
I profili penali dell'infedeltà dichiarativa nel consolidato fiscale

Chiara Todini

SOMMARIO: **1.** Premessa e introduzione al tema - **2.** Il consolidato fiscale non altera la soggettività passiva delle società che vi aderiscono - **3.** Il regime di riparto delle responsabilità, in ambito consolidato, conferma la centralità del ruolo della consolidata - **4.** La dimostrata inadeguatezza dell'impianto accertativo tradizionale applicato al consolidato fiscale - **5.** La difficile interazione tra la disciplina del consolidato ed il reato di infedele dichiarazione sotto il profilo della condotta penalmente rilevante - **6.** L'impossibilità di accertare la ricorrenza del dolo specifico nei reati dichiarativi commessi in regime di consolidato fiscale - **7.** Conclusioni.

1. Premessa e introduzione al tema - Il consolidato fiscale nazionale, in vigore nel nostro ordinamento dal 1° gennaio 2004 e disciplinato agli artt. 117 e ss. del D.P.R. n. 917/1986 (Testo Unico delle Imposte sui redditi, di seguito, "TUIR") presenta, come noto, numerose peculiarità ed ha quindi richiesto, durante questo primo decennio di applicazione, diversi interventi legislativi e di prassi amministrativa, tesi a delimitarne la portata e chiarirne gli effetti.

Vi è tuttavia un tema che è rimasto sino ad ora parzialmente inesplorato, pur costituendo a parere di chi scrive una problematica di assoluta rilevanza che meriterebbe urgenti interventi legislativi, ed è quello della compatibilità tra il regime del consolidato fiscale e le ipotesi di infedeltà dichiarative penalmente rilevanti, con particolare riferimento (anche e soprattutto per semplicità espositiva) all'ipotesi "base" di infedele dichiarazione prevista e disciplinata dall'art. 4 del d.Lgs. n. 74/2000¹.

La principale caratteristica dell'accertamento fiscale focalizzato (esclusivamente) sulla specifica posizione della consolidata, il cui imponibile viene per l'appunto rettificato, consiste nel riversare gli effetti della maggiore imposta evasa in capo alla consolidante, società sulla quale la disciplina del consolidato incardina, come noto, gli oneri dichiarativi e di liquidazione dell'IRES.

¹ Il tema affrontato nel presente scritto riguarda comunque entrambe le fattispecie dei reati dichiarativi previste negli artt. 3 e 4 del d.Lgs. n. 74/2000.

Se la descritta e fisiologica dualità soggettiva che tipizza il consolidato fiscale ha già spinto il legislatore a “correggere il tiro”, semplificando e razionalizzando le metodiche accertative degli Uffici che, in sede di prima applicazione della normativa, avevano invero manifestato notevoli difformità operative sul territorio (con inevitabili ripercussioni sui contribuenti), ora la stessa esigenza di razionalizzazione si avverte, sempre più viva, in ambito penale, dove si assiste a comportamenti altalenanti delle Procure italiane, orientate a volte a perseguire l'infedeltà dichiarativa connessa alle risultanze degli accertamenti tributari in capo alla società consolidata, altre volte in capo alla consolidata e alla consolidante ed altre volte ancora in capo soltanto a quest'ultima; con tutte le conseguenti problematiche connesse non soltanto alla necessità di certezza nell'individuazione dei soggetti potenzialmente responsabili (legale rappresentante e/o firmatario della dichiarazione di quale società?), ma anche all'individuazione della sede naturale dove incardinare il processo penale (si vedano le problematiche sorte sugli schemi applicativi dell'art. 18, d.Lgs. n. 74/2000 e sull'ordine sequenziale dei criteri generali e suppletivi utili a dirimere le questioni di competenza territoriale), così come all'applicazione delle ipotesi di connessione che tale processo prevede.

Chiara appare invero l'origine di tale naturale *empasse*, facilmente individuabile nella particolare struttura del consolidato fiscale che male si attaglia allo schema del delitto di dichiarazione infedele; delitto che, rimodulato in occasione della riforma del sistema penale tributario del 2000 e, quindi, ben quattro anni prima dell'introduzione dell'istituto del consolidato (e modificato di recente ma solo in relazione alle soglie di punibilità), non è stato concepito tenendo presente il peculiare dualismo di tale regime dichiarativo opzionale.

Sintetizzando al massimo la questione, due appaiono in sostanza gli orientamenti delle Procure da porre a confronto, ciascuno dei quali consente di giungere a conclusioni opposte:

- i) il primo considera il reato imperniato esclusivamente sulle singole società consolidate, ritenute autonome contribuenti anche in presenza di un consolidato fiscale e, come tali, “*autonomi soggetti giuridici ed esclusivi titolari dell'obbligazione tributaria*”. In tal modo, l'imputazione dovrebbe *naturaliter* essere costruita intorno alle posizioni delle singole consolidate soggette ad accertamento, restando la dichiarazione del consolidato sullo sfondo, in quanto semplicemente affetta da “falsità derivata”;
- ii) il secondo riconosce l'esistenza di un (*unico*) *reato dichiarativo – commesso dalla consolidante – (ancorché) riferibile a più contribuenti*; secondo tale tesi, il reato verrebbe a consumazione – come in una fattispecie a formazione progressiva – soltanto con la presentazione della dichiarazione del consolidato da parte della consolidante. Tale impostazione si dimostra di primo acchito più

rispondente alle peculiarità del meccanismo del consolidato fiscale, secondo le quali è la consolidante a quantificare, liquidare e versare l'imposta, relativa a tutti i soggetti aderenti al regime di consolidato e che, proprio per tale circostanza, sarebbe l'unica (*melius*, l'ultima) responsabile dell'"imposta evasa", così come definitiva in sede penale; la peculiarità di tale tesi consisterebbe nel ritenere unitaria la struttura del reato dichiarativo, che verrebbe a consumarsi *esclusivamente* con la dichiarazione della consolidante, restando le dichiarazioni delle consolidate sullo sfondo, con la valenza di mere attività preparatorie, prive di autonoma rilevanza sia sostanziale che processuale.

Fra tali antitetiche posizioni si pone una "terza via", che impernia la responsabilità penale su *ambidue i soggetti partecipanti al consolidato* (consolidato e consolidante), ciascuno dei quali integrerebbe, con il suo agire, una parte della condotta penalmente rilevante. In particolare, poiché secondo tale ricostruzione sia la consolidata che la consolidante assumerebbero, nella struttura fisiologica del consolidato, la qualifica di "contribuenti" e le rispettive dichiarazioni dei redditi sarebbero in contemporanea penalmente rilevanti, in quanto necessarie ad integrare il reato dichiarativo, occorrerà definire se si sia comunque in presenza di un unico o di più reati.

A tal ultimo proposito, se da una parte è vero che - come si dimostrerà - la tesi dell'unicità del reato male si concilia con la "spaccatura" della condotta penalmente rilevante su due diverse contribuenti in ambito consolidato, è d'altra parte altrettanto vero che, nella supposta esistenza di due o più reati, l'analisi dovrà essere incentrata sull'operatività delle ipotesi di concorso soggettivo nella loro commissione e sugli istituti penali che consentono, in alcuni specifici casi, di derogarvi.

Volendo anticipare la soluzione della presente analisi, si dirà subito che, alla luce della disciplina in esame, non sembra ragionevole attribuire rilevanza penale al comportamento della consolidante (e, in ogni caso, esclusivamente al suo comportamento) e, in particolare, alla presentazione della dichiarazione in tale sua qualità. Un'impostazione che centralizzi penalmente l'attenzione sulla dichiarazione del consolidato, in un caso in cui le rettifiche sul reddito imponibile operate in sede di accertamento siano direttamente riconducibili alle società consolidate, risulterebbe invero opinabile e contraddittoria rispetto ai principi ispiratori e ai cardini di stretto funzionamento dell'istituto, oltre che non confacente con i più rigidi schemi del diritto penale.

2. Il consolidato fiscale non altera la soggettività passiva delle società che vi aderiscono - Si deve anzitutto premettere che una "normale" dichiarazione dei redditi ha - per quanto di interesse - un duplice contenuto, distinguibile tanto dal punto di vista concettuale quanto da quello materia-

le. Il primo contenuto è quello prettamente dichiarativo, e consiste nella indicazione degli elementi attivi e passivi del reddito e di tutto ciò che il modello di dichiarazione richiede di indicare al fine di giungere alla determinazione della base imponibile. Il secondo contenuto è quello liquidativo: nell'apposito quadro, partendo dalla base imponibile dichiarata, il contribuente procede al calcolo dell'imposta dovuta².

La dichiarazione del consolidato fiscale è, sotto questi aspetti, una dichiarazione *sui generis*, attuandosi con le modalità tipiche di una fattispecie "a formazione progressiva": infatti, le società consolidate, cioè le controllate e la controllante, ciascuna in relazione al proprio imponibile, redigono e presentano la propria dichiarazione³ contenente i dati neces-

² Non a caso si parla della dichiarazione come atto non contenente la semplice quantificazione dei redditi imponibili, ma un atto il cui contenuto è vario e complesso, in relazione alle molteplici funzioni che assolve. Così F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino 2000, pag. 156. Rileva a tal proposito Falsitta che la dichiarazione tributaria è lo strumento di individuazione di ciascuna fattispecie imponibile da cui risulta "il complesso dei fatti fiscalmente rilevanti verificatisi nel periodo d'imposta"; nello stesso tempo essa reca la liquidazione dell'obbligazione tributaria anche attraverso "l'indicazione di ritenute subite nel periodo, crediti d'imposta ..., acconti versati, che concorrono a ridimensionare l'importo dell'imposta dovuta a saldo o ad evidenziare un diritto di rimborso del dichiarante", cfr. G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2010, pagg. 358 e 359. Ancora sulla natura della dichiarazione osserva P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2002, pag. 258 che essa costituisce dichiarazione di scienza e "contiene: a) la determinazione della base imponibile ...; c) la liquidazione dell'imposta dovuta sulla base dell'imponibile dichiarato dal soggetto passivo". La dichiarazione dei redditi, in sostanza, non si presenta più solo quale "atto preordinato alla mera liquidazione del tributo ..., ma piuttosto come un atto di collaborazione necessaria, autoritativamente imposto dalla legge, con il quale il contribuente porta a conoscenza dell'Amministrazione finanziaria gli adempimenti effettuati in ordine alla determinazione ed alla liquidazione del tributo, così da consentire alla stessa di procedere ai successivi controlli".

³ Proprio su tale punto, occorre formulare una prima osservazione a chiarimento di quello che potrebbe sembrare, di primo acchito, un "eccesso di delega" del D.M. 9 giugno 2004, attuativo della disciplina fiscale del consolidato nazionale, rispetto al dettato del TUIR. È infatti, mentre l'art. 122 TUIR prevede l'obbligo di presentare una vera e propria dichiarazione dei redditi solo per la consolidante e la consolidata è tenuta a compilare il modello di dichiarazione all'unico fine di comunicare alla controllante il proprio reddito complessivo che confluirà nell'imponibile di gruppo calcolato (art. 121, comma 1, lett. a TUIR), mentre in fase attuativa si è invece scelto di dare formale rilevanza anche alla dichiarazione della consolidata, tenuta, ai sensi dell'art. 7 del D.M. sopra citato, "a presentare all'Agenzia delle Entrate la propria dichiarazione dei redditi ... senza liquidazione dell'imposta ..." (si cfr., sul punto, BASILAVECCHIA, *Riflessi processuali del consolidato nazionale*, "Corr. trib.", n. 37/2010, 3081, secondo il quale il D.M. del 2004 "moltiplicava in spiegabilmente le dichiarazioni").

A tale proposito va osservato che la disciplina normativa sul punto non brilla per chiarezza, ed a voler enfatizzare, come fa il D.M., il disposto dell'art. 121 cit., essa sarebbe anche incompatibile con la struttura sostanziale del consolidato, che come evidenziato nel testo, non deroga (né probabilmente potrebbe legittimamente farlo) alla ordinaria soggettività passiva delle consolidate e non può quindi derogare né agli obblighi dichiarativi, né alle connesse eventuali responsabilità amministrative e penali. Inoltre, non si manca di rilevare

sari per la determinazione del reddito ovvero della perdita dell'esercizio. Successivamente, nella sua qualità, la consolidante determina la base imponibile complessiva del gruppo mediante sommatoria algebrica dei redditi e delle perdite di tutte le società partecipanti al consolidato fiscale; effettua(va) se del caso le c.d. "rettifiche di consolidamento" all'imponibile complessivo; liquida l'imposta complessivamente dovuta e provvede al suo versamento.

