

GRUPPO IVA E LIMITI ALLA RILEVANZA
PENAL-TRIBUTARIA DELLE VIOLAZIONI
DEL PRINCIPIO *ALL-IN, ALL-OUT*

Angela La Rosa*

SOMMARIO: 1. Inquadramento e portata del principio *all-in, all-out*. – 2. Il regime di responsabilità all'interno del Gruppo IVA. – 3. Violazione dell'*all-in, all-out* ed elementi costitutivi del “mendacio” dichiarativo (semplice o qualificato).

1. *Inquadramento e portata del principio all-in, all-out*

La “variabile” IVA è un fattore non trascurabile all'interno dei gruppi di imprese e, al ricorrere di particolari circostanze, può costituire una vera e propria “barriera” all'ottimale allocazione di risorse e funzioni che l'assetto di “gruppo” consentirebbe altrimenti di realizzare; ciò, specialmente in settori – per tutti, il comparto assicurativo o bancario – in cui lo svolgimento di operazioni non soggette ad imposta o esenti si traduce in un limite di carattere, per così dire, “strutturale” al recupero (integrale o parziale) del tributo assolto a fronte di servizi esternalizzati/accentrati in capo ad una o più imprese.

Per ovviare a queste e ad altre criticità¹, recependo la facoltà accordata dall'art. 11 della direttiva n. 112/2006, l'art. 70-*bis* d.P.R. n. 633/72 prevede² che i soggetti costituiti in forma societaria, tra i quali

* Avvocato in Roma - Salvini e Soci - Studio legale tributario fondato da F. Gallo.

¹ Quale meccanismo di tassazione consolidata dei gruppi di imprese, l'istituto del Gruppo IVA rappresenta, nelle intenzioni del legislatore sovranazionale, anche (e soprattutto) un efficace strumento di semplificazione amministrativa e di lotta contro le pratiche abusive, in presenza di soggetti – come i membri di un gruppo societario – la cui “indipendenza” è unicamente una “modalità giuridica”. Sulla genesi e sull'evoluzione della disciplina del Gruppo IVA, si v., per tutti, P. CENTORE, *L'IVA di gruppo tra norme interne e riforme unionali*, *Dir. prat. trib.* n. 5/2016, 2125.

² L'istituto del Gruppo IVA, da lungo tempo adottato all'interno della maggior parte degli Stati membri dell'UE, è stato recepito solo recentemente in ambito domestico, per effetto dell'introduzione, ad opera della legge n. 232/2016 (Legge di bilancio 2017), del nuovo titolo V-*bis* del d.P.R. n. 633/72. Le previsioni in tal modo introdotte e la relativa disciplina attuativa di cui al d.m. 6 aprile 2018 trovano applicazione a partire dal 2018.

sussistano specifici vincoli di ordine finanziario, economico ed organizzativo, possano confluire in un «unico soggetto passivo d'imposta denominato Gruppo IVA».

La disciplina sul Gruppo IVA costituisce espressione di una precisa tendenza – propria della normativa unionale – volta a privilegiare gli aspetti sostanziali del prelievo fiscale, in luogo delle forme giuridiche e degli schemi negoziali impiegati. L'attribuzione di un'autonoma soggettività passiva al Gruppo IVA è in particolare frutto dello svolgimento di un'attività economica che, pur essendo formalmente riferibile ad entità giuridiche indipendenti, ha nei fatti carattere “unitario”.

Questo elemento si ritiene integrato, come anticipato, allorché più imprese siano avvinte da particolari legami³ che consentano di superare il diaframma giuridico tra di esse esistente, valorizzando l'unicità economica e organizzativa del “gruppo”; qualora tale condizione sia soddisfatta, in virtù di una *fictio iuris* operante ai soli fini IVA, le imprese che optino per il regime di cui all'art. 70-*bis* d.P.R. n. 633/72 perdono la propria soggettività passiva confluendo in un nuovo soggetto d'imposta “collettivo”, titolare di una posizione fiscale “autonoma” e riguardato dalla normativa IVA come unico centro di imputazione degli adempimenti (documentali, dichiarativi e di versamento) connessi alle operazioni attive e passive poste in essere dai singoli membri⁴. Ciò, con conseguente: i) irrilevanza sul piano impositivo delle operazioni scambiate tra i membri appartenenti al Gruppo; ii) imputazione al Gruppo delle operazioni rese (o ricevute) dai partecipanti a (o nei confronti di) terzi.

