

Cass. pen., Sez. III, Sent., (data ud. 28/04/2026) 05/06/2026, n. 20740**LEGGE PENALE****SEQUESTRO DI BENI MOBILI E IMMOBILI IN MATERIA PENALE****Intestazione**

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

Composta da

Dott. DI STASI Antonella - Presidente
Dott. BUCCA Lorenzo Antonio - Consigliere
Dott. GALANTI Alberto - Consigliere
Dott. BATTISTINI Massimo - Relatore
Dott. VERDEROSA Pia - Consigliere
ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

A.A., nato a F il (Omissis)

avverso l'ordinanza del 03/02/2026 del Tribunale di Firenze

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal Consigliere Massimo Battistini;

lette le conclusioni del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Raffaele Piccirillo, il quale ha chiesto di rigettare il ricorso.

Svolgimento del processo

1. Con l'ordinanza indicata in epigrafe il Tribunale di Firenze, adito ex [art. 322-bis](#) cod. proc. pen., ha accolto l'appello del Pubblico ministero avverso l'ordinanza del GIP del Tribunale di Firenze del 24 ottobre 2025 - con la quale non era stato convalidato il decreto di sequestro preventivo emesso in caso di urgenza dal Pubblico ministero il 16 ottobre 2025 (con contestuale richiesta di emissione di sequestro preventivo), avente a oggetto valuta virtuale pari a 1,888052.94 bitcoin, ed era stata rigettata anche la richiesta di sequestro preventivo, finalizzato alla confisca diretta e per equivalente, per l'importo di Euro 138.151,90, presentata il 24 gennaio 2025, con conseguente restituzione della valuta virtuale in favore di A.A. - e ha disposto il sequestro preventivo, ai fini di confisca diretta e per equivalente, per l'importo di Euro 138.151,90 nei confronti di A.A..

Dalla lettura dell'ordinanza impugnata emerge che si procede nei confronti del ricorrente per il delitto di cui all'[art. 4 D.Lgs. n. 74 del 2000](#) essendo emerso, sulla base di comunicazione di notizia di reato della Guardia di Finanza del (Omissis), che lo stesso "sarebbe titolare di rapporti in cryptoasset presso

gli exchange di criptovalute oggetto di indagine". In particolare, nel corso di attività investigativa è emerso come a carico del Mannino potesse profilarsi il delitto sopra richiamato per l'omessa dichiarazione, in relazione al periodo di imposta anno 2021, di plusvalenze per Euro 531.353,48 derivanti dai suindicati rapporti, cui è conseguita un'imposta evasa pari al 26% di tali plusvalenze, pari a un importo di Euro 120.638,20, successivamente rideterminato, con annotazione del 1 luglio 2024, in Euro 138.151,90.

2. Avverso tale ordinanza ha proposto ricorso per cassazione l'indagato, a mezzo del difensore di fiducia.

2.1 Con l'unico motivo di impugnazione il ricorrente lamenta, ex [art. 325](#) cod. proc. pen., violazione di legge costituzionale (quantomeno in relazione agli [artt. 3](#) e [25](#), comma 2, Cost.), tributaria (in relazione all'[art. 3](#) [legge n. 212 del 2000](#)) e penale (in relazione all'[art. 2](#) cod. pen.) "per avere il Tribunale applicato retroattivamente una disposizione sopravvenuta incidente sulla tipicità del reato, ritenendo così indebitamente integrato il *furnus commissi delicti*".

Deduce, in particolare, dopo aver ricostruito le vicende di un decreto di sequestro probatorio di 1,88805294 di valuta virtuale bitcoin eseguito nei confronti dell'indagato, da ultimo annullato dal Tribunale di Firenze in sede di riesame il 14 ottobre 2025, che: il 24 gennaio 2025 il Pubblico ministero avanzava richiesta di sequestro preventivo per equivalente dell'importo di Euro 138.151,90; il 15 ottobre 2025 il Pubblico ministero emetteva decreto di sequestro preventivo a fini di confisca per equivalente dei medesimi bitcoin, il 24 ottobre 2025 il GIP del suindicato Tribunale rigettava entrambe le richieste di sequestro preventivo e disponeva la restituzione della valuta virtuale; il 29 ottobre 2025 il Pubblico ministero presentava appello avverso il provvedimento del GIP; il Tribunale, con ordinanza del 3 febbraio 2026, accoglieva l'appello e disponeva il sequestro preventivo, ai fini di confisca diretta e per equivalente, per l'importo di Euro 138.151,90; il Tribunale ha ritenuto integrato il reato di cui all'[art. 4](#) [D.Lgs. n. 74 del 2000](#); tale conclusione è illegittima.