In questo sistema, può ritenersi pacifico che le società consolidate conservano una soggettività passiva fiscale distinta rispetto a quella della consolidante; quest'ultima interviene, come si è detto, solo "a valle" della determinazione da parte di ciascuna consolidata del proprio imponibile, calcolando la base imponibile complessiva del gruppo e la relativa imposta, seguendo (senza alcuna minima discrezionalità) un procedimento del tutto "automatico", per non dire obbligato.

Il consolidato infatti non implica alcuna "soggettivizzazione" tributaria del gruppo di imprese inteso come tale, ma si limita ad attribuire rilevanza alla somma di distinte capacità contributive dei soggetti che vi partecipano, che non perdono mai la loro autonomia. Infatti, lungi dal costituire un sistema di tassazione consolidata di un gruppo societario che risulti di conseguenza autonomo soggetto passivo di imposta ⁴,

che lo stesso TUIR, se nel dettato nell'art. 121 cit. sembra da un lato svalutare la dichiarazione della consolidata, dall'altro, nell'art. 127 ancora la responsabilità della maggiore imposta accertata proprio "alle dichiarazioni dei redditi proprie di ciascun soggetto che partecipa al consolidato": va da sé, quindi, che se la dichiarazione dei redditi della consolidata avesse una valenza meramente interna (alla stregua di una mera comunicazione) certamente su di essa non potrebbe legittimamente fondarsi l'attività di controllo e di accertamento.

Va per altro verso riconosciuto, obiettivamente, che il D.M. 9 giugno 2004 - il quale come si è detto ha previsto che (anche) le consolidate presentino un vero e proprio modello di dichiarazione, per quanto privo della liquidazione dell'imposta dovuta, che spetta alla consolidante - è un atto amministrativo di natura non regolamentare, come prescritto dalla delega contenuta nell'art. 129 TUIR, e quindi sarebbe con buona probabilità privo di efficacia cogente ove lo si volesse ritenere in contrasto con il dettato normativo.

In tale contesto, ecco allora che la disciplina dell'art. 40 *bis* d.p.r. n. 600/73 viene a rivestire importanza dirimente per attribuire - in armonia con il sistema e soprattutto con il mantenimento della loro soggettività passiva - al modello dichiarativo presentato dalle singole consolidate la natura di "vera e propria" dichiarazione dei redditi diretta all'A.F. e non avente effetti meramente interni. Tale disciplina - come si vedrà meglio nel testo - presuppone (e conferma) la suddetta natura della dichiarazione delle consolidate, prevedendo, tra l'altro, che essa è oggetto di rettifica al pari di ogni ordinaria dichiarazione. Si noti, conclusivamente, che l'art. 40 *bis* cit. è stato inserito nel d.p.r. n. 600/973 dall'art. 35 d. l. n. 78/2010, ma che esso, in quanto norma procedimentale, soggiace al principio del *tempus regit actum* ed è quindi applicabile, come peraltro conferma lo stesso art. 35, a tutte le dichiarazioni per le quali alla data di emanazione non era ancora scaduto il termine di rettifica.

⁴ Che il consolidato in sé non abbia un'autonoma capacità contributiva ultraindividuale è ormai pacifico in dottrina; si veda, in proposito, FANTOZZI, *La nuova disciplina IRES: i rapporti di gruppo*, "Riv. dir. trib.", 2004, I, 490 ss.; FRANSONI, *Osservazioni in tema di responsabilità e rivalsa nella disciplina del consolidato nazionale*, "Riv. dir. trib.",

l'istituto è stato concepito ed attuato come un mero sistema di trasmissione e compensazione infragruppo di perdite fiscali⁵. In tale contesto la consolidante altro non fa se non aggregare i dati necessari per la dichiarazione consolidata trasferiti dai soggetti partecipanti al consolidato e non ha alcun potere di modificare né di verificare, in tale sede, gli imponibili dichiarati dalle consolidate. Già in base a tale prima (ma essenziale) considerazione, la dichiarazione della consolidante dovrebbe essere coerentemente svalutata, se non in sede amministrativa, certamente in sede penale, laddove la presentazione della dichiarazione è ritenuta penalmente rilevante soltanto laddove ne risulti accertata la frodolenza o l'infedeltà, direttamente conseguenti alla condotta dolosa del soggetto che è tenuto a presentarla (ma sulla peculiare modulazione dell'elemento soggettivo nel consolidato si tornerà più avanti, *sub par.* 6).

Tuttavia, come si è visto, ancorché la condotta costituente la violazione della norma tributaria che si manifesta nella dichiarazione sia posta in essere dalla consolidata, il relativo riflesso per quanto attiene l'imposta dovuta si manifesta solo a livello consolidato, in capo alla società consolidante che ha l'onere, nella dichiarazione presentata in tale qualità, di aggregare le basi imponibili delle società partecipanti, quantificare e liquidare (nonché versare) l'imposta della *fiscal unit*. Ed infatti (come meglio si vedrà oltre), anche a seguito della nuova disposizione⁶ sulle modalità di accertamento dei soggetti aderenti al consolidato, è rimasta immutata la distinzione tra le *"rettifiche del reddito complessivo proprio di ciascun soggetto che partecipa al consolidato"* ed il *"reddito complessivo globale"* sulla base del quale verrà parametrata la maggiore imposta e la relativa sanzione amministrativo-tributaria, ferma restando la responsabilità solidale di ambedue. Mentre, quindi, il reddito complessivo è *"proprio"*, cioè direttamente riferibile alla singola consolidata che l'ha prodotto, il reddito dichiarato dalla consolidante è soltanto *"globale"*, perché derivante da una mera aggregazione dei risultati per sommatoria algebrica.

2004, I, e ss.; DAMI, *I gruppi di imprese nell'imposizione sui redditi*, Firenze, 2006. Per una panoramica completa sugli aspetti del consolidato, con specifico riguardo alla questione della soggettività passiva del gruppo, si cfr. PADOVANI, *Consolidato fiscale nazionale: riflessioni in tema di attuazione del rapporto obbligatorio di imposta*, "Riv. dir. trib." n. 12/2010, 1189 e ss.

⁵ La compensazione delle perdite fiscali del gruppo di imprese resta ad oggi il principale "beneficio" del regime opzionale del consolidato, soprattutto a seguito della parziale abrogazione e modifica dell'art. 122 del TUIR che, come noto, prevedeva – nel testo vigente sino al 31 dicembre 2007 – alcune rettifiche di consolidamento a vantaggio delle società aderenti.

⁶ Art. 40 *bis*, in vigore dal 1° gennaio 2011 ed applicabile come si è già rilevato agli accertamenti degli anni ancora fiscalmente "aperti".

3. *Il regime di riparto delle responsabilità, in ambito consolidato, conferma la centralità del ruolo della consolidata* - Alla impostazione (solo apparentemente) unitaria che il consolidato assume in fase di liquidazione dell'imposta viene di fatto a contrapporsi la disgregazione delle singole entità del gruppo che, non perdendo la propria soggettività passiva, restano *uti singulus* potenzialmente oggetto di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria. Le evidenziate dicotomie tipiche del regime del consolidato, infatti, si sono irrimediabilmente riflesse nella dimostrata inadeguatezza degli ordinari schemi accertativi (di cui si dirà *amplius* nel paragrafo che segue) e nella disorganica irrogazione delle sanzioni amministrative tributarie che ne è conseguita.

A livello generale va sinteticamente ricordato, in ordine alle sanzioni irrogate in pendenza di consolidato, che mentre la consolidante, ai sensi dell'art. 127 del T.U.I.R., risponde per le maggiori imposte accertate relative al reddito complessivo globale, nonché in via solidale per le sanzioni irrogate alla consolidata che ha commesso la violazione, quest'ultima è responsabile in solido con la consolidante per la maggiore imposta accertata in conseguenza della rettifica operata sul proprio reddito imponibile.

Scendendo più propriamente nel merito del riparto delle responsabilità, è invero possibile constatare che dalla stessa struttura del regime consolidato deriva chiaramente che soltanto la società consolidata è fiscalmente responsabile per le violazioni amministrative commesse che comportano una rettifica della *propria* dichiarazione. L'art. 127, comma 2, lett. *b* TUIR prevede, infatti, che la consolidata sia responsabile "*per la sanzione correlata alla maggiore imposta accertata riferita al reddito complessivo globale*" risultante dalla dichiarazione del consolidato, purché essa sia irrogata "*in conseguenza della rettifica operata sul proprio reddito imponibile*". Come può constatarsi, il legame tra la rettifica del reddito imponibile di ciascuna consolidata e l'irrogazione della sanzione è inscindibile, a nulla rilevando che, proprio per l'attuazione del meccanismo compensativo di cui si è detto, la sanzione sia (soltanto quantitativamente) parametrata sulla maggiore imposta accertata in consolidato, rispetto a quella sempre in tale sede liquidata⁷.

⁷ È bene precisare che la sanzione amministrativa, che è sempre irrogabile in capo al soggetto che ha commesso la violazione, non subisce alcuna deviazione da tale principio anche nell'ipotesi in cui la consolidata trasferisca perdite al consolidato. In tale ipotesi si potrebbe invero obiettare l'esistenza di una dissociazione tra il soggetto il cui reddito è rettificabile e quello che ha tratto materialmente beneficio dall'infedele dichiarazione. In altri termini, se la rettifica della perdita comportasse l'obbligo della consolidata di versare imposte e sanzioni, verrebbe di fatto penalizzato quel soggetto che non ne ha materialmente beneficiato. Tuttavia la stessa previsione normativa contenuta nell'art. 118 TUIR che prevede l'irrelevanza fiscale della remunerazione infragruppo delle perdite trasferite induce a ritenere il sistema comunque in equilibrio, potendosi presumere che la perdita trasferita

Nondimeno, sempre sotto il profilo amministrativo non può non rilevare la circostanza che la peculiare struttura del consolidato comporta un coinvolgimento, in ogni caso, della consolidante: tale coinvolgimento però, molto significativamente ai nostri fini, pare riconducibile ad una sorta di responsabilità oggettiva (ovvero all'assunzione di una funzione di garanzia); più propriamente, il ruolo assegnato alla consolidante ai sensi dell'art. 127 cit. consente di ritenerla, sotto un profilo prettamente fiscale, un 'responsabile di imposta', incardinandosi la responsabilità in esame su porzioni di capacità contributiva (propria delle singole consolidate) che le sono per natura estranee⁸. Ed infatti, nell'impianto sanzionatorio previsto per il consolidato la consolidante ha solo una responsabilità solidale "*per il pagamento di una somma pari alla sanzione ... irrogata al soggetto che ha commesso la violazione*" (art. 127, comma 1, lett. d, cit.), dove la dicitura "*somma pari alla sanzione*" sta appunto a significare che la consolidante risponde sì a titolo di responsabilità solidale, ma non viene direttamente sanzionata, ovvero non è ritenuta diretta responsabile del comportamento imputabile alla consolidata.

Invero, il mantenimento di una responsabilità (ancorché solidale) della consolidante, anche con riferimento alla quota di imposta direttamente riferibile al reddito manifestato dalla consolidata, si dimostra certamente coerente con la funzione (e con la relativa responsabilità) di direzione e coordinamento che l'impianto civilistico assegna alla capogruppo (art. 2497 cod. civ.). Tuttavia, è forse scontata la considerazione che la natura ed il titolo di tale responsabilità non consentono di trasporre *tout court* la rilevanza in ambito penale, dove vigono, come si vedrà, peculiari e stringenti principi (sul punto si tornerà *amplius, sub par.* 6.3.2.).

4. La dimostrata inadeguatezza dell'impianto accertativo tradizionale applicato al consolidato fiscale - A causa delle peculiarità del consolidato sopra descritte, si sono inoltre inevitabilmente generate delle incongruenze e delle notevoli difficoltà applicative degli ordinari meccanismi tipici dell'accertamento tributario al regime del consolidato⁹. L'origine di

(ed utilizzata in consolidato) sia stata remunerata e che, quindi, la consolidata ne abbia già attualizzato il beneficio.

⁸ Si cfr., per una ricostruzione in dettaglio del tema, IAVAGNILIO, *La natura bilaterale sostanziale e procedimentale del consolidato nazionale*, in "Dir. e prat. trib." n.1/2011, 45 e ss.; TOMASSINI - TORTORA, *Responsabilità, sanzioni e controlli nel consolidato nazionale alla luce del decreto correttivo al d.Lgs. n. 344/2003, "il fisco" 2005*, I, 4190.

