CASSAZIONE.net

massimario

08269-25

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TERZA PENALE

Udienza camerale del
15 ottobre 2024

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. Vito DI NICOLA	Presidente
Dott. Andrea GENTILI	Consigliere rel.
Dott. Stefano CORBETTA	Consigliere
Dott. Antonio CORBO	Consigliere
Dott. Fabio ZUNICA	Consigliere

SENTENZA N. 1370

REGISTRO GENERALE
n. 20764 del 2024

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso proposto da:
DL , nato a X ;

avverso la ordinanza n. 500088/2024 TPL del Tribunale di Torino del 16 maggio 2024;

letti gli atti di causa, la ordinanza impugnata e il ricorso introduttivo;

sentita la relazione fatta dal Consigliere Dott. Andrea GENTILI;

letta la requisitoria scritta del PM, in persona del Sostituto Procuratore generale Dott. Giulio MONFERINI, il quale ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso.

CASSAZIONE.NET

CASSAZIONE.net

RITENUTO IN FATTO

Con ordinanza del 16 maggio 2024, i cui motivi sono stati resi pubblici tramite il loro deposito in Cancelleria il successivo 20 maggio 2024, il Tribunale di Torino, in funzione di giudice del riesame dei provvedimenti cautelari reali, ha rigettato – confermando, pertanto, il provvedimento sottoposto al suo scrutinio - la richiesta di riesame presentata da DL - soggetto sottoposto ad indagini preliminari in relazione ad una provvisoria imputazione avente ad oggetto la violazione dell'art. 4 del dlgs n. 74 del 2000, per avere, con più azioni esecutive di un medesimo disegno criminoso, indicato nelle dichiarazioni dei redditi da lui presentate quanto agli anni di imposta 2021 e 2022 elementi attivi di redditi in misura inferiore a quella effettiva, in tal modo omettendo di versare le imposte sul reddito personale dovute in misura pari, quanto al primo degli anni indicati, ad euri 549.541,54 e, quanto al secondo di essi, pari ad euri 286.834,00, quindi in misura superiore alla soglia di punibilità prevista per tale reato – avente ad oggetto il provvedimento di sequestro preventivo emesso a carico del predetto dal Gip del Tribunale di Torino sino alla concorrenza della somma complessiva di euri 836.375,54.

Avverso la predetta ordinanza ha interposto ricorso per cassazione, tramite il proprio difensore fiduciario il D , avendo affidato le proprie doglianze a due, sebbene articolati, motivi di impugnazione.

Con il primo di essi il ricorrente ha lamentato la violazione di legge, con riferimento, in particolare agli artt. 53, comma secondo, lettera *b*), e 54, comma ottavo, e 67 del Tuir a all'art. 2 cod. pen.

Afferma, infatti, il ricorrente che il Tribunale avrebbe errato nel ritenere applicabili ai presunti redditi prodotti dal D attraverso la sua attività artistica (egli è, infatti, un autore di opere d'arte digitali, noto con il nome d'arte di D :, commercializzate attraverso la creazione e la rivendita di *non fungible token* - di seguito *nft* – i cui pagamenti avvengono tramite l'utilizzo di monete virtuali - cosiddette "criptovalute" nella specie denominate X o Y) i principi giuridici ed i criteri propri della ermeneutica dell'art. 53 del Tuir, a mente dei quali sono da considerare redditi da lavoro autonomo, come tali tassabili, quelli derivanti, fra l'altro, dalla utilizzazione economica delle opere dell'ingegno; ha, infatti, osservato il ricorrente che nel particolare ambito nel quale opera il D l'oggetto della transazione commerciale non è l'opera d'arte digitale ma è il suo *nft*, cioè un certificato digitale che ne certifica la proprietà e l'autenticità digitale a formare oggetto

CASSAZIONE.net

di trasferimento; esulando, pertanto, esso – l'*nft* - dal concetto di opera dell'ingegno, il reddito prodotto tramite la sua commercializzazione non rientra fra i redditi tassabili ai sensi della citata disposizione.

