

**Edizione di lunedì 4 Settembre 2023**

## **CASI OPERATIVI**

**Professionista e autoconsumo di un immobile strumentale**  
di Euroconference Centro Studi Tributari

## **ADEMPIMENTO IN PRATICA**

**Reinvio correttivo dell'asseverazione superbonus dopo i 90 giorni**  
di Alessandro Bonuzzi

## **LA LENTE SULLA RIFORMA**

**Riforma fiscale da attuarsi entro i prossimi 24 mesi**  
di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

## **FISCALITÀ INTERNAZIONALE**

**La regolarizzazione delle cryptoattività: pubblicati Provvedimento e modello**  
di Ennio Vial

## **DIRITTO SOCIETARIO**

**Registro dei titolari effettivi: dopo una lunga gestazione tra poco si parte! – prima parte**  
di Andrea Onori

## CASI OPERATIVI

---

### ***Professionista e autoconsumo di un immobile strumentale***

di **Euroconference Centro Studi Tributari**



Si consideri un immobile strumentale (A/10) di un professionista acquistato nell'anno 2008, con detrazione in acquisto ai fini Iva.

Nel 2023 il professionista intende autoconsumare l'immobile riportandolo alla sfera privata.

Si chiede conferma che:

- ai fini Iva, non vi sia obbligo di detrazione sull'acquisto in quanto decorsi più di 10 anni dall'acquisto;
- ai fini Iva l'autofattura sia emessa in esenzione Iva;
- la plusvalenza debba essere calcolata sulla differenza tra valore normale e costo residuo (costo di acquisto-fondo ammortamento);
- le imposte per l'autoconsumo siano pari al 3% (ipotecaria e catastale) e registro a tassa fissa.

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



## ADEMPIMENTO IN PRATICA

---

### ***Reinvio correttivo dell'asseverazione superbonus dopo i 90 giorni***

di **Alessandro Bonuzzi**



Per gli interventi di **efficienza energetica** agevolabili con il **superbonus** (cd. interventi di Superecobonus), la comunicazione Enea è sostituita dall'**asseverazione superbonus** di cui alla lettera a) del **comma 13** dell'articolo 119 D.L. 34/2020, che deve essere inviata all'Enea **entro 90 giorni dall'ultimazione degli interventi**, ai sensi dell'articolo 3, comma 2, D.M. 06.08.2020 (cd. Decreto asseverazioni).

In caso di **omessa trasmissione** dell'asseverazione superbonus **entro 90 giorni dalla fine lavori**, si deve ritenere consentita la possibilità di avvalersi dell'istituto della **remissione in bonis**.

Il riferimento è esclusivamente all'asseverazione superbonus **finale** e non all'asseverazione superbonus relativa a Sal di interventi non ancora ultimati, siccome per quest'ultima non è previsto alcun termine finale per la trasmissione e, dunque, la **remissione in bonis** non può né deve essere chiamata in causa.

Sempre in merito al rispetto del termine di presentazione all'Enea, un caso inesplorato dalla prassi recente è quello in cui il primo invio dell'asseverazione superbonus sia stato correttamente eseguito entro 90 giorni dall'ultimazione dell'intervento, ma si è reso necessario un **secondo invio dell'asseverazione superbonus** correttivo di alcuni dati, **avvenuto decorso il termine di 90 giorni**. Ci si deve interrogare se il secondo invio **cancelli** la prima asseverazione presentata in tempo, con la conseguente emersione di una violazione, oppure se la seconda asseverazione semplicemente **modifica** e/o **integra** la prima, **siccome finalizzata a correggerne uno o più errori**.

Ad esempio, potrebbe essersi presentato il seguente caso:

- fine lavori 30 settembre 2022 per spese sostenute tutte nel 2022;
- I° invio dell'asseverazione superbonus 20 ottobre 2022;
- II° invio dell'asseverazione superbonus 15 gennaio 2023.

