



NEWS

Euroconference

Edizione di giovedì 11 Aprile 2024

CASI OPERATIVI

Il ravvedimento della dichiarazione Imu è consentito anche oltre il termine di 90 giorni dalla scadenza

di Euroconference Centro Studi Tributari

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Rimborso del credito Iva 2023

di Alessandro Bonuzzi

PENALE TRIBUTARIO

Legittimo il sequestro del conto acceso dopo la commissione del reato

di Luigi Ferrajoli

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

La minimizzazione della plusvalenza delle criptoattività tra disciplina vecchia e nuova

di Ennio Vial

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Le modalità di ravvedimento degli immobili detenuti all'estero

di Francesca Benini



CASI OPERATIVI

Il ravvedimento della dichiarazione Imu è consentito anche oltre il termine di 90 giorni dalla scadenza

di Euroconference Centro Studi Tributari

GUIDA ALLA RIFORMA FISCALE

Servizio editoriale mensile di aggiornamento e approfondimento sulle novità più rilevanti

[scopri l'offerta valida fino al 31 marzo! >](#)



Mario Rossi è titolare del diritto di usufrutto su di un immobile, mentre il figlio Samuele Rossi è titolare della nuda proprietà.

Il padre è deceduto in data 25 novembre 2022 e in tale data il figlio Samuele è diventato pieno proprietario dell'immobile, a seguito della riunione di usufrutto non comunicata al Catasto.

Al 30 giugno 2023 non p stata presentata la dichiarazione Imu: è ancora possibile presentare oggi il modello azionando il ravvedimento operoso per la riduzione delle sanzioni?

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



FiscoPratico



GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Rimborso del credito Iva 2023

di Alessandro Bonuzzi

Convegno di aggiornamento

Fiscalità diretta e indiretta del web

Scopri di più

Il **credito Iva 2023** emergente dal **modello Iva 2024** può essere utilizzato in **compensazione** ovvero, in presenza di determinate condizioni, può essere chiesto a **rimborso**. Invero le due modalità di utilizzo appena descritte possono anche **coesistere**, potendo destinare il contribuente **parte dell'eccedenza Iva alla compensazione e parte al rimborso**.

La **richiesta di rimborso** va fatta valere all'interno della dichiarazione Iva con la compilazione del **quadro VX** e presuppone, allorché il credito Iva sia di importo superiore a **2.582,28 euro**, la sussistenza di uno dei seguenti requisiti:

1. **aliquota media** delle operazioni attive, aumentata del 10%, inferiore a quella degli acquisti;
2. effettuazione di **operazioni non imponibili** per un ammontare superiore al 25% del totale delle operazioni effettuate;
3. acquisto di **buchi ammortizzabili** e spese per studi e ricerche;
4. prevalenza di **operazioni non soggette a Iva** per assenza del presupposto territoriale;
5. contribuente **soggetto non residente**.

Al fuori di tali circostanze, il rimborso del credito Iva annuale può essere chiesto a rimborso:

- in caso di **cessazione dell'attività**, attesa l'evidente impossibilità di chiederne la detrazione in successive dichiarazioni. Per l'appunto si deve verificare la cessazione **effettiva** dell'attività economica;
- se dalle dichiarazioni dei **2 anni precedenti** risultano **eccedenze detraibili**. Il rimborso può essere chiesto per un ammontare, comunque, **non superiore al minor credito annuo del triennio**. Pertanto, se i modelli Iva 2022, 2023, 2024 presentano un credito, è possibile richiedere il rimborso per l'importo corrispondente al **minore delle eccedenze relative al triennio considerato**, al netto di quanto già chiesto a rimborso o utilizzato in compensazione.

Il rimborso richiesto **fino all'importo di 30.000 euro** è erogato **senza che sia necessaria la prestazione di alcuna garanzia oppure l'apposizione del visto di conformità**. Nel calcolo della



soglia va computata la somma delle richieste di rimborso effettuate **nell'intera annualità** ([circolare n. 32/E/2014](#)).

Il rimborso richiesto per un **importo eccedente i 30.000 euro** segue regole differenti a seconda che l'istante sia un soggetto "non a rischio" oppure un soggetto "a rischio", ai sensi del comma 3, dell'[articolo 38-bis, D.P.R. 633/1972](#).

