Pubblicato il 27/01/2020

N. 01077/2020 REG.PROV.COLL.

N. 07581/2019 REG.RIC.

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

Il Tribunale Amministrativo Regionale per il Lazio

(Sezione Seconda Ter)

ha pronunciato la presente

SENTENZA

sul ricorso numero di registro generale 7581 del 2019, proposto da
Assob.It - Associazione delle imprese attive nella Blockchain in Italia, Associazione Blockchainedu, ciascuna in persona del rispettivo legale rappresentante pro tempore, rappresentate e difese dagli avvocati Stefano Vinti, Dario Capotorto, Niccolò Travia, Giorgio Maria Mazzoli, con domicilio digitale come da PEC da Registri di Giustizia;

contro

Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore Generale legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, domiciliataria ex lege in Roma, via dei Portoghesi, 12;

nei confronti

Banca D'Italia, Commissione Nazionale per le Società e la Borsa (Consob), in persona del rispettivo legale rappresentante pro tempore, non costituite in giudizio;

per l'annullamento

- del provvedimento del Direttore dell'AGENZIA DELLE ENTRATE prot. n. 23596/2019, pubblicato in data 30 gennaio 2019, di «Approvazione del modello di dichiarazione “REDDITI 2019–PF”, con le relative istruzioni, che le persone fisiche devono presentare nell'anno 2019, per il periodo d'imposta 2018, ai fini delle imposte sui redditi»;

- del provvedimento del Direttore dell'AGENZIA DELLE ENTRATE prot. n. 85457/2019, pubblicato in data 10 aprile 2019, di «Modificazioni al modello di dichiarazione “Redditi 2019–PF” e alle relative istruzioni, approvato con provvedimento del 30 gennaio 2019» e delle relative «Istruzioni per la compilazione» del modello redditi 2019 (periodo di imposta 2018), pubblicate nella medesima data, nella parte in cui il predetto atto dispone «istruzioni per la compilazione del quadro RW» e annovera le valute virtuali nella «tabella codici investimenti all'estero e attività estere di natura finanziaria» fra le «altre attività estere di natura finanziaria».

Visti il ricorso e i relativi allegati;

Visto l'atto di costituzione in giudizio dell'Agenzia delle Entrate;

Visti tutti gli atti della causa;

Relatore nell'udienza pubblica del giorno 19 novembre 2019 il dott. Salvatore Gatto Costantino e uditi per le parti i difensori come specificato nel verbale;

Ritenuto e considerato in fatto e diritto quanto segue.

FATTO

Le odierne ricorrenti sono associazioni che perseguono lo scopo (quanto ad ASSOBIT) di promuovere la più ampia diffusione della tecnologia identificata sotto il nome di "Blockchain" e di rappresentare gli interessi e le istanze di tutti i soggetti che svolgano le attività ad essa connesse o riconducibili (come, ad esempio, lo sviluppo, produzione, distribuzione, commercializzazione dei relativi *software* ed *hardware*, servizi collegati come il deposito fiduciario, la gestione dei *wallet,* il cambio o la compravendita di criptovalute, studio, consulenza e formazione per le relative attività e così via) e (quanto a BLOCKCHAINEDU) di condurre uno studio prevalentemente accademico e scientifico interdisciplinare per favorirne lo sviluppo in forma di progetti, eventi divulgativi e simili.

Con il ricorso introduttivo, le associazioni ricorrenti contestano l'inserimento da parte dell'Agenzia delle Entrate delle "valute virtuali" nell'ambito degli obblighi del c.d. monitoraggio fiscale, individuandone i detentori quali destinatari degli adempimenti di cui al D.L. 28 giugno 1990, n. 167, senza che alcuna norma, di rango primario o secondario, abbia previsto alcunché in tal senso; tale inserimento risulterebbe operato mediante la pubblicazione delle "*istruzioni per la compilazione del modello 2019 per la dichiarazione dei redditi delle persone fisiche*", che, al rigo 14 del quadro RW (relativo agli "*investimenti all'estero e attività estere di natura finanziaria*") hanno esplicitamente previsto l'obbligo di indicare anche "*le altre attività estere di natura finanziaria e valute virtuali*".

In fatto, espongono che:

a) le valute virtuali, prime fra tutte il Bitcoin, sono registrazioni digitali che vengono annotate all'interno di libri mastri definiti "*blockchain"*, le copie dei quali risiedono, in maniera distribuita e condivisa, su tutti i computer o dispositivi connessi alla rete di cui fanno parte;

b) le valute virtuali altro non sono che contenitori astratti vuoti, che si prestano, eventualmente, ad essere riempiti di dati e trasmessi ad altri utenti, inverando la possibilità di inviare elementi digitali tramite internet, ma – a differenza, ad esempio della posta elettronica – mediante tale invio il mittente perde la disponibilità di quanto inviato in favore del ricevente, che l'acquista, proprio come se l'oggetto della c.d. transazione fosse un oggetto fisico; la "*blockchain*" costituisce come tale un "*registro virtuale*" condiviso e distribuito, che tiene traccia dei messaggi ricevuti da ogni singolo utente del sistema, attestandone la capacità di "spesa" ed impedendo così la c.d. "doppia spesa"; ove per "capacità di spesa" ci si riferisce a niente più che ad un numero, cui viene convenzionalmente attribuito il nome distintivo della singola valuta virtuale, che, per le caratteristiche del sistema, ha la proprietà di non poter essere replicato in quanto univocamente associato ad una sequenza di firme digitali crittografiche, non falsificabili;

c) l'attitudine delle valute virtuali ad essere scambiate con valute aventi corso legale ovvero ad essere trasferite in cambio di beni o servizi (con effetto solutorio unicamente su base volontaria) rappresenta la volontà di chi se ne serve di partecipare a un network di cui condivide il sottostante fondamento ideologico-culturale – basato sulla disintermediazione rispetto alle istituzioni centrali – che ne estrinseca la caratteristica essenziale di forma di comunicazione e manifestazione del pensiero;

d) esistono migliaia di tipologie diverse di valute virtuali e per nessuna esiste una quotazione ufficiale del prezzo; il "valore" è unicamente attribuito dalla disponibilità all'acquisto da parte di qualche altro utente; per tale ragione esso fluttua sensibilmente in base a mode cicliche; il "prezzo" che viene attribuito alle valute virtuali è dato unicamente dal fatto che la maggior parte di esse esiste in misura finita, essendo *asset* digitalmente scarsi e irreplicabili, seppure restino strumenti essenzialmente di comunicazione, aventi la sola utilità data dalla loro attitudine al trasferimento, il cui "valore" è rappresentato dalla somma che qualcuno è disposto a spendere per servirsene; per tale ragione, non potrebbero essere equiparate ad investimenti o attività di natura finanziaria in quanto rappresenterebbero unicamente un mezzo tecnologico finalizzato all'invio, attraverso una rete *peer-to-peer*, ovverosia di tipo paritetico, di rappresentazioni digitali;

e) caratteristica essenziale di tale strumento sarebbe dunque la sua "aterritorialità", dal momento che la disponibilità delle valute virtuali coincide con il possesso della "chiave privata" necessaria a trasferirle, che, a sua volta, costituisce un "codice crittografico" univoco, del quale non può predicarsi una sorta di "conservazione" in un luogo fisico;

f) le valute virtuali rappresentano un sottoinsieme delle rappresentazioni digitali (cc.dd. *tokens*) basate sulla tecnologia *blockchain*, che proprio per l'anzidetta natura di irreplicabilità, possono essere utilizzati al fine di rendere più fluida la circolazione di diritti relativi a beni o servizi in essi rappresentati o incorporati; classificabili in varie maniere, delle quali le ricorrenti propongono un elencazione in atti.

