



*Consultazione pubblica su bozza di circolare recante chiarimenti
in merito al trattamento fiscale delle cripto-attività
Articolo 1, commi da 126 a 147, legge 29 dicembre 2022, n. 197
(Legge di bilancio 2023)*

Osservazioni in materia di IVA del
Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Commissione di studio "IVA e imposte indirette"

Roma, 5 luglio 2023

INDICE

1. BASE IMPONIBILE CRIPTOVALUTE	3
2. INDIVIDUAZIONE DELLO STATUS DEL CLIENTE	3
3. ESEMPLIFICAZIONI SULLA QUALIFICAZIONE DELLE OPERAZIONI DI <i>MINING</i>	4
4. NATURA DELLE OPERAZIONI AVENTI AD OGGETTO <i>UTILITY TOKEN</i> E <i>HYBRID TOKEN</i>	4
5. NFT CON SOTTOSTANTE “ <i>ASSET OFF-CHAIN</i> ”	4

1. BASE IMPONIBILE CRIPTOVALUTE

Come riportato nella bozza di circolare al par. 3.7.1, il Comitato IVA nelle Linee Guida del 120° meeting del 28 marzo 2022 (doc. 1045), si è espresso nel senso che il *bitcoin* debba essere considerato come moneta virtuale, la quale “*non avendo corso legale*” deve essere intesa come “*mezzo di pagamento ‘contrattuale’ perché volontariamente accettato dalle parti della transazione*”.

In tutti i casi in cui una cessione di beni o una prestazione di servizi sia regolata in criptovalute è necessario determinarne il controvalore in euro ai fini del calcolo della **base imponibile** e della relativa IVA, se dovuta.

Al riguardo, infatti non può trascurarsi la circostanza che, in caso di fornitore soggetto passivo italiano, questi debba emettere apposita fattura sia nei rapporti B2B che nei rapporti B2C, rispettando le previsioni dell’art. 21 DPR n. 633 del 1972.

Secondo le indicazioni fornite dal Comitato IVA nel Working Paper 1060, a tal fine, potrebbe farsi utile riferimento al tasso di cambio applicato dalla piattaforma nella quale si trova l’*e-wallet* del fornitore.

In ossequio alle previsioni dell’art. 13, comma 4, DPR n. 633 del 1972, il tasso di cambio potrebbe essere quello del giorno di effettuazione dell’operazione (o, in caso di cambi fluttuanti, il valore medio registrato nel giorno di effettuazione dell’operazione).

Si ritiene, inoltre, opportuno, che si chiarisca se il corrispettivo in criptovalute debba ritenersi già comprensivo di IVA.

2. INDIVIDUAZIONE DELLO STATUS DEL CLIENTE

In relazione ai paragrafi 3.7.1.2 e 3.7.1.3 della bozza di circolare, ai fini della determinazione del trattamento IVA applicabile alle operazioni di cui trattasi (ed in particolare, al fine di verificare la sussistenza del requisito della territorialità) risulterebbero necessarie indicazioni circa le procedure per definire, eventualmente anche in via presuntiva, la qualità della controparte. Ciò in considerazione del fatto che le operazioni aventi ad oggetto *token* e *NFT* hanno luogo in un ambiente che non richiede il disvelamento dell’identità dell’acquirente.

Questa circostanza richiederebbe una verifica particolare da parte del cedente/prestatore, per cui occorrerebbe presumere l’assunzione da parte sua di una responsabilità in ragione di tale circostanza. L’individuazione dello *status* del cliente dovrebbe fondarsi sull’utilizzo di idonei criteri, analoghi a quelli che, di regola, sono adottati nell’espletamento di tutte le cautele civilistiche (in primo luogo) relative ad operazioni commerciali (utilizzo della c.d. “diligenza del buon padre di famiglia”). Peraltro, coerenti indicazioni potrebbero rivenirsi negli articoli da 10 a 13-bis del Regolamento di esecuzione UE n. 282/2011 del 15 marzo 2011.

3. ESEMPLIFICAZIONI SULLA QUALIFICAZIONE DELLE OPERAZIONI DI *MINING*

In tema di *mining* si ritiene di poter condividere le osservazioni formulate in materia dall'Agenzia delle entrate, anche con riferimento a precedenti risposte a interpello della stessa Amministrazione finanziaria.

