

**REPUBBLICA ITALIANA**

In nome del Popolo Italiano

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

TERZA SEZIONE PENALE

Composta da

GASTONE ANDREAZZA	- Presidente -	Sent. n. sez. 1644/2024
ALDO ACETO	- Relatore -	UP - 08/10/2024
VITTORIO PAZIENZA		R.G.N. 12676/2024
ANTONELLA DI STASI		
FABIO ZUNICA		

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

Federici Stefania nato a GALLARATE il 16/10/1955

avverso la sentenza del 16/01/2024 della Corte d'appello di Milano

Visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal Consigliere Aldo Aceto;

lette le richieste del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale GIUSEPPE RICCARDI, che ha concluso chiedendo l'annullamento senza rinvio della sentenza impugnata limitatamente alla confisca del profitto, che va eliminata, e il rigetto del ricorso nel resto.

RITENUTO IN FATTO

1.Stefania Federici ricorre per l'annullamento della sentenza del 16 gennaio 2024 della Corte di appello di Milano che, rigettando la sua impugnazione, ha confermato la condanna alla pena principale di un anno di reclusione (oltre pene accessorie) irrogata con sentenza del 1 marzo 2023 del Tribunale di Busto Arsizio



per il reato di cui all'art. 4 d.lgs. n. 74 del 2000, a lei ascritto perché, quale titolare dell'omonima impresa individuale e 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 euro 217.707,50 (pari alla differenza tra imposta dovuta, pari ad euro 222.120,50 e quella dichiarata, pari ad euro 4.413,00). Il fatto è contestato come commesso il Cassano Magnago il 27/10/2017.

1.1. Con il primo motivo deduce l'inosservanza o l'erronea applicazione della legge penale e delle norme processuali, nonché la mancanza, la contraddittorietà e la manifesta illogicità della motivazione nella parte relativa alla quantificazione dell'imposta evasa che, afferma, è stata erroneamente determinata in base alla sentenza del 27 luglio 2018 con cui le è stata applicata la pena concordata con il Pubblico ministero per il reato di peculato (sentenza che è stata equiparata ad una condanna in assenza di un accertamento compiuto del fatto), insieme con il PVC e la testimonianza del m.llo Capalbo il quale non aveva verificato l'ammontare del provento derivante da reato e non aveva nemmeno saputo spiegare come si fosse arrivati alla cifra indicata nel PVC (che a sua volta non spiega come sia stata determinata l'imposta evasa).

1.2. Con il secondo motivo deduce l'inosservanza o l'erronea applicazione della legge penale e delle norme processuali, nonché la mancanza, la contraddittorietà e la manifesta illogicità della motivazione relativamente alla ritenuta irrilevanza del sequestro preventivo ai sensi dell'art. 14, comma 4, legge n. 537 del 1993, ed all'errore nell'interpretazione di tale norma che esclude dall'imponibile il provento derivante da reato quando sia comunque intervenuto il sequestro o la confisca non essendo richiesto - afferma - che l'uno (il sequestro) e/o l'altra (la confisca) debbano intervenire nello stesso anno in cui viene realizzato il provento derivante da reato. Poiché nel caso di specie il sequestro e la confisca sono intervenuti in epoca successiva alla consumazione del reato di peculato, la ricorrente non era comunque tenuta alla dichiarazione dei relativi proventi. La Corte di appello, inoltre, non ha affrontato il tema dell'errore scusabile nella interpretazione della norma nella parte in cui, ribadisce, esclude rilevanza alla data di esecuzione del sequestro e della confisca, attribuendo rilevanza al fatto in sé del sequestro e/o della confisca.

1.3. Con il terzo motivo deduce l'inosservanza o l'erronea applicazione della legge penale e delle norme processuali, nonché la mancanza, la contraddittorietà e la manifesta illogicità della motivazione nella parte in cui è stato escluso l'assorbimento del reato di dichiarazione infedele in quello di peculato rispetto al quale il primo costituisce un *post factum* non punibile, non rilevando, in senso contrario, la diversità dei beni giuridici tutelati dalle due norme, dovendosi



piuttosto considerare che l'omessa dichiarazione dei proventi da reato, poiché mira a mettere al sicuro i risultati realizzati con il precedente reato, costituisce la logica conseguenza del delitto di peculato il cui disvalore assorbe quello del delitto tributario.

1.4. Con il quarto motivo deduce l'inosservanza o l'erronea applicazione della legge penale e delle norme processuali, nonché la mancanza, la contraddittorietà e la manifesta illogicità della motivazione nella parte in cui è stata esclusa la violazione del principio "nemo tenetur se detegere" 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.

1.5. Con il quinto motivo deduce l'inosservanza o l'erronea applicazione della legge penale e delle norme processuali, nonché la mancanza, la contraddittorietà e la manifesta illogicità della motivazione nella parte in cui la Corte di appello ha confermato la confisca per il reato di cui all'art. 4 d.lgs. n. 74 del 2000 che costituisce una duplicazione di quella applicata per il reato di cui all'art. 314 cod. pen.