Dopo essersi soffermate sulla rispettiva legittimazione ed interesse ad agire (che riconducono dalle rispettive finalità statutarie), censurano i provvedimenti impugnati per le seguenti ragioni.

1) Nullità ex art. 21-septies della l. n. 241/1990 del provvedimento impugnato per difetto assoluto di attribuzione dell'Amministrazione resistente a provvedere all'introduzione del descritto regime fiscale per le "valute virtuali" secondo le previsioni di cui all'art. 23 della Costituzione e agli artt. 1 e 2 della l. n. 212 del 27 luglio 2000 (l'assoggettamento delle valute virtuali agli obblighi di dichiarazione di cui ai provvedimenti impugnati sarebbe l'esito dell'esercizio di un potere amministrativo sfornito di previsione legislativa di rango primario).

2) Violazione e/o erronea applicazione dell'art. 1 del d.P.R. n. 322 del 22 luglio 1998 – Violazione di legge degli artt. 5 e 7 della l. n. 212 del 27 luglio 2000 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente) ed eccesso di potere per carenza di motivazione, travisamento di fatti e difetto di istruttoria (difetterebbe un provvedimento formale di approvazione o modificazione del modello di dichiarazione dei redditi; sarebbe violato il dovere di informazione del contribuente).

3) Violazione e/o erronea applicazione degli artt. 1 e 4 del d.l. n. 167 del 28 giugno 1990 (c.d. decreto sul "monitoraggio fiscale"), dell'art. 9 del d.lgs. n. 917 del 22 dicembre 1986 (c.d. "T.U.I.R.") e degli artt. 1, co. 2, e 3, co. 5, del d.lgs. n. 231 del 21 novembre 2007 (c.d. "T.U. antiriciclaggio"), così come modificati dal d.lgs. n. 90 del 25 maggio 2017 (di recepimento della direttiva UE 2015/849, c.d. "Quarta direttiva antiriciclaggio"). Annullabilità dei provvedimenti impugnati per contrarietà all'ordinamento europeo previo, se del caso, rinvio pregiudiziale ai sensi dell'art. 267 TFUE. Eccesso di potere in tutte le figure sintomatiche e in particolare per contraddittorietà dell'azione amministrativa, mancata tutela del legittimo affidamento dei destinatari dei provvedimenti, carenza della motivazione, illogicità e ingiustizia manifesta della previsione delle valute virtuali all'interno della "Tabella codici investimenti all'estero e attività estere di natura finanziaria".

In aggiunta ai vizi di annullabilità di cui al secondo motivo di ricorso ed in subordine rispetto alla nullità censurata con il primo motivo, gli atti impugnati sarebbero illegittimi anche in ragione dell'illogicità ed irragionevolezza dell'assimilazione ai fini fiscali delle valute virtuali agli investimenti e alle attività finanziarie estere.

Secondo tale motivo, le valute virtuali non sono comprese nella elencazione tipica dei redditi di cui all'art. 6 del TUIR; la modalità di conservazione delle valute virtuali osterebbe alla loro assimilazione agli investimenti all'estero ed alle attività estere di natura finanziaria, in quanto non sarebbero riconducibili ad un concetto "geografico" di detenzione; i prestatori di servizi relativi all'utilizzo di valuta virtuale non sono assimilabili agli operatori finanziari per espressa previsione legislativa, art. 3, comma 5 del d.lgs 231/2007 (come modificato dall'art. 1 del d.lgs 90/2017).

Richiamano a tale proposito il documento denominato *«Virtual currency schemes – a further analysis»* rilasciato a febbraio 2015 dalla BCE, nel quale - in parte per la ancora limitata diffusione del fenomeno, in parte per l'assenza di un ente emittente e di "corso legale" dello strumento, nonché per la non rimborsabilità e la mancanza di un valore nominale univoco - si escludeva la qualificabilità delle valute virtuali, ai fini regolatori, come valute aventi corso legale, essendo prive di effetto solutorio per il debitore e di obbligo di accettazione per il creditore.

La Corte di Giustizia dell'Unione Europea, con sentenza 22 ottobre 2015 (causa C-264/14) in relazione ad una fattispecie di intermediazione svolta mediante operazioni di cambio tra valute virtuali e valute aventi corso legale, ne stabiliva l'esclusione ai fini di IVA: le valute virtuali venivano ricondotte ad un "mezzo di pagamento contrattuale" (accettato tra le parti in forza di una transazione, ovvero mezzo di pagamento accettato dagli operatori).

Con la Risoluzione n. 72/E del 2 settembre 2016, l'Agenzia delle Entrate (rispondendo ad un interpello di un operatore intermediario di criptovalute) seppur escludendo la rilevanza dell'attività ai fini IVA, come indicato dalla citata sentenza della Corte di Giustizia, stabiliva che, ai fini della tassazione diretta delle imprese che offrono servizi di cambio di valute virtuali con valute tradizionali, i Bitcoin andrebbero valutati secondo il cambio in vigore alla data di chiusura dell'esercizio; precisava l'Agenzia che tale valutazione assume rilievo ai fini fiscali ai sensi dell'art. 9 del testo unico delle imposte sui redditi approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

Le ricorrenti evidenziano che la medesima Risoluzione stabiliva che per quanto riguarda la tassazione ai fini delle imposte sul reddito dei clienti della Società, persone fisiche che detengono i Bitcoin al di fuori dell'attività d'impresa, le operazioni a pronti (acquisti e vendite) di valuta non generano redditi imponibili "mancando la finalità speculativa"; pertanto, l'Agenzia avrebbe espresso il proprio orientamento sull'inquadramento fiscale delle valute virtuali stabilendone i) la rilevanza tributaria per le imprese che offrono servizi di cambio tra valute virtuali e valute tradizionali; ii) l'equiparazione alle valute estere e iii) la non imponibilità per i detentori persone fisiche.

