



Numero registro generale 20865/2018

Numero sezionale 75/2026

Numero di raccolta generale 9263/2026

Data pubblicazione 13/04/2026

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da:

Lucio Napolitano	Presidente
Paolo Di Marzio	Consigliere
Daniela Marconi	Consigliere Rel.
Maria Clara Sali	Consigliere
Giuliano Tartaglione	Consigliere

Oggetto:

art. 14 comma 4 legge n. 537 del 1993- proventi da attività illecita- causa di esclusione da imposizione- sequestro o confisca penale restituzione- stesso anno di imposta- necessità.

Ud.05/02/2026 PU

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 20865/2018 R.G. proposto da:

██████████ elettivamente domiciliato a Gela presso lo studio dell'avv. ██████████ che lo rappresenta e difende per procura speciale in calce alla memoria del 4 ottobre 2024;

-ricorrente-

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale Dello Stato

-controricorrente-

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Sicilia n. 1451 del 2018, depositata il 29 marzo 2018 non notificata.



Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 05 febbraio 2026 dal Consigliere Daniela Marconi.

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Claudia Pedrelli, che ha concluso per il rigetto del ricorso;

udito per il ricorrente l'avv. [REDACTED] e per la controricorrente l'avv. [REDACTED].

FATTI DI CAUSA

1. La controversia trae origine dall'impugnazione da parte del contribuente [REDACTED] dell'avviso di accertamento n. [REDACTED] notificato il 10 dicembre 2013, con cui l'Agenzia delle Entrate, in rettifica della dichiarazione dei redditi presentata per l'anno di imposta 2004, aveva accertato ai fini IRPEF un maggior reddito di complessivi euro 773.085,00, qualificato nella categoria dei "redditi diversi" come provento da attività illecita, ai sensi dell'art. 14 della legge n. 537 del 1994 e dell'art. 6 t.u.i.r.

L'avviso di accertamento impugnato dal contribuente era stato emesso dall'Agenzia delle Entrate sulla base dei provvedimenti cautelari assunti nel corso del procedimento penale ove il contribuente risultava indagato e poi rinviato a giudizio per il reato di appropriazione indebita della somma di oltre 10 milioni di euro, conseguita abusando del suo ruolo di amministratore della [REDACTED] s.r.l., mediante il pagamento con risorse sociali di fatture per operazioni inesistenti a beneficio di fornitori fittizi, poi, fatto confluire su conti correnti bancari nella sua disponibilità personale, intestati a lui o a suoi familiari.

2. La CTP di Caltanissetta, dopo aver disposto d'ufficio l'acquisizione dell'ordinanza penale e del relativo decreto penale di sequestro preventivo, ai sensi dell'art. 7 comma 3 d. lgs. 546 del 1992, con sentenza n. 1014 del 2016, aveva rigettato il ricorso del contribuente ed aveva, in particolare:



(i) sotto il profilo processuale, ritenuto legittima l'ordinanza istruttoria di acquisizione d'ufficio dei provvedimenti cautelari richiamati nell'avviso di accertamento, trattandosi di atti del processo penale notificati al contribuente e quindi da lui conosciuti,

(ii) sotto il profilo dell'impugnazione per vizi formali dell'atto impositivo, ritenuto inesistenti i vizi di forma dell'avviso di accertamento dedotti dal contribuente, con riferimento alla incerta riferibilità all'Ufficio dell'atto impositivo per l'illeggibilità della firma del sottoscrittore e la mancanza del timbro dell'Agenzia delle Entrate oltre che con riferimento al difetto di motivazione per la mancata allegazione dei provvedimenti cautelari richiamati;

(iii) sotto il profilo dei vizi sostanziali di impugnazione dell'atto impositivo, ritenuto inesistente la dedotta decadenza dell'Agenzia delle Entrate dal potere di accertamento in applicazione del raddoppio del termine previsto dall'art. 43 comma 3 d.p.r. n. 600 del 1973, infondate le doglianze di merito relative alla pretesa tributaria a titolo personale derivante dall'appropriazione indebita di denaro sociale, tassabile ai sensi dell'art. 14 comma 4 l. n. 537 del 1993 nonostante la successiva confisca ed il sequestro preventivo, avvenuti in anni di imposta successivi a quello di riscossione della somma, generico ed infondato il motivo relativo all'applicazione delle sanzioni.

3. La CTR, adita in appello dal contribuente, con sentenza n. 1451 del 2018, aveva rigettato il gravame e confermato la sentenza di primo grado. In particolare, la CTR aveva ritenuto infondato sia il motivo relativo alla mancanza del presupposto del recupero a tassazione quale conseguenza sopravvenuta della sentenza penale di non doversi procedere della Corte d'Appello di Caltanissetta n. 657 del 2016 sia il motivo relativo alla decadenza dal potere impositivo stante l'esistenza dei presupposti del raddoppio del termine previsto dall'art. 43 comma 3 d.P.R. n. 600 del 1973,



dichiarando assorbiti tutti gli altri motivi di appello che riproducevano le difese svolte nel precedente grado di giudizio.