CONSIDERATO IN DIRITTO

2. Il ricorso è infondato.

3. Il primo motivo è generico e manifestamente infondato.

3.1. Secondo i Giudici di merito, la ricorrente aveva omesso di indicare elementi attivi pari ad euro 512.137,23, corrispondenti al provento del reato di peculato di cui all'art. 314 cod. pen. per il quale la Federici aveva patteggiato la pena in separato giudizio.

3.2. La Corte di appello, in particolare, ha ritenuto di fondare le proprie conclusioni sia sulla separata sentenza di applicazione pena del 27 luglio 2018 del GIP del Tribunale di Busto Arsizio (irrevocabile il 24 ottobre 2018), sia sulle dichiarazioni del teste Antonio Capaldo, il quale aveva riferito di avere estrapolato il dato dal PVC ma anche (secondo quanto risulta dalla sentenza di primo grado) dagli esiti delle indagini condotte nell'ambito del diverso procedimento penale giusta specifica autorizzazione al loro utilizzo da parte del Pubblico ministero procedente nel diverso procedimento.

3.3. In particolare, a seguito dell'incrocio dei dati dei conti correnti e dei libretti postali con i documenti rinvenuti nei fascicoli dei singoli amministrati o tutelati, era emerso che l'imputata, agendo quale amministratrice di sostegno/tutrice, si



era appropriata la complessiva somma di euro 1.151.324,47 di cui euro 512.137,23 solo nell'anno 2016; tali dati erano poi confluiti nel PVC redatto a carico della ricorrente nei cui confronti era stata effettuata una verifica fiscale proprio a seguito dell'autorizzazione al loro utilizzo.

3.4.Orbene, diversamente da quanto opina la ricorrente, secondo la consolidata giurisprudenza della Corte di cassazione, la sentenza di patteggiamento può essere utilizzata a fini probatori in altro procedimento penale, ai sensi dell'art. 238-bis cod. proc. pen., stante la sua equiparazione legislativa ad una sentenza di condanna, quanto al "fatto" ed alla sua attribuibilità (Sez. 5, n. 12344 del 05/12/2017, Nicho Casas, Rv. 272665 - 01; Sez. 5, n. 7723 del 12/11/2014, dep. 2015, Mazzola, Rv. 264058 - 01; Sez. 1, n. 50706 del 05/06/2014, Macrì, Rv. 261480 - 01; Sez. 1, n. 8881 del 10/07/2000, Malcangi, Rv. 216920 - 01).

3.5.Tale insegnamento si inserisce nel solco dell'interpretazione della Corte costituzionale per la quale la sentenza di applicazione della pena pronunciata ai sensi dell'art. 444, secondo comma, cod. proc. pen., «accogliendo la richiesta delle parti che concordano circa l'opportunità di definire il processo attraverso un accordo sulla pena, in certo modo presuppone pur sempre la responsabilità. Ed è questo ciò che giustifica la normale equiparazione della sentenza che dispone l'applicazione della pena su richiesta delle parti a una pronuncia di condanna, secondo il disposto dell'art. 445, primo comma, ultima parte, del codice di procedura penale» (Corte cost., sent. n. 155/1996).

3.6.Successivamente, con sentenza n. 336/2009, la Corte costituzionale, nel dichiarare non fondata la questione di legittimità costituzionale degli artt. 445, comma 1-bis, e 653, comma 1-bis, del codice di procedura penale, sollevata, in riferimento agli artt. 3, secondo comma, 24, secondo comma, e 111, secondo comma, della Costituzione, nella parte in cui, equiparata la sentenza di cui all'art. 444 dello stesso codice ad una sentenza di condanna, prevedono che essa abbia efficacia di giudicato nel giudizio per responsabilità disciplinare davanti alle pubbliche autorità quanto all'accertamento della sussistenza del fatto, alla sua illiceità penale ed all'affermazione che l'imputato lo ha commesso, ha escluso la irragionevolezza della scelta legislativa di perequare, agli effetti del giudizio disciplinare, l'efficacia probatoria della pronuncia di condanna a seguito di dibattimento e della pronuncia di applicazione della pena su richiesta delle parti. Il Giudice delle leggi ha altresì escluso la irragionevolezza dell'opzione legislativa di assegnare alla sentenza di patteggiamento efficacia di giudicato nel giudizio disciplinare, escludendola, invece, per il giudizio civile o amministrativo di danno, poiché quest'ultimo è un giudizio contenzioso tra parti pariteticamente contrapposte, per le quali gli effetti extrapenali del giudicato di condanna devono tenere conto della possibilità che entrambe le parti abbiano avuto di misurarsi in



contraddittorio in sede penale. La stessa esigenza - afferma il Giudice delle leggi - non rileva nei rapporti tra patteggiamento e giudizio disciplinare, avuto riguardo alla natura di tale giudizio ed all'identità soggettiva della parte chiamata a partecipare ai rispettivi procedimenti: nell'uno quale imputato e nell'altro quale incolpato in sede disciplinare. Non sussiste, inoltre, la violazione degli artt. 24, comma secondo, e 111, comma secondo, Cost. Infatti, afferma la Corte costituzionale, premesso che la scelta del patteggiamento é un diritto dell'imputato, cui si accompagna l'accettazione di tutti gli effetti, favorevoli e sfavorevoli, tassativamente tracciati dal legislatore come elementi coessenziali allo stesso istituto; e che tra questi effetti non irragionevolmente é annoverato anche il valore di giudicato ai fini del giudizio disciplinare; la circostanza che l'imputato accetti una determinata condanna penale sta univocamente a significare che ha ritenuto, a quei fini, di non contestare il fatto e la propria responsabilità, con la conseguenza di rendere per ciò stesso coerente, rispetto agli evocati parametri, la possibilità che, intervenuto il giudicato su quel fatto e sulla relativa attribuibilità allo stesso imputato, simili componenti del giudizio si cristallizzino anche agli effetti del giudizio disciplinare.