⁹ Per un maggiore approfondimento delle questioni qui accennate, si rinvia a L. SALVINI, *Atto di accertamento unico per la rettifica dei redditi dei soggetti aderenti al consolidato*, in "Corr. Trib." n. 34/2011, 2824 e ss.; ID., *Accertamento, adesione e altre forme di definizione nel consolidato nazionale*, in "Corr. Trib." n. 37/2010, 3073 e ss.; M. BASILAVECCHIA, *Tassazione di gruppo e processo: la visione dell'Agenzia delle entrate*, in "Corr. Trib." n. 34/2011, 2835 e ss.; ID., *"Riflessi processuali del consolidato nazionale"*, op. cit.; M. IA-

tali complicazioni deriva infatti dalla necessità di ricondurre la procedura di accertamento in capo al soggetto che ha prodotto il reddito, contrapposta a quella di quantificare l'imposta dovuta in capo al soggetto, diverso dal contribuente accertato, che ha determinato la base imponibile aggregata.

Ebbene, l'evoluzione della normativa e della prassi sul tema dimostra inequivocabilmente il fallimento della prima impostazione della problematica, risalente al 2004 (e cioè, all'introduzione dell'istituto) e basata sulla frammentazione degli atti di accertamento su due livelli, il primo dei quali appuntato sulle singole consolidate, che veniva ad intrecciarsi, in un coacervo difficilmente gestibile, con l'accertamento di secondo livello sulla consolidante.

La reazione del legislatore si è avuta con la Manovra del 2010, ad opera dell'art. 35 del D.L. n. 78/2010 con il quale è stato introdotto un nuovo art. 40-*bis* al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, specificatamente dedicato alla rettifica delle dichiarazioni dei soggetti aderenti al consolidato¹⁰, che prevede la notifica di un atto di accertamento unitario sia alla consolidata che alla consolidante, in esito alle attività di controllo che, in ogni caso, si appunta sulle "dichiarazioni proprie presentate dalle società consolidate e dalla consolidante"¹¹.

Anche in questo nuovo impianto è possibile ricondurre la singola rettifica al reddito complessivo proprio di ciascun soggetto che partecipa al consolidato (comma 2, art. 40 *bis* cit.); la diversità sta nella circostanza che, in un verso maggiormente aderente anche all'art. 127 cit., la rettifica, con unico atto notificato sia alla consolidata che alla consolidante, determina direttamente una maggiore imposta accertata sul reddito complessivo globale, cui verrà conseguentemente parametrata la sanzione (eliminando così quella dicotomia tra imposta teorica ed imposta dovuta foriera di molteplici complicazioni). La società consolidata e la consolidante sono definiti pertanto litisconsorti necessari ed il pagamento delle somme scaturenti dall'atto unico estingue l'obbligazione sia se effettuato dalla consolidata che dalla consolidante.

Ebbene, anche nel nuovo impianto accertativo l'atto unico privilegia la posizione della società di volta in volta destinataria dell'accertamento, piuttosto che quella della consolidante, di mera aggregazione degli imponibili già singolarmente dichiarati. Il comma 1 dell'art. 40 *bis* cit. infatti, nel prevedere che "il controllo delle dichiarazioni proprie presenta-

VAGNILIO, *La natura bilaterale sostanziale e procedimentale del consolidato nazionale*, op cit.

¹⁰ Alla richiamata disposizione si lega, simmetricamente, il nuovo art. 9-*bis* del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218 in tema di accertamento con adesione in pendenza di consolidato fiscale.

¹¹ Si cfr., sul tema, la Circolare min. n. 27/E del 6 giugno 2011, in banca dati "fisconline".

te dalle società consolate e dalla consolidante nonché le relative rettifiche spettano all'Ufficio ... competente alla data in cui è stata presentata la dichiarazione", radica l'attività di accertamento e la relativa competenza sugli Uffici dell'Agenzia delle Entrate competenti per territorio in relazione alle singole consolidate¹². Tale disposizione risponde alla *ratio* sottesa all'attività di controllo, dovendosi essa appuntare specificamente sul soggetto che ha effettivamente prodotto e dichiarato il reddito da rettificare.

5. *La difficile interazione tra la disciplina del consolidato ed il reato di infedele dichiarazione sotto il profilo della condotta penalmente rilevante.*

5.1. *Lo "sdoppiamento", in capo a distinti soggetti giuridici, degli elementi costitutivi del reato* - Il reato di dichiarazione infedele previsto dall'art. 4, d.Lgs. n. 74 cit., richiede come noto – quale elemento costitutivo della fattispecie incriminatrice – il superamento congiunto di distinte soglie quantitative, di cui una riferita alla sottrazione di materia imponibile e l'altra all'imposta evasa. Proprio con riferimento alle due "unità di misura" prescelte dal legislatore penale non si può non considerare come il regime del consolidato operi quella descritta divaricazione tra il soggetto che esprime la capacità economica (consolidata) e quello deputato al calcolo ed alla liquidazione del tributo della *fiscal unit* (consolidante).

Applicando invero letteralmente la norma penale alla tassazione consolidata, si assiste ad una "verifica plurisoggettiva" delle due soglie di punibilità, di cui: i) la prima, sull'imponibile, quantificabile sulla singola consolidata e ii) la seconda, sull'imposta, quantificabile (di primo acchito) sulla consolidante.

Prima di tutto va detto che, stante la stretta esigenza di tipicità che permea il sistema legislativo penale e che collega inflessibilmente la previsione della sanzione alla commissione di un fatto previamente tipizzato dal legislatore, e constatata l'oggettiva "anzianità" delle norme penali tributarie (che come si è detto sono risalenti, nell'impianto attuale – salvo successive e non strutturali modifiche -, alla riforma del 2000) rispetto alla relativa novità del consolidato fiscale (introdotto nel 2004 e rimangiato in più occasioni, sino al 2010), qualsiasi tentativo di coordinamento delle due discipline si presta ad evidenti forzature e a (quantome-

¹² A tale disposizione fa da corredo il comma 4 dell'articolo in commento che attribuisce la potestà di controllo e di rettifica dei redditi del consolidato all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente nei confronti della consolidante, alla data in cui è stata presentata la dichiarazione.

no) duplici interpretazioni. Ne danno concreta dimostrazione le differenti applicazioni nella (ancora scarsa) prassi delle principali Procure.

Tuttavia, nel tentare un coordinamento, il più possibile garantista, delle due discipline, è possibile osservare, per quanto attiene alla sottrazione di materia imponibile, che la conclusione deve essere nel senso che solo la consolidata può porre in essere tale comportamento, ovvero realizzare tale condizione, poiché come si è visto la determinazione dell'imponibile - eventualmente viziata dall'indicazione di elementi passivi fittizi o di elementi attivi inferiori al reale - è di sua esclusiva spettanza e viene effettuata nella dichiarazione da essa presentata. In proposito, non può non rilevarsi che la forza economica di un soggetto, su cui riposa il principio stesso di capacità contributiva (art. 53 Cost.) ed il conseguente dovere di corrispondere l'imposta "*in ragione*" di essa, è un concetto direttamente dipendente dall'esistenza di un reddito, inteso come ricchezza novella prodotta e, nel caso in esame, esclusivamente determinabile e riferibile a ciascuna consolidata.

Peraltro va sul punto osservato che il reddito dei soggetti Ires, nel cui novero rientrano i partecipanti al consolidato, è direttamente 'agganciato' al bilancio di esercizio, stante la vigenza del noto principio di derivazione (art. 83 del Tuir), secondo il quale il reddito complessivo è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico le variazioni fiscali derivanti dall'applicazione delle norme tributarie contenute appunto del testo unico. Ne deriva che il bilancio di esercizio, redatto dalla consolidata, assume una rilevanza centrale e determinante nel processo di determinazione del reddito complessivo dell'esercizio, da questa dichiarato.

E sempre per effetto di quanto precede, si ritiene fondatamente sostenibile che anche la determinazione dell'«imposta evasa» in consolidato sia un comportamento facente comunque capo alla consolidata, poiché la debenza di una maggiore imposta, ancorché in ambito consolidato, è da ritenersi diretta conseguenza dell'infedeltà della sua dichiarazione.

Seppure non si possa in linea di principio prescindere dal rilevare che, in base ad una lettura formale dello schema del consolidato, soltanto la consolidante quantifica e liquida l'imposta e si rende quindi responsabile in caso di versamento ritenuto successivamente carente in sede di accertamento, quanto prima affermato trova validi argomenti di supporto nell'analisi sostanziale dei rapporti scaturenti dal consolidato ed una ancora più esplicita conferma negli effetti distorsivi che di fatto impediscono una puntuale applicazione delle norme penali. Ma si veda in dettaglio perché.

In primis - ed *a fortiori* - si deve rilevare che la determinazione del maggiore imponibile sottratto ad imposizione si colloca in una fase immediatamente precedente la determinazione dell'imposta dovuta (e,

quindi, dell'imposta evasa), né potrebbe essere altrimenti, dipendendo la seconda dall'individuazione della prima¹³.

Né varrebbe obiettare che, tra le definizioni di cui all'art. 1, d.lgs. n. 74 cit. e precisamente, alla lett. f), l'"imposta evasa" è definita come "la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata in dichiarazione" e che di conseguenza, nel consolidato l'imposta effettivamente dovuta viene in evidenza soltanto a seguito del procedimento di aggregazione degli imponibili delle società aderenti, da parte della consolidante.

Proprio sulla riportata definizione infatti si attagliano i dubbi più rilevanti sul tema trattato: su quale soggetto si misura l'"imposta effettivamente dovuta"¹⁴? E, ancora, quella di imposta "indicata in dichiarazione"? Nell'applicare la nozione di imposta evasa, si deve fare riferimento, in sostanza, a quale contribuente (una volta ammesso che, come si ritiene, nel consolidato ne esistano almeno due¹⁵)?

Invero (a parte la scontata e già fatta considerazione che al momento di introduzione di tale definizione ancora non esisteva nel nostro ordinamento il consolidato fiscale e che, quindi, l'imposta evasa era nozione strutturalmente riferibile ad un unico soggetto-contribuente), dovrebbe ritenersi irrilevante, a tali fini, proprio la peculiarità del consolidato fiscale e cioè l'introduzione, nel processo di liquidazione e calcolo dell'imposta, dei meccanismi compensatori intersoggettivi. In effetti, se

¹³ Giova in proposito osservare che, nella vigenza della precedente l. n. 516/1982, in rapporto a due fattispecie (e cioè, il delitto di frode fiscale – art. 4, co. 1, lett. f- e la contravvenzione di infedele dichiarazione - art. 1, comma 2, lett. c-) l'accertamento del giudice penale aveva esclusivamente ad oggetto la base imponibile sottratta ad imposizione. Non così nell'impianto normativo del d.lgs. n. 74/2000 che, come noto, ha previsto l'abolizione della pregiudiziale tributaria, demandando al giudice penale anche la questione – che conserva ancora oggi notevole tecnicismo – della determinazione in concreto ed in via autonoma dell'imposta evasa.

¹⁴ L'insufficienza riscontrabile nella definizione penalistica di "imposta evasa" riposa essenzialmente sulla nozione di "imposta effettivamente dovuta", locuzione suscettibile di assumere diversi significati, soprattutto in considerazione dell'acclarata autonomia del giudice penale – in virtù dell'esistenza del c.d. doppio binario che sancisce la reciproca interdipendenza dei rapporti tra accertamento e contenzioso fiscale, da una parte, e processo penale, dall'altra - nell'accertamento del fatto penalmente rilevante e, quindi, dell'evasione di imposta per un *quantum* eccedente le soglie di punibilità. Ciò che qui maggiormente rileva, dunque, è l'autonomia del giudice penale nel compiere tale processo accertativo (in giurisprudenza, cfr *ex plurimis*, Cass., sent. n. 21213/2008; 5640/2012; 7739/2012; in dottrina, LANZI – ALDROVANDI, *L'illecito tributario*, Padova, 2005, 143-144; A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, in Trattato di diritto penale, diretto da GROSSO, PADOVANI, PAGLIARO, Parte speciale vol. XVII, Milano 2010, 195 e ss.; per l'esame della definizione di imposta evasa, valga altresì il riferimento a M.C. PARLATO, *Le definizioni legislative nel sistema penale tributario*, Bari, 2012, 103 e ss.).

