

La Suprema Corte: escluso l'assorbimento nel peculato. Le due fattispecie sono eterogenee

I proventi da reato sono redditi

Scatta la dichiarazione infedele senza clausole di salvezza

Pagina a cura

DI STEFANO LOCONTE

GIULIA MARIA MENTASTI

I proventi da reato sono redditi (diversi) e come tali vanno dichiarati. Il reato di peculato, infatti, non assorbe quello di dichiarazione infedele, ex art. 4 dlgs 10 marzo 2000, n. 74, per il quale non sono previste clausole di salvezza che ne limitano l'applicazione. Lo ha stabilito la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 44311 del 4 dicembre 2024, con la quale ha precisato che il sequestro o la confisca escludono la tassazione dei proventi da reato solo se eseguiti nello stesso periodo di imposta in cui si è verificato il presupposto impositivo.

Il caso. La titolare di una impresa individuale era stata condannata in primo e secondo grado per il reato di infedele dichiarazione di cui all'art. 4 dlgs 74/2000, a lei ascritto perché, al fine di evadere le imposte sul reddito, nella dichiarazione annuale relativa all'anno di imposta 2016 aveva indicato elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo e superiore del 10% a quelli indicati in dichiarazione, così evadendo l'imposta nella misura di più di 200 mila euro. Come accertato dai giudici di merito, gli elementi attivi omessi in dichiarazione erano corrispondenti al provento del reato di peculato di cui all'art. 314 c.p., per il quale la suddetta imprenditrice aveva patteggiato la pena in separato giudizio. Il ricorso presentato dal difensore è stato un'occasione per la Corte di Cassazione di chiarire alcuni profili di interesse sulla fattispecie in esame.

Il dettato normativo e l'applicazione giurisprudenziale. La Suprema Corte ha spiegato perché la confisca, che pur era intervenuta dopo la consumazione del reato di peculato, non servisse a escludere l'infedeltà dichiarativa. Ai sensi dell'art. 14, comma 4, legge n. 537 del 1993, "nelle categorie di reddito di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con dpr 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". Come ricordato dalla Cassazione, la norma è stata costantemente interpretata dalla giurisprudenza di legittimità nel senso che il sequestro o la confisca escludono la tassazione dei proventi da reato solo se eseguiti nello stesso perio-

Proventi da reato e infedele dichiarazione	
La norma	Ai sensi dell'art. 14, c. 4, legge n. 537 del 1993, "nelle categorie di reddito di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con dpr 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"
L'applicazione giurisprudenziale	Come confermato da Cass. pen. n. 44311/2024: il sequestro o la confisca escludono la tassazione dei proventi da reato solo se eseguiti nello stesso periodo di imposta in cui si è verificato il presupposto impositivo. Solo in tale ipotesi i provvedimenti ablatori determinano, in relazione al principio della capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., una riduzione del reddito imponibile
Il reato tributario	Come chiarito da Cass. pen. n. 44311/2024: i proventi da reato sono "redditi" (qualificabili come redditi diversi) e devono essere dichiarati. L'art. 4 dlgs. 74/2000 non contiene clausole di salvezza che limitano l'applicazione della fattispecie ai soli redditi non derivanti da reato

do di imposta in cui si è verificato il presupposto impositivo, dal momento che solo in tale ipotesi i provvedimenti ablatori determinano, in relazione al principio della capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., una riduzione del reddito imponibile (Cass. Pen., Sez. III, n. 18575/2020 e n. 2245/2021; Cass. Civ., Sez. V, n. 28375/2019, n. 28519/2013). Sicché, i proventi da reato, se non sottoposti a sequestro o confisca al più entro la fine del periodo di imposta cui il provento si riferisce, sono sottoposti a tassazione con i conseguenti obblighi di dichiarazione e di versamento, per i quali si pone solo una questione di diritto al rimborso dell'imposta versata divenuta indebita a seguito di provvedimenti ablatori posti in essere in periodi di imposta successivi.

Il rigetto della tesi del post factum non punibile e la legittimità della doppia confisca. In secondo luogo, è stata avanzata la tesi per cui il delitto di dichiarazione infedele non sarebbe mai punibile quando gli elementi attivi non dichiarati costituiscono redditi provenienti da reato. Specificamente, ad avviso della ricorrente, il delitto di dichiarazione infedele per mancata indicazione dei redditi derivanti da reato avrebbe dovuto essere considerato post-factum di quest'ultimo reato dal quale sarebbe stato assorbito. Come evidenziato dagli Ermellini, in dottrina si afferma che con le categorie dell'antefatto e del postfatto non punibili si intendono quei reati che costituiscono la normale premessa o il normale sbocco di altri reati