4. Avverso la sentenza della CTR il contribuente ha proposto ricorso per cassazione, affidandosi a cinque motivi, e l'Agenzia delle Entrate si è difesa depositando il controricorso.

Il Pubblico Ministero, nella persona del sostituto procuratore generale Claudia Pedrelli, ha depositato memoria, ai sensi dell'art. 378 c.p.c., chiedendo il rigetto del ricorso.

Successivamente, il 23 gennaio 2026, il ricorrente ha depositato memoria illustrativa ai sensi dell'art. 378 c.p.c.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo il ricorrente ha dedotto, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 4 c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c. per aver la CTR omesso di pronunciare in ordine a cinque motivi di impugnazione ritenendoli erroneamente "assorbiti" nella decisione di rigetto degli altri due motivi, ancorché si trattasse di censure relative a questioni giuridiche del tutto autonome e diverse ciascuna di per sé sufficiente a fondare l'annullamento dell'atto impositivo.

La CTR sarebbe così incorsa nell'omessa pronuncia con riferimento ai motivi di appello relativi al difetto di motivazione della sentenza impugnata, all'inammissibilità dell'acquisizione d'ufficio da parte della CTP dei documenti relativi al processo penale, all'illegittimità formale dell'avviso di accertamento per l'illeggibilità della sottoscrizione e la mancanza del timbro dell'Agenzia delle Entrate, all'illegittimità sostanziale dell'atto impositivo per la mancanza del presupposto impositivo a fronte dell'avvenuto contestuale recupero a tassazione nei confronti della società delle stesse somme, all'illegittimità del provvedimento di irrogazione delle sanzioni.

1.1. Il motivo è solo parzialmente fondato.

1.2. Secondo la giurisprudenza consolidata della Corte ad integrare gli estremi del vizio di omessa pronuncia non basta la mancanza di un'espressa



statuizione del giudice, ma è necessario che sia stato completamente omesso il provvedimento e ciò non si verifica se la decisione adottata implica di per sé anche il rigetto dei motivi non esaminati perché incompatibili con l'impostazione logico-giuridica della pronuncia (Cass. n. 20311 del 2011, Cass. n. 3756 del 2013, Cass. n. 29191 del 2017; Cass. 16703 del 2022) o se l'omissione riguardi una questione processuale che può solo essere fondata o meno sulla base della disciplina processuale (Cass. n. 26913 del 2024; Cass. n. 25154 del 2018).

In particolare, sottolinea la Corte, sotto il profilo generale della pronuncia di rigetto implicito, che «non ricorre il vizio di omesso esame di un punto decisivo della controversia se l'omissione riguarda una tesi difensiva o un'eccezione che, anche se non espressamente esaminata, risulti incompatibile con la statuizione di accoglimento della pretesa dell'attore, deponendo per l'implicita pronuncia di rigetto della tesi o dell'eccezione, sicché il relativo mancato esame può farsi valere non già quale omessa pronuncia, e, dunque, violazione di una norma sul procedimento (art. 112 cod. proc. civ.), bensì come violazione di legge e come difetto di motivazione, in modo da portare il controllo di legittimità sulla conformità a legge della decisione implicita e sulla decisività del punto» (Cass. n. 12131 del 2023).

Allo stesso modo la Corte esclude che il mancato esame da parte del giudice di una questione puramente processuale possa dar luogo al vizio di omissione di pronuncia, potendosi configurare, in tal caso, solo un vizio della decisione per violazione di norme diverse dall'art. 112 cod. proc. civ.. se, ed in quanto, si riveli erronea e censurabile, oltre che utilmente censurata, la soluzione implicitamente data dal giudice alla questione prospettata dalla parte. (Cass. n. 321 del 2016).

In sintesi, l'*error in procedendo* dell'omessa pronuncia sul motivo di appello non è configurabile in presenza di pronunce di rigetto implicite nella decisione espressamente adottata, censurabili per il vizio di motivazione o



di violazione di legge in relazione alla soluzione adottata, e con riferimento al mancato esame di questioni processuali che possono solo essere fondate o meno sulla base della disciplina del processo.

1.3. Nel caso di specie, è vero che la CTR si è limitata a rigettare esplicitamente solo due dei sette motivi di appello proposti dal ricorrente dichiarando "assorbiti" gli altri. Tuttavia, il vizio di omessa pronuncia denunciato non è configurabile per il mancato esame delle questioni processuali, quali sono quelle sollevate dal ricorrente con il secondo e terzo motivo di appello, lamentando il difetto di motivazione della sentenza di primo grado e l'inammissibilità dell'acquisizione d'ufficio da parte della CTP degli atti e documenti del processo penale.

Neanche è configurabile l'omessa pronuncia in relazione ai motivi implicitamente disattesi con la decisione di rigetto dell'impugnazione dell'atto impositivo come il quinto motivo di appello, relativo all'illegittimità dell'avviso impugnato per l'illeggibilità della sottoscrizione e la mancanza del timbro, ed il sesto motivo di appello, relativo alle contestazioni nel merito della pretesa tributaria, che la CTR ha implicitamente rigettato quando ha ritenuto l'inesistenza delle cause di esclusione da tassazione che presuppone già risolte, in senso positivo, la questione della legittimità dell'avviso sotto il profilo formale e la questione della riconducibilità alla categoria dei redditi diversi dei proventi dell'attività illecita di appropriazione indebita.