¹⁵ Come si è avuto modo di argomentare nella precedente nota 5, una corretta analisi funzione dell'istituto del consolidato non può che attribuire autonoma rilevanza alla posizione della singola consolidata, la cui dichiarazione attesta la soggettività tributaria e la qualità di contribuente.

così non fosse, la determinazione “effettiva” dell’imposta evasa verrebbe a dipendere dalla presenza o meno di perdite spendibili, diversificandosi irrazionalmente l’applicazione della norma penale in ragione di fattori non immediatamente riconducibili al soggetto passivo, titolare della capacità contributiva. Ipotizzando infatti la totale assenza di perdite compensabili in ambito consolidato ed un unico accertamento sulla consolidata, al maggiore imponibile accertato su quest’ultima corrisponderebbe, senza alterazioni di sorta, una maggiore imposta dovuta, e quindi evasa, in consolidato.

La suesposta conclusione trova del resto conferma nel possibile parallelismo della disciplina in commento con quella prevista in tema di società di persone. Infatti, anche nella disciplina fiscale delle società di persone si assiste ad una dissociazione tra il soggetto che ha prodotto il reddito ed il soggetto cui lo stesso viene fiscalmente imputato (il socio) e che, di conseguenza, è tenuto a liquidare l’imposta¹⁶. Anche per le società di persone, che sono comunque tenute a presentare la dichiarazione nonostante non siano soggetti passivi Irpef, si è dunque posta la delicata questione della compatibilità di tale struttura con la disciplina tipica di quei reati dichiarativi che, in quanto reati di danno, richiedono il superamento di distinte soglie di punibilità ancorate all’imposta evasa. Dovendo quest’ultima essere quantificata *ex lege* sul singolo socio, in base agli scaglioni di reddito previsti dalla disciplina Irpef ed applicati sul reddito personale di riferimento, è evidente la lacuna normativa che si viene naturalmente a creare (così come nel consolidato fiscale) nell’individuazione del soggetto penalmente responsabile per il delitto connesso alla presentazione della dichiarazione infedele.

Ebbene, nel constatare la scarsità di interventi (sia giurisprudenziali che di prassi) sul tema, il riferimento principale resta il c.d. “Protocollo di intesa di Trento” del 25/10/2000, redatto dalla Procura di Trento, dalla Direzione delle Entrate per la Provincia di Trento e dal Comando Regionale della Guardia di Finanza del Trentino Alto-Adige con cui si è tentato di dare risposta al vuoto normativo, ipotizzando che la soglia di punibilità dovesse essere verificata rispetto alla sommatoria delle imposte (presumibilmente) evase da tutti i soci della società di persone¹⁷. Al di là delle

¹⁶ Come correttamente precisa M. DI SIENA (*Imposta evasa, reati tributari e consolidato nazionale: un rebus difficile da decifrare*, in “*il fisco*” n. 28/2005), nella trasparenza *ex art. 5 TUIR* la dissociazione soggettiva tra il contribuente autore della condotta di evasione ed il soggetto di imposta che tecnicamente evade è esattamente invertito rispetto all’ipotesi del consolidato fiscale: infatti, mentre nella trasparenza la condotta evasiva è ascrivibile alla società ma si concretizza soltanto in capo ai singoli soci – evasione c.d. “*top-down*” -, nel consolidato la condotta è ascrivibile alle consolidate, ma si concretizza soltanto a livello aggregato, sulla consolidante – evasione c.d. “*bottom up*” -.

¹⁷ A tale conclusione giunge il Protocollo sulla base della seguente considerazione: “si segnala che aderendo ad un’impostazione che intenda fare riferimento alla sola imposta evasa da ciascun socio escludendo, quindi, qualsiasi ipotesi di sommatoria, si giungerebbe

(pur condivisibili) critiche¹⁸ alla soluzione adottata, la scelta del Protocollo è particolarmente rilevante, ai nostri fini, laddove si prende atto che l'imprescindibile dato di partenza, per una ricostruzione della condotta penalmente rilevante, è il reddito sottratto ad imposizione, dovendosi necessariamente porre in secondo piano gli specifici meccanismi previsti dalla norma fiscale per la determinazione dell'imposta.

Ora, volendo trasporre le considerazioni svolte in tale sede nella disciplina del consolidato e della sua conseguente rilevanza penale, è possibile osservare che il dato imprescindibile resta, anche in tal caso, il maggiore reddito imponibile accertato sulla consolidata, dovendosi conseguentemente svalutare il meccanismo compensatorio previsto dalla norma tributaria (soltanto) in sede di determinazione e liquidazione dell'Ires. D'altro canto, trattandosi di un reato di danno che necessita per la sua realizzazione di una vera e propria imposta evasa, è sì possibile che, a fronte del meccanismo compensatorio, via sia una minore imposta evasa, ma a tale risultato si giungerebbe comunque utilizzando perdite fiscali, che altro non sono che un imponibile negativo in altra sede spendibile.

Ciò che si intende invero esprimere è il concetto di sostanziale 'parità' delle due ipotesi, sotto il profilo del danno erariale: sia che la soglia si appunti sull'imposta teorica (e cioè, a monte del processo di compensazione tipico del consolidato), sia che la stessa riguardi l'imposta evasa quantificata (a valle del meccanismo compensatorio) dalla consolidante, l'imponibile sottratto ad imposizione resta sostanzialmente invariato, ri-

alla conclusione che a fronte di un medesimo comportamento, tenuto da due diversi amministratori di differenti società, che determini, conseguentemente, un medesimo ammontare complessivo di imposta evasa da parte dei soci, il rilievo penale potrebbe dipendere esclusivamente dal numero dei soci, circostanza quest'ultima del tutto avulsa dall'effettiva gravità della condotta posta in essere e dall'entità dell'offesa all'interesse tutelato dalla norma penale (...). Il punto di riferimento deve essere il reddito sottratto dalla società nel suo complesso, sebbene, per un meccanismo di calcolo previsto dalle norme tributarie, l'imposta venga prelevata sui singoli soci. In caso contrario il socio che ha commesso il comportamento illecito, che pur ha arrecato all'erario un danno superiore alle soglie di punibilità, potrebbe vedere esclusa la sua responsabilità per un mero meccanismo di ripartizione previsto per altri fini dal diritto tributario.

¹⁸ Cfr., sul tema, P. RUSSO "I soggetti attivi nei delitti dichiarativi tributari", "il fisco" n. 32/2003; E. MASTROGIACOMO, "Società di persone e reati tributari", in *Impresa* c.i. n. 6/2001, 1010 e ss.; ID., "Osservazioni sul protocollo di intesa di Trento sui nuovi reati tributari", "il fisco" n. 12/2002; M. PISANI, "La dichiarazione fraudolenta delle società di persone", "il fisco" n. 19/2003. Le maggiori contestazioni alla tesi del Protocollo attengono al fatto che, a parità di imponibile sottratto ad imposizione dalla società, il superamento delle soglie di punibilità potrà dipendere da altre circostanze, quali il numero dei soci e/o la loro singola capacità contributiva rispetto allo scaglione di reddito da prendere a riferimento. Senza considerare, tra l'altro, le problematiche relative all'accertamento del dolo specifico, non potendo verificarsi con certezza tale elemento né sull'amministratore della società di persone, che non quantifica l'imposta, né sul singolo socio, che potrà essere conscio soltanto della quota parte di imposta evasa corrispondente al reddito a lui imputato.

levando l'eventuale differenziale registrabile sull'imposta evasa sotto un profilo meramente finanziario.

In conclusione, facendo ricorso ad un'interpretazione rigorosa del principio di stretta legalità (che, nel diritto penale, prevale addirittura sul principio di uguaglianza), non può non rilevarsi che l'assenza di una specifica previsione normativa in materia non consente di appuntare la responsabilità penale né sulla consolidante né sulla consolidata, proprio in virtù delle peculiarità dei meccanismi di tassazione previsti per tale regime. Tale assunto merita di venire degnamente sottolineato, proprio come punto di partenza dell'analisi che seguirà.

Lo schema tipico della norma penale, infatti, non consente di derogare in alcun modo alla fattispecie tipizzata, in modo tale che, laddove manchi, come nella specie, uno qualsiasi degli elementi costitutivi del reato, lo stesso non può mai ritenersi esistente. Occorre quindi prima di tutto prendere atto di un evidente vuoto normativo in materia e del fatto che, *de iure condito*, non può risolversi nei reati dichiarativi inerenti il consolidato il problema dell'effettivo "scollamento" nella procedura di verifica delle soglie di punibilità.

Provando tuttavia a muoversi da tale incontestabile assunto di partenza e volendo comunque ipotizzare l'applicazione, anche nel consolidato fiscale, del reato di infedele dichiarazione, si ritiene più plausibile, per quanto attiene la soglia che quantifica l'imposta evasa, continuare a riferirsi, prudenzialmente, all'imposta teorica corrispondente al reddito accertato in capo alla singola consolidata (già utilizzata dalla stessa Amministrazione finanziaria nell'ormai superato schema dell'accertamento di primo - e secondo - livello).

Diversamente opinando, si introdurrebbero nella disciplina penale tributaria, concepita secondo i rigidi schemi delle fattispecie incriminatrici, degli appositi "spazi in bianco" derivanti direttamente dalle asimmetrie tipiche del meccanismo "compensativo" del consolidato; ma chiarisce meglio il concetto appena espresso l'analisi dei meccanismi di rettifica del reddito in pendenza di consolidato.

5.2. I rilevanti effetti del meccanismo compensativo del consolidato fiscale sulla determinazione dell'imposta evasa - Invero, in sede di accertamento la rettifica del reddito della consolidata si conclude con la determinazione di una imposta evasa "teorica" che viene poi (direi, matematicamente) ribaltata sulla consolidante al fine dell'emersione eventuale di un maggior debito di imposta. Ebbene, il riversamento sulla consolidante degli effetti dell'accertamento subito dalla consolidata genera in alcune ipotesi effetti distorsivi; ciò è conseguenza del fatto che, come visto, nel consolidato, gli accertamenti si innestano sulle basi imponibili delle consolidate, mentre il calcolo dell'imposta risente dei trasferimenti delle perdite infragruppo e/o della somma algebrica operata dalla conso-

lidante nella dichiarazione consolidata: il descritto meccanismo genera per sua natura una effettiva dissociazione tra il momento di determinazione delle capacità economiche individuali ed il piano sovraordinato del calcolo dell'imposta. Di tale circostanza si deve necessariamente prendere atto nell'approccio penalistico alle fattispecie dei reati dichiarativi.

In ipotesi, infatti, l'imposta teorica confluita nella ri-determinazione dell'imponibile complessivo di gruppo potrebbe anche non dare luogo ad un maggior corrispondente debito di imposta, per esempio in presenza di perdite compensabili di altre società consolidate o di utilizzo di eccedenze e/o crediti di imposta trasferiti al consolidato; o, per converso, potrebbe accadere che la riduzione della perdita fiscale dichiarata dalla consolidata sottoposta ad accertamento faccia emergere una maggiore imposta sul consolidato (proprio in virtù di una minore capienza delle perdite originariamente trasferite): viene naturale obiettare che, in tale ultimo caso, se la consolidata non avesse esercitato l'opzione, la rettifica della perdita fiscale originariamente dichiarata non avrebbe comunque generato un'imposta evasa. Ne deriva una evidente penalizzazione, quand'anche solo sotto il profilo delle sanzioni irrogabili, per le società che generano perdite fiscali in regime di consolidato.

A ciò si aggiunga che le riportate possibili distorsioni cui è soggetto il meccanismo applicativo del consolidato e, in particolare, l'obbligo in capo alla consolidante di effettuare la somma algebrica degli imponibili trasmessi (e dichiarati) dalle consolidate, male si sposa con la previsione di specifiche soglie di punibilità dei reati dichiarativi. Più precisamente, analizzando ai fini penali la sola dichiarazione della consolidante si rischia di "affidare al caso" il superamento delle suddette soglie di punibilità: infatti, è possibile che le singole evasioni a livello di ciascuna consolidata, se da sole considerate, non superino la soglia di rilevanza penale, ma, se considerate nella dichiarazione aggregata, esse siano comunque complessivamente sopra soglia; viceversa, potrebbe verificarsi che un comportamento a livello di consolidata certamente rilevante sotto il profilo penale perché sopra soglia possa, grazie alla sua compensazione nella dichiarazione consolidata con imponibili negativi, risultare penalmente irrilevante, non generando un'imposta evasa sopra soglia.

