale di una valuta contro una valuta differente.***

*Il valore in euro della giacenza media [???] in valuta virtuale va calcolato secondo il cambio di riferimento all'inizio del periodo di imposta, e cioè al 1° gennaio dell'anno in cui si verifica il presupposto di tassazione (cfr. circolare 24 giugno 1998, n. 165). Tenuto conto che manca un prezzo ufficiale giornaliero cui fare riferimento per il rapporto di cambio tra la valuta virtuale e l'euro all'inizio del periodo di imposta, **il contribuente può utilizzare il rapporto di cambio al 1° gennaio rilevato sul sito dove ha acquistato la valuta virtuale o, in mancanza, quello rilevato sul sito dove effettua la maggior parte delle operazioni. Detta giacenza media va verificata rispetto all'insieme dei wallet detenuti dal contribuente, indipendentemente dalla tipologia dei wallet (paper, hardware, desktop, mobile, web).***

MODELLO REDDITI PF

CESSIONE DI CRIPTOVALUTE IN RT

DETERMINAZIONE DELLE PLUSVALENZE-MINUSVALENZE(CFR. RISPOSTA ADE N. 788/2021)

Tenuto conto che, ai sensi dell'articolo 67, comma 1-bis, del Tuir ai fini della determinazione delle plusvalenze/minusvalenze, si considerano cedute per prime le valute acquisite in data più recente; per determinare la plusvalenza conseguente a prelievi da wallet, che abbiano superato la predetta giacenza media, si deve utilizzare il costo di acquisto considerando cedute per prime le valute acquisite in data più recente. Il reddito, se percepito da una persona fisica al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa, è soggetto ad imposta sostitutiva ai sensi dell'articolo 5 del d.lgs. n. 461 del 1997, attualmente prevista nella misura del 26 per cento.

N.B.: Con la **risposta 397/2022** l'AdE ha chiarito che «il trasferimento da una tipologia di wallet ad un'altra di proprietà del medesimo contribuente non costituisce una fattispecie fiscalmente rilevante»

C30-2023 2.3 Regime fiscale titolari di *cripto-attività* fino al 31 dicembre 2022

Con la risoluzione n. 72/E del 2016, è stato affermato il principio secondo cui alle operazioni avente ad oggetto *valute virtuali* risultano applicabili, in generale, **le disposizioni fiscali vigenti in materia di valute estere aventi corso legale.**

Conseguentemente, nel fornire risposta a diverse istanze di interpello (Cfr. risposta pubblicata il 24 novembre 2021, n. 788), **ai fini della tassazione dei redditi derivanti da tali attività**, si è ritenuto corretto applicare alle operazioni di conversione di *cripto-valuta* con valuta avente corso legale, i principi generali che regolano le operazioni aventi ad oggetto le valute estere di cui all'articolo 67, comma 1, lettera *c-ter*, comma 1-*bis* e comma 1-*ter*, del Tuir.

In applicazione di tali principi, ai fini della tassazione delle imposte sul reddito delle persone fisiche che detengono le *cripto-valute* al di fuori dell'attività d'impresa, le regole di tassazione applicabili fino al 31 dicembre 2022 sono le seguenti:

- **le operazioni a “pronti”** (per cessione a pronti si intende una transazione in cui si ha lo scambio contestuale di una valuta contro una valuta differente) relative ad acquisti e vendite di *valute virtuali* non generano redditi imponibili mancando la finalità speculativa;
- **le operazioni a “termine”** (il compratore si impegna a pagare al venditore un importo fisso di un'altra valuta (EUR). Entrambi gli importi sono pagati ad una data futura concordata. Né il venditore, né l'acquirente hanno il diritto o l'obbligo di ricevere o fare pagamenti prima della scadenza prevista nel contratto) relative ad acquisti e vendite di *valute virtuali*, nonché taluni prelievi da *wallet (portafoglio elettronico)*, invece, rilevano come meglio specificato dopo.

MODELLO REDDITI PF

CESSIONE DI CRIPTOVALUTE

QUADRO RT

SEZIONE II					
Plusvalenze assoggettate a imposta sostitutiva del 26%	RT21	Totale dei corrispettivi		68.073	,00
	RT22	Totale dei costi o dei valori di acquisto	(costo rideterminato ¹) [costo affrancato ²] ³	41.946	,00
	RT23	Plusvalenze (RT21 - RT22 col. 3) (ovvero Minusvalenze ¹ ,00) ²		26.127	,00
	RT24	Eccedenza minusvalenze (anni prec. ¹ ,00 Sez. I ² ,00 Sez. III ³ ,00) ⁴			,00
	RT25	Eccedenza delle minusvalenze certificate dagli intermediari (di cui anni precedenti ¹ ,00) ²			,00
	RT26	Differenza (RT23 col. 2 - RT24 col. 3 - RT25 col. 2)		26.127	,00
	RT27	Imposta sostitutiva (26% dell'importo di rigo RT26)		6.793	,00
	RT28	Eccedenza d'imposta sostitutiva risultante dalla precedente dichiarazione non compensata			,00
	RT29	IMPOSTA SOSTITUTIVA DOVUTA		6.793	,00
	RT30	Plusvalenze da cessione di partecipazioni in Paesi a regime fiscale privilegiato			,00

DATA DI ACQUISTO	UNITÀ CRIPTOVALUTA	CAMBIO UNITARIO IN €	COSTO D'ACQUISTO (A)	DATA DI VENDITA	UNITÀ CRIPTOVALUTA	CAMBIO UNITARIO IN €	CORRISPETTIVO DI VENDITA (B)	PLUSVALENZA (B-A)
02/01/2022	1,5	27.964	€ 41.946 (1,5* 27.964)	10/10/2022	1,5	45.382	€ 68.073 (1,5* 45.382)	€ 26.127

MODELLO REDDITI PF

REDDITI DA «STAKING»

QUADRO RL (RISPOSTA ADE N. 437/2022)

*Per quanto concerne la remunerazione derivante dalla attività di "staking", ovvero del compenso in crypto-valute corrisposto all'Istante a fronte del "vincolo di disponibilità" delle stesse, cioè di un vincolo di non utilizzo per un certo periodo di tempo, **si ritiene applicabile quanto previsto dall'articolo 44, comma 1, lettera h), del Tuir.** Tale norma, in particolare, dispone che costituiscono redditi di capitale «gli interessi e gli altri proventi derivanti da altri rapporti aventi per oggetto l'impiego del capitale, esclusi i rapporti attraverso cui possono essere realizzati differenziali positivi e negativi in dipendenza di un evento incerto».*

*Se tali remunerazioni sono accreditate nel wallet da una Società italiana, quest'ultima è tenuta all'applicazione della ritenuta **a titolo di acconto** nella misura del 26 per cento ai sensi dell'articolo 26, comma 5, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, mentre **il contribuente dovrà indicarle nella Sezione I-A "Redditi di capitale" del Quadro RL del Modello Redditi.***

