RASSEGNA TRIBUTARIA

Bimestrale di diritto tributario diretto da:
Massimo Basilavecchia, **Michele Cantillo**, **Eugenio della Valle**, **Adriano Di Pietro**, **Franco Fichera, Giovanni Flora, Guglielmo Fransoni, Franco Gallo, Oliviero Mazza, Leonardo Perrone, Claudio Sacchetto, Livia Salvini, Salvatore Sammartino, Giuliano Tabet, Francesco Tesauro**, **Antonio Uricchio, Giuseppe Zizzo**

Fondatore di Rassegna Tributaria: *Luigi Pietrantonio* - Direttore responsabile: *Giulietta Lemmi*
Redazione: Viale Maresciallo Pilsudski, 124 - 00197 - Roma -
Tel. 06.20.381.463 - E-mail: redazione.ilfisco@wki.it

I contenuti e i pareri espressi negli articoli sono da considerare opinioni personali degli autori che non impegnano pertanto il direttore ed il comitato di redazione

Editore: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (MI)
Reg. St. Trib. di Roma n. 17486
Stampa: GRAFICA VENETA S.p.A., Via Malcanton, 2 - 35010 Trebaseleghe (PD)
fascicolo incluso nel prezzo dell'abbonamento alla rivista "il fisco" se allegato alla stessa

Quote abbonamenti 2015

1) Abbonamento "il fisco" 2015 (comprende 48 numeri della rivista "il fisco" + 6 numeri della rivista Rassegna Tributaria + 6 pocket "il fisco" Euro 329,00 - Iva inclusa)
2) Abbonamento solo a Rassegna Tributaria 2015 (6 numeri) Euro 70,00 (per Estero Euro 90,00)
3) Una copia Euro 16,00

Il pagamento dell'abbonamento può essere effettuato con bonifico bancario sul c/c bancario iban IT45 A030 6905 0700 0000 0700 181 o con versamento sul c/c postale n. 61844007 intestati a:
Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Viale M.llo Pilsudski, 124 - 00197 Roma
L'Iva corrisposta dall'editore ai sensi dell'art. 74, lettera c), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, del D.M. 29 dicembre 1989 (come sostituito dal D.M. 9 aprile 1993) e del D.M. 12 gennaio 1990, è conglobata nel prezzo di copertina. All'acquirente-abbonato non è consentita la detrazione dell'imposta (circolare ministeriale n. 63/490676 del 7 agosto 1990).

Egregio abbonato,
ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30.6.2003, n. 196, La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l., con sede legale in Assago Milanofiori Strada 1- Palazzo F6, 20090 Assago (MI), titolare del trattamento, e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati.
Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita.
Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Centro Direzionale Milanofiori, Strada 1-Palazzo F6, 20090 Assago (MI), o inviando un fax al numero 02.82476.403.

Comitato per la valutazione

Andrea Amatucci - Fabrizio Amatucci - Mauro Beghin - Umberto Breccia - Beniamino Caravita di Toritto - Andrea Carinci - Giuseppe Maria Cipolla - Silvia Cipollina - Andrea Colli Vignarelli - Luigi Paolo Comoglio - Daria Coppa - Roberto Cordeiro Guerra - Lorenzo del Federico - Giacinto della Cananea – Gaspare Falsitta - Augusto Fantozzi - Andrea Fedele - Valerio Ficari - Maria Cecilia Fregni - Gianfranco Gaffuri - Alessandro Giovannini - Daniel Gutman - Salvatore La Rosa - Maurizio Logozzo - Francesco Paolo Luiso - Corrado Magnani - Enrico Marello - Giuseppe Marini - Gianni Marongiu - Giuseppe Melis - Maurizio Sebastiano Messina - Marco Miccinesi - Salvatore Muleo - Salvatore Muscarà - Mario Nussi - Franco Paparella - Raffaele Perrone Capano - Franco Picciaredda - Francesco Pistolesi - Enrico Potito - Giovanni Puoti - Tulio Rosembuj - Roberto Schiavolin - Giuliana Scognamiglio - Giuseppe Tinelli - Loris Tosi - Edoardo Traversa - Victor Uckmar - Marco Versiglioni

Regolamento di Autodisciplina di Rassegna Tributaria

La pubblicazione dei contributi della sezione "Dottrina" e della sezione "Profili istituzionali" è subordinata a due livelli di valutazione da parte della Direzione della Rassegna e del Comitato per la Valutazione

Il Comitato per la Valutazione è formato da almeno 12 membri, individuati dalla Direzione fra professori ordinari di ruolo o fuori ruolo, indicati in un elenco periodicamente aggiornato. Il numero dei revisori può essere aumentato fino a 36.