1.4. L'unico motivo di appello su cui manca qualsiasi pronuncia espressa o implicita è il settimo relativo alla inapplicabilità o illegittimità delle sanzioni, questione del tutto autonoma e diversa, slegata sotto il profilo logico, dalle due esplicitamente decise.

Il vizio dell'omessa pronuncia deve, pertanto, ritenersi sussistente limitatamente al mancato esame del settimo motivo di appello relativo all'illegittimità del provvedimento di irrogazione delle sanzioni.



2. Con il secondo motivo il ricorrente ha lamentato, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 4 c.p.c., la nullità della sentenza per violazione dell'art. 36 d.lgs. n. 546 del 1992, dell'art. 132 comma 2 n. 4, dell'art. 118 disp. attuaz. e dell'art. 112 c.p.c. in relazione alla mera apparenza della motivazione con riferimento alla formulata eccezione di decadenza dall'azione di accertamento, ai sensi dell'art. 43 d.P.R. n. 600 del 1973, in ragione del fatto che nessuna *notizia criminis* e nessun procedimento penale per reati fiscali era mai stato avviato nei confronti del contribuente.

La sentenza impugnata si sarebbe, al riguardo, limitata a richiamare nella motivazione una sentenza penale di primo grado del 16 dicembre 2013, non identificabile, così da rendere impossibile la verifica della sua effettiva esistenza.

2.1. Il motivo è infondato.

2.2. La motivazione sul punto della sentenza impugnata non è affatto apparente perché giustifica con sufficiente chiarezza la decisione attraverso il richiamo alla disciplina del raddoppio del termine e la descrizione della sua portata, esprimendo una duplice *ratio decidendi*.

In particolare, la CTR, con una motivazione articolata, ha disatteso l'eccezione di decadenza innanzitutto ritenendo, in diritto, l'applicabilità alla fattispecie dell'art. 43 comma 3 d.P.R. n. 600 del 1973 e sottolineando come la norma preveda il raddoppio del termine di decadenza in presenza dell'astratta configurabilità del reato fiscale a prescindere dall'avvenuto esercizio dell'azione penale da parte del P.M., dalla pendenza del processo penale o dall'eventuale sentenza di condanna. Poi, ha sottolineato, in fatto, che, nel caso al suo esame, alla data di emissione dell'avviso di accertamento era già stata emessa sentenza di condanna del 16 dicembre 2013, a carico del contribuente per l'utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti.

Nella situazione descritta la lamentata laconicità della motivazione in fatto per la mancata indicazione degli estremi precisi della sentenza di condanna



penale non inficia la motivazione in diritto della sentenza di per sé idonea a sostenere la decisione, attraverso il richiamo alla sufficienza dell'astratta configurabilità nella fattispecie del reato fiscale ai fini dell'applicazione della previsione del raddoppio del termine.

Non sussiste, pertanto, il difetto di motivazione lamentato.

3. Con il terzo motivo il ricorrente ha denunciato, ai sensi dell'art. 360 comma 1 n. 5 c.p.c., l'omesso esame di due fatti e due specifiche questioni decisive sollevate nel corso del giudizio. La prima, con riferimento al fatto che il procedimento penale per reati tributari richiamato nell'avviso di accertamento era relativo ad imputazioni che lo avevano attinto come legale rappresentante della società ed aveva dato luogo ad un avviso di accertamento diverso a carico della società mentre nessun procedimento penale pendeva personalmente a suo carico per reati tributari in quanto l'unico reato a lui contestato in proprio era il reato comune di appropriazione indebita, così che non poteva essere applicato il raddoppio del termine. La seconda, con riferimento al fatto decisivo che la fattispecie penale di appropriazione indebita non genera proventi classificabili in una delle categorie di redditi di cui all'art. 6 t.u.i.r. perché la mera condotta appropriativa non è produttiva di un reddito ai fini fiscali.

3.1. Il motivo è inammissibile sotto il duplice profilo della violazione della preclusione derivante, ai sensi dell'art. 348 ter c.p.c., dalla c.d. doppia conforme e della sua formulazione con riferimento all'omesso esame non di un fatto storico ma di questioni giuridiche elaborate a fondamento di tesi difensive disattese dalla CTR.

3.2. Sotto il primo profilo il motivo è inammissibile in forza della previsione dell'art. 348-ter commi 4 e 5 c.p.c., applicabile *ratione temporis*, al presente giudizio.

La norma richiamata, infatti, preclude la deduzione del motivo di cui all'art. 360 comma 1 n. 5 c.p.c. nel ricorso per cassazione avverso la sentenza di appello che conferma la decisione di primo grado, c.d. "doppia conforme",



dettando una disciplina applicabile anche al ricorso avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale, atteso che il giudizio di legittimità in materia tributaria, alla luce dell'art. 62 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, non ha connotazioni di specialità.

