

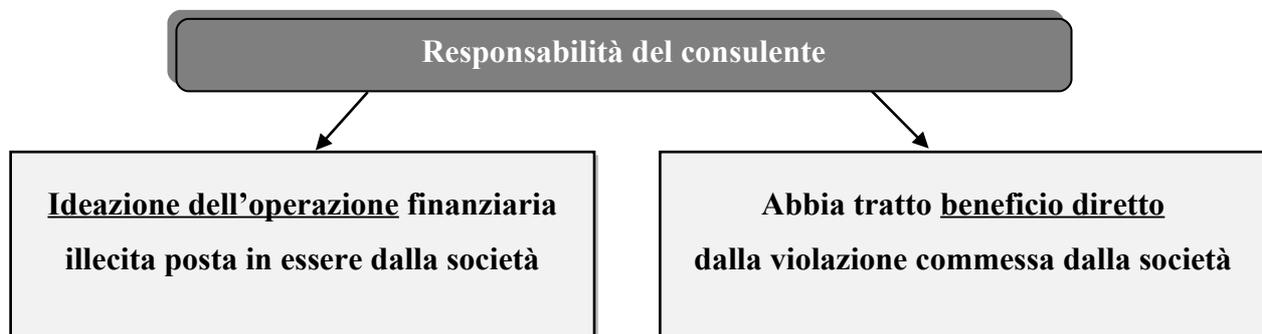
## Consulente responsabile se ideatore dell'operazione fiscale illecita

A cura di **Antonio Gigliotti**

La **CTP di Reggio Emilia**, con la **sentenza 135/01/2012, del 26 marzo scorso**, ha delineato i confini della responsabilità del consulente per la violazione fiscale imputata all'azienda. In particolare, il giudice ha escluso ogni addebito in capo a un professionista che non solo non era stato l'ispiratore dell'illecita operazione finanziaria posta in essere dalla società, ma che non aveva neppure tratto alcun beneficio diretto dal compimento della stessa.

### **Premessa**

La CTP di Reggio Emilia, con la sentenza 135/01/2012, del 26 marzo scorso, ha delineato i confini della responsabilità del consulente per la violazione fiscale imputata all'azienda. In particolare, il giudice ha escluso ogni addebito in capo a un professionista che non solo non era stato l'ispiratore dell'illecita operazione finanziaria posta in essere dalla società, ma che non aveva neppure tratto alcun beneficio diretto dal compimento della stessa.



### La sanzione

In seguito all'accertata esistenza di una serie di **contratti nulli per assenza di giusta causa** conclusi per gli anni 2004, 2005 e 2006, l'Agenzia delle Entrate comminava la sanzione amministrativa pecuniaria di 771.169,50 euro a carico di un professionista, nella sua qualità di consulente della società contribuente.

L'Ufficio finanziario, sulla scorta dei rilievi constatati e accertati, configurava:  
<sup>35</sup>/<sub>17</sub> un **comportamento doloso**, ex art. 5, c. 4, D.Lgs. 472/97, del professionista, che si asseriva avesse promosso l'operazione, agendo **in concorso**, ex art. 9 D.Lgs. 472/97, con l'autore della violazione attraverso suggerimenti e consigli, "quindi tout court attraverso l'attività di consulenza".

Il suddetto provvedimento sanzionatorio veniva prontamente impugnato dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia, che accoglieva il ricorso. In particolare, ricostruito il quadro normativo, per i giudici è stato fondamentale accertare se, nel caso di specie, il ricorrente fosse davvero stato l'ispiratore della violazione posta in essere dalla società cliente e se da questa ne avesse in effetti tratto un beneficio diretto.

Ebbene, la conclusione è stata negativa per entrambe le questioni. Vediamo perché.

#### Cosa ha sostenuto la difesa del professionista

- **illegittimità dell'atto** per violazione all'art. 7 del D.L. 269/2003 che ha modificato il D.Lgs. 472/97;
- **illegittimità costituzionale** dell'art. 7, comma 1 del D.L. 269/2003 in relazione agli artt. 3 e 97 della Costituzione;
- infondatezza dell'atto per **assenza di riscontri probatori** circa la responsabilità del professionista;
- infondatezza dell'atto per totale **assenza di dolo** da parte del professionista;
- infondatezza dell'atto perché riferito a **violazioni insussistenti**;
- in subordine, violazione dell'art. 9 del D.Lgs. 472/97 circa il concorso di persone.

### **Motivi della decisione**

Esclusa la fondatezza della questione di legittima costituzionale dell'art. 7 del D. L. 269/2003, che ha modificato il D.Lgs. 472/1997, sollevata dal ricorrente in relazione agli articoli 3 e 97 della Costituzione, e dichiarata la decadenza dal potere di accertamento dell'ufficio per il periodo d'imposta 2004, il Collegio è passato all'esame delle altre doglianze della difesa, trattandole congiuntamente per la loro evidente connessione.