Precisano che nell'Ordinamento italiano le valute virtuali ottenevano riconoscimento positivo con l'introduzione del d. lgs. 25 maggio 2017, n. 90; in sede di recepimento della Quarta Direttiva antiriciclaggio, direttiva (UE) 2015/849, il legislatore introduceva una definizione di "valuta virtuale" richiamando quella contenuta nella Proposta di modifica della Commissione, anticipando il recepimento della direttiva (UE) 2018/843 (c.d. Quinta Direttiva antiriciclaggio), del 30 maggio 2018; il citato d.lgs. n. 90/2017, all'art. 1, modificando sul punto l'art. 1, co. 2, lett. qq) del d.lgs. n. 231/2007, seppur utilizzando una terminologia diversa rispetto alla definizione contenuta nella citata Quinta Direttiva antiriciclaggio (in particolare, la definizione interna non contiene l'inciso «non possiede lo status giuridico di valuta o moneta» previsto dalla norma eurounitaria), qualifica espressamente le valute virtuali come "mezzo di scambio". Oltre a fornire una compiuta definizione normativa di valuta virtuale, l'intento classificatorio del d.lgs. n. 90/2017, con l'art. 1, sempre in riforma del d.lgs. n. 231/2007, art. 3, co. 5, lett. i), realizzava l'attrazione dei «prestatori di servizi relativi all'utilizzo di valuta virtuale» alla categoria degli operatori "non finanziari".

Su tali basi, le ricorrenti affermano che l'inserimento delle monete virtuali nell'obbligo di dichiarazione di cui si discute tra i redditi finanziari di provenienza estera, sarebbe privo di titolo e contrastante con le norme appena richiamate.

Chiedono, in via concorrente con la domanda di annullamento, che sia riconosciuto il carattere irragionevole e discriminatorio dei provvedimenti con cui l'AGENZIA ha inserito le valute virtuali nell'ambito degli investimenti e delle attività finanziarie detenute all'estero, nella misura in cui sottopone a imposizione tributaria rappresentazioni digitali che non hanno, di per sé, natura finanziaria o di investimento e, in conseguenza, pronunciarne l'annullamento; ovvero in subordine, chiedono di rimettere questione di interpretazione pregiudiziale dinanzi alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea ai sensi dell'art. 267 TFUE, con ogni conseguente disposizione processuale.

In via concorrente, domandano l'annullamento dei provvedimenti impugnati per eccesso di potere e difetto di motivazione, laddove l'Agenzia avrebbe omesso di indicare la misura in cui le valute virtuali sarebbero soggette a tassazione, tanto con riferimento alle modalità di individuazione del valore che concorrerebbe a formare il reddito imponibile, quanto riguardo alla misura dell'imposta applicabile.

Si è costituita l'Agenzia delle Entrate che resiste al ricorso di cui chiede il rigetto per inammissibilità ed infondatezza.

Eccepisce il difetto di legittimazione delle ricorrenti; la tardività dell'azione di annullamento (il ricorso è stato notificato l'11 giugno 2019; il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate che approva le istruzioni, recante il n. 23596 è datato 30 gennaio 2019; il provvedimento prot. 85457 del 10 aprile 2019 avrebbe natura di mera correzione materiale del primo) e l'infondatezza dei motivi di gravame.

In particolare, il primo motivo di ricorso sarebbe manifestamente infondato in quanto le modifiche apportate alla modulistica 2019, rispetto a quella del 2018, si limiterebbero alla integrazione della descrizione del codice "14", in relazione al quale è inserito il riferimento alle valute virtuali; ed alla precisazione che nella colonna 4 "Codice Stato estero", tale codice non è obbligatorio nel caso di compilazione per dichiarare "valute virtuali".

Negli attuali modelli dichiarativi la compilazione del quadro RW assolve soltanto agli obblighi di monitoraggio tanto che, mediante la barratura della citata casella 20, posta in corrispondenza dei righi da RW1 a RW5, non vi è l'applicazione dell'IVAFE.

Secondo l'Avvocatura, non sarebbe il modello di dichiarazione che attribuirebbe rilevanza fiscale al possesso di criptovalute, precisandosi che:

- non sono soggette a tassazione le operazioni a pronti in quanto manca la finalità speculativa, salvo generare plusvalenza/minusvalenza allorquando la valuta derivi da prelievi da portafogli elettronici (wallet) o "conti" digitali per i quali la giacenza media superi un controvalore di euro 51.645,69 per almeno sette giorni lavorativi continui nel periodo d'imposta, ai sensi del comma 1, lettera c-ter) e del comma 1-ter, dell'articolo 67 del TUIR;

- sono soggetti a tassazione come redditi diversi di natura finanziaria, i redditi derivanti dalle cessioni a termine, ai sensi del comma 1, lettera c-ter), dell'articolo 67 del TUIR;

- sono soggetti a tassazione come redditi diversi di natura finanziaria, ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera c quater), del TUIR, quelli derivanti dalle operazioni sul mercato FOREX e Contract for Difference (CFD) aventi ad oggetto valute virtuali.

Tali redditi, se percepiti da parte di un soggetto persona fisica al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa, devono essere indicati nel quadro RT del Modello Redditi – Persone Fisiche e sono soggetti ad imposta

sostitutiva con aliquota del 26 per cento. L'orientamento dell'Agenzia delle Entrate è stato, inoltre, confermato nella risposta n. 14 del 28 settembre 2018.

Ai fini della normativa sul monitoraggio fiscale, come chiarito nella circolare 23 dicembre 2013, n. 38/E, l'obbligo di compilazione del Quadro RW è volta a rafforzare le attività di contrasto alle frodi internazionali attuate mediante l'illecito trasferimento e/o detenzione all'estero di attività produttive di reddito.

Evidenzia, infine, l'Avvocatura, con riguardo alla sospettata carenza di potere in astratto, che la parte delle Istruzioni impugnata con il ricorso è stata adottata con provvedimento del Direttore dell'Agenzia, in attuazione dell'art. 1 del DPR n. 322/98. Peraltro, i modelli dichiarativi sono aggiornati annualmente alla normativa vigente per consentire ai contribuenti la corretta esposizione dei dati ai fini della liquidazione dei tributi del periodo d'imposta di riferimento, nonché per consentire l'assolvimento di specifici obblighi di legge, come, ad esempio, quello relativo al "monitoraggio fiscale" di cui al decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, e successive modificazioni e integrazioni.

Laddove le ricorrenti sembrano ritenere non sufficiente, per l'attuazione dell'art. 1 del DPR n. 322/98, l'adozione e pubblicazione del provvedimento del Direttore del Direttore prot. 23596/2019, di "Approvazione del modello di dichiarazione "REDDITI 2019-PF", con le relative istruzioni, che le persone fisiche devono presentare nell'anno 2019, per il periodo d'imposta 2018, ai fini delle imposte sui redditi", rileva l'Avvocatura che il provvedimento impugnato è stato emanato proprio in attuazione del predetto DPR n. 322/98.