3.3. Il limite previsto dall'art. 348-ter c.p.c. , introdotto dall'articolo 54, comma 1, lett. a), del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, nella legge 7 agosto 2012, n. 134, applicabile *ratione temporis* nel presente giudizio, atteso che l'appello avverso la sentenza di primo grado risulta depositato in data 26.4.2017, opera, come noto, qualora la sentenza di appello abbia confermato la decisione di primo grado sulla base delle "stesse ragioni inerenti alle questione di fatto", ripercorrendo, cioè lo stesso procedimento logico-argomentativo in relazione ai fatti principali oggetto di causa (Cass. n. 7724 del 2022). Ed è onere del ricorrente, per evitare di incorrere nella pronuncia di inammissibilità, dedurre e dimostrare le differenze fra le due pronunce (Cass. 28 febbraio 2023, n. 5947).

3.4. Nel caso in esame, la censura è inammissibile poiché le decisioni dei gradi di merito, entrambe di rigetto del ricorso della società contribuente, si fondano sostanzialmente sulle stesse ragioni di fatto né il ricorrente ha dedotto alcunché per sostenere il contrario.

3.5. In ogni caso la formulazione del motivo esula dal paradigma del vizio denunciato.

3.6. La giurisprudenza della Corte ha da tempo chiarito che l' art. 360 comma 1 n. 5 c.p.c., nell'attuale testo modificato dall'art. 2 del d.lgs. n. 40 del 2006, delinea uno specifico vizio denunciabile per cassazione solo in relazione all'omesso esame di un fatto controverso e decisivo per il giudizio, da intendersi riferito a un preciso accadimento in senso storico-naturalistico, come tale non ricomprendente questioni o argomentazioni, sicché sono inammissibili le censure che, irritualmente, estendano il



paradigma normativo a quest'ultimo profilo (Cass. n. 22397 del 2019; Cass. n. 26305 del 2018; Cass. n. 14802 del 2017).

Il vizio denunciato presuppone, in particolare, che il ricorrente nel contesto della censura enunci uno specifico fatto storico che sia un fatto principale, in quanto fatto costitutivo modificativo impeditivo o estintivo della fattispecie normativa o un fatto secondario, dedotto in funzione della prova di un fatto principale (Cass. Sez. U. n. 8053 del 2014), mentre la deduzione dell'omesso esame di argomentazioni difensive o di elementi istruttori o di deduzioni aventi ad oggetto la persuasività del ragionamento del giudice di merito nella valutazione delle risultanze istruttorie attengono alla mera sufficienza della motivazione, e cioè ad un profilo non più deducibile come motivo di ricorso (Cass. n. 11863 del 2018).

3.7. Nel caso di specie, il motivo è formulato con riguardo all'omessa valutazione non di un fatto storico ma delle questioni giuridiche dibattute dalle parti in ordine ai presupposti di applicabilità del raddoppio del termine di decadenza dall'esercizio della potestà impositiva e della riconducibilità dei proventi da appropriazione indebita alla categoria dei redditi diversi.

Non si tratta, quindi, della deduzione dell'omessa valutazione di fatti impeditivi o modificativi della pretesa fiscale, ma dell'omessa considerazione come decisive di argomentazioni e tesi difensive di parte.

4. Con il quarto motivo il ricorrente ha lamentato, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 43 d.P.R. n. 600 del 1973 laddove ha ritenuto applicabile la previsione del raddoppio dei termini di decadenza dalla potestà impositiva prevista dall'art. 43 comma 3 d.P.R. n. 600 del 1973 pur in mancanza di un procedimento penale per reati tributari a suo carico riferibili all'accertamento tributario oggetto del giudizio, risultante dal certificato del casellario.

4.1 Il motivo è infondato.

4.2. L'art. 43 comma 3 nella versione vigente *ratione temporis* prevede che "In caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi



dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione.”

La previsione del comma 3 dell'art. 43 d.P.R. n. 600 del 1972 è stata introdotta dall'art. 37 d.l. n. 223 del 2006 e si applica agli anni di imposta per cui, al momento dell'entrata in vigore del decreto, sono ancora in corso di termini ordinari per l'accertamento stabiliti dai due precedenti commi dell'art. 43, per effetto di una specifica disposizione che ha superato il vaglio di costituzionalità attraverso la lettura datane dalla sentenza della Corte costituzionale n. 247 del 2011.

4.3. L'orientamento consolidato della giurisprudenza della Corte afferma da tempo che il raddoppio dei termini di decadenza previsto dalla norma richiamata presuppone la sussistenza dell'obbligo di presentazione della denuncia penale da valutarsi sulla base solo dell'astratta configurabilità nel comportamento del contribuente di un illecito penale per uno dei reati tributari previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000, a prescindere dall'effettiva presentazione della denuncia o dall'esercizio dell'azione penale da parte del Pubblico Ministero o dall'esito del processo penale, così che, il contribuente che eccepisce la decadenza deve contestare la mancanza dei presupposti dell'obbligo di denuncia e non mettere in discussione l'effettiva sussistenza del reato il cui accertamento è precluso al giudice tributario.