I giudici tributari prendono le mosse dal rilievo operato dal ricorrente secondo cui:  
<sup>35</sup>/<sub>17</sub> **non può applicarsi** nei confronti di consulenti di società di capitali **l'istituto del concorso** previsto dall'art. 9 del D.Lgs. 472/1997, per effetto delle modifiche apportate **dall'art. 7 del D.L. 269/2003**.

In proposito, si osserva che la Legge delega 80/2003 all'art. 2, comma 1, lett. l) ha fissato il seguente criterio direttivo:

<sup>35</sup>/<sub>17</sub> la sanzione fiscale amministrativa **si concentra sul soggetto che ha tratto effettivo beneficio dalla violazione**.

L'articolo 7 in questione invece recita testualmente che:

<sup>35</sup>/<sub>17</sub> *“le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica **sono esclusivamente a carico della persona giuridica**. Nei casi di cui al presente articolo le disposizioni del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, si applicano in quanto compatibili”*.

L'articolo 7, quindi, introduce il **principio della riferibilità esclusiva alla persona giuridica delle sanzioni amministrative tributarie**, derogando al principio della riferibilità della sanzione alla persona fisica, di cui all'articolo 2, comma 2, del decreto legislativo n. 472 del 1997 e al principio di solidarietà di cui all'articolo 11 dello stesso decreto legislativo.

Sanzione amministrativa

Responsabilità esclusiva della società di capitali allorché la violazione sia relativa al rapporto tributario della stessa persona giuridica. Si investe, quindi, dell'obbligazione il soggetto che ha tratto vantaggio della violazione, **evitando di colpire una persona fisica, ove questa non abbia tratto alcun beneficio dalla condotta illecita.**

**Mancanza di un ruolo attivo**

Così ricostruito il quadro normativo, i giudici si sono chiesti se nel caso di specie il ricorrente:

- 1) **sia stato l'ispiratore dell'operazione finanziaria, cioè se l'abbia ideata, programmata e "confezionata" per proporla al cliente;**
- 2) **abbia tratto beneficio diretto dalla violazione della società.**

Solo in presenza di siffatti elementi si sarebbe potuta affermare la responsabilità del ricorrente, in concorso con la cliente (società autrice della violazione).

In relazione al primo quesito, il Collegio è giunto a una conclusione negativa, poiché:

<sup>35</sup><sub>17</sub> è risultato incontestato che l'operazione, aldilà della sua liceità, era stata ideata, programmata e proposta **da una società terza** la quale, come risultante in atti, aveva "venduto" il proprio prodotto anche ad altre imprese ubicate nelle più svariate regioni italiane.

Come se non bastasse, dalla documentazione prodotta (e non contestata dall'ufficio) è emerso:

<sup>35</sup><sub>17</sub> come il parere che certificava la bontà sotto il profilo fiscale dell'operazione oggetto di contestazione **non fosse il solo in possesso della società**, avendo gli amministratori conferito apposito incarico a uno studio legale per la redazione di un ulteriore parere di consulenza, affinché venisse esaminata la portata dell'operazione proposta (nella specie *Stock-lending*) e i rischi a essa connessi;

<sup>35</sup><sub>17</sub> che il Consiglio di amministrazione della società, nel corso di una riunione, convocata dal Presidente per illustrare l'operazione di *stock lending*, aveva deliberato di porla in essere, “previo esame della bozza di contratto di ‘stock – lending’, investendo al massimo un importo pari a 60.000 euro [...] dell’elevato rischio di perdite in conto capitale connesso all’operazione stessa”.

Senza voler essere esaustivi, si rammenta che lo Stock- lending è un contratto costituito da un prestito di titoli contro pagamento di una commissione e contestuale costituzione da parte del mutuatario di una garanzia (rappresentata da denaro o da altri titoli di valore complessivamente superiore a quello dei titoli ricevuti in prestito), chiamata “Collaterale”, a favore del mutuante (lender), a garanzia dell’obbligo di restituzione dei titoli ricevuti. Alla scadenza il mutuatario restituisce al mutuante altrettanti titoli della stessa specie e quantità dei titoli ricevuti e il mutuante ritrasferisce al mutuatario i beni oggetto della garanzia. Se il collaterale è costituito da cash, il lender ha il dovere di remunerarlo al mutuatario a un tasso di mercato. Se invece il collaterale fornito è “Non-cash” non viene richiesta alcuna remunerazione. Ulteriore caratteristica di tale contratto è la necessità che il rapporto esistente tra il valore dei titoli mutuati e il valore dei beni costituiti a garanzia rimanga inalterato nel corso della durata dell’operazione. Ne consegue che entrambe le parti saranno obbligate a integrare la garanzia originariamente prestata (in caso di apprezzamento dei titoli oggetto del prestito) o a restituire l’eccedenza (in caso di deprezzamento).

Le suddette incontestate circostanze hanno, quindi, condotto la Commissione a concludere che la società verificata:

<sup>35</sup><sub>17</sub> “avesse **piena consapevolezza** del funzionamento dell’operazione finanziaria effettuata e che certamente **non era possibile individuare nel consulente della società il ‘RUOLO ATTIVO’ posto a fondamento delle contestazioni oggetto dell’atto impugnato**”.