La **prima trasmissione** dell'asseverazione è **correttamente** avvenuta entro 90 giorni dalla chiusura dell'intervento, mentre il **secondo invio correttivo è avvenuto solo decorso il termine di 90 giorni**. Un approccio ancorato a principi di **ragionevolezza** dovrebbe far propendere per **l'assenza di violazione**, assumendo rilevanza ai fini del rispetto del termine di 90 giorni l'asseverazione originaria.

A sostegno di tale linea interpretativa torna utile la [circolare 21/E/2010](#) con cui l'Agenzia delle entrate si è espressa in passato in tal senso con riferimento all'**ecobonus**. Alla specifica domanda se *“È possibile rettificare, **anche oltre il termine di novanta giorni dalla fine dei lavori**, eventuali **errori** commessi nella compilazione della scheda informativa che deve essere inoltrata all'ENEA, in via telematica, al fine di usufruire della detrazione del 55 per cento sugli interventi di risparmio energetico?”*, l'Amministrazione finanziaria ha risposto che *“Il decreto interministeriale 19 febbraio 2007 prevede che la scheda informativa debba essere inviata all'Enea **entro 90 giorni dalla fine dei lavori**. Tuttavia, coerentemente con quanto già affermato in relazione alla comunicazione di inizio attività richiesta per la detrazione del 36 per cento relativa agli interventi di recupero edilizio (cfr [circolare n. 34 del 4 aprile 2008](#)), **si ritiene che il contribuente possa correggere il contenuto della scheda informativa, anche oltre il previsto termine per l'invio**. In particolare, **la correzione potrà avvenire mediante l'invio telematico di una nuova comunicazione, che annulli e sostituisca quella precedentemente trasmessa**. Più precisamente, il nuovo invio deve riguardare non solo la scheda informativa ma anche l'attestato di qualificazione energetica, ove richiesto, in relazione alla tipologia di intervento. **La comunicazione in rettifica della precedente dovrà, comunque, essere inviata entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi nella quale la spesa può essere portata in detrazione, in modo da poter calcolare la detrazione sulle spese effettivamente sostenute nell'anno al quale la dichiarazione si riferisce**”*.

In sostanza, anche secondo il chiarimento fornito dall'Agenzia delle entrate, che sebbene riferito all'**ecobonus non vi è motivo per cui non possa ritenersi applicabile anche al superbonus**, nell'esempio prospettato **non è stata commessa alcuna violazione**, con la conseguenza che il contribuente non è tenuto a sanare alcunché anche avvalendosi della *remissione in bonis*. Infatti, il tecnico ha provveduto:

- a **inviare tempestivamente** l'asseverazione superbonus originaria;
- a ritrasmettere integralmente l'asseverazione superbonus **entro il termine di presentazione della dichiarazione nella quale la spesa può essere portata in detrazione** (ossia entro il 30 novembre 2023 trattandosi del modello Reddito 2023), supponendo che il contribuente beneficiario abbia deciso di fruire del 110% in dichiarazione.

Nella nuova e seconda asseverazione, peraltro, è bene fare **riferimento** alla prima asseverazione e al relativo codice Asid. Ad esempio, il tecnico asseveratore dovrebbe dichiarare che *“questa asseverazione è scaturita dall'annullamento del protocollo dell'asseverazione con IDA ... del 20 ottobre 2022 e ASID ... del 20 ottobre 2022”*.

Va da sé che laddove il contribuente avesse invece deciso di cedere il credito, ragionevolmente, il secondo invio correttivo avrebbe dovuto essere effettuato **prima dell'invio**

**della comunicazione di cessione/sconto in fattura.**

## LALENTE SULLA RIFORMA

### ***Riforma fiscale da attuarsi entro i prossimi 24 mesi***

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



Con L. 111/2023, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 189 del 14.08.2023 (entrata in vigore il 29.08.2023) il **Governo è stato delegato ad attuare, entro i prossimi ventiquattro mesi, uno o più decreti legislativi** recanti la **revisione del sistema tributario**.