Chiarisce ancora l'Avvocatura che, poiché alle "valute virtuali" sono applicabili i principi generali che regolano le operazioni aventi ad oggetto valute tradizionali nonché le disposizioni in materia di antiriciclaggio, anche le "valute virtuali" devono essere oggetto di comunicazione attraverso il quadro RW della dichiarazione, mentre non trova invece applicazione l'imposta sul valore dei prodotti finanziari, dei conti correnti e dei libretti di risparmio detenuti all'estero dalle persone fisiche residenti nel territorio dello Stato (c.d. IVAFE, istituita dall'art. 19 del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, e successive modificazioni), in quanto tale imposta si applica ai depositi e conti correnti esclusivamente di natura 'bancaria' (sul punto, cfr. il parere reso all'interpello n. 954-14/2018, all. n. 9). Tale orientamento, relativo alle modalità di compilazione della dichiarazione, è stato ribadito dall'Agenzia anche in altre occasioni (ad esempio, nella risposta all'interpello n. 956-39/2018, all. n. 10).

Le parti hanno scambiato memorie e documenti, replicando ciascuna alle eccezioni e deduzioni avversarie.

Nella pubblica udienza del 19 novembre 2019 la causa è stata trattenuta in decisione.

DIRITTO

Nell'odierno giudizio, le ricorrenti agiscono per l'annullamento degli atti impugnati con i quali l'Agenzia delle Entrate avrebbe assoggettato le "criptovalute" o monete digitali all'imposizione fiscale in via amministrativa, senza un fondamento normativo (I motivo), senza un provvedimento amministrativo (II motivo) e senza che sussistano, nelle monete virtuali, caratteri e natura tali da consentirne l'assimilazione a redditi di natura finanziaria (III motivo, prima parte).

In particolare, rileverebbe a quest'ultimo profilo la loro mancata inclusione nel novero dell'art. 6 del TUIR (D.P.R. 917/1986); osterebbe alla inclusione nelle attività finanziarie estere la modalità di conservazione delle valute virtuali che non è assoggettabile a criteri geografici; osterebbe all'assimilazione a redditi finanziari la natura ormai riconosciuta delle monete virtuali come "mezzi di scambio", privi di valore monetario, tanto che i relativi prestatori di servizi sono "operatori non finanziari" per espressa disposizione legislativa (art. 3, comma 5, lett. i) del Dlgs 231/2007, come modificato dal Dlgs 90/2017); infine, l'art. 4 del

d.l. 167/1990, che regola la compilazione del quadro RW non contemplerebbe affatto le monete virtuali tra i valori da dichiarare.

Ancora in subordine, risulterebbe indeterminato il regime della tassazione (III motivo, seconda parte, subordinata ed articolata).

I) Deve, in primo luogo, esaminarsi l'eccezione di carenza di legittimazione a ricorrere delle due associazioni, sollevata dall'Avvocatura.

Secondo quest'ultima, l'inserimento delle valute virtuali nelle istruzioni per la compilazione del modello di dichiarazione dei redditi per il 2019 non sarebbe lesivo degli interessi della ASSOBIT essendo tale associazione preordinata a favorire lo sviluppo della tecnologia "blockchain" che andrebbe distinta dalle valute virtuali; la compilazione del modello di dichiarazione dei redditi attiene alla posizione di singoli associati, non dell'associazione nel suo insieme; gli atti impugnati sarebbero meramente ricognitivi di obblighi già esistenti e come tali non sarebbero comunque lesivi per le associazioni; l'ASSOBIT non potrebbe escludere una posizione di conflitto di interesse con qualcuno dei propri associati, potenzialmente interessato ad adempiere agli obblighi fiscali; quanto alla ricorrente BLOCKCHAINEDU, lo Statuto prodotto in atti fa riferimento al "College Cryptocurrency Network Italia" con il quale non sarebbero chiari i rapporti; in ogni caso, l'interesse dell'associazione è legato alla diffusione della tecnologia "blockchain" in ambito universitario e dunque non sussisterebbe un nesso di collegamento con la posizione di vantaggio che il ricorso perseguirebbe nell'odierno giudizio.

I.a) In adesione a quanto dedotto dalle ricorrenti in ordine all'aspetto della propria legittimazione a ricorrere, l'eccezione dell'Avvocatura va respinta.

La tecnologia "blockchain" è infatti strettamente legata all'uso delle valute virtuali che, ancorchè non esclusivo, risulta da quanto dedotto essere sicuramente predominante e caratterizzante l'impiego dei relativi mezzi di scambio, così che una domanda fondata sull'assunto che una limitazione incidente sul regime delle seconde si rifletta sulla diffusione e corretta comprensione dell'uso delle prime, comporta il riconoscimento della sussistenza di un interesse ad agire delle due associazioni che, sia pure con varietà di fini, agiscono per la diffusione della suddetta tecnologia e dei valori ad essa sottesi (che riconducono alla tutela della libera manifestazione del pensiero e di realizzazione della persona umana sotto molteplici profili).

Inoltre la circostanza che alcuni degli associati delle ricorrenti possano essere titolari di posizioni di vantaggio e di interesse all'esecuzione dei provvedimenti impugnati, è affermazione priva di dimostrazione, in quanto formulata in via meramente ipotetica.

II) Anche l'eccezione di tardività dell'impugnazione è da respingersi.

Sebbene le istruzioni per la compilazione impugnate siano state pubblicate il 30 gennaio 2019, solamente con la loro correzione operata con il documento 85457/2019 del 10 aprile successivo se ne è chiarito l'ambito temporale di efficacia. Invero, in sede di adozione del provvedimento prot. n. 23596/2019 emanato il 30 gennaio 2019, le istruzioni (sezione dedicata alla compilazione del quadro RW), disponevano l'inserimento delle monete virtuali con riferimento all'esercizio 2017; mentre con il provvedimento pubblicato il 10 aprile, il riferimento all'anno d'imposta è stato rettificato dal 2017 al 2018, con conseguente attualizzazione della disciplina.

Avendo riguardo alla natura formale dell'atto impugnato, la correzione operata con il documento del 10 aprile 2019 non può ritenersi meramente riconducibile ad un semplice errore materiale e pertanto è tale da legittimare l'impugnazione del provvedimento originario nei termini decorrenti dalla correzione di quest'ultimo.

Gli ulteriori profili relativi alle eccezioni preliminari in rito di inammissibilità del gravame per mancanza di natura provvedimentale degli atti impugnati, sono da esaminarsi congiuntamente con il merito del gravame.

III) Invero, ai fini così peculiari dell'odierno giudizio, l'inammissibilità dell'azione di annullamento e la sua infondatezza sono due aspetti strettamente connessi e concorrenti: il valore sostanzialmente costitutivo delle "istruzioni" sul punto dell'inserimento delle "monete virtuali" nel quadro RW (sostenuto dalle ricorrenti) implicherebbe una natura provvedimentale autonoma delle stesse "istruzioni", che costituirebbero esse soltanto – se fosse fondata l'azione – il titolo per l'assoggettamento delle stesse monete al regime dell'imposta dei redditi per le persone fisiche; dal che, deriverebbero sia l'ammissibilità che la fondatezza del gravame. Invece, secondo l'opposta tesi difensiva, il ricorso sarebbe al contempo sia inammissibile (per carenza di lesività del provvedimento impugnato) che infondato (perché l'imposizione troverebbe titolo in una norma di legge, che ne definirebbe il regime; da verificarsi in concreto, aggiunge il Collegio, nel rapporto di imposta).

