Civile Ord. Sez. 5 Num. 25990 Anno 2026
Presidente: FUOCHI TINARELLI GIUSEPPE
Relatore: LEUZZI SALVATORE
Data pubblicazione: 30/09/2026

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 14172/2020 R.G. proposto da:

Arzillo Felice, rappresentato e difeso dall'avvocato Lucio Modesto Maria Rossi

-ricorrente-

contro

Agenzia delle Entrate in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentato e difeso dall'Avvocatura Generale dello Stato

-controricorrente-

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Campania n. 138/2019 depositata il 14/01/2019.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 09/09/2026 dal Consigliere Salvatore Leuzzi.

FATTI DI CAUSA

Felice Arzillo impugnava l'avviso di accertamento n. 7010404655/2016, notificato il 23 dicembre 2016, con il quale l'Agenzia delle entrate – Direzione provinciale di Caserta aveva rettificato, per l'anno d'imposta 2007, la dichiarazione dei redditi del contribuente, accertando redditi diversi per euro 4.678.092,00, tassabili ai fini IRPEF. L'atto traeva origine da due processi verbali di constatazione redatti dalla Guardia di finanza di Capua nei confronti delle società Top Game s.r.l. e You Buy.it s.r.l. in liquidazione, rispettivamente in data 28 novembre 2015 e 26 maggio 2016, nei quali era stata contestata un'evasione IVA pari, complessivamente, al medesimo importo. L'Ufficio assumeva che Arzillo fosse amministratore di fatto delle predette società e che l'IVA evasa costituisse provento illecito da lui conseguito; l'accertamento era emesso, ai sensi dell'art. 43, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973, ad integrazione di un precedente avviso relativo alla medesima annualità, notificato il 22 luglio 2016. Il contribuente deduceva, dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Caserta, la nullità dell'accertamento integrativo per difetto di elementi nuovi sopravvenuti, la decadenza dell'Amministrazione dal potere impositivo per mancata operatività del raddoppio dei termini, nonché l'insussistenza della prova del possesso di redditi illeciti e della qualità di amministratore di fatto. L'Agenzia delle entrate si costituiva resistendo al ricorso. La Commissione tributaria provinciale di Caserta, con sentenza n. 65/2018, accoglieva il ricorso e compensava le spese, ritenendo, da un lato, che gli elementi posti a fondamento dell'accertamento integrativo fossero già nella disponibilità dell'Ufficio al momento dell'originario accertamento e, dall'altro, che, per l'anno 2007, la notizia di reato risultasse comunque successiva al termine ordinario di decadenza, fissato al 31 dicembre 2012. L'Agenzia proponeva appello, sostenendo la legittimità dell'accertamento integrativo, anche in ragione della natura parziale del primo avviso, e la tempestività dell'atto impositivo in forza del

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

raddoppio dei termini. La Commissione tributaria regionale della Campania, con sentenza n. 138/2019, depositata il 14 gennaio 2019, accoglieva l'appello e compensava le spese, affermando che il secondo accertamento si fondava su elementi nuovi e diversi rispetto a quelli posti a base del primo, che l'ufficio accertatore sarebbe stato strutturalmente diverso da quello che aveva acquisito il dato conoscitivo e che, comunque, il primo avviso era stato emesso ai sensi dell'art. 41-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973; quanto al raddoppio dei termini, riteneva applicabile la disciplina previgente, reputando sufficiente la presenza di seri indizi di reato idonei a far sorgere l'obbligo di denuncia. Avverso detta sentenza Felice Arzillo ha proposto ricorso per cassazione, affidato a tre motivi. L'Agenzia delle entrate si è costituita con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Con il **primo motivo** di ricorso si censura, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione dell'art. 1, commi 131 e 132, della legge n. 208 del 2015, per avere la Commissione tributaria regionale ritenuto tempestivo l'avviso di accertamento relativo all'anno d'imposta 2007, notificato il 23 dicembre 2016, facendo applicazione della disciplina previgente in tema di raddoppio dei termini, fondata sulla mera sussistenza di seri indizi di reato idonei a far sorgere l'obbligo di denuncia, ancorché, secondo il ricorrente, l'atto ricadesse nel regime transitorio introdotto dalla legge n. 208 del 2015, che subordina l'operatività del raddoppio alla presentazione o trasmissione della denuncia entro il termine ordinario di decadenza.

