

6th CFE Professional Affairs Conference

Tax Advisers' Liability Under Italian Criminal Tax System

Tax Advisers may effectively run the risk of being incriminated for tax crimes as accomplices in collusion with in-house parties of such companies, who might have signed tax returns, given that it is not possible to avoid the self-same risk by (simply) maintaining that their sphere of action, as Tax Advisers, was strictly limited to the rendering of advice and to eventually proposing possible solutions. Their good faith will be duly corroborated solely in the case where the same were not made fully aware of all of the concrete aspects involving the single situations as well as of the specific tax savings options. In other words, therefore, solely in the case where the same were misled by any omitted clarification or further necessary investigation on the true nature of certain economic transactions.

By Ivo Caraccioli - Valente Associati GEB Partners

Risk Areas

The Italian criminal tax system, introduced by Legislative Decree No. 74 of 10 March 2000, is unlike the systems of other EU Countries, as it does not strictly limit its sphere of action to the punishment of fraudulent behaviors and the use of fictitious documents - as is common practice - but it goes as far as setting forth penalties (imprisonment) even for behaviors relating to merely discrepant income tax and VAT returns exceeding given quantitative restrictions, as well as omitted tax payments. Generally, administrative tax penalties are applicable to such latter behaviors.

In addition to the taxpayer's own liability, i.e., physical person or legal representative, there is often the further criminal liability of the Tax Adviser, as an accomplice in the crime. To such effect, Article 110 of the Italian Criminal Code (going as far back as 1930) delineated a rather vast scope for the liability of accomplices, which is based on the fact of having provided any contribution whatsoever to the realization of any criminally relevant fact/event.

Therefore, as far as the relationship between taxpayer and Tax Adviser is concerned, it is quite natural that the former entirely entrust the structuring of the most complex issues and the advice received by the latter along with concomitant criminal risks for the latter in the case where there might be any challenges regarding the truthfulness of the tax returns filed by taxpayer.

Another criminal risk area, becoming increasingly important in relation to tax matters, may be found in international taxation, in view of the fact that its complex nature necessarily requires the intervention of highly specialized Tax Advisers.

The following topics will provide some examples:

- "fictitious foreign residence", involving the offence of "omitted tax return" ex Article 5 of the cited Legislative Decree No. 74;
- "hidden or multiple permanent establishment", involving the offence of "omitted tax return" or for the offence of "discrepant tax return" ex Article 4 of the same Decree;
- "transfer pricing" challenges with regard to the determination of transfer prices among various Countries, with consequent tax savings deemed illegal pursuant to the afore-mentioned Article 4.

Supreme Court Judges will always deem the taxpayer as the liable party with regard to any tax crimes that might have been committed, as the latter signed the tax returns and assumed thus their so-called "paternity" with reference to their truthfulness.

The taxpayer may in fact be indemnified and held harmless from such liability solely in special cases such as:

- deception by one of his employees (i.e., Managing Director of the company) with respect to operating requirements which he could not personally supervise, such as in the case where, unbeknownst to him, costs deriving from invoices for transactions that were partially or entirely nonexistent were fictitiously recorded in the accounts;
- offences that did not involve tax returns but pertained rather to such behaviors as practical omissions (i.e., omitted payment of certified withholdings or VAT, beyond any given quantitative punishability thresholds);
- evaluative offences (such as in “transfer pricing” matters, for example), in which these cannot be deemed criminally relevant by special provisions of the Law (such as the one provided by Article 7 of Decree No. 74 that does not punish value estimates in relation to which the criteria applied were clearly indicated in the financial statements or when variations do not exceed any given threshold).

With regard to other criminal law sectors (such as, for example, working injuries, environmental pollution, etc.) the “proxy” criterion is generally accepted by the Courts - on which basis the delegator cannot be deemed criminally liable of the relevant crimes where the same has conferred to any subordinate party the necessary technical means and assets, without having been equally involved in the company’s management - with regard to tax crimes, the entity is deemed criminally liable, where such party, by virtue of special proxies, has assumed precisely in such manner the liability as to the truthfulness of the tax declarations.