Ritiene il ricorrente che in analoghi termini deve ritenersi per ciò che attiene all'applicabilità alla fattispecie dell'art. 54, comma ottavo, del Tuir, disposizione che prevede che i redditi imponibili conseguiti attraverso, fra l'altro, la commercializzazione delle opere dell'ingegno sono costituiti dai proventi in danaro ovvero in natura percepiti nel periodo di imposta, abbattuti in misura variabile in base alla età anagrafica del contribuente in relazione alla forfettizzazione delle spese di produzione.

Al riguardo il ricorrente ha, in sintesi, osservato che essendo espresso in criptovalute" il controvalore delle transazione aventi ad oggetto gli *nft*, si tratta nella occasione di "moneta virtuale" denominata X negoziata su di una piattaforma denominata Y ; il reddito prodotto attraverso tali valute, non essendo riconducibile né al concetto di danaro né al concetto di beni in natura, esulerebbe rispetto alla nozione di reddito imponibile per come veicolata tramite il citato art. 54, comma ottavo, del Tuir.

Infine, quanto a questo primo motivo, il ricorrente ha dedotto la violazione dell'art. 2 cod. pen. in quanto il Tribunale del fornire una regolamentazione al conseguimento di redditi tramite "criptovalute" ha richiamato una circolare ella Agenzia delle entrate, la n. 30/E del 2023, la quale, per essere successiva alle annualità di imposta oggetto della imputazione provvisoriamente elevata a carico del prevenuto, non poteva essere applicata, stante il divieto di irretroattività della norma penale, ad ipotesi astrattamente definite delittuose verificatesi anteriormente alla sua adozione.

Con il secondo motivo di impugnazione la difesa del D ha lamentato la violazione di legge con riferimento sia all'applicazione dell'art. 4 del dlgs n. 74 del 2000 sia in relazione all'art. 5 cod. pen.

In particolare, il ricorrente si è doluto della rilevazione del *fumus delicti* sebbene la condotta dell'indagato non fosse assistita né dal dolo specifico, posto che egli aveva omesso di dichiarare il reddito in ipotesi conseguito non al fine di evadere le imposte ma in quanto convinto che, in assenza di conversione in moneta corrente, quello espresso in "criptovalute" non fosse reddito imponibile, né dal dolo eventuale non sussistendo alcuno degli

CASSAZIONE.net

indicatori che la giurisprudenza di legittimità ha individuato come sintomatici di esso.

Essendo esso correlato al vizio ora descritto, la difesa del D ha ritenuto sussistere anche quello di cui all'art. 5 cod. pen. essendo stati riscontrati gli estremi dell'elemento soggettivo del delitto in provvisoria contestazione, sebbene il ricorrente si trovasse in una situazione di incolpevole ignoranza sulla portata della norma extrapenale che prevede l'assoggettamento a tassazione anche dei redditi espressi in "criptovalute".

In data 29 maggio 2024 la difesa del prevenuto ha redatto una memoria con la quale, oltre ad insistere per l'accoglimento del ricorso, ha segnalato come, secondo i termini dell'art. 1, comma 1, lettera *d*), del dlgs n. 184 del 2021, è stato espressamente previsto che le valute virtuali non possano avere lo *status* giuridico di quelle correnti mentre in relazione alla già citata Circolare della Agenzia delle entrate n. 30/E del 2023, ne ha ribadito la natura non interpretativa ma meramente orientativa, tale da non vincolare, pertanto il contribuente, mentre, per ciò che attiene alla mancata indicazione da parte del D del possesso di "criptovalute" in occasione della dichiarazione dei redditi, quale fattore sintomatico della volontà di evadere il Fisco, la difesa ha ricordato come tale dovere è stato introdotto solo a partire dall'anno di imposta 2023.

CONSIDERATO IN DIRITTO

Il ricorso proposto è risultato infondato e, pertanto, lo stesso deve essere rigettato.

In sostanza incontestato è lo sfondo fattuale sul quale si staglia la presente vicenda: il ricorrente è un artista che pratica la *cybergraphic*, realizza, cioè, opere iconografiche che non hanno un supporto materiale ma sono raffigurate ed esistono solo in forma elettronico-digitale.