III.a) A giudizio del Collegio la tesi difensiva dell'Avvocatura è pienamente condivisibile, senza che possano valere in contrario le pur diffuse deduzioni delle ricorrenti, l'azione delle quali (coerentemente con le finalità latamente culturali ed ideologiche dei relativi Statuti) si rivela improntata ad una critica di principio dell'imposizione fiscale della "moneta elettronica", come tale eccedente i limiti propri del giudizio amministrativo di legittimità, che le ricorrenti stesse appaiono voler piegare allo scopo di ottenere una declaratoria di illegittimità in via generale dell'imposizione tributaria delle rappresentazioni digitali di valore.

IV) I primi due motivi di ricorso e gli argomenti dedotti nella prima parte del terzo motivo, sono infondati nel merito, secondo le eccezioni difensive dell'Agenzia che si sono dapprima riportate ed alle quali il Collegio ritiene sufficiente rinviare per quanto qui di seguito non ulteriormente indicato.

A norma dell'art. 4 del d.l. 167/1990, conv. in l. 227/1990, le persone fisiche, gli enti non commerciali e le società semplici ed equiparate ai sensi dell'art. 5 del TUIR, residenti in Italia, che, nel periodo di imposta detengono investimenti all'estero ovvero attività estere di natura finanziaria, suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia, devono indicarli nella dichiarazione annuale dei redditi; è a questo fine che è stato inserito nel modello Unico il quadro RW (in ordine alle attività detenute all'estero, ordinariamente il contribuente assolve l'Imposta sul Valore degli immobili all'estero - IVIE - e l'imposta sul Valore dei prodotti finanziari dei conti correnti e dei libretti di risparmio detenuti all'estero – IVAFE-; nel caso delle valute virtuali, come chiarito nelle Risoluzioni dell'Agenzia, l'IVAFE non è dovuta, dal momento che non si tratta di investimenti in depositi bancari ed a tale scopo si richiede la barratura della casella 20, posta in corrispondenza dei righi da RW1 a RW5).

Con l'Interpello nr. 956-39 del 2018 (anteriore alle istruzioni oggetto dell'odierno gravame), l'Agenzia aveva (già) espresso l'orientamento secondo il quale le valute virtuali devono essere oggetto di comunicazione attraverso il citato quadro RW (indicando di inserire nella colonna 3 ("codice individuazione bene") il codice 14 ("altre attività estere di natura finanziaria").

Anticipando quanto oltre si indicherà circa il rilievo dei contributi dogmatici sull'argomento in esame, tale orientamento corrispondeva a quanto avvertito anche in dottrina (e più precisamente nei commenti agli adempimenti fiscali del 2018 per il 2017) laddove si evidenziava che la modifica di cui al citato d.lgs 90/2017 (in ordine alla quale si tornerà a breve), in forza dell'inserimento nel novero dei soggetti obbligati al monitoraggio degli operatori "non finanziari" di cui all'art. 3, comma 5, lett. i), del 231/2007 (che individuava tra questi anche "i prestatori di servizi relativi all'utilizzo di valuta virtuale", nel testo in vigore ratione temporis), comportava di fatto l'inserimento nel quadro RW delle "valute virtuali".

Già sotto questo profilo, non potrebbe dunque riconoscersi alle istruzioni di cui all'odierno giudizio un valore provvedimentale, atteso che esse recepiscono e formalizzano (in funzione della trasparenza e dell'obbligo di "*clare loqui"* con il contribuente) un orientamento preesistente.

IV.a) Ma, in ogni caso, è dirimente la circostanza che la modifica del d.l. 167/1990 operata per il tramite del d.lgs. 90/2017, ha esplicitamente inserito l'utilizzo delle "monete virtuali" tra le operazioni relative ai trasferimenti da e per l'estero, rilevanti ai fini del relativo monitoraggio ex art. 1 del d.l. 167/1990: "*1. Gli intermediari bancari e finanziari di cui all'articolo 3, comma 2, gli altri operatori finanziari di cui all'articolo 3, comma 3, lettere a) e d), e gli operatori non finanziari di cui all'articolo 3, comma 5, lettera i), del decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231, e successive modificazioni, che intervengono, anche attraverso movimentazione di conti, nei trasferimenti da o verso l'estero di mezzi di pagamento di cui all'articolo 1, comma 2, lettera s), del medesimo decreto sono tenuti a trasmettere all'Agenzia delle entrate i dati di cui all'articolo 31, comma 2, del menzionato decreto, relativi alle predette operazioni, effettuate anche in valuta virtuale, di importo pari o superiore a 15.000 euro, indipendentemente dal fatto che si tratti di un'operazione unica o di più operazioni che appaiano collegate per realizzare un'operazione frazionata e limitatamente alle operazioni eseguite per conto o a favore di persone fisiche, enti non commerciali e di società semplici e associazioni equiparate ai sensi dell'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917*".

In sostanza, l'art. 1 citato opera sotto un duplice profilo, oggettivo e soggettivo; sotto il profilo oggettivo, assoggetta espressamente al monitoraggio sia l'utilizzo delle valute virtuali, che l'utilizzo di "mezzi di pagamento" (distinti dalle prime e definiti, come meglio oltre si vedrà, all'art. 1, comma 2, lett. "s" del dlgs 231/2007), in genere; sotto il profilo soggettivo, ai suddetti obblighi di monitoraggio sono tenuti, inoltre, sia gli operatori finanziari che gli operatori non finanziari.

Si rivela dunque infondata l'argomentazione della parte ricorrente secondo la quale le valute virtuali non dovrebbero essere dichiarate nel quadro RW perché non espressamente elencate nell'art. 4: la nozione di investimenti esteri, valevole ai fini del monitoraggio, è definita all'art. 1 del medesimo d.l., che concorre a definire la nozione degli "investimenti all'estero" e di "attività estere di natura finanziaria", includendo in esse anche investimenti ed attività mediante impiego di valute virtuali; infondata è anche l'argomentazione secondo la quale i prestatori di servizi attinenti la moneta virtuale non sono operatori finanziari, posto che l'art. 1 cit. assoggetta agli obblighi di monitoraggio sia gli operatori finanziari che quelli non finanziari; irrilevante è la tesi secondo cui le monete virtuali sarebbero "mezzi di pagamento" (e non valute), perché la disposizione di cui all'art. 1 cit. è relativa alle operazioni compiute sia con valute virtuali sia con mezzi di pagamento in quanto tali.

La compilazione del quadro RW dipenderà pertanto dalla sussistenza degli obblighi di monitoraggio in capo ai soggetti a tali obblighi vincolati per effetto della normativa primaria e nei relativi limiti.

Anche sotto questo ulteriore profilo, dunque, si conferma che le "istruzioni" oggetto dell'odierno giudizio non possiedono un carattere provvedimentale ed innovativo dell'Ordinamento, essendo meramente ricognitive della modifica del regime del monitoraggio operato per effetto del d.lgs. 90/2017 e peraltro già in vigore nel corso dell'anno precedente.