La giurisprudenza della Corte sulla questione è efficacemente compendiata nella motivazione dell'ordinanza n. 10766 del 2023 che, con riferimento al raddoppio del termine di decadenza previsto dalla norma in esame, afferma « detto raddoppio - valido per le riprese riguardanti l'IRPEF, l'IRPEG o l'IRES e l'IVA - "presuppone":

- "la sussistenza dell'obbligo di presentazione di denuncia penale, a prescindere dall'esito del relativo procedimento penale e nonostante l'eventuale estinzione del reato per archiviazione della denuncia, rilevando



solo l'astratta configurabilità di un illecito penale, atteso il regime del "doppio binario" tra giudizio penale e procedimento tributario" (Sez. 5, n. 27250 del 15/09/2022, Rv. 665864-01);

- "l'insorgenza dell'obbligo di denuncia penale per uno dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000, e non anche la sua effettiva presentazione, come chiarito dalla Corte Cost. nella sentenza n. 247 del 2011" (Sez. 5, n. 24576 del 09/08/2022, Rv. 665797-01, [...]);

- "unicamente l'obbligo di denuncia penale, ai sensi dell'art. 331 c.p.p., per uno dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000, e non anche la sua effettiva presentazione, come chiarito dalla Corte Cost. nella sentenza n. 247 del 2011, sicché, ove il contribuente denunci il superamento dei termini di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria, deve contestare la carenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia, non potendo mettere in discussione la sussistenza del reato il cui accertamento è precluso al giudice tributario" (Sez. 5, n. 13481 del 02/07/2020, Rv. 658111-01).»

4.4. La fattispecie in esame non rientra, invece, nell'ambito applicativo della versione dell'art. 43 comma 3 d.P.R. n. 600 del 1973 modificata dall'art. 2 commi 1 e 2 del d. lgs. n. 128 del 2015, che ha successivamente introdotto la previsione della necessità dell'avvenuta effettiva presentazione della denuncia: la modifica legislativa in questione è applicabile, infatti, agli avvisi di accertamento notificati dopo il 2 settembre 2015 mentre l'avviso di accertamento oggetto del presente giudizio è stato notificato il 10 dicembre 2013 (Cass. n. 5131 del 2025).

4.5. Al riguardo, la Corte ha avuto occasione di chiarire, nell'ordinanza n. 18816 del 2017, che «[...] in tema d'accertamento tributario, i termini previsti dagli artt. 43 del d.p.r. n. 600 del 1973 per l'IRPEF e 57 del d.p.r. n. 633 del 1972 per IVA, nella versione applicabile ratione temporis, sono raddoppiati in presenza di seri indizi di reato che facciano insorgere l'obbligo di presentazione di denuncia penale, anche se questa sia archiviata o presentata oltre i termini di decadenza, senza che, con riguardo agli avvisi



di accertamento per i periodi d'imposta precedenti a quello in corso alla data del 31 dicembre 2016, incidano le modifiche introdotte dalla legge n. 208 del 2015, il cui art. 1, comma 132, ha introdotto, peraltro, un regime transitorio che si occupa delle sole fattispecie non ricomprese nell'ambito applicativo del precedente regime transitorio - non oggetto di abrogazione - di cui all'art. 2, comma 3, del d.lgs. n. 128 del 2015, in virtù del quale la nuova disciplina non si applica né agli avvisi notificati entro il 2 settembre 2015 né agli inviti a comparire o ai processi verbali di constatazione conosciuti dal contribuente entro il 2 settembre 2015 e seguiti dalla notifica dell'atto recante la pretesa impositiva o sanzionatoria entro il 31 dicembre 2015 (Cass., n. 26037 del 16.12.2016; n. 16728 del 9.8.2016).»

4.6. Nel caso di specie, la sentenza impugnata non si è posta in contrasto con i principi richiamati laddove sulla questione della decadenza dell'ufficio dal potere di accertamento ha concluso che " *ai fini dell'operatività dell'istituto del raddoppio dei termini (articoli 43 Dpr 600/1973 e 57 del Dpr 633/1972), è influente l'esercizio dell'azione penale da parte del Pm o l'eventuale sentenza di condanna.*", sottolineando che, comunque, nel caso al suo esame, risultava già emessa una sentenza penale di condanna per l'utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti.

Ai fini della corretta applicazione della norma non rileva, infatti, l'inesistenza del procedimento penale a carico del contribuente per reati tributari dedotta nel motivo di ricorso per cassazione attraverso cui in realtà il ricorrente sollecita, sul punto, in modo non consentito in sede di legittimità, una diversa valutazione del materiale probatorio, proponendo la ricostruzione del fatto sulla base delle risultanze del certificato penale piuttosto che di quelle della sentenza penale di condanna richiamata nella sentenza impugnata.

Non sussiste, pertanto, la violazione di legge lamentata.