A salvaguardia delle finalità dell'istituto e per impedire che, attra-

³ Per una dettagliata analisi dei requisiti richiesti per la costituzione di un Gruppo IVA, si v., in particolare, la Circ. AE n. 19/E/2018. Basti qui ricordare che, con riferimento al *vincolo finanziario*, l'art. 70-*ter*, c. 1, richiama espressamente la nozione generale di controllo c.d. “di diritto”, diretto e indiretto, di cui all'art. 2359, c. 1, c.c.; quanto al *vincolo economico*, esso è riscontrabile quando i soggetti partecipanti al Gruppo IVA svolgano: i) un'attività principale dello stesso genere; ii) attività complementari o interdipendenti; iii) attività che avvantaggiano, pienamente o sostanzialmente, uno o più di essi; infine, sussiste un *vincolo organizzativo* quando tra le società considerate esista un coordinamento in via di diritto o di fatto, ancorché da parte di un terzo soggetto.

⁴ L'istituto del Gruppo IVA non deve essere confuso con il diverso regime di liquidazione dell'IVA di gruppo di cui all'art. 73 d.P.R. n. 633/72, che non determina alcun effetto sulla (distinta e autonoma) soggettività passiva dei singoli partecipanti, ma rappresenta unicamente una modalità di liquidazione “globale” dell'imposta dovuta dal gruppo.

verso la costituzione di un distinto centro di imputazione degli obblighi fiscali, i soggetti passivi IVA possano conseguire indebiti risparmi d'imposta, con apposite clausole di natura antielusiva⁵ inserite all'interno del titolo V-*bis* del d.P.R. n. 633/72, il legislatore si preoccupa peraltro di scongiurare il rischio di un'arbitraria esclusione o inclusione di determinati soggetti dal perimetro del Gruppo⁶; rischio che può astrattamente sussistere tanto nel caso in cui società che svolgono un'attività unitaria a livello economico non esercitino l'opzione per l'accesso al regime del Gruppo IVA; quanto nell'ipotesi – opposta e speculare – in cui confluiscano all'interno del Gruppo soggetti che esercitano un'attività indipendente sul piano economico. Il “rimedio” legislativo volto a prevenire simili arbitraggi (c.d. principio *all-in, all-out*) si traduce nell'obbligo, per tutte (e solo) le società tra cui sussistano i requisiti di cui all'art. 70-*bis* d.P.R. n. 633/72, di aderire congiuntamente al Gruppo IVA⁷.

Tale previsione si accompagna al corrispondente potere dell'A.f. di “obliterare” gli effetti dell'opzione esercitata ai sensi dell'art. 70-*bis* d.P.R. n. 633/72, recuperando a tassazione il “vantaggio fiscale” eventualmente conseguito dal Gruppo per effetto dell'indebita inclusione o esclusione di una o più società dal perimetro del “soggetto passivo d'imposta collettivo”⁸.

⁵ La valenza antielusiva della disciplina qui in esame trova plurimi riscontri sul piano normativo ed emerge dalla stessa scelta lessicale adoperata dal legislatore con riferimento al potere dell'A.f. di procedere al disconoscimento dei “vantaggi fiscali” derivanti – come meglio si vedrà oltre – dal mancato o non corretto esercizio dell'opzione da parte di tutte (e solo) le società che presentino i requisiti per confluire nel Gruppo IVA. Di norme a contenuto “antielusivo” parla espressamente, del resto, l'Agenzia delle Entrate (cfr., in particolare, Circ. AE n. 19/E/2018; Ris. AE n. 30/E/2021).