This last comment has led, from a practical perspective, to the rather widespread factual practice according to which any proxy for the signing of tax returns is no longer issued, by large corporations, to top executives but rather to middle-management executives, for the very reason to indemnify and hold harmless the higher echelons of the company’s top management.

The above scenario does not produce, as a general rule, any further investigations, from a factual standpoint, by the Courts unless the indicted executive, by challenging the company’s top management - and therefore with obvious risks for his own position - maintains that he was compelled to sign a tax return which contents he disapproved of. As a matter of fact, it is uniquely in cases such as the one above, that the Public Prosecution proceeds to a further in-depth investigation as to the effective liability of the company’s top management, on the basis of its being effectively privy to the discrepancy at issue.

A further aspect concerns the fact that companies’ CFOs no longer wish to be kept in the dark by CEOs with reference to general corporate policies, within the context of which tax issues are solely included as a residual component. As a matter of fact, there is a specific obligation to keep CFOs duly informed - before resolving on any choices orientated in any case towards tax savings and, hence without any further technical information with regard to all tax and criminal implications as well as any risks that might be involved - as to which may be the consequences of the choices as above indicated.

Report obligations

It might be worth discovering whether or not there are any systems to ensure that Tax Advisers be indemnified and held harmless from any and all criminal risks.

The only factual element that may be actually exploited is the signature, by top management executives, of some kind of “statement of comprehensiveness” whereby they specifically state that the Advisers had access to all factual elements that were necessary to reach a particular decision.

In accordance with EU Directive EC/2005/60 pertaining to the prevention of the use of the financial system for the money laundering of proceeds deriving from criminal activities and for the financing of terrorism, adopted by Legislative Decree No. 231 of 21 November 2007, there is a requirement compelling

Tax Advisers to report all “criminal activities” they might have knowledge of while carrying out their professional functions. The obligation is based on a general notion of “suspicion”; for other professional categories (notaries and lawyers), the same obligation is set forth only in connection with well-defined transactions and activities involving money management.

The expression “criminal activity” refers to any kind of offence (crime or violation), and therefore, also to those tax crimes that do not particularly involve fraud, such as “discrepant” tax returns or omitted withholding or VAT payments.

As a consequence of specific requirements ex Articles 41 et seq. of the afore-cited Legislative Decree, Tax Advisers may indeed be subject to sizeable administrative penalties should they fail to report their own clients who are liable for the crime stated under Article 648-ter of the Italian Criminal Code (use of unlawful money, goods or benefits), achieved by the simple fact of having employed economic or financial activities, even if altogether licit, of money or activities that are derived from crime; the foregoing is based on the fact that money deriving from tax savings, on the basis of the above-mentioned crimes, engenders the obligation at issue.

To such effect, the Italian Authorities have always rejected any restrictive theories, supported by the National Board of Professional Accountants and Accounting Experts (i.e., Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili), on which basis the concept of “provenance” should be construed in its restricted sense, i.e., exclusively with reference to such kinds of behaviors that involve a veritable entry of new money in the company’s treasury (as may be the case, for example, for the “paper mill” that sells fictitious invoices or for the taxpayer who fraudulently obtains an undue VAT refund); therefore, not including those behaviors that engender only minor tax expenditures.

In that regard, it might be worth specifying that in its current wording, Article 648-ter of the Italian Criminal Code provides a “save for cases of criminal collusion” proviso, and thus the crime itself is deemed to have occurred solely if the party perpetrating the crime is different from the party using the money saved.

There is a pending approval for a proposal to introduce also into Italian law the crime of “self-money laundering” on which basis the above-cited proviso would be removed; this would hence determine the applicability of the crime - with the consequences as above on the issue of reporting obligations - even where there is a coincidence between the party committing the crime and the one using the money saved. The said principle, where applied to criminal cases of negligible or nonexistent fraudulence, would determine very serious risks for Tax Advisers, should these not duly comply with the established reporting obligations.