I contributi devono essere previamente inviati alla Redazione di Rassegna che provvede a trasmetterli ai Direttori anche in forma digitale.

Il contributo approvato collegialmente dalla Direzione è sottoposto, in forma anonima, al giudizio di un membro del Comitato per la Valutazione designato a rotazione sulla base delle specifiche competenze in relazione all'argomento del contributo. Il giudizio è comunicato entro 15 giorni. La valutazione può essere positiva, negativa o subordinata a ulteriori interventi da parte degli autori. In quest'ultimo caso, l'autore è tempestivamente informato delle indicazioni formulate e degli interventi suggeriti e provvede all'ulteriore elaborazione; la Direzione, a sua volta, valutata la significatività dell'ulteriore elaborazione, decide in ordine alla pubblicazione.

Nel Colophon di ciascun numero di Rassegna sono indicati i membri del Comitato per la Valutazione. Nell'indice di ogni numero di Rassegna, i contributi pubblicati a seguito di una valutazione positiva sono contrassegnati da un asterisco.

Ferma restando comunque l'approvazione collegiale della Direzione, possono essere pubblicati contributi che non siano stati sottoposti al giudizio del Comitato per la Valutazione entro il limite del 40%.

INDICE

DOTTRINA

Franco Gallo - Nuove espressioni di capacità contributiva 771

Giuliano Tabet - Riflessioni in tema di note di variazione Iva per fatture insolute 785

Michele Mauro - Questioni in tema di ammissione dei crediti tributari al passivo fallimentare (*) 805

Andrea Mondini - Autonomia e proporzionalità nelle sanzioni amministrative in materia di tributi locali (*) 828

Alessandro Vicini Ronchetti - La nuova fisionomia dell'Irap dopo la deducibilità del costo del lavoro (*) 861

Chiara Gioè - Il regime delle spese della procedura di reclamo (*) 881

Federico Aquilanti - Sanzionabilità della dichiarazione doganale infedele: tra cumulo giuridico e principio di proporzionalità (*) 903

PRATICA RAGIONATA

Marco Di Siena - Le riserve in sospensione d'imposta tra fusione e liquidazione 921

Claudio Melillo - L'evoluzione del rapporto Fisco-Impresa secondo le linee guida dell'OCSE 932

Paolo Puri e Alberto Zoppini - Profili tributari delle *partnership* europee organizzate come fondi di fondi (*) 949

GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA

Michele Marzano - *Transfer pricing* e finanziamenti infruttiferi infragruppo 990

[*Corte di Cassazione, Sez. tributaria, sentenza n. 27087 del 19 dicembre 2014, Pres. Piccininni, Rel. Olivieri*] 969

Francesco Tundo La durata delle verifiche tributarie nuovamente al vaglio della Corte di Cassazione 1014

[*Corte di Cassazione, Sez. tributaria, sentenza n. 7584 del 15 aprile 2015, Pres. Bielli, Rel. Olivieri*] 1006

GIURISPRUDENZA PENALE TRIBUTARIA

Oliviero Mazza - L'insostenibile convivenza fra *ne bis in idem* europeo e doppio binario sanzionatorio per i reati tributari 1033

[*Corte di Giustizia UE, Sez. IX, Causa C-497/14 del 15 aprile 2015, Pres. Jürimäe, Rel. Safjan*] (Massima) 1033

INDICE CRONOLOGICO

GIURISPRUDENZA

Corte di Cassazione, Sez. trib.	19 dicembre 2014	n. 27087	969
Corte di Cassazione, Sez. trib.	15 aprile 2015	n. 7584	1006
Corte di Giustizia UE, Sez. IX	15 aprile 2015	C-497/14	1033

Gli articoli contraddistinti da un asterisco sono stati giudicati positivamente, su base anonima, da un membro del Comitato per la Valutazione designato a rotazione.