Esse, come precisato dal ricorrente, sono, data la lora particolare natura "virtuale", in sostanza "incorporate" nel *nft* che, essendo dotato di un codice identificativo univoco, ne certifica la titolarità, la autenticità e, si aggiunge, la unicità.

Stante la natura, si direbbe incorporea, di tale "beni" (cioé delle opere di *cybergraphic*) ad essere oggetto di mercato non sono direttamente queste ma, come appunto precisato in termini puntuali dallo stesso ricorrente, i certificati di autenticità contenuti negli *nft*, la cui disponibilità è l'elemento da

CASSAZIONE.net

cui è desumibile, in capo al soggetto che lo detiene, anche la legittima titolarità dei diritti dominicali connessi alla "opera d'arte" in tale modo realizzata.

Problema ulteriore, che sarà esaminato a suo tempo, è dato dal fatto che, in particolare quanto al caso di specie, la commercializzazione degli *nft* in cui sono incorporate le opere realizzate dal D , operante sotto il nome d'arte di D , avvenga attraverso pagamenti eseguiti tramite "criptovalute" aventi, nella fattispecie il leggiadro nome di X fruibili tramite la piattaforma digitale denominata a sua volta, in termini non meno aerei, Y .

Questi essendo i fatti, ed essendo altrettanto pacifico sia il dato che il D negli anni di imposta 2021 e 2022 non ha dichiarato al Fisco, ritenendo che gli stessi non costituissero reddito imponibile, i ricavi da lui realizzati attraverso la commercializzazione degli *nft* incorporanti le sue opere grafiche (redditi realizzati sia in occasione della prima cessione da lui stesso operata di tali elementi digitali sia in occasione delle cessioni successive, realizzate dai precedenti acquirenti, generanti anch'esse, sotto forma di *royalties*, dei benefici economici in favore dell'artefice dell'opera digitale incorporata nel *nft*) e sia che siffatti redditi, convertiti in valuta corrente, fossero ampiamente al di sopra delle soglie di punibilità stabilite dal legislatore in tema di violazione del precetto fissato dall'art. 4 del dlgs n. 74 del 2000, osserva il Collegio che non ha colto nel segno il ricorrente allorché ha ritenuto che legittimamente siffatti redditi non dovevano essere inseriti nelle dichiarazione dei redditi da lui predisposte in quanto non rientranti in alcuna della categorie di reddito indicate dall'art. 53, comma 2, lettera *b*), del Tuir.

Infatti, la disposizione dianzi ricordata prevede espressamente che sono redditi da lavoro autonomo, e come tali suscettibili di generare imposte, "i redditi derivanti dalla utilizzazione economica, da parte dell'autore o inventore, di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule o informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, se non sono conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali".

Indubbiamente fra le opere dell'ingegno debbono essere ricomprese le opere qualificabili, in senso lato, artistiche e, pertanto, anche le opere di *cybergraphic* realizzate dal ricorrente, destinate a circolare, avendo peraltro anche un discreto mercato, nel particolare settore commerciale destinato a tale tipo di prodotti dell'attività umana.

CASSAZIONE.NET

CASSAZIONE.net

Non deve ritenersi che costituisca un ostacolo alla riconducibilità alla nozione di reddito imponibile derivante dalla utilizzazione economica dell'opera dell'ingegno il fatto che oggetto della transazione commerciale sia non immediatamente l'opera ma l'*nft* in cui la stessa è incorporata; invero la particolare natura meramente "virtuale" (in quanto non riconducibile ad un sopporto materiale sul quale essa insista) dell'opera in questione comporta che la stessa, sebbene ciò possa avvenire per scelta elettiva e non per una necessità cogente ed ineludibile, risulti essere, per usare l'espressione che lo stesso ricorrente ha adoperato, "incorporata" nell'*nft* che, appunto, ne costituisce certificato di proprietà e di autenticità.

Si tratta, in sostanza, si allude appunto all'*nft*, di uno strumento rappresentativo di un altro bene che, appunto, ne "incorpora", seppure virtualmente, tutte le caratteristiche e tutte le specificità, di tal che l'eventuale reddito derivante all'autore dell'opera artistica dalla cessione dello strumento che la contiene (si immagini analogamente a quanto avviene per il supporto digitale sul quale è riprodotto un brano musicale) è indubbiamente un reddito che a quello deriva dalla commercializzazione dell'opera dell'ingegno da lui creata.