V) A tale conclusione si perviene sotto ulteriori profili, che derivano dall'esame degli altri argomenti dedotti dalle ricorrenti, con particolare riferimento al terzo articolato motivo di gravame, laddove le parti ricorrenti, sulla base della qualificazione delle "valute virtuali" come mezzi di pagamento (con efficacia dipendente solo dalla comune accettazione delle parti) e secondo una lettura non condivisibile delle norme di cui al d.lgs 231/2007, sostengono – a diversi fini e sotto diversi aspetti – la non suscettibilità delle valute virtuali a formare oggetto di imposizione fiscale senza una specifica norma legislativa o di rango primario; in ogni caso la non assimilabilità delle valute virtuali a quelle estere; la mancanza di elementi di territorialità nella

formazione dei relativi proventi; la mancanza di criteri di collegamento tra dette valute ed il loro possessore-utilizzatore; la genericità e la indeterminatezza del relativo trattamento fiscale.

V.a) Preliminare, a tali fini, è la individuazione del presupposto in forza del quale avviene l'imposizione fiscale dell'uso della "moneta elettronica" con i relativi limiti e condizioni, così come risulta dalle determinazioni e dagli orientamenti espressi dall'Agenzia delle Entrate.

Ciò allo scopo di verificare la prima e principale tesi a fondamento dell'azione delle ricorrenti, ovvero che la modificazione delle istruzioni per la compilazione del modello unico sia costitutiva di una fattispecie tributaria nuova, non prevista né dalla legge, né (in subordine) da un provvedimento generale della PA.

Secondo l'Avvocatura, il fondamento dell'imposizione andrebbe rinvenuto nell'art. 67 del TUIR, nelle diverse fattispecie che sono meglio elencate in parte narrativa; ciò in forza di un orientamento dell'Agenzia, diffusamente illustrato dall'Avvocatura, sostanzialmente rivolto a ricondurre la tassazione dell'utilizzo delle monete elettroniche (ai diversi fini che si illustreranno meglio oltre) entro i limiti delle categorie giuridiche-fiscali già esistenti, in coerenza con lo sforzo già in essere, da parte soprattutto della dottrina specialistica, rivolto ad inquadrare la natura giuridica delle "monete virtuali" entro canoni noti.

V.b) In questo quadro, è bene rilevare che si sono proposte diverse soluzioni per individuare la natura giuridica delle c.d. "rappresentazioni digitali di valore", con contributi – anche molto recenti – ai quali è bene fare riferimento a miglior supporto dell'elaborazione giurisprudenziale, che è ancora ad un livello solo iniziale, come tale non ancora pervenuta ad un quadro consolidato ed univoco (atteso il ridotto numero di pronunce che si sono occupate della natura della moneta elettronica).

Esclusa generalmente la loro natura di "moneta", ancorchè convenzionale (in quanto ritenute inidonee ad assolvere – almeno in parte - alle funzioni tipiche di unità di conto ed riserva di valore, in ragione della loro estrema volatilità e della mancanza di valore legale liberatorio ai fini del pagamento), un primo orientamento riconduce le monete elettroniche al novero dei "beni immateriali" ex art. 810 cod.civ. (più precisamente beni mobili, la cui cessione sarebbe da assoggettarsi ad IVA ed IRPEF, a seconda della natura professionale o meno dell'attività del "miner" - produttore di moneta), suscettibili di formare oggetto di diritti reali ed obbligatori (in tal senso, si richiama la sentenza n. 18 del 21 gennaio 2019 della Sezione fallimentare del Tribunale di Firenze).

Il riconoscimento della moneta elettronica come "bene giuridico" corrisponderebbe – secondo la dottrina che se ne è occupata – a quanto risulterebbe essere stato riconosciuto in altri ordinamenti (vengono portati ad esempio il sistema vigente negli USA, ove l'IRS considera la moneta virtuale tassabile come "proprietà"; quello canadese, dove lo scambio di moneta virtuale è trattato come una permuta; il sistema anglosassone nel quale la valuta virtuale è considerata rappresentativa di un credito).

Un secondo ordine di pensiero, altrettanto riconosciuto in dottrina, accredita la diversa tesi secondo la quale dovrebbe accostarsi l'impiego della valuta virtuale alla categoria degli strumenti finanziari. Tale qualificazione punta a valorizzare la componente di "riserva di valore", che almeno in parte, può caratterizzare le criptomonete e che consente di attribuire a queste ultime una finalità d'investimento; impostazione che si porrebbe anche a protezione dei consumatori e dell'integrità dei mercati (in questo senso, Tribunale Civile di Verona, sentenza n. 195 del 24 gennaio 2017, che ha ritenuto applicabile alle fattispecie in esame il Codice del Consumo ed il regolamento CONSOB n. 18592 del 26 giugno 2013). In favore di tale impostazione militerebbe la circostanza che la nozione di "prodotto finanziario" appare astrattamente capace di abbracciare ogni strumento idoneo alla raccolta del risparmio, comunque denominato o rappresentato, purché rappresentativo di un impiego di capitale (e dunque troverebbe applicazione la nozione di cui alla lettera u) dell'art. 1 del d.lgs. n. 58/1998 - TUF). L'art. 1, comma 4, del TUF, secondo cui "*i mezzi di pagamento non sono strumenti finanziari*", osterebbe così alla equiparazione generale ed astratta delle criptovalute agli strumenti finanziari, ma non alla riconduzione a tale nozione di

quelle operazioni che risultino connotate da utilizzo di capitale, assunzione di un rischio connesso al suo impiego ed aspettativa di un rendimento di natura finanziaria (in questo senso viene richiamato l'orientamento della CONSOB sotteso a più recenti delibere, evidenziate in dottrina, come la nr. 19866/2017, avente ad oggetto la sospensione dell'attività pubblicitaria per l'acquisto di pacchetti di estrazione di criptovalute; 20207/2017, divieto dell'offerta di portafogli di investimento in criptomonete; 20720/2018 e 20742/2018, ordine di porre termine alla violazione dell'art. 18 del TUF).

La tesi di parte ricorrente, dunque, secondo la quale la moneta virtuale non sarebbe in alcun modo riconducibile ad investimenti di tipo finanziario in quanto avente mera natura di mezzo di scambio, presta il fianco a più di una obiezione, già sul piano strettamente dogmatico.

VI) Sul piano normativo, come la stessa parte ricorrente riferisce, sono poi intervenuti il d.lgs. n. 90 del 2017 e la dir. 2018/843/UE del 30 maggio 2018, che accolgono, invero, una formale definizione della moneta elettronica come "mezzo di scambio" (art. 1, comma 2, lett. qq) del d.lgs. n. 231/2007, come modificato dall'art. 1 del d.lgs. 90/2017). Nel teso risultante dalle modifiche apportate in corso di causa all'art. 1 del d.lgs. 231/2007 dal D.Lgs. 4 ottobre 2019, n. 125 (quindi successive al provvedimento impugnato, ma comunque rilevante al fine di orientare l'interprete), viene definita (lett. qq) "*valuta virtuale: la rappresentazione digitale di valore, non emessa né garantita da una banca centrale o da un'autorità pubblica, non necessariamente collegata a una valuta avente corso legale, utilizzata come mezzo di scambio per l'acquisto di beni e servizi o per finalità di investimento e trasferita, archiviata e negoziata elettronicamente*".