5. Con il quinto motivo il ricorrente ha dedotto, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 14 comma 4



legge n. 537 del 1993 e dell'art. 6 t.u.i.r. e dell'art. 646 c.p. per avere la CTR erroneamente ritenuto la fattispecie penale di appropriazione indebita fonte di proventi illeciti classificabili in una delle categorie specifiche di redditi descritte dall'art. 6 comma 1 t.u.i.r. dal momento che la mera condotta appropriativa non sarebbe produttiva di un reddito tassabile. Comunque, il sopravvenuto provvedimento penale che ha disposto la restituzione delle somme alla [REDACTED] avrebbe fatto venir meno il potere dell'ufficio di accertare l'evasione anche se avvenuta in periodo di imposta diverso da quello oggetto dell'accertamento posto che le stesse somme sarebbero già state tassate come maggior reddito da illegittima deduzione di costi a carico della società in evidente violazione del divieto di doppia imposizione. Nella memoria illustrativa, a precisazione della censura, il ricorrente ha invocato quale causa di esclusione dalla base imponibile anche l'avvenuto sequestro dei proventi illeciti in questione con provvedimento del 8 giugno 2009, anteriore alla notificazione dell'avviso di accertamento, avvenuta il 10 dicembre 2013.

5.1. Il motivo è infondato.

5.2. La censura è formulata sotto un duplice profilo e concerne sia la ricorrenza del presupposto impositivo previsto dall'art. 14 comma 4 legge n. 537 del 1993 nell'ipotesi di appropriazione indebita di denaro, sia la configurabilità della causa di esclusione originaria da tassazione prevista dalla stessa norma per i proventi di reato " già sottoposti a sequestro o confisca penale", invocata dal ricorrente con riferimento "*al sopravvenuto provvedimento (penale) che ha disposto la restituzione delle somme confiscate [...] alla stessa [REDACTED] s.r.l.*" e, comunque, con riferimento al provvedimento di sequestro del 8 giugno 2009.

5.3. Sotto il primo profilo, l'art. 14 comma 4 legge n. 537 del 1993, a cui è attribuita natura di norma di interpretazione autentica della disciplina del t.u.i.r., testualmente recita " Nelle categorie di reddito di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22



dicembre 1986, n. 917, devono intendersi ricompresi, se in esse classificabili, i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo se non già sottoposti a sequestro o confisca penale. I relativi redditi sono determinati secondo le disposizioni riguardanti ciascuna categoria”.

La norma è stato oggetto di interpretazione autentica da parte dell’art. 36, comma 34-bis, D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006 n. 248, secondo cui va intesa “nel senso che i proventi illeciti ivi indicati, qualora non siano classificabili nelle categorie di reddito di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono comunque considerati come redditi diversi.”

5.4. Nell’interpretazione della Corte « la norma esige che la tassazione sia preceduta dall'inquadramento del reddito in una delle categorie di attività idonee a produrre reddito secondo la legge; solo qualora non sia possibile l'inquadramento in una delle categorie specifiche, ma l'attività sia comunque astrattamente idonea a produrre reddito, l'art. 14 comma 4, come interpretato autenticamente dall'art. 36 comma 34-bis del d.l. n. 223 del 2006, convertito dalla legge n. 248 del 2006, prevede che il provento sia incluso tra i "redditi diversi”.» (Cass n. 19781 del 2020)

Con la disciplina richiamata il legislatore ha ricondotto i proventi di attività illecita nell’alveo delle entrate soggette a tassazione senza istituire una nuova categoria di redditi da affiancare a quelle previste dall’art. 6 t.u.i.r. o creare un regime fiscale sanzionatorio, avendo semplicemente voluto chiarire la neutralità sotto il profilo fiscale degli incrementi patrimoniali derivanti da attività illecita, tassabili come redditi a prescindere dalla loro qualifica di illiceità, onde evitare che «si realizzi la paradossale situazione per cui redditi normalmente assoggettati a tassazione, in quanto provenienti da attività espressive di capacità contributiva, ne vadano esenti perché quelle stesse attività sono state connotate da illiceità, in palese



violazione del principio di eguaglianza rispetto alla medesima capacità contributiva.» (Cass n. 19781 del 2020; Cass. n. 27324 del 2016).

5.5. Il fatto che la mera condotta appropriativa possa o meno essere ritenuta fonte di proventi ascrivibili ad una delle categorie specifiche descritte dall'art. 6 comma 1 t.u.i.r. cioè a reddito fondiario, da capitale, da lavoro o d'impresa non è, quindi, rilevante ai fini dell'integrazione del presupposto impositivo dovendo, nel dubbio, ricorrersi alla qualificazione del provento nell'ambito della categoria dei "redditi diversi."

5.6. Sotto il secondo profilo, relativo alla questione dell'applicazione della causa di esclusione originaria da tassazione dei proventi di reato "*già sottoposti a sequestro o confisca penale*" prevista dallo stesso art. 14 comma 4 legge n. 537 del 1993, l'orientamento consolidato della Corte, a cui si intende dare continuità, ha sempre sostenuto che il provvedimento di sequestro o confisca penale dei proventi illeciti rilevano ai fini dell'esclusione della rilevanza reddituale solo se sopravvenuti entro lo stesso anno di imposta in cui il provento illecito dovrebbe essere tassato e in cui matura il presupposto impositivo mentre gli eventi posteriori al realizzarsi della fattispecie impositiva e successivi al sorgere dell'obbligo di dichiarazione e versamento dell'imposta non rientrano nell'ambito applicativo della norma e pongono semmai una questione di diritto al rimborso o restituzione dell'imposta divenuta indebita (Cass. n. 19818 del 2025; Cass. n. 33289 del 2025; Cass. n. 28375 del 2019; Cass. n. 28519 del 2013; Cass. n. 869 del 2010; Cass. n. 7337 del 2003).