Il **primo motivo** è fondato nei termini che seguono.

La sentenza impugnata, dopo avere dato atto che l'avviso oggetto di causa riguardava l'IRPEF per l'anno d'imposta 2007 ed era stato notificato il 23 dicembre 2016, ha ricostruito il quadro normativo richiamando l'art. 1, comma 132, della legge n. 208 del 2015, osservando che, per gli avvisi

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

relativi ai periodi d'imposta anteriori al 2016, «*il raddoppio dei termini opera solo a condizione che la denuncia di cui all'art. 331 c.p.p. sia stata presentata entro i predetti termini ordinari di accertamento*» e che il comma 132 «*disciplina quindi il periodo transitorio per gli avvisi di accertamento relativi ai periodi d'imposta anteriori al 2016 mantenendo fermo, ai fini del legittimo raddoppio dei termini di accertamento, l'obbligo di presentazione della denuncia ex art. 331 c.p.p. entro i termini ordinari di accertamento*».

Nondimeno, la Commissione tributaria regionale ha concluso che «*nel caso di specie deve ritenersi dunque applicabile la precedente disciplina che prevedeva il raddoppio dei termini di accertamento, 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*» e che, per tale ragione, «*l'avviso di accertamento risulta emesso nei termini*».

Tale conclusione non è conforme ai principi che governano l'operatività del raddoppio dei termini quando l'attività di accertamento tributario si innesti su una vicenda investigativa penale già anteriormente avviata e nella quale gli elementi successivamente valorizzati ai fini fiscali siano stati acquisiti nell'ambito di un procedimento originato da una notizia di reato tempestivamente trasmessa all'autorità giudiziaria.

In tale ipotesi, infatti, la questione non può essere risolta in termini meramente formali, mediante la verifica della data in cui siano stati redatti gli atti dai quali l'Amministrazione finanziaria abbia tratto gli elementi posti a fondamento della pretesa tributaria, né mediante la constatazione che tali atti siano successivi alla scadenza del termine ordinario di accertamento. Ciò che viene in rilievo è, piuttosto, la continuità sostanziale tra l'originaria notizia di reato e la successiva emersione degli elementi utilizzati in sede tributaria, ossia se questi ultimi siano

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

riconducibili alla medesima vicenda storica già sottoposta all'esame dell'autorità giudiziaria.

Questa Corte ha chiarito che il rapporto tra il regime transitorio di cui all'art. 2, comma 3, del d.lgs. n. 128 del 2015 e quello successivamente introdotto dall'art. 1, comma 132, della legge n. 208 del 2015 deve essere ricostruito distinguendo le fattispecie già ricomprese nel primo regime transitorio da quelle assoggettate al secondo (Cass. n. 16728/2016; Cass. n. 26037/2016; Cass. n. 31649/2024; Cass. n. 22902/2025).

In particolare, quando, prima della scadenza del termine ordinario, sia stata trasmessa una notizia di reato che abbia dato origine a un procedimento penale nel cui ambito siano stati successivamente acquisiti gli elementi utilizzati ai fini fiscali, non può pretendersi che ogni ulteriore sviluppo dell'indagine, ogni successiva specificazione dell'ipotesi investigativa o ogni nuova acquisizione documentale sia accompagnata dalla reiterazione della denuncia, ove tali elementi si collochino nell'ambito della medesima vicenda già portata a conoscenza dell'autorità giudiziaria.

Il criterio decisivo non è, dunque, quello della puntuale identità tra il contenuto della notizia di reato e la successiva contestazione tributaria, ma quello della riconducibilità della ripresa fiscale al medesimo nucleo storico-fattuale posto all'origine dell'indagine penale. In altri termini, ciò che rileva è che l'accertamento tributario si collochi nel medesimo contesto fattuale già delineato dalla notizia di reato, quale sviluppo della stessa vicenda investigativa, e non che ne riproduca in termini coincidenti il contenuto. La successiva attività investigativa può infatti consentire di precisare, ampliare o completare la conoscenza di fatti già sottoposti all'autorità giudiziaria, senza per questo determinare la nascita di una vicenda autonoma e distinta, tale da richiedere una nuova comunicazione di notizia di reato ai fini del raddoppio dei termini.