3.7. Successivamente a queste pronunce il quadro normativo è cambiato.

3.8. L'art. 445, comma 1-bis, cod. proc. pen., come modificato dall'art. 25, comma 1, lett. b), d.lgs. n. 150 del 2022 (cd. riforma Cartabia), pur mantenendo ferma l'equiparazione della sentenza di applicazione della pena ad una sentenza di condanna, ne ha tuttavia espressamente escluso l'efficacia e l'utilizzo a fini di prova nei giudizi civili, disciplinari, tributari o amministrativi, compreso il giudizio contabile.

3.9. Il dato testuale non si presta a equivoci nella misura in cui continua (implicitamente) ad affermare la rilevanza probatoria della sentenza di patteggiamento nel giudizio penale, rilevanza espressamente affermata dalla stessa relazione illustrativa dello schema di decreto legislativo delegato ed altrettanto espressamente esclusa per gli altri procedimenti, in particolare per quelli disciplinari e contabili onde implementare il ricorso a tale forma speciale di definizione alternativa e speciale dell'azione penale in funzione deflattiva dei processi penali.

3.10. La riforma, dunque, non sminuisce affatto la tenuta del ragionamento del Giudice delle leggi che resta tutt'ora validamente ancorato al dato normativo, ancor più nei casi in cui la sentenza di applicazione della pena venga utilizzata come prova in altro processo nei confronti dello stesso imputato per fatti-reato tra loro probatoriamente collegati, come nel caso di specie, ai sensi dell'art. 371, comma 2, lett. b) e c), cod. proc. pen.

3.11. E' necessario tuttavia sottolineare che la sentenza di applicazione della pena può essere utilizzata come prova nei limiti stabiliti dall'art. 238-bis cod. proc.



pen. nel senso che, per fornire la prova diretta del fatto oggetto del suo accertamento, necessita di una conferma esterna, che non è, invece, richiesta laddove la medesima sentenza sia utilizzata come riscontro di altre prove già acquisite (Sez. 3, n. 33972 del 16/06/2023, D., Rv. 285063 - 02; Sez. 4, n. 12349 del 29/01/2008, De Angioletti, Rv. 239299 - 01). Ed invero, una volta acquisite ai sensi dell'art. 238 bis cod. proc. pen., le sentenze irrevocabili sono valutabili entro i limiti ben precisi indicati dagli artt. 187 e 192 comma terzo stesso codice. Pertanto il giudice, perché tali sentenze, assimilate alle dichiarazioni accusatorie del reo o del correo, assurgano a dignità di prova nel diverso processo penale al quale vengono acquisite, deve, in primo luogo, nel contraddittorio delle parti, accertare la veridicità dei fatti ritenuti come dimostrati dalle dette sentenze e rilevanti ex art. 187 cod. proc. pen., salva la facoltà dell'imputato di essere ammesso a provare il contrario; del pari, su richiesta dell'accusa, il giudice dovrà acquisire al dibattimento, nel contraddittorio delle parti, gli elementi di prova - costituiti da riscontri esterni individualizzanti - che confermino la veridicità dei fatti, accertati nelle sentenze irrevocabili acquisite e che divengano, in tal modo, fonti di prova del reato, per cui si procede, sicché sulla base delle esposte premesse non è ipotizzabile alcuna violazione del principio della terzietà del giudice ne' di quello del diritto di difesa (Sez. 1, n. 8755 del 26/05/1995, Ronch, Rv. 202624 - 01). Come ben precisato da Sez. 1, n. 12595 del 16/11/1998, Hass, Rv. 211768 - 01, l'acquisizione agli atti del procedimento, secondo quanto previsto dall'art. 238 bis cod. proc. pen., di sentenze divenute irrevocabili non comporta, per il giudice di detto procedimento, alcun automatismo nel recepimento e nell'utilizzazione a fini decisori dei fatti né, tantomeno, dei giudizi di fatto contenuti nei passaggi argomentativi della motivazione delle suddette sentenze, dovendosi al contrario ritenere che quel giudice conservi integra l'autonomia e la libertà delle operazioni logiche di accertamento e formulazione di giudizio a lui istituzionalmente riservate.