A tal proposito, si segnala che Nel rigo RL2, vanno riportati gli altri redditi di capitale, percepiti nel 2022 al lordo delle eventuali ritenute a titolo di acconto

MODELLO REDDITI PF

REDDITI DA «STAKING»

QUADRO RL

SEZIONE I-A		Tipo reddito		Redditi		Ritenute	
Redditi di capitale		1	2			3	
RL1	Utili ed altri proventi equiparati				,00		,00
RL2	Altri redditi di capitale	5	5.000		,00		,00
RL3	Totale (sommare l'importo di col. 2 agli altri redditi Ipef e riportare il totale al rigo RN1 col. 5; sommare l'importo di col. 3 alle altre ritenute e riportare il totale al rigo RN33, col. 4)		5.000		,00		,00

N.B.: Parte della dottrina ritiene tali «proventi» non tassabili fin quando non siano convertiti in valute tradizionali

C30-2023 2.3.5 Obblighi di **monitoraggio fiscale** (compilazione quadro RW)

(...)

Per quanto riguarda, invece, **gli obblighi di monitoraggio fiscale previsti dall'articolo 4 decreto legge n. 167 del 1990**, si è ritenuto che la detenzione di *valute virtuali* da parte delle persone fisiche attraverso “*portafogli*” o “*conti digitali*” comporti l'obbligo di compilazione del Quadro RW del modello di dichiarazione dei redditi in quanto:

- la citata disposizione, prevede, tra gli altri soggetti, l'obbligo di compilazione del Quadro RW, da parte delle persone fisiche residenti nel territorio dello Stato che, nel periodo d'imposta, detengono attività estere di natura finanziaria suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia, tra cui le valute estere;
- la circolare 23 dicembre 2013, n. 38/E (paragrafo 1.3.1.) precisa che il medesimo obbligo sussiste anche per le attività finanziarie estere detenute in Italia al di fuori del circuito degli intermediari residenti.

In base a tale circolare, l'obbligo di compilazione del Quadro RW è **volta a rafforzare le attività di contrasto alle frodi internazionali attuate mediante l'illecito trasferimento e/o detenzione all'estero di attività produttive di reddito**. Pertanto, in diverse risposte a interpelli, come specificato anche in sede di istruzioni alla compilazione della dichiarazione dei redditi, è stato specificato che sussiste l'obbligo di compilazione del citato Quadro RW anche nel caso in cui le *cripto-valute* siano detenute su chiavetta USB, sul telefonino o sul pc; in tal caso nella colonna 3 (“*codice individuazione bene*”) deve essere indicato il codice 14 – “*Altre attività estere di natura finanziaria*”, senza compilare la colonna 4 “*Codice Paese estero*”.

C30-2023 2.3.5 Obblighi di **monitoraggio fiscale** (compilazione quadro RW)

(...)

IVAFE

Sempre in via di prassi, è stato chiarito che le *cripto-valute* **non sono soggette all'imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero (IVAFE)** di cui al decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, in quanto la stessa si applica ai depositi e conti correnti esclusivamente di natura "bancaria" (*cfr.* circolare 2 luglio 2012, n. 28/E).

A decorrere dal 1° gennaio 2023, tale orientamento è superato a seguito della entrata in vigore della legge di bilancio 2023, per i cui dettagli si rinvia al paragrafo 3.

2.3.6 Imposta di bollo

Fino al 31 dicembre 2022, è **esclusa l'applicazione dell'imposta di bollo** per i rapporti aventi ad oggetto le *cripto-attività* detenute mediante i *conti digitali* o *wallet*, a prescindere dalla verifica del requisito della territorialità, in quanto, come chiarito alla fine del paragrafo precedente, detti "conti" non appaiono assimilabili a conti correnti "bancari", soggetti alla disciplina sulla trasparenza bancaria.

Nell'ambito dell'operatività dei *conti digitali* o *wallet*, nei casi esaminati, generalmente, i contribuenti trasferiscono con bonifico o con pagamento con carte di credito somme in euro da un conto (corrente) italiano ad un conto (corrente) estero dal quale, successivamente, sono trasferite sul *wallet* attraverso il quale sono realizzate le operazioni di compravendita di *cripto-valute*.

In relazione a tali fattispecie, l'imposta di bollo è dovuta in relazione al conto corrente bancario, detenuto in Italia e dal quale sono disposti i bonifici destinati al conto estero, nella misura annua di

L'imposta sostitutiva **va versata** in **unica soluzione** entro il **15.11.2023(*)**, ovvero in **3 rate annuali** di pari importo, a partire dalla predetta data (15.11.2023). Sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi del 3% annuo, da versare contestualmente a ciascuna rata.

() Inizialmente il termine previsto dai commi 134 e 135 dell'articolo 1 della legge n. 197 del 2022 era il 30 giugno 2023. Tale termine è stato prorogato al 30 settembre 2023 dal comma 3-quinquies dell'articolo 4 del decreto legge 10 maggio 2023, n. 51 e successivamente prorogato al 15 novembre 2023 dall'articolo 2 del decreto legge 29 settembre 2023, n. 132.*

Per il versamento dell'imposta mediante modello F24 è stato istituito, con la risoluzione 36/E del 2023, il **codice tributo "1717"**. La risoluzione specifica che nel campo «Anno di riferimento», si deve indicare quello per cui si effettua il versamento (presumibilmente, 2023). Inoltre, viene precisato che gli eventuali interessi dovuti per la rateazione sono cumulati al tributo stesso.

I dati relativi alla rivalutazione saranno **indicati nella dichiarazione dei redditi 2024** per il 2023.

- **Gli effetti** della rivalutazione si producono con il versamento dell'imposta sostitutiva o della prima rata entro il 15 novembre e riguardano anche le attività non più detenute a tale data. In altri termini, nel fare la dichiarazione dei redditi 2024 per il 2023 il calcolo delle plusvalenze terrà conto dei nuovi valori per tutte le operazioni dell'anno.
- **L'opzione** è irrevocabile.
- Secondo l'Agenzia delle entrate il contribuente che detiene più crypto-attività **può scegliere quali rivalutare**, ma, fatta questa scelta, deve rivalutare l'intera quantità di tale attività aventi la medesima denominazione.
- Viene anche precisato che il valore delle crypto-attività sui cui applicare l'imposta sostitutiva **deve essere rilevato** dalla piattaforma dell'exchange dove è avvenuto l'acquisto delle stesse. Qualora non sia possibile rilevare il valore al 1° gennaio 2023 dalla piattaforma di acquisto il valore potrà essere rilevato da analoga piattaforma dove le medesime crypto-attività siano negoziate.
- Rivalutate le crypto il calcolo delle **plusvalenze** terrà conto dei nuovi valori per tutte le operazioni a partire dal 2023. Tuttavia, va tenuto presente l'assunzione del valore rideterminato come costo d'acquisto rideterminato non consente il realizzo di **minusvalenze**.