⁶ Si pensi, ad esempio, al caso dell'abusivo inserimento nel perimetro del Gruppo di soggetti che svolgano un'attività imponibile ai fini IVA, allo scopo di incrementare il *pro-rata* di detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti. O, all'inverso, all'indebita esclusione dal Gruppo di soggetti che pongano in essere prevalentemente operazioni esenti, per evitare una “penalizzazione” sotto il profilo della detraibilità dell'IVA a monte.

⁷ Cfr., art. 70-*quater*, c. 1, d.P.R. n. 633/72.

⁸ Qualora, dunque, si accerti che non tutte le società in possesso dei prescritti requisiti abbiano esercitato l'opzione per l'accesso al regime, l'A.f. potrà procedere al recupero dell'eventuale “vantaggio” connesso alla mancata inclusione, nel calcolo dell'imponibile del Gruppo, delle operazioni (attive e passive) poste in essere dai soggetti indebitamente estromessi (*i.e.*, la maggiore IVA a debito o minore IVA a credito che si sarebbe determinata in capo al Gruppo se tutti i soggetti legati dai vincoli di cui

La concreta applicazione della richiamata disciplina potrebbe sfociare in eterogenee contestazioni sul versante fiscale, tutte le volte in cui sussista un margine di incertezza o disaccordo rispetto alla sussistenza (talvolta opinabile e, in ogni caso, potenzialmente mutevole nel corso del tempo) dei vincoli richiesti per l'inclusione o meno di un soggetto all'interno del Gruppo IVA⁹.

Data l'assoluta novità della questione e nell'assenza di chiari pronunciamenti sul tema, ci si propone di verificare se simili contestazioni possano avere un riverbero in sede penale, con specifico riguardo agli illeciti dichiarativi contemplati dal d.lgs. n. 74/2000.

2. *Il regime di responsabilità all'interno del Gruppo IVA*

Già di primo acchito, si potrebbe ritenere che il fenomeno del Gruppo IVA presenti, sotto il profilo penal-tributario, problematiche analoghe a quelle riscontrabili in presenza di regimi che deviino dagli schemi "classici" di attuazione del prelievo fiscale e comportino una scissione e una differente imputazione soggettiva (sul piano civilistico e/o fiscale) degli adempimenti documentali, dichiarativi e di versamento previsti dalla normativa tributaria¹⁰. Si pensi, ad esempio, al caso

all'art. 70-*bis* avessero esercitato l'opzione per accedere al regime). Simmetricamente, nel caso in cui sia stato incluso nel Gruppo IVA un soggetto privo dei necessari requisiti, l'A.f. accerterà se, in assenza delle operazioni poste in essere dall'abusivo partecipante, si sarebbe determinata in capo al Gruppo IVA una maggiore imposta dovuta. Per un approfondimento sulle problematiche connesse alla corretta delimitazione soggettiva del Gruppo IVA, si v. L. SALVINI, *Il perimetro del Gruppo IVA*, in A. COMELLI (a cura di), *Nuove problematiche e prospettive di evoluzione del sistema dell'IVA*, 2018, 20.

⁹ La delicatezza del tema è ben presente al legislatore, che, con apposite previsioni, ha cercato di "mitigare" le conseguenze connesse alla non corretta delimitazione (per eccesso o per difetto) del perimetro del Gruppo IVA. Tra le altre, senz'altro indicative sono le disposizioni che limitano, sul piano temporale, gli effetti scaturenti dal mancato o non corretto esercizio dell'opzione di cui all'art. 70-*bis* (cfr., art. 70-*quater* e art. 70-*decies*). Su questa scia si colloca inoltre la previsione di un interpello *ad hoc* per escludere dal Gruppo IVA soggetti cui risulti imputabile un'attività autonoma sul piano economico e organizzativo (art. 70-*ter*, c. 5). Sulla funzione di tale ultimo strumento, si v., in particolare, la ricostruzione di G. FRANSONI, *L'interpello ad excludendum nella disciplina del Gruppo IVA*, *Rass. trib.* n. 1/2019, 13.