Ne deriva che la posteriorità degli atti attraverso i quali gli elementi siano stati concretamente acquisiti o messi a disposizione dell'Amministrazione

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

finanziaria non è, di per sé, decisiva. Occorre invece stabilire quale sia la loro collocazione rispetto alla vicenda investigativa originaria e, soprattutto, se essi costituiscano l'esito di un'attività di approfondimento riferibile al medesimo fatto storico già portato a conoscenza dell'autorità giudiziaria.

Nel caso di specie, l'avviso impugnato, relativo all'anno d'imposta 2007, è stato notificato il 23 dicembre 2016. Tale dato temporale non imponeva, tuttavia, l'invio *ex novo* di una denuncia, ove il procedimento penale fosse già stato anteriormente avviato mediante una comunicazione di notizia di reato riferibile alla medesima vicenda dalla quale erano poi emerse le violazioni tributarie poste a fondamento dell'accertamento.

La verifica richiesta al giudice di merito non consisteva, pertanto, nell'accertare una perfetta sovrapponibilità documentale tra l'originaria *notitia criminis* e gli elementi successivamente utilizzati per la ripresa fiscale, né nella ricerca di un’identità assoluta tra le singole condotte inizialmente rappresentate e quelle poi compiutamente ricostruite nel corso dell'indagine. Occorreva, invece, verificare se tra i due momenti sussistesse quel nesso di continuità storico-fattuale che consente di considerare la successiva attività investigativa come sviluppo della medesima vicenda già sottoposta all'autorità giudiziaria (Cass. n. 31649/2024; Cass. n. 22902/2025).

Tale accertamento assume particolare rilievo nella fattispecie in esame, nella quale l'Amministrazione finanziaria ha dedotto che le attività della Guardia di finanza si collocavano nell'ambito di un procedimento penale già pendente, n. 23415/09 R.G.N.R., richiamando informative di reato del 2009 e del 2010, nonché il nulla osta del 13 febbraio 2015 all'utilizzo ai fini fiscali degli elementi emersi in sede penale.

Si tratta di elementi che, ove riferibili al medesimo nucleo investigativo e storico dal quale è successivamente scaturita la pretesa tributaria, non possono essere considerati alla stregua di fatti autonomamente

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

sopravvenuti rispetto alla notizia di reato originaria. Il nulla osta, i processi verbali di constatazione e gli ulteriori atti acquisiti nel corso dell'attività investigativa potrebbero, infatti, rappresentare non l'emersione di una nuova e distinta vicenda, ma l'approfondimento, la specificazione e la progressiva ricostruzione di una realtà fattuale già sottoposta all'autorità giudiziaria.

In questa prospettiva, la circostanza che i processi verbali di constatazione siano stati redatti nel 2015 e nel 2016 non è, da sola, sufficiente a escludere l'operatività del raddoppio dei termini. Ciò che rileva è se il loro contenuto sia espressione di un'attività investigativa inserita nel procedimento penale già instaurato e riferibile alla medesima vicenda, ovvero se essi abbiano introdotto, per la prima volta, un fatto storico autonomo e distinto, non compreso nell'originaria notizia di reato.

La sentenza impugnata non ha compiuto tale verifica.

Essa non ha accertato se le informative del 2009 e del 2010 avessero dato origine al procedimento penale n. 23415/09 R.G.N.R. e, soprattutto, non ha verificato se la pretesa IRPEF successivamente formulata nei confronti dell'Arzillo, sulla base dei processi verbali relativi alle società Top Game s.r.l. e You Buy.it s.r.l., fosse riconducibile, per la sua matrice storico-fattuale, alla medesima vicenda investigativa già portata a conoscenza dell'autorità giudiziaria.

Né, a tal fine, era necessaria la coincidenza tra le singole violazioni, tra i diversi atti investigativi o tra tutti i soggetti considerati nelle varie fasi dell'attività di indagine. Il parametro rilevante è costituito dalla continuità del fatto storico e investigativo, vale a dire dall'esistenza di un collegamento sufficientemente significativo da far ritenere che la contestazione tributaria rappresenti lo sviluppo, sul piano fiscale, della medesima realtà fattuale già sottoposta all'autorità giudiziaria.

La mancata effettuazione di tale verifica determina l’erroneità della decisione impugnata, la quale ha ritenuto sufficiente la mera astratta

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

applicabilità della disciplina previgente, senza confrontarsi con la questione decisiva della preesistenza di una notizia di reato e della riconducibilità della ripresa fiscale al medesimo nucleo storico-fattuale già sottoposto all'autorità giudiziaria.