Il **rimborso eccedente 30.000 euro** richiesto da un **soggetto "non a rischio"** è erogato previa:

- prestazione di **garanzia** oppure (ossia alternamente);
- apposizione del **visto di conformità** sulla dichiarazione e presentazione della **dichiarazione sostitutiva di atto notorio** attestante la sussistenza di determinati requisiti patrimoniali nonché la **regolarità contributiva**.

Il rimborso eccedente 30.000 euro richiesto da un **soggetto "a rischio"**, invece, è erogato **previa prestazione di garanzia**.

La garanzia, in ogni caso, deve avere una **durata di 3 anni** dall'erogazione del rimborso oppure, se inferiore, una durata pari al **periodo intercorrente tra la data di erogazione del rimborso e il termine per l'accertamento ex articolo 57 D.P.R. 633/1972**. Essa può essere prestata sottoforma di:

- cauzione in **titoli di Stato** o garantiti dallo Stato, al valore di borsa;
- **fideiussione** rilasciata da una **banca** o da un'impresa commerciale giudicata affidabile dall'Amministrazione finanziaria;
- **polizza fideiussoria** rilasciata da un'impresa di assicurazione.

I **soggetti Isa**:

- con punteggio **per l'anno 2022** almeno pari a **8** oppure
- con punteggio **medio per il biennio 2021-2022** almeno pari a **8,5**,

possono beneficiare dell'**esonero dall'apposizione del visto di conformità** per i rimborsi Iva di importo annuo **fino a 50.000 euro**. Si tratta del **regime premiale** di cui al provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 27/04/2023, la cui fruizione è vincolata alla barratura della casella "*Esonero dall'apposizione del visto di conformità*" presente nella sezione "*FIRMA DELLA DICHIARAZIONE*" del modello Iva 2024.

Si ricorda, infine, che è possibile presentare una **dichiarazione integrativa** al fine dell'apposizione del **visto di conformità**, laddove la dichiarazione originaria **ne era sprovvista** ([risposta ad interpello n. 289/2021](#)).



PENALE TRIBUTARIO

Legittimo il sequestro del conto acceso dopo la commissione del reato

di Luigi Ferrajoli

Seminario di specializzazione

Delega fiscale: il decreto legislativo di riforma delle sanzioni amministrative e penali in ambito tributario

Scopri di più

Secondo quanto affermato dalla **Corte di cassazione, Terza Sezione Penale**, nella recente **sentenza n. 6576/2024**, è **legittimo** il decreto di **sequestro preventivo**, ai fini di **confisca** delle somme di denaro rinvenute sul **conto corrente intestato ad una persona giuridica**, benché aperto in epoca successiva alla commissione di un reato.

Nel caso di specie, in ipotesi di contestazione *ex articolo 10 quater, D.Lgs. 74/2000*, il Tribunale aveva rigettato l'appello cautelare promosso nell'interesse di una società nei cui confronti era stato disposto il **sequestro finalizzato alla confisca diretta** del denaro presente sui conti correnti bancari riferibili alla medesima **eccedenti il saldo** dei conti stessi **alla data delle ultime indebite compensazioni** oggetto di addebito, ovvero rintracciato su un **rapporto bancario acceso in epoca successiva a tale momento**.

In presenza di giurisprudenza non univoca sul punto, il Tribunale aveva aderito alla tesi che vede nella **confisca ex articolo 12 bis, D.Lgs. 74/2000**, natura di "**confisca diretta**", perché le somme di denaro costituiscono comunque un **profitto del reato**, risolvendosi il **risparmio di spesa**, conseguente all'omesso versamento delle imposte, in un **vantaggio** per il suo autore.

Avverso tale decisione veniva proposto **ricorso di legittimità**, contenente l'argomento secondo cui le somme rinvenute su un conto corrente acceso dopo la commissione del reato non potevano essere intese come "**risparmiate**" e nemmeno **oggetto di confisca diretta**, ma, al più, **per equivalente**. Diversamente ragionando, verrebbero legittime forme di confisca su **somme che non sono il profitto diretto dell'illecito**, con conseguente **violazione** della richiamata norma, di cui all'[articolo 12 bis, D.Lgs. 74/2000](#).

La Suprema Corte ha ritenuto infondato il ricorso, sottolineando innanzitutto come **il profitto del reato sia configurabile anche in termini di risparmio di spesa**, in particolare con riguardo ai reati tributari.