NORME E TRIBUTI
Il Sole 24 Ore
23 settembre 2023

SOSTITUTIVA AL 14%

La rivalutazione delle cripto si allunga fino al 15 novembre

Marco Piazza

Slitta al 15 novembre il termine per rivalutare le cripto-attività detenute al 1° gennaio 2023. Il termine originario era 30 giugno 2023, poi differito al 30 settembre. Ora, per effetto del decreto energia IV, in agenda al consiglio dei ministri di lunedì, viene fatto coincidere con quello previsto per la rideterminazione del costo delle partecipazioni detenute al 1° gennaio 2023. Invece il termine per fruire della regolarizzazione delle cripto attività detenute entro il 31 dicembre 2021 è fissato al 30 novembre.

La facoltà di rideterminazione del costo è consentita dall'articolo 1, comma 133 della legge 197 del 2022 e avviene mediante versamento di una imposta sostitutiva del 14% sull'intero valore rivalutato. Si potranno rivalutare sia le cripto-valute sia le altre cripto-attività i cui redditi sono oggi considerati tassabili (ad esempio i *non fungible token* e gli *utility token*), escluse – come precisato dalla bozza di circolare – le rappresentazioni digitali di strumenti finanziari. L'opzione è irrevocabile. Secondo la bozza della circolare sulla tassazione delle cripto-attività in consultazione, il contribuente che detiene più cripto-attività può scegliere quali rivalutare, ma, fatta questa scelta, deve rivalutare l'intera quantità di tale attività aventi la medesima denominazione. Viene anche precisato che il valore delle cripto-attività sui cui applicare l'imposta sostitutiva deve essere rilevato dalla piattaforma dell'*exchange* dove è avvenuto l'acquisto delle stesse. Qualora non sia possibile rilevare il valore al 1° gennaio 2023 dalla piattaforma di acquisto il valore potrà essere rilevato da analoga piattaforma dove le medesime cripto-attività siano negoziate.

Il versamento dell'imposta sostitutiva può avvenire in unica soluzione entro il 15 novembre oppure ratealmente, fino a un massimo di tre rate annuali di uguale importo; la prima, appunto, entro il 15 novembre 2023, la seconda e la terza entro rispettivamente entro il 15 novembre 2024 e 15 novembre 2025. Sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 3% annuo.

Per il versamento dell'imposta mediante modello F24 è stato istituito, con la risoluzione 36/E del 2023, il codice tributo "1717". La risoluzione specifica che nel campo «Anno di riferimento», si deve indicare quello per cui si effettua il versamento (presumibilmente, 2023). Inoltre, viene precisato che gli eventuali interessi dovuti per la rateazione sono cumulati al tributo stesso.

I dati relativi alla rivalutazione saranno indicati nella dichiarazione dei redditi 2024 per il 2023. Gli effetti della rivalutazione si producono con il versamento dell'imposta sostitutiva o della prima rata entro il 15 novembre e riguardano anche le attività non più detenute a tale data. In altri termini, nel fare la dichiarazione dei redditi 2024 per il 2023 il calcolo delle plusvalenze terrà conto dei nuovi valori per tutte le operazioni dell'anno. Tuttavia, va tenuto presente l'assunzione del valore rideterminato come costo d'acquisto rideterminato non consente il realizzo di minusvalenze.

138. I soggetti di cui all'art. 4 co. 1 del Dl 167/1990 [AMBITO SOGGETTIVO RW] →, che non hanno indicato nella propria dichiarazione annuale dei redditi le crypto-attività **detenute entro la data del 31 dicembre 2021** nonché i redditi sulle stesse realizzati **possono presentare istanza di emersione** secondo il modello approvato con il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate di cui al comma 141.

139. I soggetti di cui al comma 138 **che non hanno realizzato redditi** nel periodo di riferimento possono regolarizzare la propria posizione attraverso la presentazione dell'istanza di cui al medesimo comma, indicando le attività detenute al termine di ciascun periodo d'imposta e versando la sanzione per l'omessa indicazione di cui all'art. 4 co. 1 del Dl 167/1990 →, nella misura ridotta pari allo **0,5 per cento per ciascun anno** del valore delle attività non dichiarate.

140. I soggetti di cui al comma 138 che **hanno realizzato redditi nel periodo di riferimento** possono regolarizzare la propria posizione attraverso la presentazione dell'istanza di cui al medesimo comma e il pagamento di un'imposta sostitutiva, nella **misura del 3,5** per cento del valore delle attività detenute al termine di ciascun anno o al momento del realizzo, nonché di un'ulteriore somma, pari allo 0,5 per cento per ciascun anno del predetto valore, a titolo di sanzioni e interessi, per l'omessa indicazione di cui all'art. 4 co. 1 del Dl 167/1990.

141. Il contenuto, le modalità e i termini di presentazione dell'istanza di cui al comma 138 nonché le modalità di attuazione delle disposizioni di cui ai commi da 138 a 140 sono disciplinati con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate.

142. 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'art. 5, co. 2 del DL 167/1990. **[SANZIONE INTERMEDIARIO CHE INTERVIENE NEL TRASFERIMENTO →]**

Art. 4 co. 1 Dlgs 167/1990

1. Le persone fisiche, gli enti non commerciali e le società semplici ed equiparate ai sensi dell'**articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi**, di cui al **decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917**, residenti in Italia che, nel periodo d'imposta, detengono investimenti all'estero, attività estere di natura finanziaria ovvero crypto-attività, suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia, devono indicarli nella dichiarazione annuale dei redditi. Sono altresì tenuti agli obblighi di dichiarazione i soggetti indicati nel precedente periodo che, pur non essendo possessori diretti degli investimenti esteri, delle attività estere di natura finanziaria e delle crypto-attività, siano titolari effettivi dell'investimento secondo quanto previsto dall'articolo 1, comma 2, lettera pp), e dall'**articolo 20 del decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231**, e successive modificazioni.

