

Nel consolidato la frode fiscale è della consolidata

La dichiarazione della capogruppo, invece, è solo influenzata da quella delle controllate

/ Maurizio MEOLI

Il legale rappresentante di una società **emittente** di **fatture false** e, al contempo, rappresentante legale della società **utilizzatrice** delle medesime risponde di entrambe le fattispecie penali tributarie di cui agli artt. 8 e 2 del DLgs. 74/2000, non valendo la deroga al concorso di persone nel reato di cui all'art. 9 del DLgs. 74/2000 e senza che possa presentare rilievo il fatto che le società rientrino nel perimetro applicativo del **consolidato** fiscale nazionale, con dichiarazione "di consolidato" (modello CNM) presentata dalla controllante.

A fornire queste importanti precisazioni è la Cassazione nella sentenza n. [11034](#), depositata ieri.

Il caso di specie vedeva l'amministratore di **due srl** (Alfa e Beta) parti di un gruppo condannato, in sede di merito, per i reati di cui agli artt. 8 e 2 del DLgs. 74/2000. Quale rappresentante legale della srl Alfa, infatti, aveva emesso fatture false al fine di consentire l'evasione da parte della Beta srl; e, come rappresentante legale di quest'ultima, aveva utilizzato nella relativa dichiarazione le medesime fatture false.

Contro tale decisione veniva presentato ricorso per Cassazione, eccependosi, innanzitutto, la violazione dell'art. 9 del DLgs. 74/2000. Coniugandosi nella stessa persona la posizione di emittente e di utilizzatore delle (medesime) fatture false, e stante l'identità del periodo d'imposta di riferimento, il primo reato doveva ritenersi **prodromico** rispetto all'altro, occorrendo soffermarsi su quello più grave, quale fattispecie esaustiva, mentre l'altro avrebbe dovuto considerarsi assorbito dal primo.

Si riteneva, inoltre, **non** configurabile la finalità di **evasione** che doveva connotare le condotte incriminate. Ciò in quanto entrambe le società amministrare erano parte di un gruppo, la cui holding aveva presentato per l'anno d'imposta in questione un consolidato fiscale nazionale, ovvero una dichiarazione fiscale unica nella quale rientravano tutti gli utili e tutte le perdite del gruppo, con una **liquidazione unitaria** d'imposta. Situazione nella quale sarebbe impossibile per ciascuna società del gruppo conseguire un vantaggio proprio, venendo esso utilizzato da altra società.

La Suprema Corte ritiene infondati entrambi i profili del ricorso. Quanto al primo aspetto, viene sottolineato come la giurisprudenza di legittimità abbia già in diverse occasioni precisato che la disposizione di cui all'art. 9 del DLgs. 74/2000 intende evitare non una doppia punibilità della medesima condotta sostanziale, ma la punibilità della **medesima persona** una volta a titolo diretto, per la propria condotta di utilizzazione delle fatture inesistenti, e una seconda per concorso, rispetto alla condotta di emissione delle medesime fatture posta in essere da altri (*cf.* Cass. nn. [19205/2010](#) e

[19247/2012](#)). Essa, peraltro, nel fissare una deroga all'art. 110 c.p. in tema di concorso di persone nel reato, esclude la rilevanza penale del concorso dell'utilizzatore nelle condotte del "**diverso**" soggetto **emittente**, e viceversa, ma non trova applicazione quando la "medesima persona" proceda in proprio sia all'emissione che alla successiva utilizzazione di fatture false. Che era proprio quanto riscontrato nel caso di specie.

Sul secondo punto, la Suprema Corte evidenzia come il consolidato nazionale di cui all'art. 117 del TUIR consenta di determinare in modo **aggregato** la base imponibile, ai fini dell'imposizione diretta, da parte di una pluralità di società legate da un rapporto di controllo. Ogni società aderente al consolidato, compresa la consolidante, presenta una propria dichiarazione (modello UNICO oggi **REDDITI**) per la determinazione del proprio reddito (o perdita) fiscale. La consolidante presenta un'ulteriore dichiarazione (modello **CNM**) che reca la somma algebrica di redditi e perdite prodotti dalle società facenti parte del gruppo, provvedendo altresì alla liquidazione dell'imposta dovuta all'Erario.

In tale contesto – precisa la decisione in commento – solo le dichiarazioni presentate dalle società **singularmente** considerate possono rilevare ai fini dell'art. 2 del DLgs. 74/2000, in quanto unicamente in queste dichiarazioni sono contenuti eventuali elementi passivi fittizi derivanti da utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti. Rimane, invece, fuori da tale ambito penale tributario la dichiarazione "di consolidato" (modello CNM) presentata dalla controllante. Tale dichiarazione non può avere, al suo interno, né "elementi passivi fittizi" né "elementi attivi inferiori a quelli effettivi"; atteso che tali elementi altro non sono che le voci di costo e di ricavo (in senso lato) che partecipano alla quantificazione di "quel" reddito imponibile che confluisce nella dichiarazione consolidata.

Dunque, per una **ragione "congenita"**, la dichiarazione "di consolidato" è solo "influenzata" da un'eventuale indicazione di elementi passivi fittizi; indicazione avvenuta a monte, nella sola dichiarazione relativa alla consolidata, quale unica dichiarazione a risultare tipica ex art. 2 del DLgs. 74/2000, reato consumatosi con la presentazione all'Agenzia delle Entrate. In dottrina, peraltro, è stato sostenuto come, salvo la prova di situazioni concorsuali, il firmatario della dichiarazione della consolidata, trasmessa alla consolidante, seppure consapevole della fraudolenza, non sia responsabile per **assenza** dell'elemento **soggettivo** della finalità di evasione, essendo l'imposta dovuta solo dalla consolidante. Ferma la possibilità di recuperarne la punibilità attraverso la figura dell'autore mediato di cui all'art. 48 c.p. Aspetti che paiono tralasciati dalla Cassazione.