Ne consegue l'accoglimento del primo motivo, con cassazione della sentenza impugnata sul punto e rinvio al giudice di merito, il quale dovrà verificare, alla luce degli elementi allegati e documentati dalle parti, se l'originaria notizia di reato e l'accertamento tributario si inscrivano nella medesima vicenda storico-fattuale e nel medesimo percorso investigativo e, in particolare, se gli elementi posti a fondamento della pretesa fiscale costituiscano lo sviluppo ricognitivo, specificativo o confermativo di fatti già portati a conoscenza dell'autorità giudiziaria.

Ove tale continuità risulti accertata, la successiva acquisizione o formalizzazione degli elementi utilizzati dall'Amministrazione finanziaria non imporrà la presentazione di una nuova denuncia, non potendosi attribuire autonoma rilevanza, ai fini del raddoppio dei termini, a ogni singolo sviluppo dell'attività investigativa che rimanga inscritto nella medesima vicenda già tempestivamente sottoposta all'autorità giudiziaria (Cass. n. 31649/2024; Cass. n. 22902/2025).

Con il **secondo motivo** di ricorso si censura, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione dell'art. 43, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973, per avere la sentenza impugnata ritenuto legittimo l'accertamento integrativo benché, ad avviso del contribuente, i processi verbali di constatazione posti a fondamento del nuovo atto fossero già conosciuti dall'Ufficio prima della notificazione del precedente avviso relativo alla medesima annualità, con conseguente difetto del requisito della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi.

Con il **terzo motivo** di ricorso si censura, ai sensi dell'art. 360, primo comma, nn. 3 e 4, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione degli artt. 112, 116 e 132 cod. proc. civ., dell'art. 57 del d.lgs. n. 546 del 1992

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

e dell'art. 2697 cod. civ., per avere la Commissione tributaria regionale affermato che il primo avviso di accertamento era stato emesso ai sensi dell'art. 41-bis del d.P.R. n. 600 del 1973, e dunque quale accertamento parziale, recependo, secondo il ricorrente, una prospettazione dell'Ufficio introdotta inammissibilmente in corso di causa, non coerente con la motivazione dell'atto impugnato e comunque priva di adeguato riscontro probatorio, con motivazione asseritamente apparente e fondata su un presupposto indimostrato.

Il **secondo** e il **terzo motivo**, suscettibili di esame congiunto perché entrambi investono la legittimità dell'avviso impugnato quale atto emesso successivamente ad altro avviso relativo alla medesima annualità, sono fondati nei limiti di seguito precisati.

La Commissione tributaria regionale ha ritenuto superata la statuizione di primo grado sulla carenza di elementi sopravvenuti osservando, anzitutto, che «*il nuovo atto di accertamento si fonda chiaramente su elementi nuovi e diversi da quelli utilizzati a sostegno del primo atto accertativo*», poiché il secondo avviso avrebbe utilizzato i risultati dei processi verbali di constatazione redatti nei confronti delle società Top Game s.r.l. e You Buy.it s.r.l., mentre il primo avrebbe tratto fondamento da un processo verbale relativo alla società Whisper s.r.l. La stessa CTR ha poi aggiunto che, «*sotto il profilo oggettivo, gli elementi utilizzati per il secondo accertamento sono tecnicamente nuovi*», e, quanto alla conoscibilità degli stessi, ha richiamato l'orientamento secondo cui possono integrare dati sopravvenuti anche quelli conosciuti da un ufficio fiscale ma non ancora in possesso dell'ufficio che ha emesso l'avviso.

Su tale premessa la sentenza ha però fondato la decisione anche su un'ulteriore e dichiaratamente assorbente affermazione, là dove ha rilevato che «*nel caso di specie risulta agevolmente rilevabile come l'ufficio accertatore sia strutturalmente diverso da quello che ha acquisito il dato conoscitivo utilizzato per la motivazione dell'avviso di*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

accertamento» e, soprattutto, che «*in ogni caso ogni preclusione, nel caso di specie, risulta cedere di fronte alla constatazione che il primo avviso di accertamento è stato emesso ex art. 41-bis d.P.R. 600/73 (accertamento parziale), per cui l'Ufficio non incontrava il limite della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi*».