5.7. L'interpretazione consolidata della norma nella parte relativa alla causa di esclusione dell'imposizione intende l'avverbio "già" come riferito al momento dello spirare del periodo di imposta in cui il provento illecito è stato acquisito dal contribuente, in ossequio alle regole che, ai sensi dell'art. 1 e 7 t.u.i.r., presiedono alla formazione della fattispecie impositiva sul presupposto del possesso del reddito nell'arco di ciascun anno solare per



dar luogo ad un'obbligazione tributaria autonoma in ciascun periodo di imposta.

In questa ottica solo il provvedimento ablatorio che interviene nello stesso anno dell'introito incide sul possesso del reddito costituente il presupposto impositivo in modo tale da impedire la formazione della fattispecie impositiva ed il sorgere dell'obbligazione tributaria. Mentre il sopravvenire della perdita del possesso a seguito di un provvedimento di sequestro o della confisca del provento illecito dopo il periodo di imposta nel corso del quale è stato conseguito non può avere alcuna incidenza sul presupposto impositivo ormai definitivamente e pienamente realizzato e sull'obbligazione tributaria ormai perfetta.

5.8. Afferma, al riguardo, la Corte, sin dall'ordinanza n. 7337 del 2003, che «Difatti, l'obbligazione tributaria, riproducendosi come "autonoma" in ogni periodo di imposta (art. 7 t.u.i.r.), presenta una ineliminabile connotazione d'ordine temporale, poiché, oltrepassato quel periodo, la fattispecie rinasce come diversa. Perciò, come il presupposto dell'imposta consiste nel "possesso di redditi" (art. 1 t.u.i.r.) nel periodo considerato, così eventuali vicende di quel possesso, oltre lo stesso arco temporale, saranno per risultare irrilevanti sulla fattispecie tributaria.»

La stessa ordinanza della Corte ha anche chiarito che si tratta dell'unica soluzione compatibile con il principio costituzionale di uguaglianza perché «diversamente opinando, si additerebbe un'interpretazione di dubbia costituzionalità, che - in contrasto con la stessa "ratio legis" - finirebbe per privilegiare i percettori di proventi illeciti, rispetto ai possessori di redditi lecitamente prodotti, i quali ultimi, per definizione con riguardo al sistema, sono esclusi da imposizione solo se perduti nello stesso periodo di imposta. Secondo il sistema dell'imposizione diretta, la perdita del reddito, verificatasi successivamente al periodo considerato, non viene ad incidere sulla obbligazione tributaria ormai perfetta.»



5.9. I principi espressi dall'orientamento richiamato con riguardo al sopravvenire del provvedimento ablatorio del provento illecito dopo la maturazione del presupposto impositivo valgono per ogni altra vicenda di perdita del possesso successiva all'anno di imposta in cui è intervenuto l'incremento reddituale e, dunque, anche la restituzione dei proventi illeciti all'avente diritto, ove avvenuta in epoca successiva all'anno di imposta oggetto di accertamento, è irrilevante ai fini della esclusione del presupposto impositivo.

Al riguardo, la Corte ha puntualizzato che « In tema di imposte sui redditi, i proventi derivanti da fatti illeciti, rientranti nelle categorie reddituali di cui all'art. 6, comma 1, del d.P.R. n. 917 del 1986, devono essere assoggettati a tassazione anche se il contribuente è stato condannato alla restituzione delle somme illecitamente incassate ed al risarcimento dei danni cagionati o se in capo all'autore del reato sussisteva l'intenzione di non trattenere le ricchezze percepite nel proprio patrimonio ma di riversarle a terzi.» (Cass. n. 27357 del 2019; Cass. n. 25684 del 2021; Cass. n. 33289 del 2025).

5.10. Solo l'ordinanza della Corte n. 33967 del 2024 si discosta da questo orientamento per affermare che l'assunto "*già sottoposto a sequestro e confisca*" può essere riferito anche all'epoca di emissione dell'avviso di accertamento per cui sarebbero sottratti a tassazione, perché non più in possesso del contribuente, i proventi illeciti sottoposti a misure ablatorie dopo l'anno di imposta in cui sono stati acquisiti ma prima dell'emissione dell'avviso di accertamento. La pronuncia muove dall'assunto secondo cui la previsione dell'art. 14 comma 4 della riconducibilità dei proventi illeciti a redditi soggetti a tassazione opera solo ove il sequestro e confisca non abbiano possibilità di operare per le più diverse ragioni. Quando, invece, l'autorità giudiziaria ha adottato le misure ablatorie con spossessamento del contribuente viene meno il presupposto dell'imposizione perché «difetta la relazione diretta con la novella ricchezza che legittima il prelievo tributario»



e «l'avviso di accertamento notificato successivamente al provvedimento di confisca o alla restituzione del reddito di fonte illecita, effettivamente eseguiti, va dichiarato illegittimo in quanto la pretesa con esso azionata si fonda su un presupposto – il possesso di reddito ex art. 1 TUIR, ancorché di reddito di fonte illecita – nei fatti inesistente.»