3.12. Tale insegnamento è coerente, del resto: a) con la insuscettibilità della sentenza penale irrevocabile di condanna o di assoluzione di acquisire efficacia di giudicato negli altri procedimenti penali nei medesimi termini previsti, per gli altri giudizi civili, amministrativi e disciplinari, dagli artt. 651-654 cod. proc. pen.; b) con il dovere del giudice penale di risolvere autonomamente ogni questione da cui dipende la decisione, comprese quelle penali di natura incidentale che non hanno efficacia vincolante in nessun altro processo (art. 2 cod. proc. pen.).

3.13. Nè alla richiesta di della pena può essere attribuita natura confessoria.

3.14. Per quanto la giurisprudenza di legittimità sia attestata nella affermazione che la richiesta di applicazione della pena deve essere considerata quantomeno come ammissione del fatto (Sez. 2, n. 41785 del 06/10/2015, Ayari, Rv. 264595 - 01), quando non la si voglia addirittura ritenere implicito



riconoscimento di colpevolezza (così Sez. 5, n. 4117 del 20/09/1999, Valarenzo Lorel Yhonny J., Rv. 214478 - 01) o ammissione di responsabilità (Sez. 1, n. 5517 del 03/11/1995, Nulli Moroni, Rv. 203026 - 01; Sez. 3, n. 2468 del 26/06/1995, Donazzolo, Rv. 202487 - 01), ben più persuasiva è la considerazione per la quale, facendo richiesta di applicazione della pena, l'imputato rinuncia ad avvalersi della facoltà di contestare l'accusa, o, in altri termini, non nega la sua responsabilità ed esonera l'accusa dall'onere della prova; la sentenza che accoglie la detta richiesta contiene, quindi, un accertamento ed un'affermazione impliciti della responsabilità dell'imputato (Sez. U, n. 5777 del 27/03/1992, Di Benedetto, Rv. 191134 - 01).

3.15. La rinuncia a contestare l'accusa non sempre, né necessariamente equivale ad ammissione della propria colpa, potendo la scelta del rito essere dettata da molte altre possibili ragioni alternative, non essendo accettabile, sul piano logico, l'equazione: $\text{innocenza} = \text{scelta rito ordinario/colpevolezza} = \text{richiesta applicazione pena}$, equazione espressamente affermata, ma solo in motivazione, da Sez. U, Di Benedetto, cit.

3.16. E' piuttosto vero che la presunzione di innocenza, principio immanente al processo penale, non può essere vinta nel processo *ad quem* facendo leva sulla scelta processuale effettuata dall'imputato nel processo *a quo*, nemmeno se i reati oggetto dei due processi siano connessi teleologicamente ai sensi dell'art. 12, comma 1, lett. c), cod. proc. pen., men che meno se probatoriamente ai sensi dell'art. 371, comma 2, lett. b) e c), cod. proc. pen. Nel processo nel quale la sentenza di applicazione della pena viene acquisita a fini di prova del diverso reato per il quale si procede nei confronti del medesimo imputato, questi conserva appieno il diritto di mettere in discussione e contraddire gli stessi elementi di prova sui quali si basa la precedente sentenza di condanna non potendo la rinuncia al contraddittorio nella formazione della prova estendere i suoi effetti in tutti i diversi processi nei quali la medesima prova viene indicata a sostegno dell'accusa.

3.17. Del resto, se - come detto - nemmeno la sentenza penale irrevocabile di condanna o assoluzione pronunciata a seguito di dibattimento ha efficacia di giudicato, nei termini indicati dagli artt. 651-654 cod. proc. pen., nei processi diversi da quelli civili, amministrativi e disciplinari, a maggior ragione la sentenza di applicazione pena non può avere efficacia di giudicato nel diverso processo penale quanto all'accertamento della sussistenza del fatto, della sua illiceità penale e dell'affermazione che l'imputato non lo ha commesso.

3.18. Resta, dunque, la sola finalità probatoria della sentenza nei termini indicati al § 3.11.

3.19. Ora, nel caso in esame il primo Giudice aveva dato atto della acquisizione, su concorde richiesta delle parti, della comunicazione della notizia di reato della Guardia di Finanza (e relativi allegati) del 26 ottobre 2018 nella quale si dava conto degli esiti dell'attività ispettiva volta al recupero a tassazione dei



proventi dei reati oggetto del procedimento definito con sentenza di applicazione concordata della pena come emersi a seguito dell'incrocio dei dati dei conti correnti e dei libretti postali con i documenti rinvenuti nei fascicoli dei singoli amministrati e/o tutelati; da tali attività era risultato che nell'anno 2016 la ricorrente si era appropriata la somma di euro 512.137,23, non dichiarata a fini fiscali. Il Tribunale dava altresì atto della acquisizione (e utilizzazione) a fini di prova del processo verbale di constatazione redatto a carico dell'impresa individuale della ricorrente il 26 ottobre 2008 a conclusione della verifica fiscale effettuata utilizzando l'esito delle indagini del procedimento definito con la sentenza di applicazione della pena, esito corroborato dall'analisi delle banche dati in uso alla Guardia di Finanza.

3.20. La Corte di appello, dal canto suo, afferma che l'accertamento dell'imposta evasa si avvale dell'utilizzo, a fini fiscali, degli esiti dell'attività di indagine compiuta nel procedimento definito con sentenza di applicazione concordata della pena, esiti - come detto - acquisiti al fascicolo del dibattimento con il consenso anche dell'imputata.