L'evoluzione del rapporto Fisco-Impresa secondo le linee guida dell'OCSE

Claudio Melillo

Estratto: Nel presente lavoro[1] s'intende approfondire il tema del rischio fiscale quale variabile strategica della *governance* d'impresa. Prendendo spunto dal principio di *cooperative compliance* suggerito dall'OCSE, si analizzano criticità e vantaggi dell'adozione, da parte delle imprese, di un sistema di gestione e controllo del rischio fiscale (i.e., *tax control framework*), che consenta, da un lato, di incrementare la trasparenza fiscale a tutela degli interessi erariali e, dall'altro, di conseguire la *tax compliance* amministrativa e penale a tutela dell'impresa. Da ultimo, si definisce il ruolo del soggetto cui demandare il monitoraggio del rischio fiscale (i.e., *tax risk manager*), individuando la sua allocazione nell'ambito della funzione di *audit* al fine di garantire una sufficiente indipendenza rispetto alle decisioni del *board*.

Abstract: This Work[1] explores the theme of tax risk as a strategic variable of corporate governance. Inspired by the principle of cooperative compliance suggested by the OECD, it analyzes problems and benefits arising from the adoption of a tax risk management and control system (i.e., tax control framework), which allows companies, on the one hand, to increase tax transparency for a better tax payment compliance and, on the other, to obtain administrative and criminal tax compliance for company protection. Finally, it defines the role of the person that in a company shall be in charge of monitoring the tax risk (i.e., tax risk manager), specifying its allocation within the audit function in order to ensure an adequate independence with respect to the decisions of the Board

SOMMARIO: **1.** Premessa - **2.** La Circolare 6 agosto 2014, n. 25/E - **3.** Trasparenza da parte del Contribuente in cambio di certezza da parte del Fisco - **4.** Come implementare un efficace sistema di gestione e controllo del rischio fiscale (i.e., *tax control framework*): una esemplificazione - **5.** Il ruolo del *tax risk manager* -

[1] Il presente articolo trae ispirazione dalla relazione "*Criminologia tributaria internazionale ed esterovestizione societaria: un nuovo modello di tax risk management*", presentata in occasione del Convegno avente ad oggetto "*I processi investigativi nel crimine economico finanziario internazionale*", svoltosi il 27 marzo 2015 presso l'Aula Magna del Polo Goriziano dell'Università degli Studi di Trieste – Dipartimento di Scienze Politiche e sociali.

6. Criminologia tributaria e *tax (crime) risk management*: il futuro della lotta all'evasione fiscale nazionale e internazionale passa attraverso la prevenzione e la gestione del rischio fiscale - **7.** Considerazioni conclusive.

1. *Premessa* - Secondo l'orientamento emerso in ambito OCSE, al fine di contrastare la pianificazione fiscale aggressiva e le pratiche di BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) e, in taluni casi, rifondare il deteriorato rapporto con i Contribuenti, i Legislatori dei singoli Stati membri devono prevedere l'adozione di innovative forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata (*i.e.*, "*enhanced cooperation*"[2]) tra Imprese e Fisco, nonché, per i soggetti di maggiori dimensioni, l'implementazione di sistemi aziendali strutturati di gestione e controllo del rischio fiscale.

Il nostro Paese ha recepito tale suggerimento attraverso l'art. 6 della Legge 11 marzo 2014, n. 23 (di seguito, "*delega fiscale*")[3], che ha attribuito al Governo nazionale il compito di disciplinare aspetti assai critici e delicati del rapporto Fisco-Impresa[4], quali:

- la gestione del rischio fiscale[5];
- la *governance* aziendale[6];

[2] Il tema fonda le sue radici nell'ambito del *Forum on Tax Administration* istituito nel luglio 2002 dal Comitato Affari Fiscali dell'OCSE; già nel 2004 il documento "*Managing and Improving Tax Compliance*" ha enfatizzato l'importanza di applicare i moderni principi del *risk management* nel gestire la *compliance* fiscale ed a questo si è affiancata, nel 2010, anche la nota informativa "*Understanding and Influencing Taxpayer Compliance Behaviour*." Tuttavia, il passaggio decisivo si è verificato nel 2008, con la pubblicazione dello studio "*Study into the Role of Tax Intermediaries*" della *Foreign Trade Association* (FTA), relativo alla cosiddetta "*aggressive tax planning*", che incoraggiava le autorità fiscali e i grandi contribuenti (inclusi i consulenti fiscali) ad instaurare un rapporto basato sulla cooperazione e sulla fiducia, coniando l'espressione "*the enhanced relationship*".