perché, secondo quanto di regola avviene, costituiscono il mezzo per realizzare un reato più grave o per conseguire lo scopo per il quale fu commesso il primo reato più grave o metterne al sicuro i risultati. L'esigenza avvertita è quella di non punire un fatto-reato il cui disvalore sia interamente assorbito da quello che lo segue o che lo precede. Ciò premesso, la Suprema Corte ha osservato che, se non è lo stesso legislatore a prevedere espressamente, mediante le clausole di salvezza, la non punibilità dell'antefatto, un criterio risolutore della questione relativa alla punibilità del post-factum può essere fornito dall'esame testuale delle fattispecie (e, dunque dall'interpretazione della norma), sicché non può ritenersi punibile il reato commesso successivamente al primo quando tra le due fattispecie incriminatrici sussiste rapporto di incompatibilità (es. l'autore del furto non risponde del delitto di appropriazione indebita del bene da lui successivamente venduto, presupponendo l'appropriazione che il bene sia inizialmente legittimamente detenuto). Nel caso in esame, la Cassazione ha rilevato come tra le due fattispecie (peculato e dichiarazione infedele) vi sia un evidente rapporto di eterogeneità (anche sul piano dell'offensività), e che non si possa affermare che la seconda fattispecie sia strutturalmente "incompatibile" con la prima. In definitiva, ad avviso degli Ermellini, i proventi da reato sono "redditi" (qualificabili come redditi diversi) e devono essere per ciò solo dichiarati, non contenendo l'art. 4

dlgs n. 74/2000 clausole di salvezza che limitano l'applicazione della fattispecie ai soli redditi non derivanti da reato. Diverso, oltremodo, è il bene protetto: il patrimonio della pubblica amministrazione nel peculato, il dovere di concorrere alle spese pubbliche secondo le proprie capacità contributive nel delitto di dichiarazione infedele. Il che osta ulteriormente alla non punibilità del delitto di cui all'art. 4 dlgs n. 74/2000 in caso di mancata indicazione di proventi da reato, tanto più che un diverso argomento porterebbe all'assurdo conseguenza di premiare chi trae profitto dal delitto. Essendo i fatti e i reati diversi, perraltro, a ognuno di essi corrisponde un diverso e autonomo profitto confiscabile. Contrariamente a quanto opinato dalla ricorrente, oggetto della confisca disposta nel precedente processo definito con sentenza di patteggiamento era dunque il profitto del reato di peculato, corrispondente alle somme delle quali l'imputata si era illecitamente appropriata; oggetto della successiva confisca era invece il profitto del diverso reato di dichiarazione infedele, corrispondente all'imposta non dichiarata ed effettivamente evasa.

L'obbligo di dichiarare i proventi da reato. Ancora, si lamentava la violazione del principio "nemo tenetur se detegere", secondo il quale nessuno può essere costretto a confessare di aver commesso un illecito. Ad avviso della ricorrente, avrebbe dovuto al contrario essere considerata la natura sostanzialmente confessoria della dichiarazione di proventi provenienti da un reato per

il quale l'imputata era sottoposta a indagini, indagini condotte dalla Guardia di finanza, stesso organo di Pg delegato al controllo della situazione reddituale della dichiarante. Il collegio ha ritenuto al contrario di dare continuità all'indirizzo secondo il quale il suddetto principio opera esclusivamente nell'ambito di un procedimento penale già avviato e deve ritenersi recessivo rispetto all'obbligo di concorrere alle spese pubbliche previsto dall'art. 53 Cost. (Cass. Pen., Sez. III, n. 53656/2018, che ha dichiarato la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale delle disposizioni che prevedono, al fine di non commettere il reato di omessa dichiarazione di redditi, l'obbligo di presentare la dichiarazione all'Agenzia delle entrate, ancorché riguardi redditi provenienti da attività

I proventi da reato sono redditi (qualificabili come diversi) e devono essere per ciò solo dichiarati, non contenendo l'art. 4 dlgs n. 74/2000 clausole di salvezza che ne limitano l'applicazione

illecita). In altre parole, il diritto a non rendere dichiarazioni che possano far emergere la propria responsabilità per un illecito non si applica alla dichiarazione dei redditi che costituisce mera esternazione di scienza e di giudizio e costituisce un momento dell'iter procedimentale volto all'accertamento dell'obbligazione tributaria (Cass. Civ., Sez. U., n. 17394/2002). Peraltra, la qualificazione dei redditi costituenti provento da reato come "redditi diversi" ai sensi dell'art. 36, c. 34-bis, dl n. 223/2006, conv. con modificazioni dalla legge n. 248 del 2006, non obbliga il contribuente a dichiararne necessariamente la provenienza, essendo sufficiente che sugli stessi non sia stata effettuata alcuna ritenuta. L'accertamento fiscale è finalizzato alla rettifica delle dichiarazioni carenti e alla liquidazione delle imposte o maggiori imposte dovute, non alla verifica della provenienza dei redditi integralmente e correttamente dichiarati (art. 31, primo comma, dpr n. 600/1973). La Suprema Corte ha pertanto rigettato il ricorso e condannato la ricorrente al pagamento delle spese processuali.