D'altra parte, così come non vi è dubbio che genera fonte di reddito imponibile la compravendita di titoli rappresentativi di merci, deve, parimenti, ritenersi che analoghi effetti abbia il traffico di altro, ma analogo, genere di strumenti, ove gli stessi siano rappresentativi di altro, ma sotto il profilo che interessa comparabile, genere di beni patrimonialmente valutabili, ove lo stesso commercio sia realizzato in termini economicamente rilevanti.

Anche il successivo profilo impugnatorio dedotto con il primo motivo di ricorso dalla difesa del D è privo di fondatezza; egli ha, infatti, tacciato di erroneità giuridica l'assunto fatto proprio dal Tribunale subalpino secondo il quale non è possibile qualificare in alcuna delle categorie reddituali previste dall'art. 54, comma 8, del Tuir i proventi da lui conseguiti attraverso la commercializzazione degli *nft* incorporanti le sue opere di *cybergraphics* in quanto le relative transazioni che sono state operate prevedono quale moneta di scambio una "criptovaluta", nella specie quella già ricordata recante il nome di X .

Appare opportuno, dato il relativamente recente palesarsi di tali elementi di conto esprimenti valori, cercare, nei limiti in cui una tale opera è funzionale alla presente attività giurisdizionale, fornirne una definizione.

CASSAZIONE.net

L'espressione che meglio appare rappresentativa di quelle che vengono definite ordinariamente "criptovalute" e che meglio ne compendia le caratteristiche è quella di "valuta virtuale", intendendosi per tale, secondo la volontà del legislatore nazionale (si veda, infatti, al riguardo l'art. 1, lettera *d*), del dlgs n. 184 del 2021, non casualmente rubricato sotto il titolo "Definizioni"), "una rappresentazione di valore digitale che non è emessa o garantita da una banca centrale o da un ente pubblico, non è legata necessariamente a una valuta legalmente istituita e non possiede lo *status* giuridico di valuta o denaro, ma è accettata da persone fisiche o giuridiche come mezzo di scambio, e che può essere trasferita, memorizzata e scambiata elettronicamente".

Ritiene il Collegio che - non diversamente da quanto si verifica nel caso in cui il reddito conseguito sia espresso non in termini monetari ma sia egualmente costituito da un bene avente un valore economico, per il quale sia possibile, attraverso una meccanismo di "stima monetaria", la riconduzione ad un valore suscettibile di essere quantificato tramite il riferimento ad una moneta corrente – il relativo valore, una volta che sia stato conseguito sia tale, una volta operata la sua conversione in moneta, da costituire reddito imponibile.

Infatti una tale operazione è evidentemente accessibile ove il bene costituente incremento patrimoniale sia costituito da un bene in natura, ma ciò non solo a condizione che questo sia stato il frutto immediato della attività svolta dal soggetto che tale reddito abbia conseguito; si vuole con ciò intendere che - per rendere meglio il concetto con un esempio – tale operazione è legittimamente realizzata non soltanto nelle ipotesi in cui il reddito in natura sia il frutto diretto della attività materiale svolta dal contribuente, costituendo, pertanto, reddito imponibile non solamente il danaro che il lavoratore, sia dipendente che autonomo, percepisce attraverso la corresponsione del suo compenso reso in moneta, ma anche in rapporto al diverso tipo di beneficio che egli possa conseguire in quanto, ad esempio, venga posta a sua disposizione anche una residenza di servizio (in tale senso, infatti: Corte di cassazione, Sezione V civile, 25 novembre 2015, n. 24007, rv 637509) ovvero consegua, per la sua opera, una diversa tipologia di compenso che non la moneta corrente.

Accertato, quindi, che nell'ambito del concetto di "provento in natura", atto a costituire reddito imponibile, deve essere inteso ricompreso ogni altro beneficio patrimonialmente valutabile riveniente al contribuente in quanto

CASSAZIONE.net

frutto, in questo caso, della utilizzazione economica delle opere dell'ingegno prodotte dal medesimo, e dato per assodato che la commercializzazione degli *nft* rappresentativi delle opere d'arte realizzate dal D avviene, tramite la piattaforma Y , attraverso l'accreditamento in favore del "conto" intestato all'autore dell'opera di un certo numero di X ; si tratta di valutare se siffatte "valute virtuali" siano beni, ancorché immateriali, dotati di una rilevanza patrimoniale.