3.21. Ne consegue che è generica (ed esplorativa) la deduzione difensiva che, negligendo tale contesto probatorio nella sua completezza ma valorizzando esclusivamente la testimonianza dell'ufficiale di polizia giudiziaria che aveva condotto la verifica fiscale ma non aveva personalmente preso parte alle indagini nell'altro procedimento, ipotizza un ammontare dell'imponibile non corrispondente (o comunque inferiore) a quello risultante dai medesimi atti di indagine posti a fondamento della sentenza pronunciata ai sensi degli artt. 444 e segg. cod. proc. pen., veicolati nell'odierno processo a seguito dell'autorizzazione al loro utilizzo a fini fiscali; atti confluiti nel fascicolo del dibattimento per volontà della ricorrente che non ne denuncia nemmeno il travisamento.

4. Il secondo motivo è manifestamente infondato.

4.1. 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 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».

4.2. La norma è stata costantemente interpretata dalla Corte di cassazione nel senso 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, 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 (Sez. 3, n. 18575 del 14/02/2020, Rv. 279500 - 01; Sez. 3, n. 2245 del 15/10/2021, Colombo, non mass. sul punto;



Cass. civ., Sez. 5, n. 28375 del 05/11/2019, Rv. 655895; Cass. civ., Sez. 5, n. 28519 del 20/12/2013, Rv. 629332; Cass. civ., Sez. 5, n. 7411 del 19/11/2009, Rv. 246095). 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. Ed invero, l'art. 14, comma 4, legge n. 537 del 1993, si limita a disciplinare l'ablazione del provento illecito subito al più entro la fine del periodo d'imposta, così operando il sequestro o la confisca penale quali cause di non imponibilità originaria, ma non estende la sua disciplina altresì ad eventi posteriori al realizzarsi dell'imponibilità, cioè successivi al sorgere dell'obbligo di dichiarazione e versamento, per i quali comunque si pone una questione di diritto al rimborso o restituzione dell'imposta divenuta indebita (così, in motivazione, Cass. civ., Sez. 5, n. 28519 del 2013).

4.3. Peraltro, la norma in questione si coniuga perfettamente con il principio per il quale presupposto dell'imposta sul reddito è il possesso di redditi in danaro o in natura nel periodo di imposta considerato (artt. 1, 7, 72 e 76 d.P.R. n. 917 del 1986). Il sequestro o la confisca privano il contribuente del possesso del reddito ma solo se intervengono nel periodo di imposta oggetto di dichiarazione, non se intervengono in un periodo successivo (Cass. civ., Sez. 5, n. 23620 del 11/11/2011, Rv. 619974 - 01, ne ha tratto argomento per affermare, per esempio, che l'intestatario di un immobile sottoposto a sequestro giudiziario non può considerarsi titolare di alcun reddito proveniente dall'immobile in questione, poiché i canoni, ed in generale tutti gli altri frutti civili, sono nella disponibilità del custode, ai sensi dell'art. 560 cod. proc. civ., richiamato dal successivo art. 676, e l'obbligo legale di rendiconto, prescritto a carico del custode dall'art. 593 cod. proc. civ., impone l'esclusione di tali frutti dalla base imponibile dell'intestatario medesimo, ai sensi dell'art. 3, comma 1, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 a tenore del quale "l'imposta si applica sul reddito complessivo netto del soggetto, formato .. da tutti i redditi posseduti").

4.4. La chiarezza del dato testuale, la cui lettura è stata costantemente ribadita dalla Corte di cassazione già da prima della consumazione del reato, esclude in radice la sussistenza del dedotto errore su legge extrapenale (art. 47, comma terzo, cod. pen.).

4.5. Peraltro, poiché l'errore cade su un elemento normativo della fattispecie (in particolare, sugli "elementi attivi" non dichiarati, come definiti dall'art. 1, comma 1, lett. d, d.lgs. n. 74 del 2000) l'errore riguarda il precetto, non la norma extrapenale.



4.6. Deve essere considerato errore sulla legge penale, come tale inescusabile, sia quello che cade sulla struttura del reato, sia quello che incide su norme, nozioni e termini propri di altre branche del diritto, introdotte nella norma penale ad integrazione della fattispecie criminosa, dovendosi intendere per "legge diversa dalla legge penale", ai sensi dell'art. 47 cod. pen., quella destinata in origine a regolare rapporti giuridici di carattere non penale e non esplicitamente incorporata in una norma penale, o da questa non richiamata neppure implicitamente (Sez. 6, n. 25941 del 31/03/2015, Ceppaglia, Rv. 263808 - 01; Sez. 4, n. 14011 del 12/02/2015, Bucca, Rv. 263013 - 01; Sez. 4, n. 37590 del 07/07/2010, Barba, Rv. 248404 - 01; Sez. 3, n. 22813 del 15/04/2004, Ferri, Rv. 229227 - 01; Sez. 4, n. 14819 del 30/10/2003, Tomassoni, Rv. 227875 - 01). Si è così ritenuto che, ai fini dell'integrazione del reato di dichiarazione infedele, previsto dall'art. 4 del d.lgs. 74 del 2000, la mancata conoscenza, da parte dell'operatore professionale, della norma tributaria posta alla base della violazione penale contestata, costituisce errore sul precetto che non esclude il dolo ai sensi dell'art. 5 cod. pen., salvo che sussista una obiettiva situazione di incertezza sulla portata applicativa o sul contenuto della norma fiscale extrapenale, tale da far ritenere l'ignoranza inevitabile (Sez. 3, n. 23810 del 08/04/2019, Versaci, Rv. 275993 - 02; Sez. 7, n. 44293 del 13/07/2017, Hu, Rv. 271487 - 01). Allo stesso modo, l'errore sull'oggetto dell'obbligo dichiarativo si traduce in un errore sulla latitudine del precetto penale che non è scusabile in assenza di ignoranza inevitabile.