Occorre premettere che, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'integrazione o modificazione in aumento dell'avviso già notificato, ai sensi dell'art. 43, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973, è consentita solo in presenza della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, i quali devono essere specificamente indicati nel nuovo avviso a pena di nullità; non è, invece, sufficiente una diversa o più approfondita valutazione del materiale probatorio già acquisito dall'Ufficio, poiché con l'emissione dell'avviso l'Amministrazione consuma il potere di accertamento in relazione agli elementi già posti a sua disposizione (Cass. n. 26191/2018). È altresì vero che possono costituire dati sopravvenuti anche quelli già noti ad altro ufficio fiscale, ma non ancora in possesso dell'ufficio che ha emesso l'atto al momento della sua adozione (Cass. n. 1542/2018). Diversa è l'ipotesi dell'accertamento parziale ex art. 41-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973, il quale, proprio per la sua funzione di immediata emersione di materia imponibile sulla base di elementi specifici, non preclude l'esercizio di un'ulteriore azione accertatrice relativa alla medesima annualità, senza che sia necessario indicare nuovi elementi sopravvenuti nei termini propri dell'accertamento integrativo (Cass. n. 23685/2018; Cass. n. 22236/2019).

Proprio per tale ragione, tuttavia, la natura parziale del primo avviso assumeva rilievo decisivo nella struttura della motivazione d'appello. Essa non poteva essere trattata come dato meramente assertivo o come constatazione autosufficiente, essendo il presupposto logico-giuridico sul quale la CTR ha fondato il superamento del limite della sopravvenuta conoscenza. La sentenza impugnata non esplicita, però, da quale specifico

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

atto processuale emerga che il precedente avviso n. TF7010401506/2016 fosse stato effettivamente emesso ai sensi dell'art. 41-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973, né ne riporta, sia pure nei suoi tratti essenziali, il contenuto rilevante ai fini della qualificazione dell'atto come accertamento parziale.

Analoga carenza si registra quanto all'affermazione secondo cui l'ufficio accertatore sarebbe stato strutturalmente diverso da quello che aveva acquisito il dato conoscitivo. La CTR si limita ad enunciare tale diversità senza chiarire quale fosse l'ufficio detentore dei processi verbali e quale l'ufficio emittente, né si confronta con la deduzione del contribuente secondo cui i p.v.c. posti a fondamento del secondo avviso erano pervenuti alla Direzione provinciale di Caserta prima della notificazione del precedente accertamento del 22 luglio 2016. In assenza di tale verifica, non risulta apprezzabile il percorso logico attraverso il quale il giudice regionale ha ritenuto sussistente la sopravvenuta conoscenza richiesta dall'art. 43, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973.

Va escluso che il richiamo alla natura parziale del primo avviso integri, di per sé, un'inammissibile domanda nuova o un mutamento della *causa petendi* in violazione dell'art. 57 del d.lgs. n. 546 del 1992. La qualificazione del primo avviso come accertamento parziale, ove effettivamente risultante dagli atti, attiene alla difesa dell'Amministrazione sulla non consumazione del potere accertativo e non introduce una diversa pretesa impositiva. Resta fermo, tuttavia, che il giudice regionale era tenuto a indicare il supporto documentale della relativa affermazione e a spiegare perché quella qualificazione fosse idonea a elidere il limite della sopravvenuta conoscenza invocato dal contribuente.

Il secondo e il terzo motivo vanno, pertanto, accolti nei limiti indicati, dovendo il giudice di rinvio verificare, sulla base degli atti ritualmente acquisiti, se il primo avviso relativo all'anno d'imposta 2007 fosse effettivamente un accertamento parziale ex art. 41-bis del d.P.R. n. 600 del 1973 e, in caso negativo o comunque in difetto di tale presupposto, se

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

i processi verbali di constatazione posti a base del successivo avviso integrativo fossero realmente elementi conosciuti dall'Ufficio solo dopo la notificazione del precedente accertamento.

In definitiva, la sentenza impugnata va cassata in relazione a tutti e tre i motivi, nei termini sopra esposti, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania per un nuovo esame e per la regolazione delle spese processuali.

P.Q.M.

La Corte accoglie tutti e tre i motivi di ricorso nei termini di cui in motivazione; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 09/09/2026.

Il Presidente

Giuseppe Fuochi Tinarelli

Corte di Cassazione - copia non ufficiale