Deduce, poi, che: per quanto concerne il regime di tassazione delle plusvalenze derivanti da criptovalute all'epoca dei fatti (anno 2021) non sussisteva alcuna previsione legislativa; che tale previsione è stata introdotta solo con l'aggiunta della lettera c-sexies all'[art. 67](#), comma 1, [TUIR](#) da parte della c.d. legge di bilancio 2023 ([legge n. 197 del 2022](#)); l'Agenzia delle entrate ha presumibilmente tentato di colmare il preesistente vuoto legislativo con circolari e atti di interpello; il Tribunale ha individuato nel comma 127 della suindicata [legge n. 197 del 2022](#) la fonte normativa - qualificata dallo stesso come transitoria - che consentirebbe la retroattività della lettera c-sexies) dell'[art. 67](#) [TUIR](#), facendo suo il versante interpretativo offerto dall'Agenzia delle Entrate che nella sua [circolare n. 30/E/2023](#) definisce il suindicato comma 127 come "norma transitoria"; la mera qualificazione di una disposizione come "transitoria" non basta a renderne legittima l'applicazione a fatti pregressi; in forza dell'[art. 11](#) delle preleggi le nuove disposizioni non possono, di regola, travolgere gli effetti di condotte lecitamente poste in assenza di divieti, né possono mutare ex post la qualificazione giuridica di atti compiuti da un cittadino che abbia legittimamente confidato nella disciplina vigente o nell'assenza di vincoli; l'[art. 23](#) Cost. sancisce la riserva di legge per le prestazioni patrimoniali imposte, garantendo che il sacrificio economico del contribuente sia sempre prevedibile e fondato su una base legislativa preesistente; appare paradossale che il Tribunale abbia inteso legittimare la pretesa punitiva ancorandola al principio di capacità contributiva di cui all'[art. 53](#) Cost.; il perimetro dei limiti all'efficacia nel tempo della disciplina impositiva è presidiato dallo Statuto dei diritti del contribuente ([legge 27 luglio 2000, n. 212](#)); secondo l'[art. 1](#), comma 2, di tale Statuto le disposizioni tributarie possono avere efficacia retroattiva solo ove qualificate come d'interpretazione autentica; è chiaro che il comma 127 della [legge n. 197 del 2022](#) non ha natura di norma di interpretazione autentica; il tenore letterale di tale disposizione suggerisce la configurazione di una vera e propria presunzione legale assoluta tale da non ammettere prova contraria in contrasto con i principi espressi dalla Consulta in materia di presunzioni assolute.

Deduce, inoltre, che: il Tribunale ha disatteso i limiti sanciti dall' [art. 25](#), comma 2, Cost. e dall' [art. 2](#) cod. pen. operando un'applicazione retroattiva in malam partem del menzionato comma 127; quando l'obbligo impositivo non risulti con precisione da una determinata disposizione, andrebbe in ogni caso esclusa l'incriminabilità della condotta, poiché la sanzione penale non può essere estesa al di là di quanto tassativamente indicato dalla legge penale o extrapenale che sia vigente *ratione temporis*; la verifica di legittimità della disposizione qualificata dal Tribunale come transitoria deve essere compiuta dalla Corte, eventualmente anche nella forma delle remissione della questione di legittimità costituzionale per violazione degli [artt. 3 e 25](#), comma 2, Cost.

Motivi della decisione

1. Il ricorso non merita accoglimento.

2. Nell'ordinanza impugnata, il Tribunale, dopo aver affermato "il principio, direttamente deducibile dalla Costituzione, segnatamente dall'art. 53, per cui nel nostro ordinamento ogni reddito è imponibile, al netto da eventuali esenzioni stabilite da norme di legge", ha ritenuto non condivisibile l'assunto difensivo secondo il quale l'importo conseguito dal ricorrente, proveniente da investimento finanziario in bitcoin nel periodo d'imposta 2021, non dovesse essere soggetto a imposizione fiscale sussistendo un vuoto legislativo, essendo stata introdotta tale imposizione per le plusvalenze realizzate con cripto-attività fino al 31 dicembre 2022 con la "norma transitoria" introdotta con l' [art. 1](#), comma 127, della [legge 29 dicembre 2022, n. 197](#).

3. Come correttamente dedotto dal ricorrente, le cripto-attività sono state oggetto di espressa regolamentazione, ai fini dell'imposizione fiscale, nel [D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917](#). In particolare, la lett. c-sexies) del comma 1 dell'art. 67 di tale D.P.R., inserita dalla [legge 29 dicembre 2022, n. 197](#), prevede che rientrano nei redditi imponibili "le plusvalenze e gli altri proventi realizzati mediante rimborso o cessione a titolo oneroso, permuta o detenzione di criptoattività, comunque denominate". La disposizione prevede anche quanto segue: "Ai fini della presente lettera, per "cripto-attività" si intende una rappresentazione digitale di valore o di diritti che possono essere trasferiti e memorizzati elettronicamente, utilizzando la tecnologia di registro distribuito o una tecnologia analoga. Non costituisce una fattispecie fiscalmente rilevante la permuta tra cripto-attività aventi eguali caratteristiche e funzioni".