Alla lettera (s) vengono definiti, quali "mezzi di pagamento": "*il denaro contante, gli assegni bancari e postali, gli assegni circolari e gli altri assegni a essi assimilabili o equiparabili, i vaglia postali, gli ordini di accreditamento o di pagamento, le carte di credito e le altre carte di pagamento, le polizze assicurative trasferibili, le polizze di pegno e ogni altro strumento a disposizione che permetta di trasferire, movimentare o acquisire, anche per via telematica, fondi, valori o disponibilità finanziarie*"; infine, (lett.ff) sono "*prestatori di servizi relativi all'utilizzo di valuta virtuale: ogni persona fisica o giuridica che fornisce a terzi, a titolo professionale, servizi funzionali all'utilizzo, allo scambio, alla conservazione di valuta virtuale e alla loro conversione da ovvero in valute aventi corso legale*".

VI.a) Si tratta di interventi normativi espliciti che sono rivolti a conferire un inquadramento formale alle categorie applicabili alle operazioni con le monete virtuali e come tali – differentemente da quanto sostenuto a sostegno del ricorso - si collocano in coerenza ed in continuità con l'elaborazione dogmatica dell'istituto, concorrendo a definirne il regime specie ai fini del monitoraggio e della prevenzione del riciclaggio, ma con evidenti ricadute anche in termini di trattamento fiscale.

Infatti, la nozione di cui alla lett. "qq" sopra riportata, non si limita a qualificare la moneta elettronica quale "mezzo di scambio", ma contempla espressamente la possibilità che tramite il suo impiego si compiano operazioni di "*acquisto beni e servizi*" oppure "*finalità di investimento*", recependo quella caratteristica duttile delle "rappresentazioni digitali di valori" già avvertita in dottrina - come si è visto dapprima - che consente a queste ultime di veicolare più tipologie di operazioni e scambi (aspetto, del resto, che le stesse parti ricorrenti evidenziano nella loro esposizione preliminare ai motivi di ricorso).

Ne deriva una qualificazione fondata su una definizione "funzionale" dell'oggetto (ovvero teleologica e non meramente tipologica), che impone di ricondurre alle pertinenti forme (esistenti) di tassazione non già il mero possesso di valute virtuali in quanto tali, bensì il loro impiego e la loro utilizzazione entro il novero delle diverse operazioni possibili, coerentemente con la loro natura effettiva, che è – per l'appunto - "rappresentativa di valori" (sia pure scaturente da un riconoscimento pattizio e volontario dei soggetti che le utilizzano), che, a loro volta, sono costituiti da utilità economiche e giuridiche come tali valutabili e pertinenti al patrimonio del soggetto titolare, quindi espressivi di capacità contributiva.

VII) Sotto tutti questi profili, dunque, sono infondati i motivi e le argomentazioni dedotte in ordine alla illegittimità degli atti impugnati per violazione del d.lgs. n. 231/2007, così come modificato dal d.lgs. n. 90/2017, nella parte in cui all'art. 1, co. 2, lett.qq) e ff), riconduce in via definitoria le valute virtuali a mezzi di scambio; in aggiunta, nella parte in cui, all'art. 3, co. 5, lett. i), qualifica i prestatori di servizi relativi all'utilizzo di valuta virtuali come operatori "non finanziari"; infine, per violazione dell'art. 4, commi 1 e 4, del d.l. n. 167/1990, nei quali è previsto il contenuto da indicare del quadro RW, e che ne impedirebbe l'inserimento di ogni forma di attività che non sia riconducibile all'investimento all'estero o all'attività finanziaria all'estero.

VII.a) Non è neppure predicabile, nell'odierno giudizio, che la modifica delle istruzioni per la compilazione del Modello Unico comporti alcuna violazione dei principi eurounitari affermati nella sentenza di cui alla Corte di Giustizia del 22 ottobre 2015 nella causa C-264/14 e nella Quinta Direttiva antiriciclaggio 2018/843, come prospetta parte ricorrente.

Invero, l'accoglimento di una nozione "funzionale" della moneta virtuale, nei sensi che si sono indicati, comporta che è soggetta a tassazione non la moneta virtuale come mezzo finanziario in sé, ma l'utilizzo della moneta virtuale ai diversi fini che essa rende possibili (finanziari o di acquisto di beni e servizi, a seconda dei casi); va pertanto esclusa la violazione degli artt. 49 e ss., 56 e ss. nonché degli 179 e ss. del TFUE in rapporto alla libertà di stabilimento dei cittadini degli Stati Membri ed alla libera prestazione dei servizi; né risulta violato, in alcun modo, l'obiettivo di rafforzare le basi scientifiche e tecnologiche dell'Unione e di eliminare gli ostacoli giuridici e fiscali alla cooperazione in tale ambito; infine, non sussistono contrasti con il dettato della Quinta Direttiva antiriciclaggio, il cui recepimento è previsto entro il 10 gennaio 2020, nella parte in cui espressamente esclude lo status di valuta o moneta alla valute virtuali, dal momento che tale "status" non è essenziale ai fini del regime fiscale di cui si discute; infine, va esclusa la violazione del principio di proporzionalità, del diritto al rispetto della vita privata, del diritto alla protezione dei dati di carattere personale e della libertà d'impresa di cui alla Carta dei diritti, tutti richiamati nella citata Quinta direttiva 2018/843, la cui violazione è affermata dalle parti ricorrenti in linea di mero principio.

VIII) In forza di quanto sin qui ritenuto, deve confermarsi il metodo operativo (ovvero la riconduzione dell'utilizzo della moneta elettronica entro canoni giuridico-fiscali già esistenti) sotteso agli orientamenti dell'Agenzia delle Entrate che sono espressi ed approfonditi nella Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate nr. 72/E del 2016 e nell'Interpello nr. 956-39/2018 e che non risultano contraddetti dalle "istruzioni" oggetto dell'odierna azione di annullamento, come le parti ricorrenti prospettano. Per le medesime ragioni, va respinto il presupposto teorico sotteso all'azione delle odierne ricorrenti, secondo le quali, in sostanza, in assenza di una normativa appositamente elaborata per la tassazione delle monete virtuali, queste ultime non potrebbero essere soggette a tassazione secondo la categoria dei redditi finanziari, essendo dedotti a sostegno di tale tesi argomenti che inducono a ritenere l'affermazione di una sorta di "extraterritorialità" assoluta, intesa come esclusione da (ogni) giurisdizione nazionale in dipendenza della natura solo informatica – e per questo, appunto, aterritoriale – dei relativi valori.