La circostanza, non oggetto di contestazione quanto alla sua rilevanza storica, che la "criptovaluta" utilizzata sulla piattaforma Y abbia a sua volta un mercato nel quale la stessa riceve una valutazione, questa volta espressa in moneta corrente (è circostanza indifferente che tale moneta sia costituita da una divisa estera ovvero da una unità di conto ordinariamente in uso per le attività commerciali svolte all'interno del territorio dello Stato, in quanto il valore della prima è eventualmente facilmente convertibile nel valore della seconda), fa sì che indubbiamente il valore della "criptovaluta" abbia una rilevanza economica e che, pertanto, il suo ammontare conseguito dal singolo contribuente sia idoneo a costituire reddito imponibile prodotto da quest'ultimo, soggetto, pertanto, dapprima a dichiarazione e, poi, a tassazione.

Potrebbe essere posta in contestazione - attesa la "volatilità" dei valori espressi in "criptovalute" e pertanto la loro variabilità nel tempo assai più spiccata di quelle propria di altro genere di valute - la determinazione, e la congruenza delle modalità del suo accertamento, del valore normale dell'X indicativo dell'ammontare della somma imponibile che il contribuente avrebbe dovuto indicare nella sua dichiarazione dei redditi (contestazione che, peraltro, non risulta essere stata formulata dalla difesa del D), ma non il fatto che la sommatoria di tale genere di beni (le "criptovalute" accreditate sul suo conto virtuale), espressa secondo il loro valore normale in valuta corrente, ove gli stessi siano stati conseguiti attraverso una delle attività produttive di reddito imponibile, non costituisca, a sua volta, provento soggetto a tassazione secondo i temini normativi fissati dal Tuir.

Deve, a conclusione dell'esame del primo dei motivi di ricorso formulati dalla difesa del D , formularsi, pertanto, il seguente principio di diritto, secondo il quale, in linea astratta, integra gli estremi del *fumus delicti*, nella specie si tratta dell'art. 4 del dlgs n. 74 del 2000, legittimante la adozione delle opportune misure cautelari reali, la omessa indicazione nella dichiarazione dei redditi dei proventi, conseguiti tramite l'accredito di

CASSAZIONE.net

"criptovalute", derivanti dalla cessione di opere d'arte, o comunque dell'ingegno, digitali, costituendo l'ammontare di siffatto accredito reddito imponibile ai sensi degli artt. 53 e 54 del dPR m. 917 del 1986, recante "Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi", ove il valore normale degli stessi, convertiti in valuta corrente, superi le soglie di punibilità previste dal citato art. 4 del dlgs n. 74 del 2000.

Venendo, a questo punto, all'esame del secondo dei motivi di impugnazione formulati dalla ricorrente difesa, si rileva come lo stesso, avendo ad oggetto la sussistenza o meno dell'elemento soggettivo del reato in provvisoria contestazione all'indagato, sia in questa sede inammissibile.

Invero, con riferimento al motivo di ricorso afferente alla sussistenza dell'elemento soggettivo del reato provvisoriamente contestato in capo al D , ritiene la Corte di dovere dare piena continuità alla consolidata giurisprudenza di questo giudice della legittimità laddove è stato in essa precisato che - in materia di impugnativa dei provvedimenti cautelari di carattere reale volti ad assicurare la piena effettività della misura di sicurezza della confisca, nelle sue diverse declinazioni, conseguente alla eventuale futura affermazione della penale responsabilità dell'indagato per il reato in provvisoria contestazione, derivante dalla verificata sussistenza degli elementi astratti riconducibili alla figura di reato in questione (il cosiddetto *fumus delicti*), nella fattispecie si tratta della violazione dell'art. 4 del dlgs n. 74 del 2000, che ha in questo caso portato a rilevare, sulla base di quanto dianzi rilevato in ordine al rigetto del primo motivo di impugnazione da quello presentato avverso il provvedimento del Tribunale del riesame confermativo del sequestro preventivo disposto a suo carico, che il D ha omesso di dichiarare redditi imponibili in relazione agli anni di imposta 2021 e 2022 - lo spazio riservato, in sede cautelare, alla verifica della sussistenza dell'elemento soggettivo, in questo caso il dolo specifico di evasione, è esclusivamente relativo all'esame dell'eventuale manifesta insussistenza di tale elemento del reato.