Come infatti affermato dalle **Sezioni Unite**, con la **sentenza n. 18374/2013**, in tema di illeciti di natura penal-tributaria, il **profitto confiscabile** è costituito da **qualsivoglia vantaggio**



patrimoniale direttamente conseguito alla consumazione del reato e può, pertanto, consistere anche in un **risparmio di spesa**, come quello derivante dal **mancato pagamento** del tributo, degli interessi e delle sanzioni dovuti a seguito dell'accertamento del debito tributario.

Tale principio non è mai stato oggetto di alcun ripensamento, per cui il **risparmio di spesa** è una utilità **idonea a integrare il profitto del reato**, in linea generale, **in relazione a tutte le fattispecie penali** e non solo con riferimento a quelle di diritto penale tributario.

In tema di ammissibilità della confisca diretta delle somme di denaro rinvenute nella disponibilità di una persona giuridica, quale profitto del reato **commesso a suo vantaggio dai suoi rappresentanti**, il dibattito giurisprudenziale è stato risolto dalla sentenza delle **Sezioni Unite (Cassazione n. 10561/2014)**, secondo cui “è **legittimo** il sequestro preventivo finalizzato alla confisca diretta del **profitto** rimasto nella disponibilità di una persona giuridica, derivante dal reato tributario commesso dal suo legale rappresentante, **non potendo considerarsi l'ente una persona estranea al detto reato**”.

L'ente che trae profitto dall'altrui condotta illecita non può, dunque, mai essere considerato quale “terzo estraneo” al reato, come nel tempo confermato dalla **giurisprudenza di legittimità**.

Per quanto concerne, invece, la possibilità di sottoporre le somme di denaro a **confisca diretta** sempre e comunque, è intervenuta una nuova pronuncia delle **Sezioni Unite (Cassazione n. 42415/2021)**, che ha statuito il seguente **principio di diritto**: “la **confisca** del denaro costituente **profitto o prezzo del reato, comunque rinvenuto nel patrimonio dell'autore della condotta, e che rappresenti l'effettivo accrescimento monetario** conseguito, va sempre qualificata come diretta, e non per equivalente, in considerazione della **natura fungibile del bene**, con la conseguenza che non è ostativa alla sua adozione l'allegazione e la prova dell'origine lecita della specifica somma di denaro oggetto di apprensione”.

Detto principio, di portata generale, **si applica anche ai reati tributari**, ovvero in tutti i casi in cui il profitto consista in un **risparmio di spesa**, senza alcuna distinzione tra profitto costituito da “**accrescimento patrimoniale**” e profitto integrato da “**risparmio di spesa**”. Peraltro, alla luce del dato testuale **dell'articolo 12 bis, D.Lgs. 74/2000**, appare che il Legislatore, pur statuendo per reati in relazione ai quali il profitto è generalmente determinato da “risparmio di spesa”, abbia previsto come **misura ordinaria** proprio la **confisca diretta**.



FISCALITÀ INTERNAZIONALE

La minimizzazione della plusvalenza delle criptoattività tra disciplina vecchia e nuova

di Ennio Vial

Seminario di specializzazione

Tassazione e monitoraggio delle criptovalute

Scopri di più

In un precedente intervento abbiamo illustrato le modalità di **compilazione della Sezione II-B, del quadro RT**, del modello Redditi, denominata “Plusvalenze derivanti dalla cessione di criptoattività”. La sezione, infatti, dall’1.1.2023, è deputata a **liquidare l’imposta sostitutiva** derivante dalla **vendita di cripto-asset**.

Una riflessione interessante attiene al confronto tra la **pregressa modalità di tassazione delle plusvalenze** derivanti dalla cessione di criptovalute **con la nuova disciplina**, anche al fine di valutare eventuali comportamenti volti ad ottimizzare il carico fiscale.

Si ricorda, infatti, che, fino al 2022, secondo l’interpretazione dell’Agenzia delle entrate, le criptovalute erano **assimilate a delle valute estere** e, quindi, le plusvalenze e le minusvalenze generate **rientravano nella lett. c-ter, dell’articolo 67, comma 1, Tuir.**

In buona sostanza, le cessioni a “pronti” originavano **redditi imponibili**, se la valuta ceduta derivava da prelievi da wallet, per i quali la giacenza media **superava 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, Tuir.**

Dal 2023, le criptovalute **rientrano nell’alveo delle criptoattività** e vengono, pertanto, ricomprese nella “nuova” casistica di **redditi diversi normata** dalla lett. c-sexies, dell’**articolo 67, Tuir.**

In passato, quindi, il contribuente accordo poteva attuare, in relazione ad investimenti di entità non ragguardevole, delle **manovre al fine di minimizzare l’entità delle eventuali plusvalenze**.