[3] Cfr. Legge 11 marzo 2014, n. 23, pubblicata sulla G.U. n. 59 del 12 marzo 2014, dal titolo: "*Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita*".

[4] Per approfondimenti in merito al rapporto Fisco-Contribuente si veda C. MELILLO e I. MOTTOLA, *Tax Governance nel rapporto Fisco-Contribuente*, in *Manuale di Governance Fiscale*, Milano, 2011, pagg. 1385-1450.

[5] Il rischio fiscale di un'impresa si affronta, da un punto di vista strategico, adottando politiche di "*good tax governance*" e si gestisce, sotto il profilo operativo, attraverso l'adozione di idonei sistemi di monitoraggio e controllo interno, vale a dire una serie di attività e procedure che consentano al *tax risk manager* di percepire e individuare le aree di incertezza (riconducibili al rischio fiscale) in relazione all'attività di *business*. La gestione del rischio fiscale implica l'amministrazione e il controllo di ciascuna area di incertezza al fine di prevenire la nascita di controversie con le autorità fiscali competenti dei Paesi in cui si svolge l'attività. Per approfondimenti cfr. B. SANTACROCE e L. FRUSCIONE, *La gestione del rischio fiscale: il nuovo rapporto Fisco-Impresa*, in "*il fisco*" n. 20/2014, pagg. 1957 ss.. Per ulteriori approfondimenti si rimanda a: L. RISOLO, *I rischi fiscali: istituzione e trattamento contabile*, in "Pratica Fiscale e Professionale", n. 48/2013, pagg. 51 ss.; A. SANTORO, N. CORTI e R. LUPI, *Internal Audit, Corporate Governance e Affidabilità Fiscale*, in "Dialoghi Tributari", n. 1/2011, pagg. 14 ss.; A. SANTORO, *Internal audit, corporate governance e affidabilità fiscale?*, in "Dialoghi Tributari", n. 1/2011.

– il tutoraggio[7].

La citata delega fiscale prevede, altresì, per i contribuenti più virtuosi, l'introduzione di "*incentivi sotto forma di minori adempimenti per i contribuenti e di riduzioni delle eventuali sanzioni, (...), nonché forme specifiche di interpello preventivo con procedura abbreviata*".

Orbene, l'art. 6 della delega fiscale pone l'attenzione, per la prima volta e in maniera inequivocabile, sulla rilevanza strategica del rischio fiscale[8] e sulla necessità di prevederne il monitoraggio nell'ambito delle imprese, attraverso idonei sistemi di *risk management*[9]. Tuttavia, per risultare efficaci, tali sistemi devono essere implementati e gestiti secondo criteri di neutralità e indipendenza che consentano di tutelare non solo gli interessi del Contribuente, il quale potrà in tal modo rivendicare l'auspicata *tax compliance* amministrativa e penal-tributaria, ma anche dell'Erario, che, a fronte di una maggiore trasparenza fiscale da parte del Contribuente stesso, potrà trarne beneficio grazie alle possibili maggiori entrate future ed ai minori oneri in termini di attività ispettiva.

È questo, a parere di chi scrive, uno dei presupposti imprescindibili per la corretta applicazione del principio di *cooperative compliance* definito dall'OCSE e per una riforma efficace del rapporto Fisco-Contribuente ma, al tempo stesso, è anche uno dei suoi aspetti più controversi e delicati, su cui la delega fiscale non sembra aver fornito suffi-

[6] A causa del dilagare incontrollato del fenomeno di pianificazione fiscale aggressiva, la Commissione europea, con la Raccomandazione 2012/772/UE, è stata indotta a promuovere i principi fondamentali della *good governance* in materia fiscale per implementare, a livello dei singoli Stati membri, più efficaci strumenti di collaborazione in ambito tributario. Sul punto cfr.: B. FERRONI, *Cooperative compliance, governance aziendale e tutoraggio*, in "*il fisco*" n. 20/2014, pagg. 1950 ss..