¹⁰ Nell'impossibilità di dar conto dell'ampio dibattito su tali tematiche, si v., per tutti, L. SALVINI - F. CAGNOLA (a cura di), *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Giappichelli, Torino, 2021, 258-272 e 594-602.

della trasparenza fiscale nelle società di persone o di capitali o all'istituto del consolidato di cui agli artt. 117 e ss. TUIR, che solo tramite articolate opere di "ingegneria ermeneutica" possono dar luogo a condotte ascrivibili all'interno dei reati del d.lgs. n. 74/2000¹¹.

Come necessario dato di partenza, si deve in effetti osservare che la disciplina dettata dal d.P.R. n. 633/72 individua senza margini di equivoci nel "Gruppo IVA" il "soggetto" cui deve essere rivolta l'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria; e anche in presenza di contestazioni che attengano alla corretta osservanza del principio *all-in, all-out*, sembra indubbio, alla luce degli artt. 70-*quater* e 70-*undecies* d.P.R. n. 633/72, che l'azione accertatrice dell'Agenzia delle Entrate abbia ad oggetto il recupero degli eventuali benefici fiscali (in termini di risparmio d'imposta netto) conseguiti dal "Gruppo" per effetto, a seconda dei casi, dell'inclusione o esclusione di uno o più soggetti dal regime di tassazione consolidata.

La "soggettivizzazione" del Gruppo IVA è, però, come detto, frutto di una mera finzione giuridica, che ruota intorno ad un preciso espediente normativo: *i.e.*, l'esercizio di un'opzione con cui le società del gruppo (civilistico) si spogliano delle rispettive soggettività passive sul piano IVA, conferendo alla controllante, in qualità di rappresentante del "soggetto d'imposta collettivo", il diritto/dovere di provvedere agli adempimenti previsti ai fini del tributo¹².

Alla stregua di un rappresentante fiscale, la società capogruppo è, quindi, il soggetto che si pone come "interlocutore" dell'Erario per tutto ciò che attiene al corretto assolvimento degli «obblighi connessi all'esercizio dell'opzione» (art. 70-*octies*, c. 1): *in primis*, la presentazione di un'unica dichiarazione IVA, in cui dovranno confluire tutte (e solo) le operazioni poste in essere dai partecipanti al Gruppo¹³.

Nell'ottica penalistica, si potrebbe quindi ritenere che, proprio in

¹¹ Come nel caso della rilevanza penale della dichiarazione presentata dalle società di persone, ferma verifica del superamento delle soglie di punibilità in capo ai soci (cfr. Cass. pen., Sez. III, 7 maggio 2019, n. 19228; Cass. pen., Sez. III, 9 novembre 2020, n. 31195).

¹² Elemento (L. SALVINI, *Il perimetro del Gruppo IVA*, cit., 20) che giustifica sul piano costituzionale il trasferimento di determinati obblighi fiscali a soggetti diversi rispetto a quelli cui risulterebbero "normalmente" imputabili.

¹³ Tale previsione si accompagna alla "responsabilità solidale paritetica" degli altri membri del Gruppo IVA per le "somme" che risultano dovute a titolo d'imposta, interessi e sanzioni a seguito delle attività di liquidazione e controllo dell'A.f. (art. 70-*octies*, c. 2).

virtù del ruolo riconosciuto nell'ambito del regime di gruppo, l'amministratore e legale rappresentante della società controllante debba, per necessità di cose, rispondere degli illeciti eventualmente configurabili sul piano dichiarativo¹⁴; tanto nell'ipotesi in cui, quindi, in ragione di una violazione "per difetto" del principio *all-in, all-out*, nella dichiarazione del Gruppo IVA non siano confluite le operazioni (attive o passive) poste in essere dal soggetto indebitamente pretermesso dal Gruppo, quanto nel caso in cui, "per eccesso", la dichiarazione presentata dal Gruppo IVA contenga l'esposizione delle operazioni (attive o passive) riferibili ad una società che non avrebbe avuto i requisiti per esercitare l'opzione, l'unico centro di imputazione della responsabilità penale dovrebbe essere individuato nel firmatario della dichiarazione del Gruppo IVA.