Il professionista aveva sì ricevuto la documentazione, nonché illustrata l’operazione alla società, ma il Collegio emiliano ha escluso un qualsivoglia ruolo attivo del medesimo “in presenza di autorevoli pareri **confortanti la bontà anche sotto il profilo fiscale dell’operazione, e del comportamento tenuto dalla società (richiesta di approfondimenti mediante altri pareri, decisione collegiale in c.d.a. ecc.)**”.

Il professionista, quindi, pur avendo indicato l'operazione finanziaria alla cliente, non avrebbe in alcun modo partecipato all'ideazione e alla pianificazione di tutta l'operazione. Di qui, la totale sua mancanza di responsabilità nella vicenda.

Nel caso di specie, la mera “promozione” dell'operazione finanziaria, non è parsa sufficiente a far configurare la responsabilità del consulente, **in quanto il professionista deve ricoprire un ruolo attivo “idoneo a commettere scientemente una violazione fiscale da parte della società”.**

### No “dolo” e “profitto”

Ma la Commissione è giunta ad una risposta negativa anche in relazione al secondo interrogativo, vale a dire che i giudici tributari hanno escluso che il consulente abbia tratto un vantaggio diretto dalla violazione commessa dalla società verificata.

In particolare, in assenza della partecipazione attiva del consulente alla strutturazione dell'operazione censurata, sarebbe stato necessario che l'Ufficio avesse dimostrato:

- 1) **la consapevolezza da parte del professionista dell'illiceità dell'operazione (dolo);**
- 2) **la sua proposta al cliente traendone anche egli vantaggio.**

Ebbene, la Commissione ha rilevato la totale carenza di prove in ordine ad entrambi gli aspetti considerati.

Quanto al primo spetto (dolo), il Collegio chiarisce che per giungere alla affermazione della responsabilità del consulente (ex art. 5 del D.Lgs 472/97), si sarebbe dovuta dare prova del cosiddetto **dolo tributario**, che di profila:

quando l'autore della violazione pone in essere una condotta **consapevolmente diretta all'evasione**, “cosicché non è mai possibile considerare doloso quel comportamento che, pur violando la legge tributaria, non persegua intenzionalmente siffatto obiettivo. [...] Sia il dolo, sia la colpa grave non possono in alcun modo essere presunti; **l'Ufficio o l'ente impositore**, se ritengono che una determinata violazione sia stata commessa con dolo o colpa grave, devono necessariamente **motivare in maniera specifica il loro convincimento ed indicare gli elementi probatori che lo determinano**” (Ministero delle Finanze, circolare 180/E/98).

### La percezione della parcella non equivale a un “vantaggio”

Relativamente al secondo aspetto invece, i giudici tributari osservano che:

<sup>35</sup><sub>17</sub> “il vantaggio economico - che occorre trarre dalla violazione - richiesto dal legislatore per ascrivere una responsabilità alla persona fisica attiene il ‘lucro’ il ‘vantaggio’ che egli ha ottenuto dalla violazione (una sorta di compartecipazione alle utilità conseguenti all’illecito), **la cui assenza fa ascrivere la responsabilità al solo soggetto che, sicuramente, ha avuto interesse a commettere gli illeciti (la società), nella specie attraverso l’abbattimento del carico fiscale mediante indebite deduzioni”**.”

Tuttavia, su questo fondamentale aspetto l’Ufficio:

<sup>35</sup><sub>17</sub> “non fornisce alcun elemento né nell’atto sanzionatorio né successivamente a seguito di specifica contestazione di parte”, risultando solamente acquisito agli atti che il ricorrente ha percepito “**l’ovvia parcella**” per la consulenza prestata.

Inevitabile, pertanto, per la Commissione convincersi della totale estraneità del ricorrente ai fatti di causa. Conclusione desunta dagli elementi probatori offerti dalle parti.

Affinché si configuri la responsabilità del consulente occorre provare

la **partecipazione attiva**, intesa come ideazione dell’operazione illecita.

Nel caso di specie, si è trattato di un pacchetto finanziario ideato da una società terza - peraltro venduto a molteplici società - su cui il consulente aveva dato parere positivo; parere che poi aveva trovato conforto in altre consulenze richieste dalla società (per esempio, quella di uno studio legale). La cliente (società), quindi, era perfettamente a conoscenza di tutti gli aspetti connessi all’operazione di *stock lending* e ne aveva accettato i rischi, deliberando l’investimento di 60mila euro in sede di C.D.A.

2) il **vantaggio economico** che la **persona fisica** avrebbe tratto dalla violazione contestata.

In caso contrario, l’art. 7 del D.L. 269/2003 “obbliga ad imputare la sanzione al solo soggetto che ne ha tratto beneficio” ossia la società, escludendo la responsabilità del professionista”.

3) il **dolo tributario**, che si profila quando l'autore della violazione pone in essere una condotta consapevolmente diretta all'evasione.

**Il “dolo” e la “colpa grave” non possono mai essere presunti.**

29 agosto 2012  
Antonio Gigliotti