In questo primo intervento di apertura si illustrano le principali disposizioni contenute nel capo I (articoli da 1 a 3) in cui sono indicati i **principi generali e la tempistica** che il Governo dovrà rispettare nell'emanazione dei citati decreti legislativi.

Cominciando da quest'ultimo aspetto, l'[articolo 1](#) prevede che i decreti legislativi attuativi della riforma dovranno essere approvati **entro ventiquattro mesi decorrenti dalla data di entrata in vigore della legge delega** (29.08.2023), fermo restando quanto previsto dall'articolo 21 della legge stessa, secondo cui entro dodici mesi il Governo deve adottare appositi provvedimenti per il **riordino organico delle norme tributarie** mediante la redazione di Testi Unici e di un codice del diritto tributario.

I decreti legislativi emanati dal Governi devono essere **proposti** dal Mef e, per quanto di competenza, dal Ministero per gli affari regionali e le autonomie, di concerto con i Ministri competenti per materia.

Lo stesso [articolo 1](#) prevede che gli schemi dei decreti legislativi devono essere **corredati dalla Relazione tecnica contenente anche gli effetti derivanti sul gettito**, e dalla Relazione sull'analisi dell'impatto della regolamentazione.

Inoltre, gli schemi dei decreti devono essere trasmessi alle Camere ai fini dell'espressione dei pareri da parte delle Commissioni parlamentari competenti per materia, che devono essere resi entro trenta giorni.

L'[articolo 2](#) L. 111/2023 contiene i **principi ed i criteri direttivi** cui deve attenersi il Governo nell'esercizio della delega.

Focalizzando l'attenzione su quelli più interessanti, la delega deve:

- **stimolare la crescita economica e la natalità** aumentando l'efficienza della struttura dei tributi e la riduzione del carico fiscale, fermi restando i principi di progressività e di equità del sistema tributario;
- prevenire, contrastare e ridurre **l'evasione e l'elusione** fiscale;
- **razionalizzare e semplificare il sistema tributario**, anche rivedendo gli adempimenti dichiarativi e di versamento (ad esempio riducendo gli oneri documentali);
- assicurare un **trattamento particolare per gli atti di trasferimento o di destinazione di beni e diritti in favore di persone con disabilità**.

Allo scopo di adottare decreti legislativi adeguati e rispondenti ai citati principi, lo stesso articolo 2 prevede la possibilità di costituire **tavoli tecnici** (la cui partecipazione deve avvenire a titolo gratuito) tra l'Amministrazione finanziaria, gli enti territoriali, le organizzazioni sindacali, le associazioni di categoria e dei professionisti maggiormente rappresentative a livello nazionale e le associazioni familiari maggiormente rappresentative a livello nazionale.

A tale proposito, si segnala che già data 4 agosto 2023 il Mef ha pubblicato il decreto che istituisce il **Comitato tecnico per l'attuazione della riforma tributaria**, che avrà il compito di predisporre gli schemi dei decreti legislativi di attuazione della legge delega.

L'[articolo 3](#) L. 111/2023 contiene i **principi generali del diritto tributario dell'Unione europea e internazionale cui dovranno attenersi i decreti legislativi attuativi**.

In particolare, è necessario:

- garantire l'adeguamento del diritto tributario nazionale ai principi dell'ordinamento tributario e ai livelli di **protezione dei diritti** stabiliti dall'ordinamento comunitario;
- assicurare la **coerenza dell'ordinamento interno con le raccomandazioni dell'OCSE** nell'ambito del progetto BEPS;
- provvedere alla **revisione della disciplina della residenza fiscale** delle persone fisiche e delle società;
- introdurre misure finalizzate a conformare il sistema di imposizione sul reddito ad una **maggiore competitività** sul piano internazionale;
- recepire la Direttiva Ue 2022/2523 (intesa a garantire un livello di imposizione fiscale minimo globale per i **gruppi multinazionali** di imprese e i gruppi nazionali su larga scala nell'Unione);
- **semplificare e razionalizzare il regime delle società controllate estere** (cd. CFC), rivedendo i criteri di determinazione dell'imponibile assoggettato a tassazione in Italia.

## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

---

### ***La regolarizzazione delle criptoattività: pubblicati Provvedimento e modello***

di **Ennio Vial**



Lo scorso 7 agosto, l'Agenzia delle Entrate ha diramato il [Provvedimento attuativo](#) che disciplina la **regolarizzazione delle criptoattività**. Il **termine ultimo** per poter beneficiare della sanatoria in commento è fissato al **30.11.2023**.

Ciò che appariva pacifico, già dalla lettura della norma istitutiva della procedura, è che il legislatore si è adattato alle **tesi formulate dall'Agenzia delle Entrate in vari interventi di prassi**. Il Provvedimento – e non poteva essere diversamente – si muove, coerentemente, sulla stessa scia.

La **sanzione** per la **regolarizzazione del solo monitoraggio** è fissata allo **0,5% annuo**. La sanzione è **commisurata al valore della criptoattività alla fine dell'anno**.

Nell'ipotesi in cui siano stati realizzati **redditi**, la regolarizzazione della propria posizione richiede il versamento dell'**imposta sostitutiva del 3,5%** calcolata sul valore delle attività al 31 dicembre di ciascun anno.

I **versamenti** saranno, quindi, i seguenti:

- lo **0,5% annuo**, se il contribuente deve sanare solo l'omessa o irregolare compilazione del quadro RW, avendo correttamente dichiarato i redditi o nel caso in cui non vi siano redditi da dichiarare;
- il **3,5% annuo**, nell'ipotesi inversa in cui il contribuente ha monitorato le cripto attività nel quadro RW ma non ha dichiarato i conseguenti redditi;
- il **4% annuo**, in ipotesi di violazione sia nella compilazione del quadro RW, sia in ipotesi di omessa indicazione dei redditi.

Sotto il **profilo penale** (diversamente rispetto alla precedente *voluntary disclosure*) **non vi è**



**alcuna copertura.**

Anzi, la **presenza di reati a monte invalida la procedura** anche solo per la mera sanatoria delle sanzioni connesse al monitoraggio fiscale.

Un dubbio permane circa le **annualità che possono essere oggetto di emersione**, in quanto la norma non disciplina espressamente la questione.

Il Provvedimento, in modo tautologico, precisa che *“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”*.

La domanda che a questo punto diventa imperante è la seguente: **quali sono questi “periodi di imposta”?**

La risposta potrebbe dipendere dalla **natura paradisiaca o non paradisiaca delle critpoattività**.

Chi scrive ha sempre ritenuto che **le criptovalute non potessero essere considerate paradisiache in quanto la natura black o white dell'investimento discende dal Paese estero** indicato nella casella 4 del quadro RW. Poiché per le valute virtuali la casella non si compila, **le stesse non sono considerabili paradisiache**.

Il Provvedimento in commento poteva rappresentare l'occasione per **dirimere definitivamente la questione**; tuttavia, lo stesso sul punto è stato laconico.

Utili spunti si rinvencono nel modello dove sono indicate le annualità dal 2016 al 2021. **La tesi della natura white delle cripto, pertanto, sembra farsi strada.**

Non mancano però delle sbavature. Il problema, infatti, attiene all'annualità **2016**. Chi scrive, come abbiamo avuto modo di evidenziare, ritiene che **il 2016 sia regolarizzabile solo ai fini reddituali (non ai fini del quadro RW) e solo in ipotesi di dichiarazione omessa**.

Ma se la **dichiarazione relativa al 2016 è stata presentata**, detta annualità non dovrebbe essere regolarizzabile, in quanto prescritta.

Del resto, potrebbe non essere compilata neanche l'annualità per il 2017 se le cripto sono state acquistate nel 2018.

Di certo **le istruzioni sono un po' scarse**, però sono assolutamente compatibili con la tesi per cui le annualità sono a disposizione del contribuente e verranno utilizzate se necessarie.