Questa ricostruzione mostra le prime increspature già sotto il profilo del rispetto del principio di personalità della sanzione penale¹⁵ e tenuto conto della struttura dei reati dichiarativi previsti dal d.lgs. n. 74/2000, la cui perseguibilità presuppone una relazione "qualificata" tra l'autore dell'illecito e il titolare degli obblighi previsti dalla disciplina tributaria; relazione ben evidenziata dall'art. 1, lett. c), d.lgs. n. 74/2000, il cui disposto farebbe sorgere più di un dubbio sul fatto che la dichiarazione presentata dall'amministratore della società rappresentante del Gruppo IVA sia assimilabile alla dichiarazione presentata «in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche o di sostituto d'imposta».

Ammettendo, tuttavia, che la fattispecie in esame possa essere accostata alle altre forme "tipiche" di rappresentanza fiscale (legale o negoziale), resterebbe da chiarire se e in che modo il mancato o abusivo esercizio di un'opzione come quella prevista per l'accesso a regime di cui all'art. 70-*bis* d.P.R. n. 633/72 incida sul contenuto della dichiara-

¹⁴ E ciò, al pari di quanto avviene nel consolidato fiscale, benché tra i due istituti esistano profonde differenze. Da questo punto di vista, l'accentramento della responsabilità penale in capo al rappresentante di gruppo potrebbe apparire addirittura più agevole, se si considera che – diversamente da quanto avviene nel consolidato fiscale – la soggettività passiva attribuita al Gruppo IVA (i) assorbe la posizione IVA dei singoli partecipanti; (ii) comporta la presentazione di un'unica dichiarazione IVA. Sul tema, si v. la posizione della GdF (circ. n. 1/18), anche in relazione ad eventuali profili di responsabilità concorsuale dei partecipanti nei reati dichiarativi ascrivibili al legale rappresentante della società controllante.

¹⁵ Cfr., C. ATTARDI, *Gruppo IVA: regime delle responsabilità*, *Fisco*, n. 26, 2018, 2536.

zione e sulla configurabilità del dolo di evasione propria in capo al rappresentante del Gruppo IVA.

Sotto questo aspetto, non è peraltro un dato trascurabile che tale responsabilità (di carattere “oggettivo”) trovi giustificazione, a livello di sistema, nel quadro di un regime opzionale come quello previsto dall’art. 70-*bis*: in caso di violazione per difetto del principio *all-in, all-out*, dovrebbe quindi ritenersi in radice mancante lo stesso titolo che legittima, sul piano giuridico e (quindi) penalistico, l’imputazione di un altrui obbligo dichiarativo in capo al rappresentante del Gruppo IVA (*i.e.*, un’opzione validamente esercitata in via congiunta con la società che pone in essere le operazioni rilevanti sul piano impositivo)¹⁶.

Del tutto singolari sono, del resto, le conseguenze che si avrebbero nell’ipotesi opposta, ove si ravvisassero profili di rilevanza penale nell’abusiva inclusione all’interno del Gruppo IVA di partecipanti che non avrebbero avuto titolo per esercitare l’opzione.

Bypassando gli effetti “costitutivi” dell’opzione per l’accesso al regime, si dovrebbe infatti ritenere che l’amministratore della società partecipante, che abbia indebitamente “delegato” gli adempimenti dichiarativi al rappresentante di Gruppo, incorra in un autonomo titolo di responsabilità penale per l’omessa presentazione della dichiarazione IVA. Conclusione, quest’ultima, difficilmente conciliabile col rilievo per cui: (i) la dichiarazione del Gruppo (ancorché indebitamente) venga presentata *anche* per conto del partecipante “abusivo”; (ii) a fronte dell’omissione dichiarativa configurabile in capo al partecipante “abusivo”, non sia possibile accertare alcuna imposta “evasa” se non a livello di Gruppo.