5.11. Il precedente richiamato, invocato dal ricorrente a fondamento delle sue difese, non è condivisibile dal momento che trascura di valutare il requisito del possesso del reddito di provenienza illecita nell'ambito della necessaria periodicità della maturazione del presupposto impositivo e dell'autonomia dell'obbligazione tributaria che sorge nuova e diversa per ciascun anno di imposta, con un meccanismo ineludibile rispetto all'attuazione del criterio di progressività. Né la pronuncia risulta aver sufficientemente vagliato la compatibilità della conclusione a cui perviene con il principio costituzionale di eguaglianza rispetto ai possessori di redditi da attività lecita che, secondo i principi generali del sistema tributario e salvo le eccezioni espressamente previste, non possono giovare della perdita del possesso intervenuta successivamente all'anno di imposta in corso al momento dell'acquisizione.

Il precedente è, comunque, rimasto isolato dal momento che le altre pronunce indicate dal ricorrente come conformi nella memoria illustrativa sono inconferenti e, in particolare, la sentenza n. 19871 del 22.09.2020 di cui viene riportato uno stralcio tra virgolette alla pag. 2 della memoria è in realtà un'ordinanza in materia di immigrazione. Anche a voler intendere richiamata dal ricorrente l'ordinanza della Corte n. 19781 del 2020 che effettivamente ha ad oggetto diverse questioni in tema di tassazione dei proventi da attività illecita, non risulta in alcuna parte del testo della motivazione della pronuncia il passaggio riportato dal ricorrente tra virgolette nella memoria e neanche risulta essere stata affrontata la questione dell'interpretazione della causa di esclusione dall'imposizione oggetto della sentenza sopra citata n. 33967 del 2024.



5.12. Deve darsi, quindi, continuità all'orientamento consolidato secondo cui in tema di imposte sui redditi e con riguardo alla tassazione dei proventi derivanti da attività illecite, ai sensi dell'art. 14 comma 4 della legge n. 537 del 1993, il provvedimento di sequestro e confisca penale o la materiale restituzione dei proventi illeciti operano come causa di esclusione dall'imposizione derivante dalla perdita del possesso del reddito solo se intervenuti entro lo stesso periodo di imposta dell'acquisizione.

5.13. Non pertinente, in questo contesto, il richiamo del ricorrente alla questione della violazione del divieto di doppia imposizione che si verificherebbe con la tassazione dello stesso provento sia a carico dell'amministratore che ha restituito le somme distratte sia a carico della società.

Per giurisprudenza consolidata, infatti, il divieto di doppia imposizione previsto dall'art. 163 del d.P.R. n. 600 del 1973 postula non la duplicazione meramente economica del prelievo sullo stesso reddito prospettata dal ricorrente ma la reiterata applicazione della stessa imposta, sulla base dello stesso presupposto nei confronti dello stesso o di altro soggetto (Cass. n. 27625 del 2018 Cass. n. 10793 del 2016; Cass. n. 19687 del 2011).

5.14. Nel caso di specie la CTR non si è discostata dai principi espressi dall'orientamento consolidato della giurisprudenza della Corte quando, nel rigettare il motivo di appello, ha affermato che *"relativamente alla mancanza del presupposto del recupero quale conseguenza della sentenza resa nel giudizio penale che ha disposto la restituzione alla [REDACTED] s.r.l. dei proventi illeciti oggetto del presente recupero, per consolidata giurisprudenza, l'esonero dalla tassazione del provento illecito va riconosciuto non solo in caso di sequestro o confisca [...] ma anche qualora lo stesso provento sia restituito volontariamente da parte del reo, purché la restituzione avvenga nel medesimo periodo d'imposta in cui il provento sarebbe stato imponibile [...]"* e ha rilevato che, nel caso in esame, *"il*



sequestro è stato disposto in data 08.06.2009, il periodo di imposta oggetto dell'impugnato avviso di accertamento è il 2004, mentre la revoca della confisca dei compendi in sequestro con restituzione di questi ultimi all'avente diritto █████ s.r.l. è stata disposta con sentenza della Corte d'Appello n. 23/06/2016 depositata il 14.7.2016, ossia in periodi di imposta differenti."

Non sussistono, pertanto, le violazioni di legge lamentate.

6. Il ricorso va, dunque, accolto con riferimento al primo motivo nei termini di cui sopra, inammissibile il terzo motivo e rigettati gli altri, con conseguente cassazione della sentenza impugnata e rinvio della causa per nuovo esame alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, che provvederà anche alla liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

accoglie il ricorso in relazione al primo motivo, nei termini di cui in motivazione, rigettati gli altri motivi. Cassa la sentenza impugnata in relazione al primo motivo nei limiti indicati e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso a Roma, nella camera di consiglio del 05.02.2026.

Il cons. est.

Daniela Marconi

Il Presidente

Lucio Napolitano