4.7. L'omessa motivazione della Corte di appello sul punto è priva di conseguenze trattandosi di questione di diritto risolvibile direttamente in questa sede. Ed invero, il mancato esame, da parte del giudice di secondo grado, di un motivo di appello non comporta l'annullamento della sentenza quando la censura, se esaminata, non sarebbe stata in astratto suscettibile di accoglimento, in quanto l'omessa motivazione sul punto non arreca alcun pregiudizio alla parte e, se trattasi di questione di diritto, all'omissione può porre rimedio, ai sensi dell'art. 619 cod. proc. pen., la Corte di cassazione quale giudice di legittimità (Sez. 3, n. 21029 del 03/02/2015, Dell'Utri, Rv. 263980 - 01; Sez. 5, n. 1176 del 06/10/1967, Caffi, Rv. 106910 - 01).

5. Il terzo motivo è infondato.

5.1. Ritiene la ricorrente che il delitto di dichiarazione infedele per mancata indicazione dei redditi derivanti da reato costituisca *post-factum* di quest'ultimo reato dal quale sarebbe assorbito. Secondo questa tesi il delitto di dichiarazione infedele non sarebbe mai punibile quando gli elementi attivi non dichiarati costituiscono redditi provenienti da reato.

5.2. In dottrina si afferma che con le categorie (da qualche Autore definite "incerte") 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 l'*id quod plerumque accidit*, 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.

5.3. In generale, il fondamento della regola cosiddetta del post-factum (condotta successiva alla consumazione del reato, non ulteriormente punibile) dev'essere ricercato non tanto nell'esigenza logica e sistematica di ritenere prevalente la *lex consumens* nei confronti di quella *consumpta*, quanto nell'altra esigenza, sentita soprattutto sul piano valutativo, di considerare l'ulteriore fattispecie già colpita attraverso l'assoggettamento a sanzione dell'illecito precedente (Sez. 2, n. 5688 del 17/11/1976, Battista, Rv. 135763 - 01, secondo cui perché il principio possa trovare applicazione si richiede che la condotta svolta dall'autore sulla cosa conseguita mediante la commissione del reato, nella specie si trattava di truffa in danno di privato, non si risolva in un attacco rinnovato alla sfera giuridica altrui, non importa se facente capo ad una medesima persona).

5.4. Più nello specifico si deve affermare che vertendosi in tema di concorso di norme penali (nemmeno sullo stesso fatto) la questione dell'antefatto o del postfatto non punibili non può essere risolta in base a valutazioni meta-giuridiche che, fondandosi su massime di esperienza (*l'in quod plerumque accidit*), tendono a regolare i rapporti tra fattispecie (e le vicende della loro punibilità) in base a categorie (giustamente definite in dottrina) incerte e a criteri (consunzione o sussidiarietà) altrettanto evanescenti che addirittura sollecitano una interpretazione *contra legem* della norma penale.

5.5. Se non è lo stesso legislatore a prevedere espressamente, mediante le clausole di salvezza, la non punibilità dell'antefatto (e dunque a escludere il concorso di norme), alcuna massima di esperienza legittima il superamento (e la mancata applicazione) del dato positivo della punibilità del reato commesso per eseguirne od occultarne un altro o per assicurare a sé o ad altri il prodotto o il profitto o il prezzo o l'impunità di un altro reato (art. 61, primo comma, n. 2, cod. pen.; nel senso che non è il semplice rapporto strumentale tra due reati a determinare l'impunità, com'è conclamato dalla circostanza aggravante di cui all'art. 61 n. 2 cod. pen., Sez. 3, n. 5669 del 09/12/1981, Sigali, Rv. 154130 - 01).