Scartata questa soluzione, non resterebbe invece che riconoscere piena efficacia all’opzione esercitata per l’inclusione dell’abusivo partecipante all’interno del Gruppo IVA; ed allora, per necessità di cose, la dichiarazione di Gruppo non potrebbe avere un contenuto difforme da quello assunto.

¹⁶ Essendo, cioè, la risultante di una condotta indebita (il mancato esercizio dell’opzione) che si colloca “a monte” rispetto alla titolarità degli obblighi dichiarativi previsti a fini IVA, la fattispecie in questione appare radicalmente difforme dal caso in cui siano omesse nella dichiarazione del Gruppo operazioni attive e passive di una società che ha invece esercitato (legittimamente) l’opzione (con ciò, delegando alla capogruppo il potere/dovere di adempiere agli obblighi previsti dalla normativa IVA).

3. *Violazione dell'all-in, all-out ed elementi costitutivi del "mendacio" dichiarativo (semplice o qualificato)*

Aspetto di non secondario momento è, in ogni caso, se la fattispecie qui esaminata possa essere realmente incasellata, sul piano oggettivo, all'interno delle ipotesi delittuose di natura dichiarativa previste dal d.lgs. n. 74/2000, alla luce del complessivo assetto normativo e dalle modifiche apportate dal d.lgs. n. 158/2015.

Da questo punto di vista, proprio la valenza del principio *all-in, all-out* e dei connessi poteri di controllo attribuiti all'Amministrazione finanziaria dovrebbero offrire più di un argomento nel senso della "atipicità", sotto il profilo penale, di contestazioni che attengano all'inclusione (mancata o abusiva) di una o più società all'interno del Gruppo IVA. Escluso, cioè, che la violazione di una regola antielusiva (come il principio *all-in, all-out*) possa in sé per sé dar luogo ad un illecito di natura penal-tributaria¹⁷, si deve prendere atto della sostanziale¹⁸ inadeguatezza dell'impianto del d.lgs. n. 74/2000 a reprimere con-

¹⁷ Seppur con alcune perduranti oscillazioni giurisprudenziali, l'annoso dibattito sulla rilevanza penale dell'elusione sembrerebbe aver trovato definitiva composizione a livello normativo, per effetto della disciplina prevista dall'art. 10-*bis* legge n. 212/2000. Sulla scorta di tale intervento, la giurisprudenza (v., Cass. pen., Sez. III, 7 ottobre 2015, n. 40272) ha escluso che la violazione di una regola antielusiva possa in sé per sé dar luogo ad un illecito di natura penal-tributaria, salvo il caso in cui ci si trovi al cospetto di «disposizioni specifiche che perseguano finalità antielusive (ad esempio, negando deduzioni o benefici fiscali, la cui indebita autoattribuzione da parte del contribuente potrebbe bene integrare taluno dei delitti in dichiarazione)» o di condotte che, per le concrete modalità esecutive, «integrino ipotesi di vera e propria evasione». Alla luce di tali coordinate interpretative, la perseguibilità penale dell'abuso del diritto dovrebbe essere, a stretto rigore, confinata alla violazione di norme antielusive specifiche, che rechino un precetto di natura "sostanziale" idoneo ad incidere sul contenuto della dichiarazione fiscale; si pensi, ad es., alle disposizioni in tema esterovestizione (all'art. 73, comma 3, TUIR), che, attraverso specifiche presunzioni, radicano nel territorio dello Stato la residenza fiscale di società o enti localizzati all'estero (cfr., Cass. pen., Sez. III, 4 settembre 2018, n. 39678; Cass. pen., Sez. III, 16 marzo 2020, n. 10098); o, ancora, alla normativa in tema di CFC (art. 167 TUIR), nelle ipotesi in cui la controllante residente – in assenza di apposito interpello disapplicativo – ometta di dichiarare in Italia i redditi realizzati dalla controllata estera. Per una panoramica sulla casistica di astratto rilievo, si v., *inter alia*, C. TODINI, *Struttura del reato tributario*, in L. SALVINI - F. CAGNOLA (a cura di), *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Giappichelli, 2021, 322 e ss.; A. LANZI – P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, Cedam, Padova, 2020, 330.