[7] Cfr. B. FERRONI, *Cooperative compliance, governance aziendale e tutoraggio*, in "*il fisco*" n. 20/2014, pagg. 1950 ss..

[8] L'OCSE ha fornito un'analitica definizione del rischio fiscale, facendovi rientrare tutte le criticità che derivano dal mancato rispetto, da parte di un'impresa, delle legislazioni fiscali vigenti in ciascuno dei Paesi membri. Certamente vi rientrano quindi:

- il rischio derivante dalla non corretta tenuta delle scritture contabili;
- il rischio della commissione di errori nella compilazione e presentazione delle dichiarazioni fiscali;
- il rischio di pagamento di maggiori imposte per effetto del mancato allineamento tra la posizione dell'impresa e quella dell'Amministrazione finanziaria;
- il rischio di doppia tassazione;
- la non corretta interpretazione della legislazione e della prassi fiscale;
- il rischio di incorrere nella responsabilità penal-tributaria (cosiddetto *tax crime risk*);
- il danno reputazionale, compreso il deterioramento dei rapporti tra l'impresa e le Autorità fiscali.

Per ulteriori approfondimenti cfr. OECD, *Building trasparent tax compliance by banks*, OECD Publishing, 2009.

[9] Sul tema si rimanda alla Rubrica "Risk Management", in Rivista digitale "ECONOMIAeDIRITTO.it", *www.economiaediritto.it*.

cienti indicazioni per agevolare il Legislatore nella successiva fase attuativa.

2. *La Circolare 6 agosto 2014, n. 25/E*

2.1. *L'evoluzione del rapporto Fisco-Contribuente* - Con riguardo alle novità contenute nella delega fiscale l'Agenzia delle Entrate è intervenuta con la Circolare 6 agosto 2014, n. 25/E, precisando che, al fine di innovare il rapporto Fisco-Contribuente, occorre un adeguato confronto tra le parti, affinché:

- da un lato, sia possibile rendere il Contribuente partecipe, in modo tangibile e trasparente, dello sforzo che il Fisco esercita quotidianamente nello svolgimento dei propri compiti istituzionali, in un contesto di leale collaborazione e buona fede;
- dall'altro, sia consentito all'Amministrazione finanziaria di individuare con maggior attendibilità la sussistenza dei presupposti dell'atto in corso di definizione, con effetti positivi sull'affidabilità dei controlli.

2.2. *Il trattamento riservato ai "Grandi Contribuenti"* - Nella citata Circolare n. 25/E/2014, l'Amministrazione finanziaria conferma il suo impegno nella ricerca di un più efficace rapporto con i "*Grandi Contribuenti*", precisando che le posizioni di questi ultimi saranno consolidate anche mediante l'analisi di ciascuna posizione fiscale (*i.e.*, tutoraggio), in modo da assicurare una migliore valutazione circa il grado di rischio (*risk rate*) attribuibile ai singoli soggetti.

In un passaggio cruciale, la summenzionata Circolare precisa che: "*(i)n un'ottica di ottimizzazione dell'impiego delle risorse disponibili, per i grandi contribuenti rispetto ai quali, negli anni precedenti, non sia stato rilevato un livello di rischio alto, ovvero gli esiti dell'attività di controllo abbiano permesso di appurare che l'evento a motivo del quale era stato attribuito un rischio alto non si è verificato, qualora per l'anno in corso dalle dichiarazioni o dai bilanci non emergano scostamenti o eventi significativi, il tutoraggio potrà essere svolto mediante un sintetico aggiornamento della scheda di rischio, che potrà riguardare solo i dati relativi alle ultime dichiarazioni fiscali presentate e al bilancio di esercizio*". Ebbene, tale passaggio testimonia un allentamento della tensione e una condivisibile apertura da parte del Fisco di fronte a situazioni giudicate a "*basso rischio*" e, come tali, meritevoli di agevolazioni nel procedimento di tutoraggio.

D'altra parte, l'approccio sopra richiamato evoca forme di interlocuzione avanzata basate su collaborazione, trasparenza e fiducia reciproca,

già diffuse in altri Paesi[10] e note come "*cooperative compliance programmes*".