5.6. Inoltre, poiché antefatto e postfatto non punibili postulano la necessaria diversità dei fatti criminosi e la loro diversa collocazione nel tempo deve essere escluso che si ponga il problema della doppia punibilità del medesimo fatto storico, problema che evoca la questione dell'unità o pluralità di reati e che il legislatore risolve positivamente (ed esclusivamente) mediante gli artt. 15 e 84 cod. pen. le



uniche norme che, unitamente alle clausole di salvezza, regolano il concorso reale o apparente di reati (Sez. U, n. 20664 del 23/02/2017, Stalla, Rv. 269668; Sez. U, n. 1963 del 28/10/2010, dep. 2011, Di Lorenzo, Rv. 248722; Sez. U, n. 1235 del 28/10/2010, dep. 2011, Giordano, Rv. 248865; Sez. U, n. 16568 del 19/04/2007, Carchivi, Rv. 235962; Sez. U, n. 47164 del 20/12/2005, Marino, Rv. 232302). Sempre in tema di concorso apparente, è stato precisato che l'art. 15 cod. pen. si riferisce alla sola specialità unilaterale, poiché le altre tipologie di relazioni tra norme, quali la specialità reciproca o bilaterale, non evidenziano alcun rapporto di "genus" a "speciem" (Sez. U, n. 27727 del 14/12/2023, dep. 2024, Gambacurta, Rv. 286581 - 02; Sez. 1, n. 14843 del 28/02/2024, O, Rv. 286238 - 01, e Sez. 5, n. 49514 del 19/09/2018, A., Rv. 274452 - 01 che hanno entrambe ritenuto il concorso non apparente tra il reato di riduzione in stato di servitù di cui all'art. 600, comma primo, seconda ipotesi, cod. pen., e quello di tratta di persona libera di cui all'art. 601, comma primo, seconda ipotesi, cod. pen.

5.7. Un criterio risolutore della questione relativa alla punibilità del post-factum può essere fornito anche 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. Si spiega così la ragione per la quale l'autore del furto non risponde del delitto di appropriazione indebita del bene da lui successivamente venduto, presupponendo l'appropriazione l'interversione del possesso del bene inizialmente legittimamente detenuto.

5.8. Nel caso in esame tra le due fattispecie (peculato e dichiarazione infedele) vi è un evidente rapporto di eterogeneità (anche sul piano dell'offensività) né si può affermare che la seconda fattispecie sia strutturalmente "incompatibile" con la prima non potendosi sostenere il contrario sulla base di variabili contingenti del tutto irrilevanti visto che il criterio di specialità previsto dall'art. 15 cod. pen., si fonda sulla comparazione della struttura astratta delle fattispecie, al fine di apprezzare l'implicita valutazione di correlazione tra le norme, effettuata dal legislatore (Sez. U, Stalla, cit.).

5.9. I proventi da reato sono "redditi" (qualificabili come redditi diversi) e devono essere per ciò solo dichiarati, non contenendo l'art. 4 d.lgs. n. 74 del 2000 clausole di salvezza che limitano l'applicazione della fattispecie ai soli redditi non derivanti da reato.

5.10. 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 d.lgs. n. 74 del 2000 in caso di mancata indicazione di proventi da reato, tanto più che un diverso



argomentare porterebbe all'assurda conseguenza di premiare chi trae profitto dal delitto.

6. Anche il quarto motivo è infondato.

6.1. Il Collegio intende dare continuità al principio secondo il quale il principio del "nemo tenetur se detegere" 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. (Sez. 3, n. 53656 del 03/10/2018, A., Rv. 275452 - 01, che ha dichiarato la manifesta infondatezza, in relazione agli artt. 24 Cost. e 6 CEDU, della questione di legittimità costituzionale del combinato disposto degli artt. 5 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, 14 della legge 24 dicembre 1993, n. 537 e 36, comma 34-bis, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, nella parte in cui queste disposizioni prevedono, al fine di non commettere il reato di omessa presentazione della dichiarazione di redditi, l'obbligo di presentare la dichiarazione all'Agenzia delle Entrate, ancorché riguardi redditi provenienti da attività illecita; nel senso della inapplicabilità del principio "nemo tenetur se detegere" al di fuori del processo penale, Sez. 3, n. 53137 del 22/09/2017, Cecchini, Rv. 271827 - 01; Sez. 5, n. 12697 del 20/11/2014, Strazimiri, Rv. 263034 - 01).

6.2. La naturale collocazione del divieto nell'ambito del procedimento penale è stata ribadita dal Giudice delle leggi secondo cui il diritto al silenzio - definito dall'art. 14, par. 3, lett. g), del Patto internazionale sui diritti civili e politici (PIDCP) come la garanzia, spettante a ogni individuo accusato di un reato, a non essere costretto a deporre contro sé stesso o a confessarsi colpevole; nonché, implicitamente, garantito dall'art. 47 CDFUE - è il diritto della persona a non contribuire alla propria incolpazione e a non essere costretta a rendere dichiarazioni di natura confessoria (*nemo tenetur se ipsum accusare*); esso costituisce corollario implicito del diritto inviolabile di difesa (art. 24 Cost.). Nel diritto di difesa rientra infatti certamente il diritto di rifiutarsi di rispondere (tranne che alle richieste attinenti all'identificazione del soggetto medesimo). L'intangibilità del diritto di difesa, sotto forma del rispetto del principio *nemo tenetur se detegere*, e conseguentemente del diritto al silenzio, si manifesta nella garanzia dell'esclusione dell'obbligo di rispondere in dibattimento a domande che potrebbero coinvolgere responsabilità proprie (Corte cost., sent. n. 111 del 2023, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 64, comma 3, del codice di procedura penale, nella parte in cui non prevede che gli avvertimenti ivi indicati siano rivolti alla persona sottoposta alle indagini o all'imputato prima che vengano loro richieste le informazioni di cui all'art. 21 delle Norme di attuazione del codice di procedura penale, nonché dell'art. 495, primo comma, del codice penale, nella parte in cui non esclude la punibilità della persona sottoposta alle indagini o