¹⁸ E, per certi versi, non necessariamente biasimevole, in un'ottima di massima selettività delle fattispecie criminose.

dotte di natura puramente “interpretativa” come quelle qui in discorso.

Concentrando l’analisi sulle ipotesi delittuose che, almeno *prima facie*, potrebbero assumere un astratto rilievo¹⁹, dovrebbe essere anzitutto agevole ritenere che, nel vigente quadro normativo, la violazione del principio *all-in, all out* non integri in alcun modo gli estremi del mendacio dichiarativo “semplice”, la cui portata applicativa deve oggi ritenersi *sine dubio* limitata ai casi in cui si assista all’occultamento o all’inveritiera rappresentazione dei fatti materiali (elementi “attivi” e “passivi”, intesi nella loro *effettività* sul piano naturalistico) che concorrono alla determinazione dell’imponibile fiscale.

Se si considera, allora, che il potere di rettifica attribuito all’A.f. in casi di specie si fonda su una mera “finzione” e non esclude la piena riferibilità delle operazioni (attive e passive) ai singoli soggetti di diritto (le società del gruppo) che materialmente e civilisticamente pongono in essere le cessioni o prestazioni rilevanti sul piano impositivo, appare evidente che l’inosservanza del principio *all-in, all out* non possa mai sfociare in una discrasia tra il dato effettuale (le operazioni che i membri, a seconda dei casi, estromessi o abusivamente inclusi nel gruppo, hanno posto in essere sul piano fenomenico) e il contenuto della dichiarazione presentata dal Gruppo IVA²⁰.

Ma anche in relazione al reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici²¹, la configurabilità degli elementi costitutivi della

¹⁹ La violazione del principio *all-in, all-out* è riconducibile, come detto, al mancato o abusivo esercizio dell’opzione *ex art. 70-bis* d.P.R. n. 633/1972 da parte delle società del Gruppo; trattandosi di una condotta che non presuppone in alcun modo l’impiego di fatture o altro genere di supporto documentale fraudolento, la casistica qui in esame non integra, per definizione, gli estremi del reato di dichiarazione fraudolenta mediante fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui all’art. 2.

²⁰ Sotto questo aspetto, la fattispecie non appare in nulla differente dalle ipotesi – penalmente irrilevanti, per espressa previsione normativa – in cui l’A.f. contesti il mero difetto di inerenza di elementi passivi effettivamente esistenti sul piano naturalistico. Parimenti e con riferimento alle operazioni attive poste in essere dal partecipante indebitamente estromesso, tali componenti non sembrano in alcun modo assimilabili ad elementi attivi effettivamente percepiti e occultati dal Gruppo IVA, che, come detto, è dotato di soggettività solo sul piano fiscale (e solo in relazione agli adempimenti IVA).

²¹ Nel presupposto per cui la (tuttora discussa) nozione di «elementi attivi effettivi» e di «elementi passivi fittizi» rilevante ai fini della fattispecie delittuosa in esame consenta di attribuire rilevanza a fenomeni di ineffettività “giuridica” dei componenti positivi e negativi indicati in dichiarazione. Per una panoramica delle differenti ricostruzioni proposte in dottrina (*ante* e *post* riforma del 2015), sia sufficiente il rinvio a E. MUSCO - F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, Zanichelli, Bologna, 2016, 167 e ss.;

fattispecie in esame sembrerebbe inevitabilmente destinata a rimanere relegata ad ipotesi “estreme”, in cui sussista una condotta, da parte del rappresentante o di altre società del Gruppo, univocamente diretta ad indurre in errore l'A.f. tramite una “falsa rappresentazione della realtà”. E questa caratteristica – si può rilevare subito – parrebbe difettare *in nuce* nei casi in cui la contestazione elevata in sede fiscale si appunti esclusivamente sul mancato o indebito esercizio dell'opzione da parte di società che, a seconda dei casi, presentino o meno i requisiti per confluire all'interno del Gruppo IVA.