2.3. *Il rischio di BEPS attraverso la delocalizzazione all'estero di materia imponibile* - Le imprese che operano con l'estero (*i.e.*, multinazionali) hanno indubbiamente l'onere di individuare, gestire e controllare maggiori aree di incertezza e di rischio rispetto a quelle che operano nell'ambito dei confini nazionali.

Secondo la citata Circolare n. 25/E/2014, nell'ambito delle attività di verifica e di accertamento, le Direzioni Regionali preposte al controllo dei grandi Contribuenti, pur mantenendo alta l'attenzione su tutte le questioni relative all'interpretazione giuridica delle norme, dovranno concentrare la propria capacità d'indagine verso quelle fattispecie contraddistinte da un elevato rischio di evasione o elusione tributaria[11].

È il caso di tutte quelle operazioni riconducibili a strategie di *Aggressive Tax Planning* che determinano il deplorevole fenomeno della "*BEPS*" (*Base Erosion and Profit Shifting*).

Si pensi, a titolo esemplificativo, ai Contribuenti che delocalizzano "*formalmente*" le fonti di reddito in paradisi fiscali ovvero in Paesi a fiscalità particolarmente vantaggiosa, laddove gli intenti perseguiti siano quelli di realizzare arbitraggi impositivi e illeciti risparmi d'imposta. E ancora, si pensi alle imprese nazionali che, avendo il controllo di società partecipate estere, adottano prezzi di trasferimento non allineati al valore normale (*arm's length*)[12] per realizzare pratiche di *profit shifting* finalizzate a trasferire materia imponibile in altri Paesi ovvero a quei Contribuenti, persone fisiche o enti collettivi, che fissano la residenza fiscale all'estero solo da un punto di vista formale, per evitare di sottoporre a tassazione in Italia i propri redditi.

Un chiaro riferimento, dunque, a taluni Gruppi multinazionali ma anche a quei Contribuenti, non necessariamente "*grandi*", che intrattengono rapporti all'estero a vari livelli in maniera non sempre virtuosa.

[10] Si tratta di ventiquattro Paesi membri dell'OCSE che hanno contribuito al dibattito in tema di "*cooperative compliance*", vale a dire: Australia, Austria, Canada, Danimarca, Finlandia, Francia, Germania, Hong Kong, Ungheria, Irlanda, Italia, Giappone, Nuova Zelanda, Norvegia, Paesi Bassi, Portogallo, Russia, Singapore, Slovenia, Sud Africa, Spagna, Svezia, Regno Unito e USA.

[11] Per approfondimenti sul tema dell'evasione ed elusione fiscale internazionale si rimanda a C. MELILLO, *Criminologia e criminalistica tributaria: i nuovi strumenti di contrasto dell'evasione e dell'elusione fiscale internazionale*, in "Criminologia Tributaria" (Rubrica), *www.criminologiatributaria.it*, in Rivista digitale "ECONOMIAeDIRITTO.it", *www.economiaediritto.it*, n. 7/2013.

[12] Cfr. *inter alia*: B. FERRONI, *La delega fiscale e il transfer pricing*, in "*il fisco*" n. 2/2015, pagg. 1-161; G. Rolle, *BEPS: Legge delega per la revisione del sistema fiscale e influenza dei lavori OCSE/G20*, in "Fiscalità e commercio internazionale", n. 12/2014, pagg. 11 ss..

3. *Trasparenza da parte del Contribuente in cambio di certezza da parte del Fisco* - La spinta riformatrice derivante dall'OCSE ha indotto gli Stati membri ad avviare adeguati processi di cambiamento nella gestione del rapporto con i Contribuenti al fine di introdurre nei rispettivi ordinamenti tributari appositi regimi che consentano di attuare concretamente il principio di *cooperative compliance* e di tracciare le linee guida a cui dovrà ispirarsi in futuro il rapporto Fisco-Contribuente.

Per dare impulso a questo importante processo riformatore occorre che le imprese mostrino interesse a cooperare con il Fisco[13] ma, soprattutto, siano disponibili ad adottare al proprio interno sistemi di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale (*i.e.*, *tax control framework*), inteso quale rischio di operare in violazione di norme di natura fiscale (amministrativa e penale) ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario. In altri termini: maggiore trasparenza da parte del Contribuente in cambio di certezza da parte del Fisco.

