20-GIU-2023
da pag. 36 / foglio 1 / 2

Il Sole 24 ORE
Quotidiano - Dir. Resp.: Fabio Tamburini
Tiratura: 71008 Diffusione: 132572 Lettori: 715000 (0006901)

DATA STAMPA
www.datastampa.it

Criptovalute a impatto zero per il risultato di Ires e Irap

Reddito d'impresa

I componenti positivi e negativi non concorrono a determinare l'imponibile

Irrilevanza fiscale disallineata con il tentativo della delega di ridurre il doppio binario

Alessandro Germani

La legge di Bilancio 2023 (legge 197/22) ha finalmente disciplinato le criptoattività. L'intervento ha riguardato anche i profili fiscali dei soggetti Ires, per i quali è previsto (articolo 110, comma 3-bis, del Tuir) che non concorrono alla formazione del reddito i componenti positivi e negativi che risultano dalla valutazione delle cripto-attività alla data di chiusura del periodo di imposta a prescindere dall'imputazione al conto economico. L'irrilevanza vale anche ai fini Irap.

Questo principio stabilito dal legislatore e applicabile a partire dal gennaio 2023 viene ribadito dalla stessa circolare delle Entrate sulle criptoattività in pubblica consultazione fino al 30 giugno, in particolare nel paragrafo 3.5. La circolare chiarisce che sono stati sterilizzati i fenomeni valutativi riguardanti le cripto-attività, prescindendo dalle modalità con cui tali asset sono iscritti in bilancio e dalla rilevazione a conto economico dei componenti (positivi o negativi) derivanti da detti fenomeni. Infatti sia per i soggetti Ias sia per quelli Oic diversi dalle micro-imprese che non hanno optato per la redazione del bilancio in forma ordinaria vale il principio di derivazione rafforzata. Il che significa che per tali soggetti valgono anche ai fini fiscali i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili. Per i casi di valutazione o quantificazione dei componenti di reddito si fuoriesce dalla derivazione rafforzata, il che significa che la contabilizzazione non vale anche ai fini fiscali, per cui si divarica fra i due piani. Alcuni esempi sono stati riportati dalla relazione illustrativa al Dm 48 del 1 aprile 2009, ovvero:

- la valutazione degli asset in base al principio Ias 16, laddove accanto al criterio del costo per le valutazioni successive è ammesso anche il fair value, ma tale valorizzazione non ha efficacia ai fini fiscali
- la valutazione a fair value degli immobili qualificati dallo Ias 40 come beni d'investimento, per cui anche in questo caso la rivalutazione non ha efficacia fiscale
- l'applicazione dell'impairment test di cui allo Ias 36 per cui le perdite di valore non assumono rilevanza fiscale.

La bozza di circolare pur senza fare accenni espliciti sembra partire da due assunti. Il primo è quello per cui il fatto che le valutazioni delle criptoattività non assumono rilevanza fiscale in base al comma 3-bis dell'articolo 110 del Tuir segue la stessa logica del comma 3 relativo alle valute, per cui è previsto che il cambio di chiusura non assume rilevanza fiscale. Implicitamente ciò pare costituire il superamento della precedente impostazione di prassi (risoluzione 72/E/16) per cui invece i componenti positivi e negativi delle criptovalute dovevano rilevare anche fiscalmente. Ma non può che essere così in quanto è già la (nuova) norma che sancisce l'irrilevanza fiscale e quindi il necessario superamento di quella posizione. Il secondo assunto è la presa d'atto di quanto sia a livello internazionale sia a livello nazionale (anche se posizioni ufficiali dell'Oic in materia non risultano) emerge a livello bilancistico, per cui le criptoattività sono contabilizzate fra i beni immateriali se detenute per investimento o fra le rimanenze se detenute a fini speculativi. Se dunque quella è la modalità di contabilizzazione, e se vale il principio della legge di Bilancio per cui le valutazioni non rilevano fiscalmente, allora ne deriva che:

- gli ammortamenti dei maggiori valori iscritti nell'attivo fra le immobilizzazioni saranno oggetto di una variazione in aumento;
- le variazioni delle rimanenze di beni materiali o delle attività finanziarie iscritte nell'attivo circolante ex articolo 92 o 94 del Tuir non rileveranno fiscalmente;
- non rilevano parimenti le rettifiche di valore ex articoli 94 e 101 del Tuir in caso di attività finanziarie immobilizzate.

Tale irrilevanza è prevista anche ai fini Irap in base al comma 132 della legge 197/22.

Una riflessione a livello di impostazione va comunque necessariamente fatta. Perché con la legge di bilancio 2023 si è proceduto anche per le criptoattività come già previsto per le valute; così, stabilendosi l'irrilevanza fiscale delle valutazioni di bilancio di tali attività, ciò comporta un classico caso di doppio binario fra contabile e fiscale. È evidente che nell'ambito della legge delega di riforma del sistema fiscale è prevista la riduzione di tale doppio binario. Infatti l'articolo 9 lettera c) cita proprio la casistica delle poste in valuta. Va da sé che ragionevolmente anche l'ambito delle criptoattività potrebbe subire in futuro delle modifiche.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

ARTICOLO NON CEDIBILE AD ALTRI AD USO ESCLUSIVO DEL CLIENTE CHE LO RICEVE - 6901 - L.1992 - T.1739

Superficie 32 %

Il Sole 24 ORE
20-GIU-2023
da pag. 36 / foglio 2 / 2
Quotidiano - Dir. Resp.: Fabio Tamburini
Tiratura: 71008 Diffusione: 132572 Lettori: 715000 (0006901)
DATA STAMPA
www.datastampa.it

I PUNTI PRINCIPALI

06901

Trattamento fiscale
La circolare in pubblica consultazione ribadisce il principio per cui non concorrono alla formazione del reddito i componenti positivi e negativi che risultano dalla valutazione delle cripto-attività alla data di chiusura del periodo di imposta a prescindere dall'imputazione al conto economico (articolo 110 comma 3-bis del Tuir come introdotto dalla legge di bilancio 2023)

Realizzo
Nel momento in cui le cripto-attività sono permutate con altri beni (incluse altre cripto-attività) o cedute in cambio di moneta avente corso legale, la differenza tra il corrispettivo incassato e il valore fiscalmente riconosciuto di tali cripto-attività concorre alla formazione del reddito di periodo, rappresentando tali eventi dei realizzi sul piano fiscale

Norme applicabili
Sulla base della classificazione in bilancio delle cripto-attività (iscrivibili fra le immobilizzazioni immateriali o fra le rimanenze), si applicheranno le seguenti diposizioni:
- per i beni immateriali e attività finanziarie immobilizzate, gli articoli 86 e 101 del Tuir
- per le attività finanziarie attivo circolante o altre rimanenze, l'articolo 85 del Tuir

Valore normale
In ogni caso, il valore fiscale delle cripto-attività è determinato applicando le previsioni di cui all'articolo 9 del Tuir

06901

Criptoattività in bilancio come beni immateriali se sono investimenti o tra le rimanenze per finalità speculative

IL VINCOLO
Le condizioni soggettive che danno diritto ai bonus devono essere provate

ARTICOLO NON CEDIBILE AD ALTRI AD USO ESCLUSIVO DEL CLIENTE CHE LO RICEVE - 6901 - L.1992 - T.1739