The National Board of Professional Accountants and Accounting Experts, with regard to the proposal to issue the Fourth EU Anti-Money Laundering Directive, has clearly voiced all of its well-founded reservations as to the consequences, with reference to the specific matter in question, deriving from the comments stated before with reference to Tax Advisers’ increasing liability risks.

6th CFE Professional Affairs Conference

La responsabilità del tax adviser nell'ordinamento penal-tributario italiano

di Ivo Caraccioli - Valente Associati GEB Partners

I consulenti fiscali delle società possono correre il rischio di essere incriminati per reati fiscali a titolo di concorso con i soggetti interni alle stesse, che abbiano sottoscritto le dichiarazioni; per evitare il rischio non basta sostenere di essersi limitati a dare dei consigli e a prospettare, in via ipotetica, delle soluzioni. Il tema verrà approfondito nel corso della 6th CFE Professional Affairs Conference, organizzata dalla Confédération Fiscale Européenne, in collaborazione con la Scuola di formazione Ipsoa e ANTI, che si terrà a Milano il 22 novembre 2013.

I consulenti fiscali delle società possono correre il rischio di essere incriminati per reati fiscali a titolo di concorso con i soggetti interni alle stesse, che abbiano sottoscritto le dichiarazioni, non essendo possibile evitare il rischio medesimo sostenendo di essersi limitati a dare dei consigli e a prospettare, in via ipotetica, delle soluzioni. La loro buona fede potrà validamente essere fatta valere solo nel caso in cui non siano stati loro prospettati tutti i profili concreti delle singole situazioni e delle specifiche scelte di risparmio di imposta. Solo nel caso, cioè, in cui siano stati indotti in errore da mancati chiarimenti ed approfondimenti sulla reale natura di determinate operazioni economiche.

Le aree di rischio

Il sistema penale tributario italiano, introdotto con il D.Lgs. 10 marzo 2000 n. 74, si discosta da quelli propri degli altri Paesi dell'Unione Europea, in quanto non si limita a punire condotte di frode e di utilizzazione di documenti falsi - come normalmente avviene - ma si spinge a prevedere la sanzione penale (reclusione) anche per comportamenti di semplice infedeltà della dichiarazione dei redditi e di imposta sul valore aggiunto, al di sopra di determinati limiti quantitativi, nonché di omesso versamento di imposte. Comportamenti, questi, ai quali normalmente si applicano le sanzioni amministrative fiscali.

Accanto alla responsabilità penale del contribuente, persona fisica o rappresentante legale di società, può frequentemente rinvenirsi anche la responsabilità penale del consulente, a titolo di concorso di persone nel reato. In proposito, l'art. 110 del codice penale italiano (risalente al 1930) ha configurato una responsabilità a titolo di concorso molto ampia, che si fonda sull'aver fornito ad altri un qualsiasi contributo alla realizzazione del fatto penalmente rilevante.

Per quanto, dunque, attiene ai rapporti tra il contribuente ed il consulente, è normale che il primo si affidi interamente all'impostazione delle questioni più complesse ed ai consigli datigli dal secondo, con contestuale rischio penale per quest'ultimo nel caso vi siano contestazioni sulla veridicità delle dichiarazioni tributarie presentate dal contribuente.

Un altro, sempre più importante, settore di rischio penale in materia tributaria si rinvia nel campo delle questioni di fiscalità internazionale, dato che la complessità delle stesse richiede necessariamente l'intervento di consulenti altamente specializzati.

Si possono citare, a titolo di esempio, le seguenti tematiche:

- "esterovestizione", con riferimento al reato di "omessa dichiarazione" di cui all'art. 5 del citato D.Lgs. n. 74;
- "stabile organizzazione occulta o plurima", con riferimento al reato di "omessa dichiarazione" o per quello di "infedele dichiarazione" di cui all'art. 4 dello stesso decreto;

- contestazione del “transfer pricing” quanto alla determinazione dei prezzi di trasferimento tra Paesi diversi, con conseguente risparmio fiscale ritenuto illegittimo ai sensi dello stesso art. 4 citato.