Il Rapporto OCSE del 2013[14] afferma che il *tax control framework* dovrebbe auspicabilmente trovare allocazione in un più ampio sistema di *internal auditing* e che dovrebbe agevolare il raggiungimento degli obiettivi della *corporate social responsibility* (CSR)[15], prendendo le mosse dai valori etici dell'impresa e prevedendo un *enterprise risk management* (ERM) basato su *policy* e procedure che costituiscano le *best practice* in ambito internazionale e garantiscano in concreto un efficace monitoraggio del rischio fiscale.

Un siffatto sistema di *tax risk management* dovrebbe assicurare il fedele e tempestivo adempimento degli obblighi tributari, garantendo, inoltre:

1) una chiara attribuzione di ruoli e responsabilità ai diversi settori dell'impresa in relazione ai rischi fiscali;

---

[13] Mediante l'adozione di forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata basate sul reciproco affidamento tra Amministrazione finanziaria e Contribuenti nonché sulla prevenzione e risoluzione delle controversie in materia fiscale.

[14] Cfr. OECD, "*The importance of the Tax Control Framework*", in "*Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*", OECD, Paris, 2013. Per approfondimenti si vedano anche: COSO (*Committee Of Sponsoring Organisations Of The Treadway Commission*), *Internal Control – Integrated Framework, Guidance on Monitoring Internal Control System*, COSO, 2009; OECD, *Declaration on Propriety, Integrity and Transparency in the Conduct of International Business and Finance*, OECD, Paris, 2010; OECD, *Tax Compliance and Tax Accounting System*, OECD, Paris, 2010.

[15] Per approfondimenti sul tema della *corporate social responsibility* (CSR) si rimanda a C. MELILLO (a cura di), "*Corporate Social Responsibility*" (Rubrica), in Rivista digitale "ECONOMIAeDIRITTO.it", *www.economiaediritto.it*.

2) efficaci procedure di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali il cui rispetto sia garantito a tutti i livelli aziendali;
3) efficaci procedure per correggere gli errori e rimediare ad eventuali carenze riscontrate nel suo funzionamento e attivare le necessarie azioni correttive.

4. *Come implementare un efficace sistema di gestione e controllo del rischio fiscale (i.e., tax control framework): una esemplificazione* - Nel 2013 l'OCSE ha pubblicato il Rapporto denominato "*Co-operative Compliance: a Framework From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*"[16] al fine di fornire le linee guida per la costruzione di un modello di *cooperative compliance* in grado di ristabilire fiducia e confidenza nel rapporto tra Contribuente e Fisco, consentendo benefici ad entrambi.

Il predetto Rapporto evidenzia, in particolare, l'importanza del cosiddetto "*Tax Control Framework*" nelle imprese multinazionali (ma non solo) per la gestione sistematica del rischio fiscale.

La presenza in azienda di modelli di gestione e controllo del rischio fiscale[17] sufficientemente solidi e strutturati, da garantire all'Amministrazione finanziaria l'affidabilità e veridicità del contenuto delle dichiarazioni fiscali, nonché la volontà del Contribuente di essere fiscalmente trasparente e conforme alle prescrizioni normative, sono stati considerati elementi essenziali per il successo della *cooperative compliance*[18].

È utile notare che, con riferimento ai sistemi preventivi di controllo, il "*Servizio Studi*" sulla delega fiscale ha evidenziato come modelli analoghi a quelli previsti dal D.Lgs. 231/2001[19] possano essere posti a fondamento di un sistema integrato di controlli in grado di gestire in modo efficiente e puntuale qualsiasi forma di rischio (incluso quello fiscale), offrendo all'imprenditore, ai soci e alla *governance* aziendale un vero e proprio sistema integrato capace di monitorare l'intera attività dell'impresa.

È di tutta evidenza che i cosiddetti "*Modelli 231*" non hanno come finalità la prevenzione del rischio fiscale in quanto i reati tributari, nono-

[16] Cfr. "*The importance of the Tax Control Framework*", *op. cit.*.

[17] Cfr. L. FRUSCIONE e B. SANTACROCE, *La gestione del rischio fiscale: il nuovo rapporto Fisco-Impresa*, *op. cit.*.

