

Una bussola per inquadrare gli asset digitali da un punto di vista fiscale, contabile, giuridico

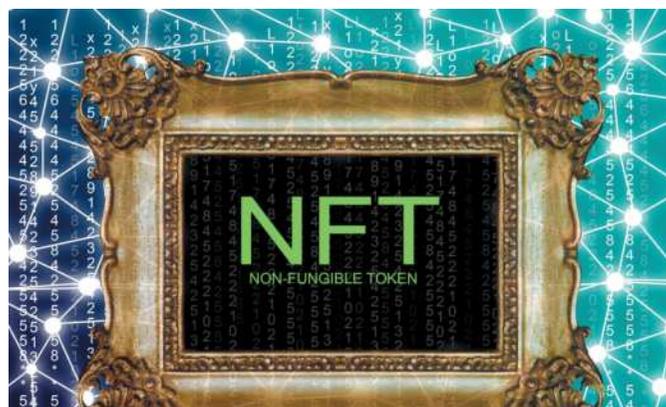
Criptoarte & co. fonti di profitto

Maggiori opportunità per le società dall'utilizzo degli Nft

Pagina a cura
di STEFANO VERNA

Gli asset digitali stanno diventando una nuova frontiera di profitto per le imprese, ma l'inquadramento giuridico e tributario resta un cantiere aperto. Un'opera digitale in formato Nft (Not fungible token), raffigurante la bandiera dell'Ucraina, ha raccolto oltre 6,7 milioni di dollari (poco più di 6 milioni di euro); un Nft rappresentante la proprietà virtuale di Roma è stato acquistato nel metaverso della piattaforma di Ertha a 120 mila dollari (quasi 110 mila euro). Totò truffe? No, beni che esistono solo in formato digitale e che circolano rappresentati da Nft, ovvero gettoni (appunto tokens) che, attraverso una catena blockchain, sono in grado di certificare digitalmente la proprietà di un dato bene o servizio. Gli Nft sono infungibili (not fungible) e questo determina la loro unicità e non interscambiabilità. Attribuiscono dunque all'opera digitale le caratteristiche e i diritti che sono associati alle opere d'arte fisiche, ovvero la loro unicità e rarità, l'autenticità e i correlati diritti di proprietà con relative tutele. In altre parole, la tokenizzazione è la conversione dei diritti di un bene in un token digitale registrato su una blockchain, dove il bene reale e il token sono collegati da uno smart contract.

Gli Nft non hanno uno specifico inquadramento giuridico e neppure una correlata disciplina tributaria, che va individuata partendo dalla sostanza economica dell'operazione in quanto rilevante ai fini della tassazione. La loro funzione di certifica-



Ogni Nft è unico e non può essere duplicato

zione del diritto su un bene li rende però assimilabili ai titoli rappresentativi di merci che, ai sensi dell'art. 1996 cod. civ., attribuiscono al possessore il diritto alla consegna delle merci che sono in essi specificate, il possesso delle medesime e il potere di disporne mediante trasferimento del titolo. L'aspetto peculiare della disciplina dei titoli rappresentativi di merci è quello di consentire la circolazione delle merci attraverso quella dei titoli. Il termine «merce» è inteso riferibile a qualsiasi bene economico oggetto di scambio commerciale e, quindi, anche alle opere digitali tokenizzate. L'utilizzo dei Nft non è però limitato al mondo digitale, ma comincia a estendersi, a motivo della loro attitudine alla sicurezza e velocità, anche a transazioni su beni fisici, quali gli immobili (circostanza impossibile in Italia). Per le imprese, la creazione di Nft sui propri asset può costituire una nuova fonte di ricavi: per esempio, per una società di produzione televisiva, la vendita di Nft che rappresentino momenti to-

pici di un format televisivo o di un evento sportivo.

Da un punto di vista contabile, la cessione di Nft può essere inquadrata nell'ambito delle cessioni di beni (generalmente immateriali) rilevando, per l'appunto, non la cessione del titolo (Nft) quale valore mobiliare, ma in quanto rappresentativo del bene sottostante. Ai fini delle imposte sui redditi, il corrispettivo derivante dalla cessione di Nft, la cui imponibilità non è comunque in discussione per il principio della presunzione assoluta di commercialità di cui all'art. 81 dpr 917/1986, è disciplinato, nell'eventualità lo stesso rappresenti un diritto immateriale (es. ripresa televisiva) dall'art. 85, comma 1, lett. a), dpr 917, quale ricavo derivante dalla cessione dei beni alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa, costituendo un'ulteriore modalità di sfruttamento del diritto di cui l'impresa è titolare. Tale ricavo, ai sensi dell'art. 109, co. 1, concorre a formare il reddito nell'esercizio di competenza,

per la determinazione del quale il comma 2 dell'art. 109 specifica che i corrispettivi delle cessioni di beni mobili si considerano conseguiti alla data della consegna o spedizione, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale. Nel caso dei Nft, il corrispettivo della cessione si considera conseguito nel momento in cui la proprietà dello stesso è trasferita utilizzando la blockchain. È ragionevole ritenere che anche i corrispettivi derivanti dagli introiti del «diritto di seguito» contrattualmente disciplinato nello smart contract costituiscano parte integrante del ricavo per la cessione del Nft e concorrano alla formazione del reddito nel momento in cui si perfezionano i relativi successivi trasferimenti.