5.3. *La facoltà della consolidante di incidere sulla determinazione dell'imposta evasa mediante la facoltà di utilizzo delle perdite pregresse del consolidato* - Da ultimo, va rilevato che il comma 3 dell'art. 40 *bis* cit. ha apportato un'altra rilevante modifica al regime del consolidato, assegnando un contenuto a natura dispositiva alla dichiarazione di secondo livello redatta dalla consolidante, in relazione alla compensazione delle perdite pregresse maturate in consolidato.

Mentre, infatti, il passato regime¹⁹ prevedeva la compensazione automatica, in caso di rettifica della dichiarazione consolidata, con le perdite pregresse, in aderenza al più generale diritto di scomputo delle perdite previsto, per tutti i soggetti IRES, dall'art. 84 del TUIR, nel nuovo regime l'utilizzo delle perdite a scomputo degli imponibili accertati è previsto su opzione della consolidante, che presenterà apposita istanza all'Ufficio competente, il quale provvederà ad effettuare i controlli preventivi e a ricalcolare l'eventuale maggiore imposta, con relative sanzioni ed interessi.

In aderenza a tale modifica legislativa, quindi, si è inteso porre esclusivamente in capo alla consolidante (in quanto unica contribuente che può disporre delle perdite trasferite al consolidato) la facoltà di richiedere il computo delle perdite del consolidato in diminuzione dei maggiori imponibili accertati in capo alle singole consolidate. Sebbene la consolidante sia quindi libera di decidere "a monte" se utilizzare o meno le perdite apportate al consolidato, nel caso in cui intenda farne uso dovrà tuttavia dare priorità alle perdite relative al periodo d'imposta oggetto di rettifica²⁰; ciò al fine di ripristinare, in parte qua, la situazione che si sarebbe realizzata qualora la società consolidata destinataria dell'accertamento avesse sin da subito dichiarato il proprio imponibile in misura corretta.

Ebbene, l'attribuzione di tale facoltà alla consolidante, che può comunque scegliere quando (o meglio, in relazione a quale accertamento) ed in che misura utilizzare le perdite ad abbattimento degli imponibili rettificati, comporta notevoli problemi di compatibilità con la norma penale, incidendo direttamente sulla quantificazione dell'imposta – che potrà variare in relazione alla scelta della consolidante di utilizzare o meno le perdite – e delle relative sanzioni, e, quindi, sulla configurazione del reato. In effetti, tale disposizione acuisce la debolezza del funzionamento "a coppia" del consolidato, laddove assegna alla consolidante la facoltà di ridurre o azzerare l'imposta, mediante abbattimento delle perdite, derivante da un accertamento in capo ad una consolidata, in pregiudizio di altra consolidata ugualmente sottoposta ad accertamento.

Un'ulteriore conferma della presenza di notevoli problematiche che la disciplina del consolidato fiscale trasferisce nell'ambito penale tributa-

¹⁹ Il secondo periodo del comma 2 dell'art. 9, D.M. 9 giugno 2004 prevedeva infatti che "la rettifica del reddito complessivo di ciascun soggetto che ha esercitato l'opzione di cui all'art. 117 Tuir è imputata alle perdite non utilizzate in sede di dichiarazione dei redditi del consolidato, fino a concorrenza del loro importo". In sostanza, la disposizione oggi abrogata prevedeva il riconoscimento automatico delle perdite del consolidato in diminuzione del maggior reddito complessivo accertato in capo a ciascun soggetto partecipante alla fiscal unit.

²⁰ Così stabilisce il punto 2.3. del Provvedimento ministeriale del 29 ottobre 2010, recante l'approvazione del modello dell'istanza di computo in diminuzione delle perdite.

rio e che non possono certamente risolversi, in assenza di una specifica disposizione, privilegiando un assetto interpretativo a discapito di un altro.

5.4. Conclusioni - In conclusione, la presa d'atto dell'impossibilità concreta di coniugare la disciplina penale dei reati dichiarativi e, più in particolare, il concetto di "imposta evasa" che sottende all'ipotesi di dichiarazione infedele con la disciplina attualmente vigente del consolidato fiscale conduce all'inevitabile conseguenza di privilegiare, con una interpretazione adeguatrice, la tesi che si incentra sulla imputazione per trasparenza, in capo alla consolidata, dell'imposta evasa in capo alla consolidante, in misura direttamente proporzionale all'imponibile dalla prima trasmesso alla seconda²¹. In tal modo, sarebbe sempre possibile verificare l'imposta evasa, quale diretta derivazione del rapporto tra il maggiore imponibile singolarmente accertamento in capo alla consolidata e l'aliquota IRES.

Tramite l'applicazione di tale metodica sarà invero possibile individuare in che misura l'infedeltà dichiarativa della singola consolidata abbia inciso sull'imposta evasa a livello di gruppo; in buona sostanza, si tratta di riprodurre – in ambito penale – l'impostazione adottata nel previgente regime della responsabilità amministrativa-tributaria di cui all'art. 127 TUIR, individuando nell'imposta teorica accertata sulla consolidata l'(unica) unità di misura possibile per la quantificazione dell'imposta evasa.

Si è invero ben consci che la riportata tesi, *de iure condito*, non può che apparire *in parte qua* "disancorata" dal dato normativo, venendo a cozzare con il principio di stretta legalità vigente in ambito penale e previsto nell'art. 25, comma 2 Cost., in base al quale non sono consentite interpretazioni estensive del concetto di 'imposta evasa', quale elemento necessario del reato. D'altro canto, però, *de iure condendo*, non può ragionevolmente negarsi come essa consenta di rimediare alle descritte aporie emergenti dalla mera traslazione del meccanismo del consolidato in ambito penale, a causa delle quali situazioni individuali del tutto identiche (in merito all'accertamento di un maggiore imponibile) possono determinare conseguenze difformi (in termini di emersione dell'imposta evasa) e, quindi, integrare o meno i delitti dichiarativi soltanto in ragione dell'esercizio o meno dell'opzione per la tassazione consolidata.

6. L'impossibilità di accertare la ricorrenza del dolo specifico nei reati dichiarativi commessi in regime di consolidato fiscale - In ultimo, altro

²¹ In dottrina, propendono per tale ricostruzione M. DI SIENA, op. cit. ; A. TOMASSINI, "Responsabilità penale tributaria nel consolidato fiscale e nei distretti", in "Corr. Trib." n. 27/2006, 2118.

elemento certamente non trascurabile ai fini della presente analisi concerne la materiale impossibilità di accertare, in presenza delle su descritte dicotomie del consolidato, la ricorrenza dell'elemento soggettivo, quale secondo elemento strutturale per la configurazione del delitto dichiarativo. Ciò almeno secondo le categorie generali del diritto penale.

Infatti, al pari di quanto si è già osservato in merito alle soglie di punibilità, anche per quanto concerne l'accertamento del dolo di evasione si assiste, in presenza di consolidato fiscale ad una inevitabile ed innaturale dissociazione:

- i) la consolidata (e, per essa, i firmatari della sua dichiarazione) infatti, sarà certamente al corrente e potrà (*melius*, dovrà) essere ritenuta direttamente responsabile dell'imponibile sottratto ad imposizione (anche in base all'illustrato principio di derivazione), ma non potrà avere contezza, proprio in virtù dell'attivazione da parte della consolidante del meccanismo compensatorio per la determinazione dell'imposta, dell'ammontare preciso dell'imposta evasa e dell'eventuale superamento della soglia di punibilità prevista per l'infedele dichiarazione; in proposito è invero ben noto che, anche per quanto concerne l'art. 4 cit. (ma a maggior ragione per il reato di dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 3, d.Lgs. n. 74 cit.), si ritiene necessaria la verifica e l'esistenza di un *dolo intenzionale*, ove la coscienza dell'agente che commette l'evasione riguardi tutti gli aspetti integranti la condotta delittuosa, ivi compreso il superamento delle soglie di punibilità²²;
- ii) del pari la consolidante (e, per essa, i firmatari della sua dichiarazione) resterà totalmente estranea al processo di determinazione del reddito imponibile trasmesso dalla consolidata (fatte salve, ovviamente, specifiche ipotesi di concerto dell'azione criminosa) né, come visto, avrà alcuna facoltà di entrare nel merito delle scelte operate in tale sede, procedendo (del tutto automaticamente) all'aggregazione degli imponibili ed alla liquidazione dell'imposta relativa alla *fiscal unit*.

In esito a tale intuitiva osservazione verrebbe dunque da sostenere, in astratto, che la descritta fattispecie "a formazione progressiva" e la conseguente dissociazione dei ruoli che l'istituto assegna alla consolidata e alla consolidante non consentono di ritenere in alcun modo integrata l'esistenza dell'elemento soggettivo, ancorato come noto non soltanto alla generica coscienza di evadere ma alla qualificata presa d'atto di avere

²² Cfr., in proposito, A. MANGIONE, La dichiarazione infedele, in E. Musco, Diritto penale tributario, Milano, 2002, 110; F. DASSANO, La dichiarazione fraudolenta tra autonomia di disciplina e regole di contesto (artt. 2 e 3 del d.Lgs. n. 74/2000) in AA.VV. La riforma del diritto penale tributario. Questioni applicative, a cura di C. Santoriello, Torino, 2001, 89; I. CARACCIOLI, Il dolo nei delitti in materia di dichiarazione, "il fisco" n. 2/2001, 420 e ss.

superato *entrambe* le soglie di punibilità previste per l'integrazione della condotta delittuosa.

Ben si comprende, tuttavia, la radicalità di tale tesi ed il *vulnus* che, in tal modo, verrebbe a crearsi nel sistema penale tributario vigente. Proprio per tale ragione la dottrina ha individuato alcune soluzioni – qui di seguito illustrate – che consentono di “stemperare” l'evidenziata lacuna normativa generata dal mancato adeguamento delle infedeltà dichiarative all'istituto del consolidato²³.

6.1. La tesi dell'autore mediato e la conseguente esclusione della responsabilità penale della consolidante - Nel descritto contesto, il comportamento della consolidante (e, per essa, sempre ovviamente del firmatario della dichiarazione del consolidato) – la cui dichiarazione sarebbe, come visto, in ipotesi di infedeltà dichiarativa commessa dalla propria controllata, semplicemente affetta da “falsità derivata” – potrebbe ragionevolmente ritenersi penalmente rilevante soltanto laddove venga dimostrato il cosciente coinvolgimento nella determinazione dell'infedeltà dichiarativa della controllata, poi conseguentemente riflessa nell'emersione di un'imposta evasa della *fiscal unit*.

L'anzidetta ricostruzione riposa sulla nota teoria dell'*autore mediato*, istituto previsto nel diritto penale all'art. 48 c.p. (rubricato “*errore determinato dall'altrui inganno*”) che introduce per l'appunto il concetto di “reità mediata”, ossia un caso particolare di *esclusione della punibilità* con sostituzione della responsabilità, da appuntare in capo al c.d. “autore mediato”; tale figura (c.d. *decipiens*: autore mediato) è definita come colui che si serve, per commettere un reato, di altro soggetto come strumento (c.d. *deceptus*: autore immediato), inducendolo in errore mediante artificio od altro mezzo atto a sorprenderne la buona fede ed a determinarlo a commettere il reato²⁴.

In proposito, va preliminarmente sottolineato un punto indiscusso: come recita una recente giurisprudenza della Suprema Corte (Cass., II sez. pen., sent. n. 9226 del 27 febbraio 2013), il *decipiens* risponde del comportamento tenuto dal *deceptus* perché, sotto il profilo fattuale, è stato lui che ha ordito, ideato e promosso il reato commesso, poi, materialmente, dalla persona ingannata.

²³ Si cfr., per un attento esame delle problematiche su esposte e delle soluzioni ipotizzate in dottrina che ci si accinge ad esporre, M. ABBENANTE, *I riflessi penal-tributari della dichiarazione infedele coniugati con l'istituto del consolidato fiscale nazionale*, in Controlli fiscali, a cura di G. Pezzuto – G. Tomassoli, Milano, 2011, 261 e ss.

²⁴ Per la definizione penalistica, valgono i riferimenti, *ex plurimis*, a Cass., sent. n. 750/1967; Cass. n. 1653/1973; Cass. n. 15481/2004; Cass. n. 27133/2006. Secondo tale consolidato orientamento, non è ravvisabile alcuna ipotesi di concorso nella commissione del reato del soggetto indotto in errore, mancando in radice l'elemento soggettivo del dolo, quale cosciente volontà di commettere il reato.

