



**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 è 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**

## 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 **beni 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](#)).

## ***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 legittimate 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 patrimoniale 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**.

## ***La minimizzazione della plusvalenza delle cryptoattività 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 cryptoattività”. La sezione, infatti, dall’1.1.2023, è deputata a **liquidare l’imposta sostitutiva** derivante dalla **vendita di crypto-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 cryptoattività** e vengono, pertanto, ricomprese nella “nuova” casistica di **redditi diversi normata** dalla lett. c-sexies, dell’[articolo 67, Tuir](#).

In passato, quindi, il contribuente accorto 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  $32.000 = (52.000 \text{ euro} - 20.000 \text{ euro})$ .

Si poteva valutare di **aspettare l'anno successivo**, magari le crypto 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 cryptoattività, 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 cryptoattività**.

È, altresì, superato l'orientamento vigente fino al 2022, secondo cui lo scambio crypto con crypto 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 crypto contro crypto non genera materia imponibile**. Si considera fattispecie realizzativa **solo lo scambio crypto contro valuta tradizionale** (valuta fiat).



## ***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 **suddette attività** devono essere valorizzate mediante **l'utilizzo degli stessi criteri validi ai fini Ivie e Ivae**.

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'lvie e per i redditi derivanti dall'immobile estero**: in queste ipotesi, infatti, le violazioni **devono essere sanate per ciascuna annualità**.