Per le società che, applicando i principi contabili internazionali, dopo la prima rilevazione in contabilità, iscrivono l'attività immateriale (che genera ricavi da cessione di Nft) al suo fair value (al netto di ammortamenti e perdite di valore), l'esistenza di un mercato relativo al Nft può contribuire a valorizzare tale attività e dar luogo a un incremento di valore contabilizzato nel prospetto Oci (ossia nel prospetto delle altre componenti di conto economico complessivo) e accumulato nel patrimonio netto sotto la voce riserva di rivalutazione, in contropartita all'aumento del costo delle attività. Tale eventuale maggior valore non assume però rilevanza fiscale, rientrando tra i fenomeni stimativi (circ. 28/2/2011, n. 7/E).

Ai fini Iva, invece, la cessione di un Nft che rappresenti un'opera digitale dovrebbe essere riconducibile nell'ambito

dell'art. 3, comma 2, dpr 633/72, che regola il trattamento Iva per tutta una serie di diritti e beni immateriali la cui cessione definitiva o temporanea è equiparata alle prestazioni di servizio delle quali seguono la disciplina. Inoltre, poiché oggetto della transazione è un bene digitale e il processo di acquisto avviene interamente online, senza che sia necessaria la consegna/spedizione di un prodotto, ai fini della territorialità si applica la disciplina del commercio elettronico e, in particolare, il nuovo art 7-octies, dpr 633/72 ai sensi del quale: i) le cessioni (rectius prestazioni di servizi) a clienti residenti in Italia sono soggette a Iva ad aliquota ordinaria; ii) le cessioni a clienti privati Ue sono soggette a Iva in Italia fino al limite di 10 mila euro di operazioni similari, superato il quale l'Iva è applicata nello Stato di destinazione; il cedente può aprire la partita Iva o nominare un rappresentante fiscale in ogni Stato membro in cui esegue le vendite oppure aderire al regime Oss (One stop shop), che consente di applicare l'imposta dell'altro Stato senza aprire una posizione Iva; iii) le cessioni a soggetti passivi Ue (iscritti al Vies) sono soggette al regime del reverse charge con Iva applicata dal committente; iv) le cessioni a clienti extra-Ue sono fuori campo Iva ai sensi dell'art. 7-octies dpr 633/72 se privati e ai sensi dell'art. 7-ter se soggetti passivi Iva. Gli Nft possono rappresentare anche beni del mondo reale, utilizzati per attestare il possesso di un diritto su un qualsiasi bene fisico. In tali casi, l'operazione di cessione del Nft si configura quale cessione di beni (art. 2, dpr 633.)

—© Riproduzione riservata—

Per i diritti di autore serve un contratto di licenza o cessione a sé

La sempre maggiore diffusione dei Non fungible token e le loro specificità rendono necessario individuarne i riflessi sul mondo della proprietà intellettuale e sulla gestione della protezione dell'autore dell'opera.

Sotto questo profilo, occorre anzitutto evidenziare che, con l'acquisto di un Nft, non vengono trasferiti automaticamente anche dei diritti d'autore a esso relativi (il diritto di farne una copia, commercializzarlo, ecc.) che dovranno essere oggetto di apposita regolamentazione tra le parti per mezzo di un contratto di licenza o di cessione delle opere e/o dei diritti. Per esempio, l'acquirente di un Nft degli «Nba Top Shot Moment» (momenti top del celebre campionato) ha il diritto di scambiare, vendere o regalare il Nft ma non può riprodurre, distribuire o altrimenti

commercializzare qualsiasi elemento. Allo stesso tempo, però, le opere d'arte, grazie alla blockchain di Nft, acquisiscono prove certe di autenticità, impedendo una riproduzione e distribuzione massiva e non autorizzata tramite Internet: crypto art, oggetti digitali da collezione e giochi online trovano negli Nft una valida forma di tutela.

Dal punto di vista tributario, la cessione di un Nft che comporti il trasferimento dei diritti d'autore da parte dell'autore stesso, soggetto passivo Iva, ai sensi dell'art. 53 co. 2 lett. b), dpr 917/86, rientra tra i redditi di lavoro autonomo assimilato se non è conseguito nell'esercizio di imprese commerciali. Il reddito è costituito dall'ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti dall'autore nel periodo d'imposta, anche sotto forma di

partecipazione agli utili, al netto di una riduzione a titolo di deduzione forfetaria delle spese nella misura del 25%, ovvero del 40% se i compensi sono percepiti da soggetti di età inferiore a 35 anni (art. 54 co. 8).

Se invece il diritto d'autore è connesso alle prestazioni tipicamente svolte nell'ambito di un'attività esercitata in modo professionale (per esempio, un autore di programmi televisivi), i relativi compensi confluiscono nel reddito di lavoro autonomo professionale (art. 53, co. 1) e sono determinati secondo le modalità ordinarie (salvo l'applicazione del regime forfetario nei limiti di 65.000 euro di compensi annui), ossia con deduzione analitica dei costi, senza possibilità di applicare la suindicata deduzione forfetaria.

Le cessioni relative a diritti

d'autore, eseguite dall'autore stesso o dai suoi eredi o legatari non sono mai soggette a Iva, ai sensi dell'art. 3, co. 2, dpr 633/72 mentre sono soggette a Iva, ovviamente se esiste l'abitudine, se poste in essere da parte di soggetti diversi dall'autore o suoi eredi.

Se invece il provento per lo sfruttamento del diritto d'autore sia realizzato a titolo occasionale e non pervenga direttamente all'autore o all'inventore dell'opera, né sia conseguito nell'esercizio di imprese commerciali, si genera un reddito diverso in base all'articolo 67 co. 1 lett. g), del Tuir, determinato considerando il 75% dell'ammontare percepito, se i diritti sono stati acquisiti a titolo oneroso e il 100%, se i diritti sono pervenuti per successione o donazione (art. 71 co. 1 del Tuir).

—© Riproduzione riservata—