In applicazione di tali principi, quindi (ed in assenza – lo si ribadisce – di una dimostrazione del cosciente coinvolgimento del firmatario della dichiarazione del consolidato, nell'infedeltà dichiarativa commessa a monte dal firmatario della dichiarazione della consolidata), la falsità/infedeltà derivata della dichiarazione del consolidato non dovrebbe ritenersi penalmente rilevante^{25 26}.

²⁵ In dottrina, ad ausilio di tale ricostruzione, si veda A. MANCINI – M. PISANI, *Diritto penale tributario, La dichiarazione infedele*, Forlì, 2012, 140 e ss.; E. MASTROGIACOMO, *“Il consolidato fiscale nazionale e i reati tributari”*, *“il fisco”* n. 20/2004, 3104 e ss.; S. SCREPANTI, *“Considerazioni in tema di responsabilità penale nel consolidato fiscale”*, *“Rass. Trib.”* n. 2/2005, 522 e ss.

²⁶ Un utilissimo parallelo a supporto della soluzione su esposta si rinviene nel delicato tema della “falsità derivata” del bilancio consolidato che, al pari della dichiarazione del consolidato, è da considerare a tutti gli effetti una rappresentazione contabile “di secondo grado”, non attribuendo la disciplina normativa agli amministratori della controllante alcun potere diretto di verifica delle informazioni contenute nel bilancio della controllata e trasmesse dai suoi amministratori.

Ragioni di sinteticità del presente lavoro non permettono di entrare nel merito della ben nota *querelle* sulla idoneità del bilancio consolidato ad assurgere ad una ‘comunicazione sociale’ in senso tecnico, la cui falsità sarebbe penalmente rilevante (sul punto si cfr., per una ricostruzione completa della tematica, Galgano, *Le Società – I gruppi di società*, Torino, 2001, 162); la giurisprudenza della Corte di Cassazione, tuttavia, ne riconosce la rilevanza, ritenendo che il bilancio consolidato “non si concreta in un mero prospetto contabile, ma serve a rappresentare la situazione patrimoniale e reddituale dell'intero gruppo societario, onde va apprezzato alla stregua di qualunque altra comunicazione sociale” (Cass., 9 luglio 1992; Cass., 10 gennaio 2001, n. 191).

Ebbene, in ipotesi di falsità derivata del bilancio consolidato, in dottrina si è ipotizzata la possibile esistenza del concorso nella commissione del reato di cui all'art. 2621 cod. civ. (False comunicazioni sociali), laddove risulti ovviamente acclarata la consapevole partecipazione dell'amministrazione della controllante nell'alterazione dei dati di bilancio della controllata. Nel caso in cui tale accertamento invece manchi, potrebbe invocarsi l'art. 48 c.p., in commento nel testo (si cfr., in materia, MUSCO, *I nuovi reati societari*, Milano, 2002, 61 ss.; FOFFANI, *Lotta alla corruzione e rapporti con la disciplina penale societaria*, in *“Riv. trim. dir. pen. ec.”*, 1994, 962 ss.; BENESSIA, *Responsabilità degli amministratori e sindaci di società nell'ambito di “tangentopoli”*, *“il fisco”* 1993, 6882 ss.; BARTULLI, *Riflessioni sulla tutela penale dell'informazione societaria: bilancio d'esercizio e bilancio consolidato*, in *Riv. Soc.* 1996, 17 ss.).

Secondo POLLARI – GRAZIANO (*I reati societari. Il sistema di tutela penale societaria nella prospettiva del d.lgs. 24 febbraio 1998 n. 58*, Milano, 1998, 9 ss.), invece, gli amministratori della controllante risponderebbero penalmente secondo l'art. 40 comma 2, c.p., in ragione della loro posizione di garanzia e dei loro doveri di vigilanza sull'operato dei membri del gruppo. Tale posizione non appare tuttavia condivisibile nelle sue conclusioni, alla luce dei comunque delimitati poteri di ingerenza degli amministratori della controllante nella autonoma redazione dei bilanci delle controllate; in altri termini risulterebbe alquanto forzato far emergere da una *culpa in vigilando* una vera e propria responsabilità penale. Sembra confermare le riflessioni su esposte il già citato precedente (Cass., sez. V pen., sent. n. 191 del 19 ottobre 2000) secondo la cui massima “... in tema di false comunicazioni sociali, la falsità del bilancio consolidato, come può afferire a violazioni dei principi di redazione dello stesso (falsità originaria), così può conseguire al recepimento di falsi dati contabili contenuti in uno o più bilanci delle società collegate (falsità derivata). In tal caso, gli amministratori della società controllante, non essendo titolari di alcun potere di accertamento sulla veridicità dei dati trasmessi dalle società del gruppo, non rispondono penal-

Ma prima di escludere in radice qualsiasi responsabilità della consolidante rimasta del tutto estranea all'infedeltà dichiarativa della consolidata, va affrontata un'altra (nota e) delicata questione sorta in ambito penale intorno alla teoria in commento, ossia quella della configurabilità o meno un'ipotesi di concorso soggettivo del *deceptus* nel reato commesso dal *decipiens*. L'esistenza di un possibile concorso, infatti, se ravvisabile anche nella nostra fattispecie, comporterebbe una co-responsabilità penale del firmatario della dichiarazione del consolidato nell'infedeltà dichiarativa commessa dal firmatario della dichiarazione della consolidata.

In proposito non si manca di rilevare come, in accordo con l'orientamento giurisprudenziale più consolidato²⁷, l'esistenza di un errore a monte del comportamento del *deceptus* consenta *ab origine* la non punibilità della sua condotta e, quindi, l'inapplicabilità dell'art. 110 c.p.; del resto l'esistenza dell'errore, che nella fattispecie deriva dal comportamento fraudolento altrui, si pone come necessario presupposto della norma che, anche letteralmente, rinvia alle disposizioni dell'art. 47 c.p. in tema di errore di fatto, secondo cui "*l'errore sul fatto che costituisce il reato esclude la punibilità dell'agente ...*". D'altro canto, perché si abbia concorso tra più rei nella commissione di un delitto è necessaria la ricorrenza dell'elemento soggettivo in capo tutti i compartecipi, ossia la coscienza di concorrere con altri all'azione criminosa. E tale coscienza, nella fattispecie in esame, verrebbe automaticamente esclusa sul *deceptus*, tratto in inganno dal *decipiens* in ordine al contenuto (infedele) della dichiarazione.

In conclusione, se, per un verso, non v'è dubbio che anche il soggetto ingannato partecipi materialmente, mettendo in atto la condotta penalmente rilevante (*id est*, la presentazione della dichiarazione del consolidato) alla commissione del reato, per altro verso non può non attribuirsi dirimente importanza alla totale assenza dell'elemento soggettivo (dolo di evasione) in capo a quest'ultimo. E ciò anche laddove si venga a constatare l'esistenza di un vantaggio (*id est*, un risparmio in termini di minori imposte di esercizio versate in ambito consolidato) in capo al *deceptus*, direttamente derivante dal reato commesso dal *decipiens* (infedeltà dichiarativa della consolidata). In effetti, elemento necessario

mente della falsità del bilancio consolidato (addebitabile agli amministratori delle società controllate, ai sensi dell'art. 48 c.p.), a condizione che la falsità del dato contabile della società controllata non emerga e sia accertata nel corso del consolidamento, nel qual caso, il redattore ne risponderà ai sensi dell'art. 40 c.p., con riferimento alla posizione di garanzia della quale è investito. Egli risponderà, infine, a titolo di concorso, nel caso in cui la falsità dei dati trasmessi dalla società controllata sia già a sua conoscenza perché concordata tra gli amministratori della controllata e quelli della capogruppo". Cass. pen. Sez. V, 19-10-2000, n. 191 (rv. 218073) Mattioli FP e altri.

²⁷ Nella nota 24 si sono elencati i precedenti più significativi; si cfr. altresì Cass., sent. n. 6389/1996; n. 10159/1990.

nell'impianto dell'art. 48 c.p. è esclusivamente l'inganno, consistente in un artificio o in un qualsiasi comportamento in grado di alterare la buona fede del soggetto agente, quali ad esempio condotte descrittive, volte a rappresentare una distorta realtà fattuale, così come meramente valutative, laddove provengano da soggetti tanto qualificati da indurre in altri un ragionevole affidamento, a nulla rilevando quindi né l'esistenza di uno specifico vantaggio in capo al soggetto indotto in errore²⁸, né la poca accortezza del medesimo (restando una sua ipotetica negligenza – intesa come mancata accortezza in ordine alla portata dell'inganno – del tutto assorbita dall'esistenza della frode).

Naturalmente a diverse conclusioni si dovrà giungere nelle ipotesi in cui:

- a) venga dimostrato che il fatto evasivo sia di per sé imputabile *e-sclusivamente* al comportamento della consolidante per dolosa ed irregolare applicazione delle norme in tema di consolidamento degli imponibili e connesse rettifiche; in tale ipotesi, ovviamente, non sarebbe certamente invocabile la teoria dell'autore mediato, concretizzandosi l'elemento soggettivo del reato ad un più alto livello, e cioè, direttamente in capo alla consolidante, in assenza di alcun mendacio dichiarativo sulla singola consolidata. Nella supposta ipotesi, infatti, vi sarebbe piena coincidenza tra il contribu-

²⁸ A riguardo, non si manchi di osservare come la teoria dell'autore mediato non ha trovato, a quanto mi consta, ancora efficaci applicazioni in giurisprudenza con riferimento ai reati dichiarativi, attenendo essa in prevalenza ipotesi di falso ideologico dove il *deceptus* è rappresentato da un pubblico ufficiale tratto in inganno nell'esercizio delle sue funzioni e dei suoi poteri, senza che dal reato venga tratto alcun vantaggio.

Certamente, anche se solo su un piano astratto, è possibile rilevare come la tenuta di tale teoria sembra meglio rispondere alla fattispecie di dichiarazione fraudolenta mediante falso contabile (art. 3, d.Lgs. n. 74/2000), dove l'alterazione della contabilità, che precede ed anzi, costituisce il presupposto dell'alterazione del reddito dichiarato, è del tutto inglobata nella condotta del firmatario della dichiarazione della consolidata, trasferendosi la frode automaticamente nella dichiarazione consolidata, per mera aggregazione dei risultati imponibili da parte della consolidante. Nell'ipotesi di delitto in commento, infatti, è possibile ravvisare un chiaro collegamento tra l'intento frodatario contenuto nella dichiarazione della consolidata (perché riflesso nella sua contabilità) e la connessa dichiarazione della consolidante.

Nell'ipotesi residuale della dichiarazione infedele (art. 4, d.Lgs. n. 74 cit.), invece, il mendacio dichiarativo (e, quindi, l'idoneità decettiva della dichiarazione) sembra costituire un *minus* rispetto all'intento frodatario che tipizza le condotte dei più gravi reati di dichiarazione fraudolenta previsti agli artt. 2 e 3 del d.Lgs. n. 74 cit. (sul punto, si cfr. E. MUSCO-F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2010, 156, secondo cui il delitto di dichiarazione infedele "*incrimina le false dichiarazioni cosiddette 'svestite', quelle cioè che non sono accompagnate da frodi oggettive, nonché i falsi in dichiarazione che, pur muniti di sostegno artificioso, non sono riconducibili agli artt. 2 e 3 d.Lgs. 74/2000 ...*").

Tuttavia, anche il semplice mendacio, che consiste pur sempre in una rappresentazione non veritiera dei fatti fiscalmente rilevanti, rileverà penalmente laddove sia comunque provata la presenza del dolo di evasione in capo al soggetto agente.

ente autore materiale del comportamento e quello cui è tecnicamente riferibile il tributo evaso;

- b) venga dimostrato il cosciente coinvolgimento della consolidante (e per essa, del firmatario della dichiarazione del consolidato²⁹) nel mendacio dichiarativo realizzatosi al livello della consolidata. In tal caso, la partecipazione nella commissione del reato comporterà la fisiologica attivazione delle norme penali in tema di concorso soggettivo nella commissione del reato, sia nel caso in cui la consolidante si limiti a recepire passivamente, ma *consapevolmente*, l'infedeltà dichiarativa, sia nel caso in cui fornisca un proprio contributo attivo nel realizzarla, in qualità di "regista".