1. Gli intermediari bancari e finanziari di cui all'articolo 3, comma 2, gli altri operatori finanziari di cui all'articolo 3, comma 3, lettere a) e d), e gli operatori non finanziari di cui all'**articolo 3, comma 5, lettere i) e i-bis)**, del **decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231**, che intervengono, anche attraverso movimentazione di conti, nei trasferimenti da o verso l'estero di mezzi di pagamento di cui all'articolo 1, comma 2, lettera s), del medesimo decreto sono tenuti a trasmettere all'Agenzia delle entrate i dati di cui all'articolo 31, comma 2, del menzionato decreto relativi alle predette operazioni, effettuate anche in valuta virtuale ovvero in crypto-attività di cui all'**articolo 67, comma 1, lettera c-sexies)**, del **testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917**, di importo pari o superiore a 5.000 euro, limitatamente alle operazioni eseguite per conto o a favore di persone fisiche, enti non commerciali e di società semplici e associazioni equiparate ai sensi dell'**articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.6**

2. I dati relativi ai trasferimenti e alle movimentazioni oggetto di rilevazione ai sensi del comma 1 sono trasmessi all'Agenzia delle entrate con modalità e termini stabiliti con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, anche a disposizione della Guardia di finanza con procedure informatiche. Con il medesimo provvedimento, la trasmissione può essere limitata per specifiche categorie di operazioni o causali.⁷

⁴ Articolo modificato dalla **legge di conversione 4 agosto 1990, n. 227**, dall'**art. 10, comma 3, lett. a)**, **D.L. 13 maggio 1991, n. 151**, convertito, con modificazioni, dalla **L. 12 luglio 1991, n. 202**, dall'**art. 20, comma 3, lett. a)**, **L. 30 dicembre 1991, n. 413**, dall'**art. 11, comma 1, lett. a)**, **D.Lgs. 21 novembre 1997, n. 461**, a decorrere dal 1° luglio 1998, dall'**art. 6, commi 3 e 4, D.L. 24 dicembre 2002, n. 282**, convertito, con modificazioni, dalla **L. 21 febbraio 2003, n. 27** e, successivamente, così sostituito dall'**art. 9, comma 1, lett. a)**, **L. 6 agosto 2013, n. 97**.

⁵Rubrica così sostituita dall'**art. 8, comma 7, lett. b)**, **D.Lgs. 25 maggio 2017, n. 90**.

⁶Comma sostituito dall'**art. 8, comma 7, lett. a)**, **D.Lgs. 25 maggio 2017, n. 90**. Successivamente, il presente comma è stato sostituito dall'**art. 16, comma 1, D.L. 21 giugno 2022, n. 73**, convertito, con modificazioni, dalla **L. 4 agosto 2022, n. 122**; per l'applicabilità di tale disposizione vedi l'**art. 16, comma 2, del medesimo D.L. n. 73/2022**. Infine, il presente comma è stato così modificato dall'**art. 1, comma 129, lett. a)**, **L. 29 dicembre 2022, n. 197**, a decorrere dal 1° gennaio 2023.

⁷In attuazione di quanto disposto dal presente comma, vedi il **Provvedimento 24 aprile 2014**.

Art. 5 Dlgs 167/1990

Ambito soggettivo

La regolarizzazione interessa le **persone fisiche / enti non commerciali / società semplici ed equiparate residenti in Italia** che detenevano crypto-attività **entro il 31.12.2021** in violazione degli obblighi di monitoraggio fiscale e/o non hanno dichiarato i redditi derivanti da tali attività.

Ambito oggettivo

Possono essere oggetto di regolarizzazione le **cripto-attività** rappresentate da **cripto-valute**, comprese quelle oggetto e/o derivanti dall'attività di staking, o comunque detenute entro il 31.12.2021

- **non indicate nel quadro RW** del mod. REDDITI e/o
- **non dichiarati i redditi** sulle stesse realizzati entro la predetta data.

Resta ferma la possibilità di regolarizzare i redditi derivanti dalle **altre cripto-attività, diverse dalle cripto-valute**, non indicati in dichiarazione dei redditi realizzati entro il 31.12.2021.

La regolarizzazione è ammessa relativamente ai **periodi d'imposta fino al 2021** per i quali, alla data di presentazione della domanda, non sono ancora scaduti i termini per l'accertamento / contestazione della violazione degli obblighi di dichiarazione di cui al citato art. 4 e quelli ai fini delle imposte sui redditi.

Procedura di regolarizzazione e Costo

Possono essere oggetto di regolarizzazione sia le violazioni degli obblighi di monitoraggio fiscale sia quelle degli obblighi di dichiarazione dei redditi delle cripto-attività **detenute entro il 31.12.2021**.

In particolare i soggetti che hanno **omesso**, in tutto o in parte, di indicare:

- **nel quadro RW**, le cripto-valute detenute fino al 31.12.2021 possono regolarizzare la propria posizione mediante la presentazione del modello indicando il valore in ciascun periodo d'imposta e **versando la sanzione pari allo 0,5%** del valore delle stesse non dichiarate al termine del periodo e/o alla data di cessione Il pagamento dell'imposta produce effetti esclusivamente ai fini dell'omesso monitoraggio (non è applicabile la sanzione di cui all'art. 5, comma 2, DL n. 167/90 dal 3% al 15% degli importi non dichiarati);
- nella propria dichiarazione **i redditi** derivanti da cripto-attività, incluse le cripto-valute, realizzati nel periodo di riferimento possono regolarizzare la propria posizione mediante la presentazione del modello indicando il valore in ciascun periodo d'imposta e **versando l'imposta sostitutiva del 3,5%** del valore delle cripto-attività detenute al termine del periodo e/o alla data di cessione (non sono dovute sanzioni e interessi collegati ai redditi omessi). Il pagamento dell'imposta produce effetti esclusivamente ai fini delle imposte sui redditi (non è applicabile la sanzione e gli interessi per l'omessa indicazione di tali redditi).

30-23 Il **valore delle *cripto-attività* su cui calcolare l'imposta sostitutiva** e/o le sanzioni ridotte è dato dal valore al 31 dicembre di ciascun periodo d'imposta e/o per le attività cedute nel corso del periodo d'imposta dal valore al termine del periodo di detenzione.

30-23 Il **valore di riferimento** è dato, ad esempio,

- dal valore al 31 dicembre alle 23.59 ore italiane o
- dal prezzo giornaliero di chiusura in caso di cessione nel corso del periodo d'imposta, reperito sull'*exchange* dove sono state acquistate le *cripto-attività* o su altre piattaforme analoghe, inclusi anche i siti aggregatori di prezzo.

Quanto dovuto va versato mediante il mod. F24 ELIDE in unica soluzione entro il 30.11.2023 senza possibilità di compensazione con i crediti a disposizione. A tal fine l'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione 9.8.2023, n. 50/E ha istituito i seguenti codici tributo utilizzabili per il versamento delle somme dovute per la regolarizzazione in esame.