Quelle **dal 2017 al 2021 non verranno utilizzate** se non si detenevano le criptovalute, **mentre**

**il 2016 verrà generalmente lasciato in bianco in quanto prescritto** e verrà utilizzato solo per chi ha conseguito redditi derivanti da crypto in quell'anno ed ha omissso a suo tempo la dichiarazione.

Le nostre conclusioni sembrano convincenti e rassicuranti, ma ci confrontiamo con un **ultimo aspetto problematico**.

Il 2016 è presente anche nella sezione relativa al **monitoraggio fiscale**. Invero, pur in presenza di dichiarazione omessa, l'annualità deve intendersi come **prescritta alla data odierna**.

## DIRITTO SOCIETARIO

---

### ***Registro dei titolari effettivi: dopo una lunga gestazione tra poco si parte! – prima parte***

di Andrea Onori



Correva l'anno 2022 ed era il mese di agosto e già si parlava di invio dei dati sui titolari effettivi. Oggi siamo a settembre 2023 e forse ci siamo davvero.

Tutti i provvedimenti tecnici necessari sono stati emanati, **ne manca solo uno, quello decisivo del Ministero dello Sviluppo Economico che attesti l'operatività del sistema di comunicazione dei dati e delle informazioni sulla titolarità effettiva.**

I soggetti obbligati avranno 60 giorni di tempo a decorrere dalla pubblicazione del provvedimento del MiSE.

Visto tutto il tempo trascorso cerchiamo di riassumerne i contenuti tecnici per avere un quadro di sintesi ed operativo più chiaro sul da farsi.

Si parte con la **modifica dell'[articolo 21, D.Lgs. 231/2007](#)**, norma di riferimento per l'antiriciclaggio del nostro ordinamento, avvenuta a cura del D.Lgs. 90/2017, in primis, e successivamente a cura del D.Lgs. 125/2019.

Con l'**[articolo 21](#)**, il 04.07.2017, si è introdotto l'**obbligo**, per le imprese dotate di personalità giuridica tenute all'iscrizione nel Registro delle imprese, per le persone giuridiche private tenute all'iscrizione nel Registro delle persone giuridiche private di cui al D.P.R. 361/2000, nonché i trust produttivi di effetti giuridici rilevanti ai fini fiscali, oltre che gli istituti giuridici affini stabiliti o residenti sul Territorio della Repubblica Italiana, di **comunicare esclusivamente in via telematica al Registro delle Imprese le informazioni sul titolare effettivo.**

In attuazione a tale previsione normativa sono stati emanati nel tempo ed in successione i seguenti Decreti ministeriali:

- [Decreto MEF n. 55 dell'11.03.2022](#) – **G.U. n. 121 del 25.05.2022** – Regolamento recante disposizioni in materia di comunicazione, accesso e consultazione dei dati e delle informazioni relativi alla titolarità effettiva di imprese dotate di personalità giuridica, di persone giuridiche private, di trust produttivi di effetti giuridici rilevanti ai fini fiscali e di istituti giuridici affini al trust;
- [Decreto MIMIT del 12.04.2023](#) – **G.U. n. 93 del 20.04.2023** – approvazione delle specifiche tecniche del formato elettronico della comunicazione unica d'impresa;
- [Decreto MIMIT del 16.03.2023](#) – **G.U. n. 149 del 28.06.2023** – Approvazione dei modelli per il rilascio di certificati e copie anche digitali relativi alle informazioni sulla titolarità effettiva;
- [Decreto MIMIT del 20.04.2023](#) – **U. n. 149 del 28.06.2023** – Approvazione degli importi dei diritti di segreteria per l'accesso ai dati sulla titolarità effettiva presso le Camere di Commercio.

Con il Regolamento (D.M. 55/2022) sono state date indicazioni operative, relativamente ai dati e alle informazioni da inviarsi in modalità telematica, in merito:

1. alle comunicazioni all'ufficio del Registro delle imprese;
2. all'accesso da parte delle Autorità, dei soggetti obbligati, del pubblico e di qualsiasi persona fisica o giuridica;
3. alla individuazione e quantificazione dei diritti di segreteria, rispetto ai soggetti diversi dalle Autorità;
4. alla sicurezza e al loro trattamento.