Si deve trattare, in altre parole, di una carenza che, per essere significativa nella presente fase del procedimento, deve emergere, per come si usa dire, *ictu oculi* (si veda, infatti, Corte di cassazione, Sezione III penale, 6 giugno 2019, n. 26007, rv 276015; Corte di cassazione, Sezione II penale, 3 maggio 2016, n. 18331, rv 266896).

Circostanza questa ultima che indubbiamente non risulta nella fattispecie, non essendo sufficiente osservare, onde farla risultare, che

CASSAZIONE.net

l'imputato abbia in buona fede ritenuto non soggetti ad imposizione fiscale gli introiti a lui rivenienti attraverso transazioni commerciali avvenute tramite l'utilizzo di "criptovalute", essendo siffatta tesi difensiva sviluppata esclusivamente in relazione ad un preteso errore in cui il ricorrente sarebbe incorso in materia di interpretazione di una norma integrativa del precetto penale che, come tale, costituisce fattore irrilevante ai fini della esclusione del dolo (fra le tante: Corte di cassazione, Sezione VII penale, 31 maggio 2019, n. 24231, rv 276481, ord.), laddove non si tratti di errore inevitabile (Corte di cassazione, Sezione VII penale, 26 settembre 2017, n. 44293, rv 271487, ord.).

Cosa che nella fattispecie non è dato riscontrare, diversamente da quanto sostenuto dal ricorrente né in funzione della esistenza della circolare della Agenzia delle entrate n. 30/E del 2023, richiamata dal ricorrente, proprio perché, a tacere della discutibile rilevanza scriminante che può essere attribuita al contenuto di una circolare emessa da un'Autorità amministrativa (cfr. infatti, in tale senso, fra le altre: Corte di cassazione, Sezione III penale, 23 ottobre 2015, n. 42675, rv 265493), trattandosi di una circolare meramente orientativa, come sostenuto dallo stesso ricorrente, essa avrebbe semplicemente puntualizzato il preesistente significato da attribuire alle espressioni utilizzate dal legislatore, circostanza questa che esclude anche l'eventuale vizio, adombrato dal ricorrente, di violazione del principio di irretattività della norma pena sanzionatoria, posto che nella fattispecie non vi è stata la introduzione di alcuna disposizione ampliativa dello spettro di applicabilità di alcuna norma precettiva ma, semmai, si è ritenuto ricompreso in un già collaudato paradigma normativa un fenomeno economico prima non manifestatosi.

Parimenti anche la circostanza che la dichiarazione del possesso di "criptovalute" in occasione della compilazione della dichiarazione dei redditi sia stata segnalata come doverosa da parte del contribuente solo a partire da una epoca successiva all'epoca della commissione delle condotte oggetto delle contestazioni mosse al D , cosa che il ricorrente ha evidenziato in occasione della redazione della memoria illustrativa del 29 maggio 2024, è anch'essa non significativa, posto che l'obbligo, provvisoriamente contestato siccome violato da parte del ricorrente, cioè quello di indicare gli eventuali redditi in natura da lui prodotti, non è certo stato istituito con la, da lui ricordata, legge di bilancio per il 2023, ma era ben preesistente ai fatti oggetto di contestazione.

CASSAZIONE.net

Il ricorso deve, pertanto, essere rigettato ed il ricorrente va, conseguentemente, condannato al pagamento delle spese processuali.

PQM

Rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali.

Così deciso in Roma, il 15 ottobre 2024

Il Consigliere estensore

(Andrea GENTILI)

Il Presidente

(Vito DI NICOLA)

Depositata in Cancelleria

Oggi, 28 FEB. 2025

IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO
Luana Mariani

CASSAZIONE.NET