1718 *Emersione delle cripto-valute - articolo 1, commi da 138 a 142, della legge 29 dicembre 2022, n. 197 - Sanzione per violazione degli obblighi di monitoraggio fiscale*
1719 *Emersione delle cripto-attività - articolo 1, commi da 138 a 142, della legge 29 dicembre 2022, n. 197 - Imposta sostitutiva dovuta sui valori delle cripto-attività oggetto dell'istanza di regolarizzazione*

Documentazione probatoria

Sono regolarizzabili esclusivamente le crypto-attività di cui è possibile dimostrare la liceità della provenienza delle somme investite e la regolarizzazione

Secondo il Provvedimento la regolarizzazione delle crypto-attività è subordinata alla **dimostrazione dell'irrilevanza penale** delle somme investite ivi compresi i delitti di cui agli artt. del **D.Lgs. n. 74/2000**

- 2 (Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti),
- 3 (Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici),
- 4 (Dichiarazione infedele),
- 5 (Omessa dichiarazione),
- 10-bis (Omesso versamento di ritenute dovute o certificate) e
- 10-ter (Omesso versamento di IVA),

nonchè i delitti di cui agli artt. del **Codice penale**:

- 648-bis (Riciclaggio),
- 648-ter (Impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita),
- 648-ter.1 (Autoriciclaggio).

A tal fine il contribuente deve **allegare al modello una relazione di accompagnamento** con la relativa documentazione probatoria, unitamente ai dati e alle informazioni utili per la determinazione

- del valore al termine di ciascun periodo d'imposta e/o del periodo di detenzione delle cripto-attività e/o
- dei relativi redditi omessi.

Nella relazione di accompagnamento il contribuente deve **dimostrare l'idoneità reddituale necessaria per l'acquisto delle cripto-attività**, ad esempio, attraverso redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte, redditi di esercizi precedenti o atti di liberalità. La dimostrazione della liceità della provenienza delle somme investite in una determinata annualità consente al contribuente di regolarizzare anche le omissioni di redditi o cripto-attività realizzate negli esercizi successivi qualora derivanti dall'impiego delle predette somme.

In tale relazione deve essere data evidenza del **collegamento tra le fonti dei redditi e i relativi impieghi in cripto-attività**, nonché i realizzi delle medesime ed eventuali successivi impieghi, nonché ogni altra informazione utile a tal fine.

La documentazione probatoria è costituita dalla copia dei documenti atti a dimostrare quanto indicato nella relazione accompagnatoria.

A titolo esemplificativo e non tassativo l'Agenzia propone:

- le contabili bancarie relative all'acquisto delle cripto-attività indicate nel modello;
- i wallet address;
- i 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 la domanda.

A tal fine l'Allegato 3 al citato Provvedimento 7.8.2023 propone il seguente schema utilizzabile per la redazione della relazione.

Introduzione	Vanno indicate le violazioni che formano oggetto di regolarizzazione, le modalità con cui le stesse sono state realizzate e i 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.
Prospetto di riconciliazione	Va inserito un prospetto di riconciliazione tra la documentazione presentata e gli importi riportati nel modello.
Soggetti collegati	Vanno fornite le informazioni rispetto agli eventuali soggetti collegati, indicati nella Sezione I del modello di richiesta di accesso alla regolarizzazione delle cripto-attività.
Cripto-attività	Va dettagliato in maniera analitica il valore complessivo delle cripto-valute e delle altre cripto-attività indicato a campo 1, 2, 3 e 4 della Sezione II del modello, con indicazione di quelle detenute alla data del 31.12 e/o cedute nel corso del periodo d'imposta. Al fine di facilitare la ricostruzione del valore indicato nella predetta Sezione II dovrà essere predisposto un apposito prospetto in cui indicare, separatamente per tipologia, il valore delle cripto-attività al momento di ogni singolo realizzo o alla data del 31.12, se ancora detenute a tale data.

Struttura della domanda di regolarizzazione

Il modello della domanda, approvato con il citato Provvedimento 7.8.2023, è così composto.

MODELLO PER L'ISTANZA DI REGOLARIZZAZIONE DELLE CRIPTO-ATTIVITÀ E DEI RELATIVI REDDITI

(Articolo 1, commi da 138 a 142, della legge 29 dicembre 2022, n. 197)