Come anticipato poc’anzi, infatti, fino allo scorso 31.12.2022, uno degli elementi rilevanti ai fini della tassazione delle criptovalute era quello del **superamento della “giacenza media”** per un controvalore **di euro 51.645,69 euro per almeno sette giorni lavorativi** continuativi.

Pertanto, se un contribuente deteneva uno stock ad inizio anno leggermente superiore ai



vecchi 100.000.000 di lire e **non abbassava la soglia nei giorni immediatamente successivi**, poteva valutare di attendere l'anno successivo, ottenendo, eventualmente, una **diminuzione di valore e una plusvalenza di ammontare non tassata**, in quanto lo stock non superava la soglia. Ad esempio, se la soglia era di 52.000 euro ed il costo storico era di 20.000 euro sarebbe emersa una plusvalenza imponibile di 32.000 = (52.000 euro – 20.000 euro).

Si poteva valutare di **aspettare l'anno successivo**, magari le cripto si deprezzavano, scendendo a 50.000 euro. In questo modo, il contribuente aveva una **plusvalenza un po' inferiore, ma quantomeno esente**.

Oppure, si poteva realizzare una **cessione modesta** (seppur tassata) per scendere sottosoglia, **l'anno successivo**.

Queste possibilità di pianificazione **sono oggi venute meno**.

In base alla richiamata lettera c-sexies), dell'[articolo 67, Tuir](#), dall'1.1.2023 sono **redditi diversi se percepiti dalle persone fisiche** (purché il reddito non sia conseguito nell'esercizio di attività d'impresa, arti o professioni o in qualità di lavoratore dipendente), *“le plusvalenze e gli altri proventi realizzati mediante rimborso o cessione a titolo oneroso, permuta o detenzione di criptoattività, comunque denominate, non inferiori complessivamente a 2.000 euro nel periodo d'imposta”*.

Al netto della franchigia di 2.000 euro, le **plusvalenze saranno sempre tassabili**.

Una ulteriore riflessione meritano anche i **compensi connessi all'attività di staking**. Questi compensi erano originariamente inclusi nella lett. h), dell'[articolo 44, Tuir](#), quindi **redditi di capitale non compensabili**. Questo orientamento deve ritenersi adesso superato in quanto, anche detti compensi, rientrano nella lett. c-sexies, dell'[articolo 67, Tuir](#), quindi possono **essere compensati con le minusvalenze derivanti dalla vendita di altre criptoattività**.

È, altresì, superato l'orientamento vigente fino al 2022, secondo cui lo scambio cripto con cripto dava luogo a **materia imponibile**. Dall'1.1.2023, dal tenore letterale della norma, e come peraltro confermato dalla stessa Agenzia delle entrate, con la [circolare n. 30/E/2023](#), lo **scambio cripto contro cripto non genera materia imponibile**. Si considera fattispecie realizzativa **solo lo scambio cripto contro valuta tradizionale** (valuta fiat).



FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Le modalità di ravvedimento degli immobili detenuti all'estero

di Francesca Benini

Master di specializzazione

Redditi esteri e monitoraggio fiscale nella dichiarazione dei redditi

Scopri di più

Le persone fisiche, gli enti non commerciali e le società semplici ed equiparate fiscalmente residenti in Italia sono tenute, ai sensi dell'[articolo 4](#), D.L. 167/1990, ad adempiere agli obblighi di monitoraggio fiscale nel caso in cui detengano attività, finanziarie o patrimoniali, all'estero.

In particolare, tali soggetti sono tenuti ad indicare nella propria dichiarazione dei redditi (quadro RW):

- gli investimenti all'estero **suscettibili di produrre redditi di fonte estera** imponibili in Italia;
- le attività estere di natura finanziaria anch'esse suscettibili di **produrre redditi di fonte estera** imponibili in Italia.