Tuttavia, nell'ultimo capoverso del par. 3.7.1.1, è esplicitato che *“se la fattispecie è disciplinata contrattualmente e sono note le controparti interessate, al ricorrere di tutti gli altri presupposti per l'applicazione dell'imposta, il mining su cripto-attività sarà soggetto a Iva e imponibile, non imponibile o esente a seconda della disciplina applicabile alla specifica cripto-attività”*.

A questo proposito, l'indicazione generica dell'assoggettamento ad IVA con applicazione dei regimi di imponibilità, non imponibilità o esenzione, meriterebbe qualche ulteriore precisazione, anche a mezzo di esempi, per offrire una bussola corretta agli operatori per l'applicazione dell'imposta.

4. NATURA DELLE OPERAZIONI AVENTI AD OGGETTO *UTILITY TOKEN* E *HYBRID TOKEN*

Con riferimento agli *utility token* e *hybrid token* di cui al paragrafo 3.7.1.2, i quali rispettivamente possono mutare o mutano natura giuridica dopo l'emissione, si comprende che i chiarimenti forniti invitano ad adottare particolari cautele nel processo di qualificazione delle operazioni che hanno ad oggetto il trasferimento degli stessi.

In particolare, si chiede di compiere una verifica sulla natura dell'operazione al momento di ogni singolo scambio, tenendo conto che questa potrebbe essere diversa anche da quella rilevata negli scambi precedenti (ivi incluso lo scambio immediatamente precedente).

Da ciò deriverebbe, a maggior chiarimento, che ciascuno scambio deve considerarsi avente autonoma natura, indipendente da quella rilevata negli scambi precedenti.

5. NFT CON SOTTOSTANTE “*ASSET OFF-CHAIN*”

Al paragrafo 3.7.1.3 si illustra come *“adottando l'approccio look through l'NFT assume la natura di mero veicolo mediante il quale avviene il trasferimento dei beni, servizi e diritti che incorpora, e rispetto ai quali assume natura accessoria. Ne consegue la prevalenza della disciplina Iva del sottostante.*

In particolare, se il sottostante è:

(...)

2. un asset materiale (c.d. “asset off-chain”), il trasferimento dell'NFT è regolato dalla disciplina Iva di detto asset”.

Si chiarisce nel prosieguo che, qualora l'asset fisico sia un'opera dell'ingegno, un bene immobile o un bene mobile registrato, la proprietà dello stesso dovrà seguire le regole specifiche poste dall'ordinamento giuridico nazionale.

Qualora, invece, l'asset fisico sottostante consista in un bene mobile non registrato, la bozza di circolare indica che "il trasferimento dell'NFT è una cessione di beni regolata in primis dagli articoli 2 e 7-bis del decreto Iva, con riferimento alla quale l'imposta si ritiene esigibile all'atto della consegna dell'NFT al cessionario, ossia quando l'NFT entra nel suo wallet personale". Si pone, dunque, in deroga alle disposizioni dell'art. 6, DPR n. 633 del 1972, una *fiction iuris* per la determinazione del momento impositivo, che poggia probabilmente anche sulla circostanza di fatto che l'ingresso dell'NFT nel *wallet* personale dell'acquirente presuppone l'avvenuto contestuale pagamento dell'importo concordato.

Ciononostante, considerato il richiamo agli artt. 2 e 7, DPR n. 633 del 1972, deve sottolinearsi come la natura dell'operazione debba essere determinata in considerazione del luogo in cui il bene mobile non registrato si trovi (fisicamente) nel momento dell'effettuazione dell'operazione (determinato secondo la richiamata *fiction iuris*) e, in caso di cessione con movimentazione, del luogo ove il bene sia spedito o trasportato. Il trasferimento dell'NFT, verificatesi le condizioni di legge, potrebbe, quindi qualificarsi alternativamente quale cessione domestica, cessione all'esportazione, cessione intra-UE, vendita a distanza intra-UE, con conseguenze, tra gli altri, in termini di acquisizione dello *status* di esportatore abituale, di diritto di esercitare l'opzione per l'applicazione dell'imposta con il sistema dell'*One Stop Shop*, etc.

Ciò stante, si dovrebbero chiarire le modalità degli adempimenti per consentire agli operatori di emettere (entro la tempistica richiesta per ciascuna operazione) correttamente la fattura e beneficiare eventualmente delle agevolazioni previste dalle norme in materia.