ISTANZA	<input type="checkbox"/> Sostitutiva																																												
DATI DEL CONTRIBUENTE	Codice fiscale del contribuente <input style="width: 100%;" type="text"/>																																												
Persone fisiche	<table style="width: 100%; border: none;"> <tr> <td style="width: 50%;">Cognome</td> <td style="width: 50%;">Nome</td> </tr> <tr> <td colspan="2"> <table style="width: 100%; border: none;"> <tr> <td style="width: 30%;">Data di nascita</td> <td style="width: 40%;">Comune (o Stato estero) di nascita</td> <td style="width: 30%;">Provincia (sigla)</td> </tr> <tr> <td>giorno mese anno</td> <td></td> <td></td> </tr> </table> </td> </tr> </table>			Cognome	Nome	<table style="width: 100%; border: none;"> <tr> <td style="width: 30%;">Data di nascita</td> <td style="width: 40%;">Comune (o Stato estero) di nascita</td> <td style="width: 30%;">Provincia (sigla)</td> </tr> <tr> <td>giorno mese anno</td> <td></td> <td></td> </tr> </table>		Data di nascita	Comune (o Stato estero) di nascita	Provincia (sigla)	giorno mese anno																																		
Cognome	Nome																																												
<table style="width: 100%; border: none;"> <tr> <td style="width: 30%;">Data di nascita</td> <td style="width: 40%;">Comune (o Stato estero) di nascita</td> <td style="width: 30%;">Provincia (sigla)</td> </tr> <tr> <td>giorno mese anno</td> <td></td> <td></td> </tr> </table>		Data di nascita	Comune (o Stato estero) di nascita	Provincia (sigla)	giorno mese anno																																								
Data di nascita	Comune (o Stato estero) di nascita	Provincia (sigla)																																											
giorno mese anno																																													
Soggetti diversi dalle persone fisiche	Denominazione o ragione sociale Natura giuridica <input style="width: 100%;" type="text"/>																																												
DATI DEL RAPPRESENTANTE	<table style="width: 100%; border: none;"> <tr> <td style="width: 50%;">Codice fiscale del rappresentante</td> <td style="width: 10%;">Codice carica</td> <td style="width: 40%;">Codice fiscale società</td> </tr> <tr> <td colspan="3"> <table style="width: 100%; border: none;"> <tr> <td style="width: 50%;">Cognome</td> <td style="width: 50%;">Nome</td> </tr> <tr> <td colspan="2"> <table style="width: 100%; border: none;"> <tr> <td style="width: 30%;">Data di nascita</td> <td style="width: 40%;">Comune (o Stato estero) di nascita</td> <td style="width: 30%;">Provincia (sigla)</td> </tr> <tr> <td>giorno mese anno</td> <td></td> <td></td> </tr> </table> </td> </tr> </table> </td> </tr> </table>			Codice fiscale del rappresentante	Codice carica	Codice fiscale società	<table style="width: 100%; border: none;"> <tr> <td style="width: 50%;">Cognome</td> <td style="width: 50%;">Nome</td> </tr> <tr> <td colspan="2"> <table style="width: 100%; border: none;"> <tr> <td style="width: 30%;">Data di nascita</td> <td style="width: 40%;">Comune (o Stato estero) di nascita</td> <td style="width: 30%;">Provincia (sigla)</td> </tr> <tr> <td>giorno mese anno</td> <td></td> <td></td> </tr> </table> </td> </tr> </table>			Cognome	Nome	<table style="width: 100%; border: none;"> <tr> <td style="width: 30%;">Data di nascita</td> <td style="width: 40%;">Comune (o Stato estero) di nascita</td> <td style="width: 30%;">Provincia (sigla)</td> </tr> <tr> <td>giorno mese anno</td> <td></td> <td></td> </tr> </table>		Data di nascita	Comune (o Stato estero) di nascita	Provincia (sigla)	giorno mese anno																												
Codice fiscale del rappresentante	Codice carica	Codice fiscale società																																											
<table style="width: 100%; border: none;"> <tr> <td style="width: 50%;">Cognome</td> <td style="width: 50%;">Nome</td> </tr> <tr> <td colspan="2"> <table style="width: 100%; border: none;"> <tr> <td style="width: 30%;">Data di nascita</td> <td style="width: 40%;">Comune (o Stato estero) di nascita</td> <td style="width: 30%;">Provincia (sigla)</td> </tr> <tr> <td>giorno mese anno</td> <td></td> <td></td> </tr> </table> </td> </tr> </table>			Cognome	Nome	<table style="width: 100%; border: none;"> <tr> <td style="width: 30%;">Data di nascita</td> <td style="width: 40%;">Comune (o Stato estero) di nascita</td> <td style="width: 30%;">Provincia (sigla)</td> </tr> <tr> <td>giorno mese anno</td> <td></td> <td></td> </tr> </table>		Data di nascita	Comune (o Stato estero) di nascita	Provincia (sigla)	giorno mese anno																																			
Cognome	Nome																																												
<table style="width: 100%; border: none;"> <tr> <td style="width: 30%;">Data di nascita</td> <td style="width: 40%;">Comune (o Stato estero) di nascita</td> <td style="width: 30%;">Provincia (sigla)</td> </tr> <tr> <td>giorno mese anno</td> <td></td> <td></td> </tr> </table>		Data di nascita	Comune (o Stato estero) di nascita	Provincia (sigla)	giorno mese anno																																								
Data di nascita	Comune (o Stato estero) di nascita	Provincia (sigla)																																											
giorno mese anno																																													
DATI DEL PROFESSIONISTA	<table style="width: 100%; border: none;"> <tr> <td style="width: 50%;">Codice fiscale</td> <td style="width: 50%;">Codice fiscale società</td> </tr> <tr> <td colspan="2"> <table style="width: 100%; border: none;"> <tr> <td style="width: 50%;">Cognome o Denominazione</td> <td style="width: 50%;">Nome</td> </tr> <tr> <td colspan="2"> <table style="width: 100%; border: none;"> <tr> <td style="width: 30%;">Data di nascita</td> <td style="width: 40%;">Comune (o Stato estero) di nascita</td> <td style="width: 30%;">Provincia (sigla)</td> </tr> <tr> <td>giorno mese anno</td> <td></td> <td></td> </tr> </table> </td> </tr> </table> </td> </tr> <tr> <td></td> <td colspan="3"> <input type="checkbox"/> Invia comunicazioni al professionista </td> </tr> <tr> <td></td> <td colspan="3" style="text-align: right;">FIRMA <input style="width: 100%;" type="text"/></td> </tr> <tr> <td>RECAPITI</td> <td colspan="3"> <table style="width: 100%; border: none;"> <tr> <td style="width: 33%;">Telefono</td> <td style="width: 33%;">Cellulare</td> <td style="width: 33%;">Fax</td> </tr> <tr> <td>prefisso numero</td> <td>prefisso numero</td> <td>prefisso numero</td> </tr> <tr> <td colspan="3">Indirizzo di posta elettronica</td> </tr> <tr> <td colspan="3">Indirizzo PEC</td> </tr> </table> </td> </tr> <tr> <td>FIRMA DELL'ISTANZA</td> <td colspan="3" style="text-align: right;">FIRMA DEL CONTRIBUENTE (o del rappresentante)</td> </tr> </table>			Codice fiscale	Codice fiscale società	<table style="width: 100%; border: none;"> <tr> <td style="width: 50%;">Cognome o Denominazione</td> <td style="width: 50%;">Nome</td> </tr> <tr> <td colspan="2"> <table style="width: 100%; border: none;"> <tr> <td style="width: 30%;">Data di nascita</td> <td style="width: 40%;">Comune (o Stato estero) di nascita</td> <td style="width: 30%;">Provincia (sigla)</td> </tr> <tr> <td>giorno mese anno</td> <td></td> <td></td> </tr> </table> </td> </tr> </table>		Cognome o Denominazione	Nome	<table style="width: 100%; border: none;"> <tr> <td style="width: 30%;">Data di nascita</td> <td style="width: 40%;">Comune (o Stato estero) di nascita</td> <td style="width: 30%;">Provincia (sigla)</td> </tr> <tr> <td>giorno mese anno</td> <td></td> <td></td> </tr> </table>		Data di nascita	Comune (o Stato estero) di nascita	Provincia (sigla)	giorno mese anno				<input type="checkbox"/> Invia comunicazioni al professionista				FIRMA <input style="width: 100%;" type="text"/>			RECAPITI	<table style="width: 100%; border: none;"> <tr> <td style="width: 33%;">Telefono</td> <td style="width: 33%;">Cellulare</td> <td style="width: 33%;">Fax</td> </tr> <tr> <td>prefisso numero</td> <td>prefisso numero</td> <td>prefisso numero</td> </tr> <tr> <td colspan="3">Indirizzo di posta elettronica</td> </tr> <tr> <td colspan="3">Indirizzo PEC</td> </tr> </table>			Telefono	Cellulare	Fax	prefisso numero	prefisso numero	prefisso numero	Indirizzo di posta elettronica			Indirizzo PEC			FIRMA DELL'ISTANZA	FIRMA DEL CONTRIBUENTE (o del rappresentante)		
Codice fiscale	Codice fiscale società																																												
<table style="width: 100%; border: none;"> <tr> <td style="width: 50%;">Cognome o Denominazione</td> <td style="width: 50%;">Nome</td> </tr> <tr> <td colspan="2"> <table style="width: 100%; border: none;"> <tr> <td style="width: 30%;">Data di nascita</td> <td style="width: 40%;">Comune (o Stato estero) di nascita</td> <td style="width: 30%;">Provincia (sigla)</td> </tr> <tr> <td>giorno mese anno</td> <td></td> <td></td> </tr> </table> </td> </tr> </table>		Cognome o Denominazione	Nome	<table style="width: 100%; border: none;"> <tr> <td style="width: 30%;">Data di nascita</td> <td style="width: 40%;">Comune (o Stato estero) di nascita</td> <td style="width: 30%;">Provincia (sigla)</td> </tr> <tr> <td>giorno mese anno</td> <td></td> <td></td> </tr> </table>		Data di nascita	Comune (o Stato estero) di nascita	Provincia (sigla)	giorno mese anno																																				
Cognome o Denominazione	Nome																																												
<table style="width: 100%; border: none;"> <tr> <td style="width: 30%;">Data di nascita</td> <td style="width: 40%;">Comune (o Stato estero) di nascita</td> <td style="width: 30%;">Provincia (sigla)</td> </tr> <tr> <td>giorno mese anno</td> <td></td> <td></td> </tr> </table>		Data di nascita	Comune (o Stato estero) di nascita	Provincia (sigla)	giorno mese anno																																								
Data di nascita	Comune (o Stato estero) di nascita	Provincia (sigla)																																											
giorno mese anno																																													
	<input type="checkbox"/> Invia comunicazioni al professionista																																												
	FIRMA <input style="width: 100%;" type="text"/>																																												
RECAPITI	<table style="width: 100%; border: none;"> <tr> <td style="width: 33%;">Telefono</td> <td style="width: 33%;">Cellulare</td> <td style="width: 33%;">Fax</td> </tr> <tr> <td>prefisso numero</td> <td>prefisso numero</td> <td>prefisso numero</td> </tr> <tr> <td colspan="3">Indirizzo di posta elettronica</td> </tr> <tr> <td colspan="3">Indirizzo PEC</td> </tr> </table>			Telefono	Cellulare	Fax	prefisso numero	prefisso numero	prefisso numero	Indirizzo di posta elettronica			Indirizzo PEC																																
Telefono	Cellulare	Fax																																											
prefisso numero	prefisso numero	prefisso numero																																											
Indirizzo di posta elettronica																																													
Indirizzo PEC																																													
FIRMA DELL'ISTANZA	FIRMA DEL CONTRIBUENTE (o del rappresentante)																																												