dell'imputato che, richiesti di fornire le informazioni indicate nell'art. 21 norme att. cod. proc. pen. senza che siano stati loro previamente formulati gli avvertimenti di cui all'art. 64, comma 3, cod. proc. pen., abbiano reso false dichiarazioni; nel senso che il "diritto al silenzio", pur non godendo di espresso riconoscimento costituzionale, costituisce un corollario essenziale dell'inviolabilità del diritto di difesa, riconosciuto dall'art. 24 Cost., garantendo nel procedimento penale all'imputato la possibilità di rifiutare di sottoporsi all'esame testimoniale e, più in generale, di avvalersi della facoltà di non rispondere alle domande del giudice o dell'autorità competente per le indagini, Corte cost., sent. n. 84 del 2021).

6.3. La Corte costituzionale ha esteso l'applicazione del divieto alle dichiarazioni che possano far emergere la responsabilità del dichiarante per un illecito passibile di sanzioni amministrative di carattere punitivo o, *a fortiori*, per un reato. E' sufficiente, per il Giudice delle leggi, che tali dichiarazioni vengano richieste nell'ambito dell'attività di vigilanza svolta da un ente pubblico o da una pubblica amministrazione e funzionale alla scoperta di illeciti e alla individuazione dei responsabili, ovvero - *a fortiori* - nell'ambito di un procedimento sanzionatorio formalmente aperto nei confronti del dichiarante (Corte cost., sent. n. 84 del 2021, cit., che ha dichiarato dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 187-quinquiesdecies del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58 - Testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, ai sensi degli articoli 8 e 21 della legge 6 febbraio 1996, n. 52-, nella parte in cui si applica anche alla persona fisica che si sia rifiutata di fornire alla CONSOB risposte che possano far emergere la sua responsabilità per un illecito passibile di sanzioni amministrative di carattere punitivo, ovvero per un reato).

6.4. Tali principi non si applicano, tuttavia, 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 (Sez. U civ., n. 17394 del 06/12/2002, Rv. 559050 - 01; Sez. U civ., n. 15063 del 25/10/2002, Rv. 558050 - 01). Tale dichiarazione può assumere anche valore negoziale come quando, per esempio, il contribuente dichiara di avvalersi di un beneficio fiscale (Sez. 5 civ., n. 31237 del 29/11/2019, Rv. 656287 - 01) o di facoltà espressamente riconosciute dalle norme tributarie condizionate alla presentazione della dichiarazione (Sez. 5 civ., n. 28064 del 05/10/2023, Rv. 669243-01) ma questo, ovviamente, non muta la conclusione della impossibilità di collocare la dichiarazione dei redditi nell'ambito di una attività di vigilanza o sorveglianza della pubblica amministrazione volta ad accertare la provenienza dei redditi piuttosto che la loro effettiva consistenza e la corrispondenza a vero di quanto dichiarato. La dichiarazione dei redditi costituisce momento attuativo della (ed è accessoria e strumentale alla) obbligazione tributaria ed è finalizzata a portare la pubblica amministrazione a conoscenza della propria capacità



contributiva, non costituisce un questionario sulla provenienza lecita o meno dei redditi dichiarati. Del resto, la qualificazione dei redditi costituenti provento da reato come "redditi diversi" ai sensi dell'art. 36, comma 34-bis, d.l. n. 223 del 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, d.P.R. n. 600 del 1973).

7. Le considerazioni svolte a sostegno della infondatezza del terzo motivo militano a favore della infondatezza anche dell'ultimo.

7.1. Contrariamente a quanto opina la ricorrente (ma anche il PG), oggetto della confisca disposta nel precedente processo definito con sentenza di applicazione pena è il profitto del reato di peculato ed è corrispondente alle somme delle quali l'imputata si era illecitamente appropriata; oggetto di odierna confisca è il profitto del diverso reato di dichiarazione infedele ed è corrispondente all'imposta non dichiarata ed effettivamente evasa.

7.2. I fatti ed i reati sono diversi e ad ognuno di essi corrisponde un diverso ed autonomo profitto confiscabile

7.3. Il fatto che il sequestro del profitto del reato di peculato sia intervenuto in un anno di imposta diverso da quello oggetto della dichiarazione esclude la convergenza sul medesimo fatto della reazione sanzionatoria lamentata dalla ricorrente.

7.4. Fermo restando quanto appena detto, la doglianza è altresì generica nella parte in cui la ricorrente non specifica se la confisca disposta nel diverso processo sia diretta o per equivalente, poiché in caso di confisca diretta deve essere esclusa in radice la natura sanzionatoria del provvedimento ablatorio, con conseguente insussistenza del presupposto stesso della dedotta duplicazione della reazione sanzionatoria.

P.Q.M.

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

Così deciso in Roma, il 08/10/2024.

Il Consigliere estensore

Aldo Aceto

Il Presidente

Gastone Andreazza



