

Risparmio d'imposta "profitto del reato" se effettivo e non solo virtuale

Per la Cassazione per l'accertamento del profitto, non si può prescindere dalla verifica degli anni di imposta successivi a quello contestato

/ Stefano COMELLINI

Il **profitto del reato fiscale**, oggetto di sequestro preventivo per equivalente, può consistere in un risparmio di imposta, sempre che sia "effettivo" e non meramente "virtuale". Il principio è stato ribadito dalla Cassazione con la sentenza n. 44644 depositata ieri.

Nel caso di specie, il vincolo, disposto in relazione al reato di **dichiarazione infedele** (art. 4 del DLgs. n. 74/2000) contestato per l'indicazione di elementi passivi fittizi, era stato annullato dal giudice del riesame sulla considerazione che, per l'accertamento dell'**eventuale profitto**, non si possa prescindere dal verificare la condotta del contribuente negli anni di imposta successivi a quello contestato, al fine di accertare l'effettività del risparmio fiscale.

Di diverso avviso il Pubblico Ministero ricorrente, per il quale il credito di imposta che scaturisce dall'infedeltà dichiarativa costituisce un profitto immediatamente riconducibile al reato in quanto **risparmio di spesa** "per il futuro", a prescindere dal suo effettivo conseguimento nel successivo anno di imposta e dal fatto che lo stesso possa integrare diverso e autonomo reato.

La Suprema Corte ha sì riconosciuto, nel rispetto di un suo radicato orientamento (cfr. SS.UU. n. 18374/2013), che il profitto vincolabile possa riferirsi a qualsivoglia **vantaggio patrimoniale** direttamente conseguente alla consumazione del reato e, quindi anche a un risparmio di imposta. Ma esso non può ricondursi a nozione dal contenuto futuro o virtuale. Il giudice del riesame, nell'annullare il vincolo patrimoniale, aveva, infatti, rilevato che, a fronte dei **costi ritenuti** non deducibili, l'infedeltà contestata avrebbe comportato, al più, la rettifica di una minor perdita. Tuttavia, pur dovendosi riconoscere la conseguente possibilità per il contribuente di un beneficio per gli anni successivi, era in atti del tutto carente ogni risultanza relativa a questi ultimi.

Nel condividere l'argomentazione, la Corte adduce anche la

nuova formulazione dell'art. 1, comma 1, lett. f, ultima parte del DLgs. n. 74/2000, come integrato a seguito della recente riforma, per il quale, secondo un'accezione ritenuta già implicita nel testo previgente, "non si considera imposta evasa quella **teorica e non effettivamente dovuta** collegata ad una rettifica in diminuzione di perdite dell'esercizio o di perdite pregresse spettanti e utilizzabili".

Nel caso di specie, la carenza di documentazione da parte dell'accusa circa le dichiarazioni degli anni successivi non consentiva, neppure nella fase cautelare, di ravvisare l'**effettività del beneficio fiscale** derivante dall'esposizione, per uno specifico anno di imposta, dei costi fittizi e, dunque, un profitto. Di qui l'infondatezza del ricorso proposto dall'accusa.

E comunque, anche accedendo all'impostazione del ricorrente, non già della fattispecie di **dichiarazione infedele** si sarebbe dovuto trattare, bensì di quella, prevista all'art. 10-*quater* del DLgs. 74/2000, relativa all'indebita compensazione di crediti di imposta non spettanti.

Altro profilo del ricorso di legittimità, sollevato con riferimento ad **infedeltà dichiarativa** per altro anno di imposta, ha invece trovato accoglimento. La Corte ha, infatti, ritenuto non condivisibile l'annullamento del provvedimento di sequestro laddove fondato sulla mera aderenza, senza alcuna **ulteriore specificazione**, ad una sentenza emessa dal giudice tributario, a favore del contribuente, sul punto oggetto della contestazione penale. Sentenza della quale, tra l'altro, neppure si era addotta l'**irrevocabilità**.

Si tratta, ad avviso della Corte, di una motivazione del provvedimento di **sequestro solo apparente**, addirittura causa di una surrettizia sorta di pregiudiziale tributaria, inidonea a sostenere il *fumus commissi delicti* necessario a fondare il vincolo cautelare.