Nello stesso regolamento troviamo alcune importanti **definizioni** sui soggetti obbligati, sui quali ancor oggi esiste qualche incertezza interpretativa in ordine alla loro individuazione soprattutto con specifico riferimento alla individuazione degli *“istituti giuridici affini al trust”*. Comunque:

1. per **“imprese dotate di personalità giuridica”** si devono intendere: le società a responsabilità limitata, le società per azioni, le società in accomandita per azioni e le società cooperative;
2. per **“persone giuridiche private”**: le associazioni, le fondazioni e le altre istituzioni di carattere privato che acquistano la personalità giuridica con l'iscrizione nel registro delle persone giuridiche (D.P.R. 361/2000);
3. per **“gli istituti giuridici affini al trust”**: gli enti e gli istituti che, per assetto e funzioni, determinano effetti giuridici equivalenti a quelli dei trust espressi, anche avuto riguardo alla destinazione dei beni ad uno scopo ed al controllo da parte di un soggetto diverso dal proprietario, nell'interesse di uno o più beneficiari o per il perseguimento di uno specifico fine (si veda l'[articolo 22, comma 5-bis, D.Lgs. 231/2007](#)).

In merito a tale ultima definizione, emerge chiaramente che per prepararsi all'adempimento è opportuno che i soggetti obbligati e quelli coinvolti nell'invio della comunicazione abbiano

contezza del contenuto dell'atto "costitutivo" e delle relative "finalità" dell'istituto affine al *Trust* per comprendere se si determinano gli indicati **"effetti giuridici equivalenti"**.

È di tutta evidenza come tale definizione porti con sé incertezze per una corretta applicazione dell'obbligo di comunicazione.

Le comunicazioni hanno **due destinazioni differenti** in base alla tipologia dei soggetti ai quali le stesse fanno riferimento:

- le comunicazioni dei dati e delle informazioni relative alla titolarità effettiva delle "imprese dotate di personalità giuridica" e delle "persone giuridiche private" popoleranno le **"sezioni autonome"** dei registri delle imprese delle CCIAA territorialmente "competenti";

mentre

- le comunicazioni relative alla titolarità effettiva dei "Trust" e degli "Istituti giuridici affini" andranno a popolare le **"sezioni speciali"** dei registri delle imprese delle CCIAA interessate.

Continuando nella descrizione del Regolamento, i **soggetti** che devono comunicare i dati e le informazioni sono:

1. gli **amministratori** delle **"imprese dotate di personalità giuridica"**
2. il **fondatore**, ove in vita, oppure i **soggetti a cui è attribuita la rappresentanza e l'amministrazione** delle **"persone giuridiche private"**
3. il **fiduciario** del **"Trust"** o le **persone che esercitano diritti, poteri e facoltà equivalenti** degli **"istituti giuridici affini"**

Dagli stessi soggetti devono, inoltre, essere comunicate eventuali **variazioni** dei dati entro 30 giorni dal compimento dell'atto che dà luogo alla variazione.

Gli stessi soggetti comunicano **annualmente** la conferma dei dati e delle informazioni, entro 12 mesi dalla data della prima comunicazione o dalla ultima comunicazione di variazione o dall'ultima conferma.

Per tale adempimento le imprese dotate di personalità giuridica possono effettuare la conferma annualmente contestualmente al **deposito del bilancio**.

I dati e le informazioni sono resi mediante **autodichiarazione** ai sensi degli articoli 46 e 47 del TUDA (Testo Unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa).

Nel caso di costituzione dei predetti soggetti dopo l'entrata in vigore del provvedimento del

MiSE, le “**imprese dotate di personalità giuridica**” e le “**persone giuridiche private**” comunicano i dati e le informazioni entro 30 giorni dalla loro iscrizione nel Registro delle Imprese, mentre i “**Trust**” e gli “**istituti giuridici affini**” comunicano entro 30 giorni dalla loro costituzione.

I **termini** sopra indicati sono **perentori**.