VIII.a) A tacere della opinabilità della tesi già sul piano concettuale (come accennato, i valori sottesi alla rappresentazione digitale sono pur sempre riconducibili ad una ricchezza fisica che esprime capacità contributiva, potendosi discutere soltanto di quali regole effettive possano consentire di accertare il relativo collegamento), appare evidente che essa è priva di riferimenti alla realtà fattuale dell'ordinamento (non solo nazionale), nel quale l'elaborazione giuridica sta già da tempo individuando gli strumenti concettuali e formali per ricondurre il regime giuridico delle criptovalute e delle monete virtuali a moduli normativi e giuridici esistenti; strumenti già ampiamente sufficienti a giustificarne l'inclusione entro i consueti parametri di capacità contributiva che ne radicano l'imposizione fiscale; e ciò, si sottolinea, non solo a livello nazionale, ma in tutti i Paesi quantomeno con comuni tradizioni giuridiche ed ordinamentali (l'indagine potrebbe facilmente estendersi).

IX) Tali considerazioni conducono a respingere anche l'ultimo argomento ancora da esaminarsi, secondo cui l'utilizzo di moneta virtuale in rapporto ad investimenti esteri non genererebbe materia imponibile secondo il TUIR in Italia, dal momento che quest'ultimo non ne annovera la fonte entro la nozione "chiusa" di "redditi diversi".

Si tratta di una petizione di principio, dal momento che l'utilizzo della moneta elettronica ai fini di cui si discute, non costituisce "titolo" per la formazione di una particolare categoria di redditi, bensì questi ultimi derivano dall'impiego di moneta elettronica per finalità di investimento o di scambio di beni e servizi, con conseguenza possibilità di realizzazione di plusvalenze o altri redditi tassabili in base alla loro natura.

A questo proposito, non si rinvengono elementi per escludere – ai fini del presente giudizio e nei relativi limiti - quanto dedotto dall'Avvocatura, ovvero che in Italia il trattamento fiscale dell'uso della moneta elettronica ricade – per quanto concerne l'odierna controversia, inerente la dichiarazione dei redditi delle persone fisiche – entro il novero dell'art. 67 del DPR 22/12/1986 n. 917, come variamente indicato nelle Risoluzioni dall'Agenzia delle Entrate sopra indicate (per l'effetto, non sono soggette a tassazione le operazioni a pronti, in quanto manca la finalità speculativa, salvo plusvalenze o minusvalenze allorquando la valuta derivi da prelievi da portafogli elettronici o "wallet" – conti digitali, per i quali la giacenza media superi i limiti meglio indicati all'art. 67 TUIR, comma 1, lett. c-ter e comma 1 ter; sono soggetti a tassazione come redditi diversi di natura finanziaria, i redditi derivanti da cessioni a termine, ex art. 67 TUIR, comma 1, lett. c-ter; sono soggetti a tassazione come redditi diversi di natura finanziaria quelli derivanti dalle operazioni sul mercato FOREX e CFD ex art. 67, comma 1, lett. c – quater) del TUIR; se tali redditi sono percepiti da persona fisica al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, sono soggetti ad imposta con aliquota sostitutiva del 26 per cento, a norma dell'articolo 3, comma 1 del D.L. 24 aprile 2014, n. 66, convertito, con modificazioni, dalla Legge 23 giugno 2014, n. 89, e sono da indicarsi nel quadro RT del relativo Modello).

X) Ciò posto, anche sotto tutti i profili sin qui considerati va confermato che i provvedimenti impugnati non costituiscono il titolo della tassazione della moneta elettronica della cui illegittimità le parti ricorrenti si dolgono, essendo meramente ricognitivi di una disciplina generale che ha la propria fonte nella legge e che deve trovare attuazione nei provvedimenti costitutivi del rapporto di imposta che spettano ai contribuenti (nelle relative dichiarazioni dei redditi) ed all'Amministrazione finanziaria (nell'attività di accertamento e riscossione).

Entro il descritto rapporto di imposta, potrà essere fatta valere ogni altra questione dedotta in merito ai limiti ed alla legittimità dei relativi presupposti – con particolare riferimento alla asserita non territorialità della moneta elettronica ed ai criteri di collegamento con il titolare dei relativi valori – che non può essere sollevata in astratto nella sede di giurisdizione generale di legittimità.

Quanto sin qui ritenuto induce a chiarire che, in ordine a detti aspetti e censure, non opera la "*traslatio judicii*", trattandosi di gravame proposto al di fuori dal rapporto di imposta e da soggetti che hanno agito non già come contribuenti, ma a tutela di un interesse di tipo latamente politico-culturale.

XI) Deve, quindi, affermarsi quanto segue.

1) Gli atti con i quali, nell'approvare le istruzioni per la compilazione del Modello Unico Persone Fisiche 2019, si indicano come da inserire nel quadro RW, tra i redditi finanziari di provenienza estera, anche le valute virtuali, non hanno natura costitutiva della corrispondente obbligazione tributaria, ma sono meramente ricognitivi di obblighi dichiarativi già esistenti, come definiti ai sensi degli artt. 1 e 4 del DL 167/1990, convertito in l. 227/1990 (modificati dal dlgs 90/2017) e nei relativi limiti.

2) Il trattamento fiscale dell'utilizzo delle criptovalute opera in forza della natura delle operazioni poste in essere mediante detti valori (oltre che, naturalmente, in base alla natura dei soggetti utilizzatori e delle

relative attività, imprenditoriali o meno), laddove (e nella misura in cui) detto utilizzo generi materia imponibile.

3) Non possono essere dedotte in sede di giurisdizione generale di legittimità censure attinenti i concreti presupposti e limiti della tassazione dell'utilizzo delle criptovalute ex art. 67 TUIR e della indicazione della moneta elettronica nel quadro RW del Modello Unico 2019, in quanto tali doglianze attengono alla attuazione del rapporto di imposta e vanno dedotte nel relativo ambito.

Conclusivamente, il ricorso va respinto, per inammissibilità ed infondatezza al contempo; le spese di lite seguono la soccombenza e si liquidano come in dispositivo, nella misura che tiene conto della indeterminatezza del valore della causa, dello sforzo difensivo che è stato richiesto all'Avvocatura, nonché della strumentale infondatezza dei motivi di impugnazione sotto tutti i profili che si sono dapprima esaminati, ex art. 96 comma 3, c.p.c.

P.Q.M.

Il Tribunale Amministrativo Regionale per il Lazio (Sezione Seconda Ter), definitivamente pronunciando sul ricorso, come in epigrafe proposto, lo rigetta.

Condanna le parti ricorrenti alle spese di lite che liquida in euro 14.000,00 (quattordicimila) complessive in favore dell'Amministrazione resistente, oltre accessori come per legge, se dovuti.

Ordina che la presente sentenza sia eseguita dall'autorità amministrativa.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio del giorno 19 novembre 2019 con l'intervento dei magistrati:

Pietro Morabito, Presidente

Fabio Mattei, Consigliere

Salvatore Gatto Costantino, Consigliere, Estensore

L'ESTENSORE	IL PRESIDENTE
Salvatore Gatto Costantino	Pietro Morabito

IL SEGRETARIO