A tanto si perviene tenuto conto della particolareggiata individuazione delle modalità esecutive rilevanti per l'integrazione del reato di cui all'art. 3 contenuta all'interno della lett. g-ter) dell'art. 1 (*i.e.*, il compimento di operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente l'utilizzo di documenti falsi o l'impiego di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'Amministrazione finanziaria). La disposizione non sembra infatti lasciare spazi di rilevanza penale – nel fuoco dell'art. 3 – per quelle fattispecie in cui l'esposizione in dichiarazione di «elementi attivi inferiori a quelli effettivi» o «elementi passivi fittizi» non sottenda (perlomeno) una “condotta artificiosa attiva” (intesa come espediente di cui il contribuente si avvalga per ostacolare la corretta rappresentazione dei fatti fiscali di rilievo per l'A.f.) o una o più condotte «omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà»²³.

P. PERINI, *Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in A. GIARDA- A. PERINI - A. VARRASO (a cura di), *La nuova giustizia penale tributaria: I reati e il processo*, Wolters-Kluwer, Assago, 2016, 220; G. LUNGHINI, *Definizioni*, sub art. 1, in C. NOCERINO-S. PUTINATI (a cura di), *La riforma dei reati tributari*, Giappichelli, Torino, 10.

²³ Da più parti è stato rimarcato che il riferimento della lett. g-ter) dell'art. 1 alle «condotte omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà» appare di stretta portata applicativa, se si tiene conto della complessiva struttura del mendacio dichiarativo perseguito dall'art. 3. Estremamente rilevante è, sul punto, la previsione contenuta all'interno del c. 3 dell'art. 3 (nella formulazione *post* riforma del 2015), che esclude dal novero delle condotte tipizzate le mere violazioni degli obblighi di fatturazione o di annotazione, nonché i fenomeni di c.d. sottofatturazione. Tale precisazione comprova che il semplice inadempimento di obblighi pur espressamente previsti dalla normativa fiscale non integra gli elementi costitutivi del falso dichiarativo previsto dall'art. 3, in assenza di un *quid pluris* che consenta di attribuire a simili condotte una specifica e più insidiosa attitudine decettiva. Per conferme sul punto, v., ad es., Cass. pen., Sez. III, 11 febbraio 2019, n. 6360.

Senza troppi ostacoli si dovrebbe concludere quindi che, fuori dai casi in cui, nel deliberato intento di sottrarsi alla prescrizioni dell'art. 70-*quater* d.P.R. n. 633/72, una o più società del Gruppo ricorrano ad operazioni simulate o all'utilizzo di mezzi documentali falsi²⁴, la violazione del principio *all-in, all out* non possa, per il resto, presentare quei connotati minimi di fraudolenza e decettività richiesti per la sussistenza del reato di dichiarazione fraudolenta mediante artifici, in assenza di specifici espedienti diretti ad ostacolare l'accertamento dei reali legami finanziari, economici e organizzativi esistenti tra le imprese che, a seconda dei casi, abbiano o meno optato per il regime del Gruppo IVA²⁵.

²⁴ Si pensi al caso in cui, per celare la sussistenza di un rapporto di controllo, la controllante simuli un trasferimento delle quote detenute in una società controllata che svolga un'attività complementare e soggetta al coordinamento della stessa capogruppo; o all'ipotesi in cui, per includere nel perimetro del Gruppo un soggetto autonomo sul piano finanziario, economico o organizzativo, ci si avvalga di documenti (contratti o altro genere di accordi) falsi.

²⁵ È infatti di palmare evidenza che il mancato o abusivo esercizio dell'opzione non pregiudica in alcun modo la possibilità, per l'A.f., di accertare, nell'ambito di un'ordinaria attività di controllo, se tra le società del gruppo esistano o meno i vincoli economici, organizzativi e finanziari richiesti per la costituzione del Gruppo IVA.