Con l' [art. 1](#), comma 127, della suindicata [legge n. 197 del 2022](#) è stato, inoltre, stabilito che "Le plusvalenze relative a operazioni aventi a oggetto criptoattività, comunque denominate, eseguite prima dell'entrata in vigore della presente legge si considerano realizzate ai sensi dell' [art. 67 del testo unico delle imposte sui redditi](#), di cui al [decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#), e le relative minusvalenze realizzate prima della medesima data possono essere portate in deduzione ai sensi dell'art. 68, comma 5, del medesimo testo. Ai fini della determinazione della plusvalenza si applica all'art. 68, comma 6, del predetto testo unico".

Quanto alla moneta virtuale e al suo possibile utilizzo sia come mezzo di pagamento sia per finalità di investimento deve rammentarsi che nell' [art. 1](#) del [D.Lgs. 21 novembre 2007, n. 231](#), come modificato dal [D.Lgs. 4 ottobre 2019, n. 125](#), la moneta virtuale veniva definita (lett. qq) "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 servizio o per finalità di investimento e trasferta, archiviata e negoziata elettronicamente".

La suindicata disposizione è stata abrogata dal [D.Lgs. 5 settembre 2024, n. 129](#) ("Adeguamento della normativa nazionale al [regolamento \(UE\) 2023/1114](#) del Parlamento europeo e del Consiglio, del 31 maggio 2023, relativo ai mercati delle cripto-attività e che modifica i [regolamenti \(UE\) n. 1093/2010](#) e (UE) n. 1095/2020 e le [direttive 2013/36/UE](#) e (UE) 2019/1937") che ha inserito nell' [art. 1](#), comma 2, del [D.Lgs. 231 del 2007](#) la lettera m-bis) che richiama per la definizione di cripto-attività il predetto

[regolamento \(UE\) 2023/1114](#).

Deve, poi, ricordarsi che questa Corte, con diverse sentenze (Sez. 4, n. 29649 del 16/05/2024, Dalle Mole, n.m.; Sez. 5, n. 37767 del 17/05/2023, Munaretto, n.m.; Sez. 2, n. 44378 del 26/10/2022, Melis, Rv. 284124 - 01; Sez. 2, n. 44337 del 10/11/2021, Stanzani, non massimata; Sez. 2, n. 26807 del 17/09/2022, De Rosa, Rv. 279590 - 01), ha affermato, in tema di intermediazione finanziaria, l'applicabilità alla commercializzazione di bitcoin come forma di investimento degli adempimenti previsti dalla normativa in materia di strumenti finanziari, di cui agli [artt. 91](#) e seguenti del [D.Lgs. 24 febbraio 1998, n. 58](#), la cui omissione integra il reato di cui all'art. 166, comma 1, lett. c), del predetto D.Lgs.

Ciò posto, salvi gli approfondimenti in ordine alle modalità del fatto-reato di competenza dei giudici di merito, non essendovi ragioni per dissentire dall'orientamento di questa Corte che riconduce le cripto-valute agli strumenti o prodotti finanziari nel caso specifico di loro utilizzo per finalità di investimento, espresso anche con sentenze pronunciate anteriormente al fatto-reato per cui si procede, deve rilevarsi che anche prima dell'introduzione dell'[art. 67](#), comma 1, lettera c-sexies), del [D.P.R. n. 917 del 1986](#) le plusvalenze o gli altri proventi derivanti da operazioni con finalità speculative aventi a oggetto bitcoin rientravano nello spettro delle operazioni imponibili ai sensi dell'[art. 67](#), comma 1, lettera c-quinquies), del predetto [D.P.R. 917 del 1986](#), avente a oggetto, come la precedente lettera c-quater), l'imposizione fiscale per gli strumenti finanziari. Pertanto, diversamente da quanto dedotto dal ricorrente, il comma 127 dell'[art. 1](#) della [legge n. 197 del 2022](#), con riferimento all'impiego di criptovaluta con finalità di investimento, non comporta un obbligo impositivo non precedentemente previsto e non è configurabile violazione degli [artt. 3](#) e [25](#), comma 2, Cost. che imponga di sollevare questione di legittimità costituzionale. Con la nuova formulazione dell'[art. 67](#) del [D.P.R. n. 917 del 1986](#) si è, in altri termini, inteso regolamentare, con maggiore dettaglio, contemplando anche le minusvalenze e l'ipotesi della permuta di cripto-valute, un obbligo impositivo comunque ricavabile dal Testo unico sui redditi. Il suindicato comma 127 è, dunque, norma transitoria che regola il passaggio dalla vecchia alla nuova disciplina.

3. Alla stregua delle considerazioni in diritto che precedono, che rettificano, ex [art. 619](#) cod. proc. pen., quelle contenute nell'ordinanza impugnata, il ricorso va rigettato e il ricorrente va condannato al pagamento delle spese del procedimento ai sensi dell'[art. 616](#) cod. proc. pen.

P.Q.M.

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

Conclusione

Così deciso in Roma il 28 aprile 2026.

Depositato in Cancelleria il 5 giugno 2026.