La giurisprudenza della Corte di Cassazione considera sempre penalmente responsabile dei reati fiscali il contribuente, avendo egli sottoscritto le dichiarazioni fiscali ed essendosi quindi assunto la “paternità” delle stesse quanto alla loro veridicità. Il contribuente, infatti, può essere ritenuto indenne dalla responsabilità stessa solo in casi particolari quali:

- suo inganno da parte di un dipendente (ad esempio, direttore amministrativo della società) relativamente ad adempimenti di natura operativa, a cui non ha potuto personalmente sovrintendere, come nell’ipotesi in cui, a sua insaputa, siano stati contabilizzati costi risultanti da fatture per operazioni in tutto od in parte inesistenti;

- reati non attinenti alla dichiarazione ma a comportamenti pratici di natura omissiva (ad esempio, omesso versamento di ritenute certificate o di imposta sul valore aggiunto, oltre determinate soglie quantitative di punibilità);

- reati aventi ad oggetto operazioni di tipo valutativo (come, ad es., in materia di “transfer pricing”), in cui le stesse non possono essere ritenute penalmente rilevanti per espressa disposizione legislativa (quale quella di cui all’art. 7 del D.Lgs. n. 74, che non punisce le valutazioni estimative in relazione alle quali i criteri concretamente applicati sono stati chiaramente indicati nel bilancio oppure quando le variazioni non superano una determinata soglia).

Mentre in ordine ad altri settori dell’ordinamento penale (come ad esempio quelli relativi agli infortuni sul lavoro, all’inquinamento ambientale, etc.) viene dalla giurisprudenza generalmente accettato il criterio della “delega” - in forza del quale il soggetto delegante non può essere ritenuto penalmente responsabile dei relativi reati allorché abbia attribuito a dei soggetti sottoposti i relativi mezzi tecnici e patrimoniali, senza parimenti essersi ingerito nella gestione dell’azienda - in relazione ai reati fiscali viene considerato penalmente responsabile il soggetto che, sottoscrivendo le dichiarazioni tributarie, in forza di specifiche deleghe, si sia appunto in tal modo assunto la responsabilità quanto alla veridicità delle dichiarazioni tributarie.

Quest’ultima considerazione ha condotto, in pratica, alla diffusa situazione di fatto secondo cui le deleghe per la sottoscrizione delle dichiarazioni fiscali vengono rilasciate, da parte delle grandi imprese, quasi solo esclusivamente a dirigenti o direttori non di primissimo piano, ma di livello intermedio, e questo onde lasciare indenni da rischio penale i vertici dell’azienda.

Siffatta situazione non produce, di regola, particolari approfondimenti, in linea di fatto, da parte dell’Autorità giudiziaria, a meno che il dirigente incriminato, ponendosi in contrasto con i vertici societari, e quindi con rischi evidenti per la propria posizione, sostenga di essere stato costretto a sottoscrivere una dichiarazione fiscale della quale non aveva approvato i contenuti. Solo in casi di questo genere, infatti, i Pubblici ministeri sono indotti ad approfondire le reali responsabilità dei vertici aziendali, sulla base della loro conoscenza effettiva delle irregolarità.

Ulteriore profilo è quello per cui i CFO delle aziende non gradiscono più di essere tenuti all’oscuro, da parte dei CEO, delle generali politiche aziendali, nell’ambito delle quali, solo come una componente residuale, vengono inquadrati quelle di natura tributaria. Si pretende, infatti, di rendere edotti i CFO - prima di prendere determinate scelte tendenti comunque al risparmio di imposta, e quindi senza approfondimento tecnico di tutte le implicazioni ed i rischi di carattere fiscale, compresi quelli penali - di quali possono essere le conseguenze delle scelte stesse.