6.2. La tesi della dichiarazione della consolidante come dichiarazione "delegata" - Un'altra interessante tesi avanzata in dottrina³⁰, che consente comunque di escludere la rilevanza penale del comportamento della consolidante (e, per essa, del firmatario della sua dichiarazione), si incentra sullo specifico ruolo delle dichiarazioni nell'ambito del consolidato fiscale, individuando il soggetto attivo tenuto alla dichiarazione nel contribuente, ossia nel soggetto cui in ultimo viene a riferirsi il fatto manifestativo della capacità contributiva.

Ebbene, secondo tale apprezzabile ricostruzione, la consolidante non sarebbe altro che un contribuente "di secondo livello" e la sua dichiarazione assumerebbe i connotati di una "dichiarazione delegata", cioè presentata "in nome e per conto" del singolo contribuente di primo livello, ovvero la consolidata.

Sulla base di tali assunzioni, pertanto, sia l'"imposta effettivamente dovuta" che quella "indicata in dichiarazione" (che come noto, costituiscono i due parametri che, per differenza, costituiscono l'"imposta evasa") saranno "misurate" direttamente sulla consolidata (in particolare, l'imposta indicata in dichiarazione corrisponderà a quella quota di imposta individuale presente nella dichiarazione del consolidato, presentata in nome e per conto della consolidata, sulla base dei dati da essa comunicati e presenti anche nella propria dichiarazione; in altre parole, si tornerà al concetto di "imposta teorica" utilizzato dall'A.F. in fase di prima applicazione dell'istituto e già analizzato in dettaglio sub precedente par. 5).

²⁹ Come noto, il firmatario della dichiarazione può coincidere con il legale rappresentante della società, nel ruolo di presidente del consiglio di amministrazione e/o di amministratore delegato, oppure essere a ciò specificamente delegato, nelle aziende più strutturate, in qualità di dirigente del settore fiscale.

³⁰ Cfr. M. GRAZIOLI - M. THIONE, *Consolidato fiscale e reati dichiarativi, "il fisco"* n. 3/2010, 357 e ss.; cfr. altresì, per una sua puntuale illustrazione, M. ABBENANTE, *I riflessi penal-tributari della dichiarazione infedele*, in G. PEZZUTO - G. TOMASSOLI, *Controlli fiscali*, Milano, 2011, 302 e ss.

Tale ricostruzione ha certamente il pregio di svincolarsi dall'applicazione di istituti di derivazione strettamente penalistica nella ricostruzione del fatto penalmente rilevante e nell'individuazione del soggetto attivo del reato ed appare altresì in sintonia con le considerazioni dianzi formulate in relazione alla centralità, nell'istituto in esame, del ruolo di ogni singola consolidata.

Peraltro, tale teoria sembra avvalorare il principio – già più volte “affiorato” nelle considerazioni sin qui formulate – che, in ambito penale, rilevino tutte le dichiarazioni del consolidato, ossia quella della consolidante sui redditi del consolidato e quelle delle singole consolidate. Infatti, come visto, l'art. 4 cit. punisce “*chiunque*”, al fine di evadere le imposte, indichi dati mendaci “*in una delle dichiarazioni annuali*”. Ebbene, l'intenzionale vaghezza del riferimento al soggetto attivo del reato, così come il generico riferimento alla dichiarazione, sono indizio della volontà del legislatore penale di rinviare recettiziamente alla disciplina tributaria amministrativa per l'individuazione delle dichiarazioni penalmente rilevanti. E non v'è dubbio che, come si è visto nel par. 2 che precede, nell'ambito del consolidato fiscale assumano autonoma rilevanza sia la dichiarazione delle singole società partecipanti al consolidato che la dichiarazione del consolidato.

6.3. *Sulla possibile rilevanza penale della responsabilità da direzione e coordinamento della consolidante* - Sempre sotto il profilo della ricorrenza o meno dell'elemento soggettivo in capo alla consolidante, merita di essere in ultimo vagliato il dibattuto tema del “confine” da attribuire alla responsabilità civilistica da direzione e coordinamento prevista in capo alla controllante dall'art. 2497 e ss. del codice civile ed in particolare, se sia possibile derivarne implicazioni in termini di responsabilità penale connessa ad una vera e propria posizione di garanzia.

6.3.1. Per poter far ciò è dunque necessario ripercorrere, seppur nei limiti di economicità del presente lavoro, i tratti salienti di tale responsabilità.

Secondo il primo comma della norma testé citata, “le società o gli enti che, esercitando attività di direzione e coordinamento di società, agiscono nell'interesse imprenditoriale proprio o altrui in violazione dei principi di corretta gestione societaria e imprenditoriale delle società medesime, sono direttamente responsabili nei confronti dei soci di queste per il pregiudizio arrecato alla redditività ed al valore della partecipazione sociale, nonché nei confronti dei creditori sociali per la lesione cagionata all'integrità del patrimonio della società. Non vi è responsabilità quando il danno risulta mancante alla luce del risultato complessivo dell'attività di direzione e coordinamento ovvero integralmente eliminato anche a seguito di operazioni a ciò dirette”.

Ebbene, il primo dato da cui partire è che l'attività di direzione e coordinamento è in se stessa legittima. Dal che si desume che non esistono precondizioni o requisiti di legittimità, che siano previsti dalla norma in questione, la quale designa invece solo i limiti di quella liceità, cioè casi e situazioni in cui essa, in presenza di determinate circostanze, diviene illegittima.

Dunque l'inciso "agiscono nell'interesse proprio o altrui" va letto in corrispondenza con il disposto dell'ultimo periodo dello stesso comma ("Non vi è responsabilità quando il danno risulta mancante alla luce del risultato complessivo dell'attività di direzione e coordinamento ovvero integralmente eliminato anche a seguito di operazioni a ciò dirette") e determina la liceità di ogni operazione compiuta nell'esercizio di attività di direzione e coordinamento che sia economicamente neutra per la controllata, cioè o non dannosa o (anche) dannosa, purché il danno sia compensato da vantaggi di gruppo o eliso da specifiche operazioni di segno opposto (cfr., in tal senso, Trib. Milano Sez. VIII, Sent., 2 febbraio 2012). L'inciso, dunque, non può esser letto nel senso che la controllante "non deve agire nell'interesse proprio" o, addirittura, "deve agire nell'interesse del gruppo o nell'interesse della società del gruppo eterodiretta"; la norma va invece letta nel suo complesso come concessiva della possibilità che la controllante agisca anche nell'esclusivo interesse proprio, purché non rechi danno alle controllate o i danni causati siano adeguatamente compensati, sicché l'attività di coordinamento dia, per le controllate, un risultato almeno neutro.

Si tratta appunto dell'individuazione del "punto di equilibrio" tra interessi della controllante e delle controllate come sintetico requisito di liceità dell'attività in questione, cui, nell'interpretare la norma, si è riferita la nota teoria dei c.d. "vantaggi compensativi", sviluppata dalla dottrina³¹ ed accolta in giurisprudenza³² proprio come canone di valutazione del-

³¹ Cfr., in proposito, PANZANI, *L'azione di responsabilità ed il coinvolgimento del gruppo di imprese dopo la riforma*, in "Soc.", 2002, 1487; ABRIANI, *Gruppi di società e criterio dei vantaggi compensativi nella riforma del diritto societario*, "Giur. comm." 2002, I, 618 e ss.; DE BIASI, *Sull'attività di direzione e coordinamento di società*, in "Soc." 2003, 948. La teoria in commento figura tra i principi ispiratori della legge delega alla riforma del diritto societario n. 366/2001 (sub art. 9) e nella relazione al progetto di legge AC7123 redatto dalla Commissione Mirone. Si rinvia altresì per una ricostruzione in dettaglio a CONFALONIERI - VENTURA, sub "art. 2497 Responsabilità", 2158 e ss., voce tratta da *Il nuovo diritto societario*, commentario diretto da COTTINO, BONFANTE, CAGNASSO E MONTALENTI, Torino, 2003; GIOVANNINI, *La responsabilità per attività da direzione e coordinamento nei gruppi di società*, Milano, 2007, 74. Prima dell'introduzione della norma in commento, valga invece, *ex plurimis*, il riferimento a MONTALENTI, *Conflitto di interesse nei gruppi e teoria dei vantaggi compensativi*, "Giur. comm." 1995, I, 710.

³² Per l'applicazione della disciplina vigente, si cfr., *ex plurimis*, Cass., n. 16707 del 24 agosto 2004; Trib. Napoli, 8 luglio 2004; con riferimento, invece, alla disciplina previgente, prima della previsione esplicita della responsabilità da direzione e coordinamento, essa già figurava in giurisprudenza, che ha per l'appunto il merito di averla inizialmente concepita:

la gestione di gruppo (valutazione che dovrà ovviamente riguardare – con un giudizio *ex post* – l’attività gestoria in generale ed il suo risultato complessivo).

Per riassumere, quindi, la *ratio* fondante l’art. 2497 c.c. consiste nella previsione espressa, nel nostro ordinamento, della legittimità dell’attività di direzione e coordinamento dei gruppi e del perseguimento di un interesse di gruppo, che incontra il suo limite naturale nell’adeguato contenimento con gli interessi delle singole controllate.

La valutazione del risultato complessivo dell’attività gestoria di gruppo viene naturalmente ‘agganciata’ al requisito della correttezza (la disposizione invero si riferisce alla “*violazione dei principi di corretta gestione societaria e imprenditoriale*”), che richiama il canone civilistico contenuto nell’art. 1175 c.c. in tema di obbligo generale di buona fede contrattuale.

Valorizzando tale ultimo aspetto si giunge a ritenere che tale responsabilità abbia natura contrattuale (art. 1218 c.c.), riconducendo alla stessa veri e propri obblighi legali, a voler dire che l’esercizio corretto della direzione unitaria del gruppo è un comportamento contrattualmente dovuto.

A tale tesi si contrappone l’indirizzo (più conforme invero alle direttive della legge delega) secondo cui la responsabilità in questione ha natura extracontrattuale e risponde al principio generale del *neminem laedere* sancito nell’art. 2043 c.c.; per tale via, il mancato rispetto del contenimento degli interessi nella gestione del gruppo si traduce in una condotta negligente ed anti giuridica della capogruppo. Invero, l’interpretazione da ultimo esposta viene avvalorata dalla (non scontata) considerazione che l’ordinamento non prevede un dovere generale degli amministratori della controllata di conformarsi alle direttive della controllante, cosicché quest’ultima non avrebbe alcun strumento giuridico per perseguire (coattivamente) gli interessi di gruppo. Anche la scelta di non definire l’attività di “direzione e coordinamento” sembra dunque lasciare intendere l’intenzione del legislatore di lasciare la responsabilità in parola “sul piano del fatto”³³, senza esprimere direttamente alcun giudizio di valore.

6.3.2. Per ciò che concerne specificamente il tema oggetto del presente lavoro, va *in primis* considerato che la disciplina del consolidato fiscale non è in contraddizione ma anzi presuppone la responsabilità da dire-

si cfr., in proposito, App. Milano, 11 luglio 1991; Cass., n. 12325/1998, in “Giur. it.” 1999, 2317 con nota di MONTALENTI, *Operazioni infragruppo e vantaggi compensativi: l’evoluzione giurisprudenziale*.

³³ Si cfr., in proposito, ANGELICI, *Interventi giurisprudenziali sui rapporti fra assemblea e amministrazione nella s.p.a.*, nota a Cass., sent. n. 8221 del 24 maggio 2012 e Trib. Mil. sent. 17 febbraio 2012, in “Riv. dir. comm. e dir. gen. obblig.”, n. 2/2013, 225.

zione e coordinamento: ne costituisce chiara testimonianza l'art. 118 comma 4 Tuir che prevede l'irrilevanza fiscale proprio di quelle somme percepite o versate in consolidato, "*in contropartita dei vantaggi fiscali ricevuti o attribuiti*"; la terminologia utilizzata dal legislatore fiscale richiama infatti chiaramente la teoria dei vantaggi compensativi sottesa, come visto, alla responsabilità da direzione e coordinamento.

Ciò premesso, si tratta quindi di individuare il confine di tale responsabilità e, più precisamente, se la sua previsione possa *tout court* far ritenere possibile una *culpa in vigilando* in capo agli amministratori della consolidante/controllante, che sia penalmente rilevante sotto i canoni dell'art. 40 comma 2, e cioè secondo la c.d. modalità "omissiva" di compimento del reato.

A questo punto si impongono alcune riflessioni.

