

PENALE TRIBUTARIO

False fatture infragruppo, rilevano le dichiarazioni delle consolidate

di Alessandro Carlesimo

Il presente intervento analizza la particolare ipotesi in cui i **reati di emissione e di utilizzo di fatture per operazioni inesistenti** siano commessi da un **medesimo soggetto** nella qualità di **rappresentante legale di distinte persone giuridiche** che abbiano optato per il **consolidamento ex articolo 117 Tuir.**

Giova ricordare che, ai sensi della predetta norma, società legate da rapporti partecipativi di **controllo di diritto** (anche indiretto) possono esercitare **l'opzione per il regime di tassazione di gruppo**, in forza del quale l'obbligo di versamento delle imposte sul reddito complessivamente dovute è trasposto in capo al **consolidante**, soggetto cui compete la liquidazione del tributo corrispondente al reddito globale.

In caso di false fatturazioni intercorse tra società consolidate, si pone il problema di comprendere se e nella misura in cui **l'imprenditore che si trova nella posizione di rappresentante, da un lato, della società che emette false fatture, dall'altro, della società che le utilizza per conseguire un risparmio di imposta, possa rispondere penalmente per tali condotte.**

L'interrogativo è fondato se si considera che il reddito aggregato del gruppo altro non è che la risultante della **somma algebrica** degli utili e delle perdite fiscali delle società rientranti nel perimetro di consolidamento. Colui che pone in essere tali fattispecie, **in linea teorica, non altera la posizione fiscale complessiva** poiché, ad elementi passivi fittizi dedotti dalla società utilizzatrice, si contrappongono componenti positivi assoggettati ad imposizione dalla società emittente; conseguentemente **il beneficio derivante dalla deduzione indebita è controbilanciato dall'onere fiscale relativo ai maggiori valori fatturati.**

Tuttavia, stando a quanto stabilito dalla [**Corte di Cassazione con sentenza n. 11034/2018**](#), i due **delitti**, ancorché **complementari**, devono essere verificati **autonomamente**, considerando le dichiarazioni "particolari" trasmesse dalle imprese. A nulla rileva la circostanza che le vicende reddituali riferibili alle singole società sfocino nella **base imponibile unitaria** di gruppo.

Nella pronuncia citata, la Suprema Corte affronta proprio il caso di un amministratore di due società riconducibili ad un medesimo consolidato, il quale si trovava nella posizione di **emittente** e, al contempo, di **utilizzatore di fatture false**. L'imputato proponeva **ricorso** sostenendo che le fatturazioni accertate, in realtà, conducevano ad **una condizione di**

neutralità fiscale dovuta all'effetto compensativo prodottosi in sede di liquidazione dell'imposta nella dichiarazione di consolidato presentata dalla controllante.

Al riguardo, la Corte giudicava del tutto irrilevanti le motivazioni addotte e ciò sia con riferimento al reato di **dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti**, regolato all'[**articolo 2 D.Lgs. 74/2000**](#), sia con riferimento al **reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti**, di cui all'[**articolo 8 D.Lgs. 74/2000**](#).

Relativamente al primo dei due, nel testo della sentenza viene sancito che ai fini della consumazione del reato, “**rimane fuori dal fatto tipico penalmente rilevante “la dichiarazione di consolidato”** (Modello CNM) presentata dalla controllante: *la dichiarazione consolidata non può avere, al suo interno, né “elementi passivi fintizi” né “elementi attivi inferiori a quelli effettivi”, atteso che tali elementi non sono che le voci di costo e di ricavo (in senso lato) che partecipano alla quantificazione di quel reddito imponibile che verrà poi fatto confluire nella dichiarazione consolidata*”. I Giudici enfatizzano quindi il **tenore letterale della norma che individua nell'indicazione di elementi passivi fintizi o nell' omessa indicazione di elementi attivi di reddito, quel comportamento rilevante in chiave penale**. In questa cornice la **dichiarazione di gruppo** altro non è che un atto riepilogativo di redditi previamente determinati in modo fraudolento dalle società partecipanti al consolidato.

Con riferimento invece alla configurabilità del **reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti** la Cassazione chiarisce che, **ai fini del perfezionamento, è sufficiente che i documenti siano stati emessi**, a prescindere dai *post factum* connessi all'utilizzo delle fatture ed alla presentazione di una dichiarazione di consolidato.

I Giudici hanno inoltre asserito l'**autonoma e separata punibilità delle due condotte**, non potendo il ricorrente invocare **la non punibilità a titolo di concorso** prevista all'[**articolo 9 D.Lgs. 74/2000**](#), circostanza che presuppone la diversità dei soggetti partecipanti alla frode, **diversità che non si verifica laddove l'emittente si identifichi con l'utilizzatore dei documenti**.

L'orientamento descritto, a ben vedere, non considera affatto l'eventualità che la condotta non abbia determinato **alcun risparmio effettivo di imposta**. La decisione infatti si basa sull'assunto che, nei delitti basati su un sistema documentale atto a modificare la realtà economica del soggetto dichiarante, il bene giuridico tutelato dal Legislatore coincide con l'interesse al **corretto accertamento della situazione economica del contribuente** e, solo in via secondaria, con l'interesse dell'Erario alla percezione del tributo. D'altronde, siffatta interpretazione risulta coerente con la filosofia legislativa contenuta nella **L. 205/1999**, indirizzata a reprimere, a prescindere dagli importi evasi, quei delitti ritenuti particolarmente **pericolosi sotto il profilo dell'attitudine ad ostacolare o sviare l'attività di accertamento dell'Amministrazione Finanziaria**.

Ad un'attenta analisi appare dunque chiaro che il provvedimento si inserisce in quel solco Giurisprudenziale che riconosce la condanna dei comportamenti **anche solo potenzialmente diretti a consentire l'evasione fiscale** o, nondimeno, di quelle condotte che hanno finalità extra-

tributarie ulteriori rispetto a quella, anche marginale, di conseguire un risparmio fiscale (cfr. **Cass. n. 28654/2009, Cass. n. 25808/2013, Cass. n. 27112/2015**).

Seminario di specializzazione

**LA REDAZIONE DEL BILANCIO CONSOLIDATO IN BASE AL D.LGS 139/2017 E
ALL'OIC 17 – PROBLEMI APPLICATIVI PARTICOLARI (CORSO AVANZATO)**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)