Gli obblighi di segnalazione

Occorre chiedersi se esistono, oppure no, dei sistemi per far sì che i Tax Advisers possano essere tenuti indenni da rischi penali. L’unico elemento di fatto che può essere sfruttato è quello della sottoscrizione, da parte dei vertici aziendali, di una sorta di “dichiarazione di completezza”, nella quale gli stessi

precisano di aver messo a disposizione dei consulenti tutti gli elementi di fatto necessari per prendere una determinata decisione.

Ai sensi della vigente direttiva europea n. 2005/60/CE concernente la prevenzione dell'utilizzo del sistema finanziario a scopo di riciclaggio dei proventi di attività criminose e di finanziamento del terrorismo, recepita dal D.Lgs. 21 novembre 2007, n. 231, sussiste l'obbligo di segnalazione a carico dei consulenti tributari in relazione a tutte le "attività criminose" di cui vengono a conoscenza nell'esercizio delle loro funzioni. L'obbligo sussiste in relazione ad una generica nozione di "sospetto"; per altre categorie di professionisti (notai ed avvocati) l'obbligo stesso esiste solo in relazione a ben circoscritte operazioni ed attività comportanti maneggio di denaro.

L'espressione "attività criminosa" fa riferimento a qualunque reato (delitto o contravvenzione), e quindi, anche a quei reati tributari che non sono dotati di particolare natura frodatoria, come la dichiarazione "infedele" o gli omessi versamenti di ritenute e di IVA.

In conseguenza degli obblighi specifici di cui all'art. 41 e ss., D.Lgs. cit., infatti, possono essere passibili di pesanti sanzioni amministrative i consulenti tributari che non denunciano i propri clienti che si siano resi responsabili del reato di cui all'art. 648-ter c.p. (Impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita), realizzato dal semplice fatto di impiegare in attività economiche o finanziarie, anche del tutto lecite, denaro od attività provenienti da delitto; ciò, sulla base della considerazione secondo cui anche il denaro proveniente da risparmio di imposta, in forza dei reati citati, dà luogo alla nascita dell'obbligo in questione.

In proposito, le Autorità italiane hanno sempre respinto la tesi restrittiva, sostenuta dal Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, in forza della quale il concetto di "provenienza" dovrebbe essere inteso in senso limitato, ossia solo con riferimento a quelle condotte che comportano un vero e proprio ingresso di denaro nuovo nelle casse dell'azienda (come accade, ad esempio, per la "cartiera" che vende fatture false o per il contribuente che ottiene fraudolentemente un indebito rimborso di IVA); non anche, quindi, con riferimento alle condotte dalle quali deriva soltanto un minore esborso di imposte.

Va al riguardo precisato che, nella formulazione attuale, l'art. 648-ter c.p. presuppone la clausola di riserva "fuori dei casi di concorso nel reato", e quindi il reato stesso si verifica soltanto se esiste la diversità tra il soggetto che ha commesso il reato e chi ha utilizzato il denaro risparmiato.

È in corso di approvazione una proposta tendente ad introdurre anche nell'ordinamento italiano il reato di "auto-riciclaggio", in forza del quale verrebbe eliminata la clausola di riserva menzionata; questo determinerebbe l'applicabilità del reato - con le ricordate conseguenze in materia di obblighi di segnalazione - anche nel caso ci sia coincidenza tra chi ha commesso il reato e chi ha utilizzato il denaro risparmiato. Tale principio, applicato a fattispecie criminose di scarsa od inesistente rilevanza frodatoria, determinerebbe rischi molto gravi per i consulenti tributari che non procedessero a tali segnalazioni.

Il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, in relazione alla proposta di emanazione della Quarta Direttiva UE anti-riciclaggio, ha avanzato tutte le più fondate riserve sulle conseguenze, relative alla specifica materia, derivanti dalle considerazioni che precedono in ordine all'aumento del rischio di responsabilità per i consulenti tributari.