CODICE FISCALE

**SEZIONE I
SOGGETTI
COLLEGATI**

Codice fiscale	Codice fiscale

**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

**SEZIONE III
IMPOSTA
SOSTITUTIVA**

Redditi non dichiarati

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

**SEZIONE IV
SANZIONE**

Violazioni Monitoraggio Fiscale

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

**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

"Dati del contribuente"	Oltre al codice fiscale del soggetto richiedente, vanno riportati i relativi dati anagrafici / denominazione o ragione sociale.
"Dati del rappresentante"	Nel caso in cui il soggetto che firma la domanda non è il richiedente va riportato, il codice fiscale del rappresentante e i relativi dati anagrafici compreso il "Codice carica". Se la domanda è presentata da una società per conto del richiedente, va compilato anche il campo "Codice fiscale società", indicando sia il codice carica corrispondente al rapporto tra la società che presenta la domanda e il dichiarante, sia il codice fiscale del rappresentante.
"Dati del professionista"	Per la predisposizione della domanda e l'effettuazione degli adempimenti previsti i soggetti interessati possono avvalersi di un professionista (ad esempio dottore commercialista, consulente del lavoro) e optare, tramite la barratura della casella "Invio comunicazioni al professionista", per la ricezione di eventuali comunicazioni presso il professionista stesso. Quest'ultimo, accettando di ricevere le predette comunicazioni deve apporre la propria firma. Nel riquadro in esame vanno indicati il codice fiscale e i dati anagrafici del professionista. In caso di società, va indicato il codice fiscale di quest'ultima e la denominazione o ragione sociale.
"Recapiti"	Vanno indicati i recapiti telefonici, fax e posta elettronica presso i quali essere contattati / ricevere comunicazioni. Se barrata la casella "Invio comunicazioni al professionista", vanno indicati i recapiti del professionista al quale l'Agenzia dovrà inviare eventuali comunicazioni.
Sezione I "Soggetti collegati"	Vanno indicati i codici fiscali dei soggetti che presentano un collegamento con le cripto-attività detenute in relazione alle quali è effettuata la regolarizzazione.
Sezione II "Cripto attività detenute"	Valore delle cripto-attività detenute, relativamente ai periodi d'imposta per i quali, alla data di presentazione della domanda, non sono scaduti i termini per l'accertamento / contestazione della violazione degli obblighi di dichiarazione delle cripto-valute e di quelli ai fini delle imposte sui redditi per le omissioni dei redditi sulle stesse realizzati, nonché derivanti dalle altre cripto-attività, diverse dalle cripto-valute (nel modello è possibile indicati i dati relativi agli anni dal 2016 al 2021). In particolare:

	<ul style="list-style-type: none"> • nelle colonne 1 e 2, devono essere indicati i controvalori in Euro delle cripto-valute per le quali il contribuente intende regolarizzare l'omessa indicazione nel quadro RW e/o dichiarazione dei relativi redditi; • nelle colonne 3 e 4, devono essere indicati i controvalori in Euro delle altre cripto-attività per le quali il contribuente intende regolarizzare l'omessa dichiarazione dei relativi redditi. <p>Il controvalore in Euro è determinato al cambio indicato al momento del realizzo / 31.12 sulla piattaforma / sito utilizzata dal contribuente per la vendita / acquisto.</p>
Sezione III "Imposta sostitutiva"	La casella "Redditi non dichiarati" va barrata nel caso in cui il soggetto interessato intenda regolarizzare l'omessa dichiarazione dei redditi derivanti dalle cripto-attività, incluse le cripto-valute , realizzati in uno degli anni di riferimento. Va indicato anche l'ammontare dell'imposta sostitutiva, pari al 3,5% sulla somma dei campi 1, 2, 3 e 4 della Sezione II.
Sezione IV "Sanzione"	La casella "Violazioni monitoraggio fiscale" va barrata nel caso in cui il soggetto intenda regolarizzare l'omessa indicazione delle cripto-valute nel quadro RW della dichiarazione dei redditi in uno degli anni di riferimento. In particolare a campo 1 va indicato l'ammontare della sanzione ridotta pari allo 0,5%, per ciascun anno, del valore delle cripto-valute non dichiarate, pari alla somma dei campi 1 e 2 della Sezione II.

Il contribuente che ha omesso, in tutto o in parte, di indicare nel quadro RW le cripto-valute, nonché i redditi derivanti dalle stesse, deve compilare le Sezioni II, III e IV.