Come emerge dalla succinta descrizione dell'art. 2497 c.c. sopra esposta, la responsabilità civile da direzione e coordinamento presuppone anzitutto la legittimità dell'"eterogestione", e cioè che gli interessi perseguiti rispondano *in primis* ad un giudizio di meritevolezza che va a coincidere con l'interesse di gruppo e con la realizzazione di un vantaggio economicamente misurabile a favore dei suoi membri; ebbene tale vantaggio - che, come visto, potrebbe riguardare il gruppo nella sua entità e venire soltanto indirettamente retrocesso al soggetto apparentemente pregiudicato - deve essere prima di tutto lecito, sotto il profilo della sua esistenza e formazione, ovvero coerente con una corretta gestione di impresa e non contrastante con norme imperative. Applicando tale assunto alla disciplina del consolidato, infatti, esso viene concepito come equa compensazione del beneficio scaturito dalla compensazione di perdite fiscali formatesi legittimamente in capo ad una consolidata ed utilizzate da altre entità del gruppo (art. 118, comma 4 cit.).

Nelle ipotesi dei reati dichiarativi, invece, ci si muove su tutt'altro piano, esistendo sì un vantaggio economicamente valutabile ma originatosi da condotte evasive, in aperta violazione di specifiche disposizioni tributarie. In altri termini, non rilevarebbe certamente il giudizio sulla corretta gestione di gruppo in un contesto in cui il mendacio dichiarativo già travalica i confini estremi della responsabilità in commento.

Altra differenza sostanziale attiene il "verso" della responsabilità da direzione e coordinamento, che poco sembra avere in comune con una sorta di responsabilità oggettiva connessa all'esistenza di una posizione di garanzia del gruppo sulle singole entità che ne fanno parte.

Invero, l'art. 2497 c.c. prevede per l'appunto la liceità del perseguimento di un interesse ulteriore, cioè 'di gruppo', che si sovrappone e non entra in contraddizione con quello dei suoi membri, mentre l'esistenza di una vera e propria posizione di garanzia in capo alla capogruppo presupporrebbe l'esistenza di suoi specifici poteri di ingerenza, autonomamente azionabili, forniti di tutela giuridica e capaci in quanto tali di in-

cidere direttamente sugli interessi individuali oggetto di *mala gestio*. Ebbene, non sembra che dal contesto della disposizione in commento si possa desumere l'esistenza di tale obbligo positivo di supervisione, né tantomeno che tale obbligo – laddove ritenuto esistente in sede civilistica, anche sulla base del dovere contrattuale di correttezza sancito nell'art. 1175 c.c. – possa *tout court* venire inteso come obbligo giuridico di impedire un evento caratterizzante una condotta criminosa (così come richiesto dall'art. 40, comma 2 c. p.).

Un'ulteriore occasione di attrito della responsabilità in commento con le fattispecie di reato dichiarativo è costituita dall'individuazione del soggetto leso: mentre non v'è dubbio che l'interesse protetto dalla norma penale è quello erariale, alla giusta percezione dei tributi, i soggetti tutelati dalla norma civile sono anzitutto i soci e i creditori della società controllata, indirettamente pregiudicati dalla *mala gestio* in danno della medesima (ancorché la norma non preveda per l'appunto un'azione diretta della società eterogestita nei confronti della sua capogruppo)³⁴.

Per altro verso, tuttavia, deve riconoscersi che la permeabilità del sistema di tale responsabilità con quella richiesta in ambito penale è ad esempio abbastanza evidente nel reato di infedeltà patrimoniale sancito dall'art. 2634³⁵ c.c.. Infatti, nel sancire la responsabilità penale degli amministratori che, in conflitto di interessi con la società, distruggono parte del suo patrimonio al fine di trarne profitto, la norma prevede tuttavia nel comma 3 che "... non è ingiusto il profitto della società collegata o del gruppo, se compensato da vantaggi, conseguiti o fondatamente prevedibili, derivanti dal collegamento o dall'appartenenza al gruppo". Il minimo comune denominatore tra le due discipline è chiaramente individuabile nella teoria dei vantaggi compensativi sopra illustrata che, con certi limiti, viene trasfusa in ambito penale, rilevando come specifica esimente.

³⁴ Cfr, sul punto, CONFALONIERI-VENTURA, op cit., 2173; C. ANGELICI, *La riforma delle società di capitali*, Padova, 2006, 195; M. RESCIGNO, *Eterogestione e responsabilità nella riforma delle società di capitali fra aperture e incertezze: una prima riflessione*, Intervento al Convegno di Alba del 23 novembre 2002; PASQUARIELLO, sub "art. 2497 - Responsabilità", in *Commentario delle Società* a cura di G. Grippo, Milano, 2005, Tomo secondo, 1157 e ss.

³⁵ Recita la disposizione in parola: "Gli amministratori, i direttori generali e i liquidatori, che, avendo un interesse in conflitto con quello della società, al fine di procurare a sé o ad altri un ingiusto profitto o altro vantaggio, compiono o concorrono a deliberare atti di disposizione dei beni sociali, cagionando intenzionalmente alla società un danno patrimoniale, sono puniti con la reclusione da sei mesi a tre anni. La stessa pena si applica se il fatto è commesso in relazione a beni posseduti o amministrati dalla società per conto di terzi, cagionando a questi ultimi un danno patrimoniale. In ogni caso non è ingiusto il profitto della società collegata o del gruppo, se compensato da vantaggi, conseguiti o fondatamente prevedibili, derivanti dal collegamento o dall'appartenenza al gruppo. Per i delitti previsti dal primo e secondo comma si procede a querela della persona offesa".

Ancora una volta, tuttavia, emerge l'incompatibilità di fondo tra l'infedele dichiarazione penalmente rilevante e l'ipotesi di responsabilità in commento: l'"ingiustizia" del profitto nella prima è infatti direttamente rappresentata dall'illegittimo risparmio di imposta conseguito a fronte (e per mezzo) del mendacio dichiarativo: tale circostanza fa pertanto escludere in radice le ipotesi di compensazione e di ristoro previste dalla seconda.

In conclusione, in base alle evidenziate differenze è possibile ritenere nettamente separati i due piani di responsabilità ed escludere l'ipotesi di una mera traslazione della responsabilità civile in ambito penale: dalle peculiarità della responsabilità *ex art. 2497 c.c.* sopra accennate, può infatti fondatamente ritenersi che l'attività di direzione e coordinamento del gruppo non rileva direttamente come posizione di garanzia da cui far discendere in via autonoma una diretta responsabilità omissiva della capogruppo in sede penale, ai sensi dell'art. 40, comma 2 c.p.³⁶, non potendo fondatamente sostenersi che dalla "codificazione" dell'interesse di gruppo, *a latere* di quello dei suoi membri, discendano ipotesi estensive della responsabilità penale, in contrasto con la tipicità ed i principi di stretta applicazione delle fattispecie penali³⁷.

³⁶ Conclude nello stesso senso anche IZZO (*"Falsità derivata nel bilancio consolidato civile e fiscale: dolo nei reati societari e tributari"*, *"il fisco"*, n. 28/2005), ancorché in un'analisi incentrata sull'ipotesi di falsità derivata del bilancio consolidato.

³⁷ Sempre in tema di stretta tipicità delle fattispecie incriminatrici, valga soltanto accennare come i reati dichiarativi così come i reati tributari in genere non sono a tutt'oggi contemplati come "reati presupposto" della disciplina sulla responsabilità penale degli enti prevista dal d.lgs. n. 231/2001. In caso di reati tributari posti in essere dal rappresentante legale di una società, nell'interesse o a vantaggio della stessa, il sequestro (e la confisca) per equivalente del profitto conseguito non può pertanto venire disposto in linea di principio sui beni dell'ente, fatte salve le c.d. ipotesi di "società schermo" dove la struttura societaria risulti del tutto fittizia, venendo in tal caso la frode a diretto vantaggio del reo (cfr., in proposito, le recenti Cass., nn. 9576/2013 e 24519/2013).

Esistono tuttavia casi in cui, a fronte di reati tributari, è configurabile, oltre alla responsabilità penale dell'autore, anche la responsabilità della società *ex D.Lgs. n. 231 cit. e*, quindi, il ricorso al sequestro (ed alla confisca), anche per equivalente, sui beni di essa *ex artt. 19 e 53 del decreto medesimo*. Ciò può verificarsi, ad esempio, nelle c.d. "frodi carosello", fenomeno che racchiude condotte criminose poste in essere da più persone le quali – oltre a realizzare le fattispecie di cui agli artt. 2 (dichiarazione fraudolenta mediante fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) ed 8 (emissione di fatture per operazioni inesistenti) del D.Lgs. n. 74/2000 – pongono in essere un'associazione per delinquere rilevante ai sensi dell'art. 416 c.p., reato presupposto della responsabilità degli enti di per sé, *ex art. 24-ter del D.Lgs. n. 231 cit.* È questo il caso affrontato dalla Corte di Cassazione nella recente sentenza n. 24841 del 6 giugno 2013 relativo ad una società coinvolta in una frode carosello, con contestazione in capo ai soggetti apicali di essa della fattispecie di associazione per delinquere finalizzata alla commissione dei reati tributari di cui agli artt. 2 ed 8 del D.Lgs. 74/2000. Alla società venivano sequestrati, per equivalente, beni corrispondenti al profitto "complessivo" della frode. sul punto, la Suprema Corte ha sancito che il sequestro in questione trova legittimazione nelle richiamate disposizioni normative relative all'art. 416 c.p., prescindendo, quindi, dai reati fine (cioè, dai reati tributari che, in quanto tali, non costi-

Ciò non esclude certamente che la disciplina della responsabilità da direzione e coordinamento possa comunque influenzare, a livello ermeneutico, la valutazione dell'interprete sulla condotta complessiva adottata in concreto dalla capogruppo nei confronti delle singole controllate, anche nell'ottica della corretta applicazione dei meccanismi del consolidato.

7. Conclusioni - Si è sin qui illustrato come i peculiari meccanismi compensatori del consolidato che consentono la determinazione dell'imponibile di gruppo e la liquidazione della relativa imposta male si conciliano con la rigidità degli schemi penali previsti per i reati dichiarativi.

Nelle evidenti aporie del sistema – che condurrebbero senza dubbio, nelle ipotesi su esaminate, alla sostanziale inapplicabilità *a priori* dei reati dichiarativi in presenza di consolidato fiscale – l'analisi ha inteso quindi individuare diversi strumenti che, quantomeno, consentono un approccio razionale al tema e che consistono in particolare:

- a) nel focalizzare principalmente l'attenzione sulla condotta della singola consolidata; per fare ciò, alla luce delle considerazioni sin qui formulate, è necessario compiere un ulteriore passo in avanti e svincolarsi dalla rigidità dell'interpretazione letterale della definizione penale di "imposta evasa"; in altri termini, per sanare la descritta incompatibilità tra il concetto di imposta evasa e l'istituto del consolidato, a parere di chi scrive non v'è altra strada, in coerenza con lo schema di condotta tipico dei reati dichiarativi, che tornare al concetto di "imposta teorica" ed appuntare anche la determinazione dell'imposta "evasa" su quella grandezza corrispondente all'imponibile dichiarato da ciascuna consolidata e da questa trasferito *tout court* alla consolidante;
- b) nel porre estrema attenzione, nell'individuazione dell'elemento soggettivo, sui concreti rapporti intessuti tra la singola consolidata e la sua consolidante, al fine di individuare l'insorgere del dolo di evasione senza preconstituzioni di sorta. In particolare, la stessa attenzione posta nell'individuazione della condotta penalmente rilevante dovrà rivolgersi alla concreta posizione assunta, in sede di presentazione della dichiarazione del consolidato, dagli amministratori della consolidante e, se diverso, dal firmatario della medesima.

tuiscono presupposto della responsabilità *ex d.lgs. n. 231 cit.*); è evidente, pertanto, che nella fattispecie la misura cautelare ha trovato legittimazione esclusivamente nel reato associativo e non nel "reato fine".

Soltanto a fronte di tale compiuto procedimento, sarà dunque possibile accertare, nella fattispecie, l'esistenza di un uno o più reati e le relative ipotesi di concorso sopra esaminate.

Non v'è d'altra parte dubbio che soltanto il legislatore potrà porre rimedio all'inadeguatezza dell'attuale impianto legislativo, così evitando soluzioni creative della giurisprudenza, a volte opinabili e spesso avulse dai meccanismi tipici dell'istituto del consolidato fiscale.

CHIARA TODINI

Dottore di ricerca in Diritto tributario