Secondo quanto previsto dall'Agenzia delle entrate (Provvedimento n. 151663/2013 e [circolare n. 38/E/2013](#)), le **sudette attività** devono essere valorizzate mediante **l'utilizzo degli stessi criteri validi ai fini Ivie e Ivafe**.

Ne consegue che, i contribuenti che detengono **immobili situati all'estero** sono tenuti ad indicare, nel **quadro RW** della dichiarazione dei redditi, il **costo di acquisto** ovvero **di costruzione degli stessi**.

In mancanza di tale costo, il contribuente deve **fare riferimento al valore di mercato** rilevabile al termine di ciascun anno solare (ovvero al termine del periodo di detenzione) **nel luogo in cui è situato l'immobile**. Tale valore può essere desunto in base alla **media dei valori risultanti dai listini elaborati da organismi**, enti o società operanti nel **settore immobiliare locale**.

Tutte le sopracitate regole, tuttavia, **non trovano applicazione nell'ipotesi in cui gli immobili siano situati in Paesi appartenenti all'Unione europea o in Paesi aderenti allo Spazio economico europeo** che garantiscono un adeguato scambio di informazioni (ossia, **Norvegia, Islanda e Liechtenstein**).



In tali ipotesi, infatti, il contribuente **è tenuto ad indicare nel quadro RW il valore catastale dell'immobile**, così come determinato e rivalutato nel Paese in cui lo stesso è situato, ai fini dell'assolvimento di imposte di **natura patrimoniale o reddituale**.

In mancanza di questo valore, occorre utilizzare il **costo risultante dall'atto o dal contratto di acquisto** e, in assenza, il **valore di mercato** rilevabile nel luogo in cui è situato l'immobile.

È bene evidenziare che il contribuente **non ha la possibilità di scegliere il criterio di valorizzazione dell'immobile più conveniente**. Questo significa che il contribuente è tenuto, in primo luogo, a verificare **l'esistenza di un valore catastale** estero e, solo in sua assenza, a ricorrere al criterio del **costo risultante dall'atto di acquisto** ovvero, in ultima istanza, al **criterio del valore di mercato**.

In caso di omessa **indicazione dell'immobile nel quadro RW**, la violazione è punita, ai sensi dell'[articolo 5, D.L. 167/1990](#), con una **sanzione amministrativa pecuniaria che va dal 3% al 15%** dell'ammontare degli importi **non dichiarati** (ovvero dal **6% al 30% in caso di immobili situati in Paesi black list**).

Tale violazione, tuttavia, può essere sanata mediante **l'istituto del ravvedimento operoso**, di cui all'[articolo 13, D.Lgs. 472/1997](#), ossia mediante la **presentazione di una dichiarazione integrativa e il pagamento di sanzioni ridotte**.

È bene evidenziare, tuttavia, che l'[articolo 4, comma 3](#), ultimo periodo, D.L. 167/1990, così come riformato dal D.L. 193/2016, prevede che *“gli obblighi di indicazione nella dichiarazione dei redditi previsti nel comma 1 non sussistono altresì per gli immobili situati all'estero per i quali non siano intervenute variazioni nel corso del periodo d'imposta, fatti salvi i versamenti relativi all'imposta sul valore degli immobili situati all'estero, di cui al decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214”*.

Ne consegue che, la violazione per **omessa dichiarazione dell'immobile** sito all'estero deve essere sanata solo ed esclusivamente una volta, **senza la necessità di ravvedersi anno per anno**, ove la situazione di fatto non sia mutata.

Pertanto, se il contribuente **non ha mai indicato nel quadro RW l'immobile estero**, è tenuto a versare **una sola sanzione**, ai sensi dell'[articolo 5, D.L. 167/1990](#), debitamente ridotta secondo le percentuali previste dall'[articolo 13, D.Lgs. 472/1997](#), utilizzando il codice tributo “**8911**”.

Nel caso in cui, tuttavia, la violazione venga **sanata con un ritardo non superiore a 90 giorni** dal termine di presentazione della dichiarazione originaria, la sanzione da versare è pari a **euro 28,67, ossia ad 1/9 della sanzione fissa stabilita in misura pari a euro 258**.

Tutte le considerazioni sopra illustrate **non valgono per l'Ivie e per i redditi derivanti dall'immobile estero**: in queste ipotesi, infatti, le violazioni **devono essere sanate per ciascuna annualità**.