Nella Sezione V "Dati del pagamento delle imposte e delle sanzioni" vanno indicati i **dati dei versamenti** delle somme dovute (imposta sostitutiva / sanzioni) effettuati **entro il 30.11.2023**.

Termini e modalità di presentazione della domanda

- 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.
- **L'istanza di regolarizzazione** va presentata all'Agenzia delle entrate **entro il 30 novembre 2023**, ●utilizzando esclusivamente il Modello firmato digitalmente, ●●con allegata la quietanza del versamento effettuato mediante modello F24 e ●●●la relazione di accompagnamento con la relativa ●●●●documentazione probatoria, eventualmente redatta secondo lo schema allegato al Provvedimento.
- Nel caso in cui la **domanda non sia firmata digitalmente** vanno allegate anche le copie dei documenti d'identità dei firmatari della regolarizzazione.
- **La trasmissione** va effettuata dal contribuente / professionista mediante PEC alla competente Direzione Regionale in ragione del domicilio fiscale del contribuente relativo all'ultimo anno d'imposta interessato dalla procedura.

- Nel caso in cui la domanda sia **inviata da un professionista** lo stesso è tenuto a rilasciare copia al contribuente della domanda inviata, unitamente alle ricevute PEC di accettazione e consegna.
- **Non sono ammesse modalità di presentazione diverse** dalla presentazione a mezzo PEC, neppure mediante servizio postale.
- Nell'ipotesi in cui il contribuente **intenda rettificare o integrare una richiesta già presentata**, è consentita la sostituzione dell'istanza originaria, presentando, entro il termine 30 novembre 2023, una nuova richiesta, completa di tutte le sue parti, e barrando la casella "*Istanza sostitutiva*" prevista nel *Modello*.
- **Il versamento delle somme dovute** è effettuato con modello F24 con i seguenti codici tributo, istituiti con la risoluzione 9 agosto 2023, n. 50/E:
 - "1718" denominato "*Emersione delle cripto-valute – articolo 1, commi da 138 a 142, della legge 29 dicembre 2022, n. 197 - Sanzione per violazione degli obblighi di monitoraggio fiscale*";
 - "1719" denominato "*Emersione delle cripto-attività – articolo 1, commi da*
138 a 142, della legge 29 dicembre 2022, n. 197 - Imposta sostitutiva dovuta sui valori delle cripto-attività oggetto dell'istanza di regolarizzazione".
- È esclusa la compensazione di cui all'articolo 17 del Dlgs 241/1997.

- Il **pagamento dell'importo** da versare per la regolarizzazione delle *cripto-attività* deve avvenire in un'unica soluzione entro la data di presentazione dell'istanza ovvero il **30 novembre 2023**.

Perfezionamento della regolarizzazione

- **La procedura si perfeziona** con l'invio del *Modello* e con il pagamento degli importi dovuti entro il termine 30 novembre 2023, sempreché sia avvenuta la consegna della PEC.
- **In caso di mancato perfezionamento della procedura**, l'istanza di regolarizzazione non produce effetti e l'ufficio procede con le ordinarie attività istruttorie o di accertamento al recupero delle imposte dovute, interessi e relative sanzioni.

TERRITORIALITA': PRESUPPOSTI

C 30-23 5. Presupposti di territorialità

L'articolo 23 del Tuir fornisce l'elencazione dei redditi prodotti dai soggetti non residenti che vengono assoggettati a tassazione in Italia.

Ferma restando, nei singoli casi, la necessità di coordinare l'applicazione di tale previsione con la specifica normativa convenzionale, il comma 1, lettera f) di tale articolo prevede che sono assoggettati a tassazione in Italia «i redditi diversi derivanti da attività svolte nel territorio dello Stato e da beni che si trovano nel territorio stesso, nonché le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti, con esclusione:

- 1) delle plusvalenze di cui alla lettera c-bis) del comma 1, dell'articolo 67, derivanti da cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti negoziate in mercati regolamentati, ovunque detenute;
- 2) delle plusvalenze di cui alla lettera c-ter) del medesimo articolo derivanti da cessione a titolo oneroso ovvero da rimborso di titoli non rappresentativi di merci e di certificati di massa negoziati in mercati regolamentati, nonché da cessione o da prelievo di valute estere rivenienti da depositi e conti correnti;
- 3) dei redditi di cui alle lettere c-quater) e c-quinquies) del medesimo articolo derivanti da contratti conclusi, anche attraverso l'intervento d'intermediari, in mercati regolamentati».

Come chiarito nella circolare del Ministero delle Finanze 26 ottobre 1999, n. 207/E, in generale, si considerano prodotti nel territorio dello Stato i “redditi diversi” di cui all'articolo 67 Tuir derivanti da “attività svolte” nel territorio dello Stato e da “beni” che si trovano nel territorio stesso.

La legge di bilancio 2023 non ha previsto specifiche esclusioni per i redditi diversi di cui alla lettera c-sexies) del comma 1 dell'articolo 67 del Tuir, applicabile dal 1° gennaio 2023 e, pertanto, tali redditi realizzati da soggetti non residenti si considerano prodotti nel territorio dello Stato, ai sensi dell'articolo 23, comma 1, lettera f), se relativi a *cripto-attività* detenute in Italia.

Più precisamente, **il reddito si considera prodotto in Italia, se le *cripto-attività* (rectius le chiavi che danno accesso alle stesse) sono detenute presso**

- un **prestatore di servizi** relativi all'utilizzo di valuta virtuale o di portafoglio digitale di cui all'articolo 3, comma 5, lettere i) e i-bis), del d.lgs. n. 231 del 2007 (Come individuati dall'articolo 1, comma 2, lettere b) e c), del d.m. 13 gennaio 2022), **residenti in Italia**, ovvero
- **presso la stabile organizzazione nel territorio dello Stato** di prestatori di servizi non residenti, oppure
- sono **oggetto di uno stabile rapporto con un intermediario finanziario residente** o con una stabile organizzazione di un intermediario finanziario non residente.

Diversamente, il reddito **non si considera prodotto in Italia**, se le *cripto-attività* (rectius le chiavi che danno accesso alle stesse) sono detenute presso

- un **intermediario finanziario** o
- un **prestatore di servizi non residente** nel territorio dello Stato. In quest'ultimo caso, il reddito non si considera comunque prodotto in Italia,
- se **prestatore di servizi è residente in uno Stato UE** iscritto all'OAM, a condizione che le *cripto-attività* non siano detenute attraverso la stabile organizzazione in Italia di tale soggetto.

Nei casi in cui le *cripto-attività* (rectius le chiavi che danno accesso alle stesse) **siano detenute “direttamente” dal soggetto tramite** supporti di archiviazione (quali ad esempio chiavette USB) senza l'intervento degli intermediari o prestatori di servizi sopramenzionati, il reddito si