[18] Cfr. F. GALLO, *Brevi considerazioni sulla definizione di abuso del diritto e sul nuovo regime del c.d. adempimento collaborativo*, in "Diritto e Pratica Tributaria", n. 6/2014, pagg. 1-947.

[19] Ci si riferisce ai modelli organizzativi realizzati secondo le linee guida dettate dal D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231 relativo alla "*Responsabilità amministrativa delle società e degli enti*".

stante i numerosi progetti di riforma in tal senso, non sono stati ancora inseriti nell'elenco dei reati presupposto; tuttavia, dalle proposte avanzate in sede legislativa sembra emergere l'intenzione di riconoscere l'esistenza e, comunque, privilegiare l'introduzione di sistemi integrati di *compliance* che, ove correttamente implementati e aggiornati, possano prevenire o comunque ridurre qualsiasi tipo di rischio, sia esso di natura penale (anche se non rilevante ai fini del D.Lgs. 231/2001) ovvero di natura amministrativa.

Sempre in materia di gestione e controllo del rischio fiscale ma, con particolare riguardo al rischio derivante dalle operazioni di *transfer pricing*[20], è interessante notare quanto statuito in due sentenze della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia[21]. Nel caso di specie, i Giudici tributari hanno enfatizzato il valore aggiunto (in termini di protezione dal rischio fiscale) derivante dalla corretta implementazione e conservazione dei modelli di *tax compliance*, vale a dire della documentazione[22] prevista dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 29 settembre 2010 volta ad evitare l'applicazione delle sanzioni amministrative, nonché dalla capacità di esposizione – in sede di verifica e di contenzioso – del modello di *business* aziendale. Ciò posto, accanto ai tradizionali documenti rilevanti in sede fiscale è ipotizzabile che anche l'implementazione di un *compliance program* diretto a mappare il rischio da reato[23] possa contribuire a tutelare l'azienda e gli amministratori, dimostrando la correttezza dell'*assessment* svolto. Si tratta evidentemente di segnali significativi che auspicabilmente dovranno tradursi in scelte normative chiare e concrete volte a fornire strumenti adeguati ai Contribuenti, da troppo tempo alle prese con disposizioni normative complesse e difficili da applicare.

I sistemi di gestione e controllo dei rischi aziendali già noti, rispettivamente, nell'ordinamento italiano e in quello statunitense sono regolati dalle seguenti norme:

---

[20] Per approfondimenti cfr.: C. MELILLO e I. MOTTOLA, *Poteri di indagine e controlli dell'Amministrazione finanziaria in materia di transfer pricing*, in "*il fisco*", n. 15/2009, pagg. 1-2369; Id., *Le modalità di esecuzione dell'attività ispettiva in materia di transfer pricing* (parte prima), in "*il fisco*" n. 17/2009, pagg. 1-2731; Id., *Le modalità di esecuzione dell'attività ispettiva in materia di transfer pricing* (parte seconda), in "*il fisco*", n. 20/2009, pagg. 1-3270.

[21] Cfr. Sentenze nn. 83/13/2013 e 84/13/2013, oggetto di commento su "Il Sole 24 Ore" del 14 ottobre 2013.

[22] Si fa qui riferimento a: *masterfile*, *countryfile*, analisi di comparabilità, studi, documentazione accessoria, ecc..

[23] In caso di violazioni della disciplina sui prezzi di trasferimento, sarebbe teoricamente applicabile l'art. 4 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, il quale disciplina il reato di "*Dichiarazione infedele*".

- D.Lgs 8 giugno 2001, n. 231, il quale disciplina la responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e degli enti privi di personalità giuridica;
- Sarbanes-Oxley Act (SOX) del 2002, il quale mira al ripristino della fiducia degli investitori e alla protezione degli azionisti contro possibili frodi.

Entrambi i summenzionati sistemi seguono un approccio di *risk management* e, dunque, presentano elementi comuni al *tax control framework* in commento; anzi, si potrebbe affermare che l'implementazione di quest'ultimo derivi (o possa derivare) dall'applicazione dei principi su cui si basano i primi due, tenendo conto, nel caso di specie, degli aspetti fiscali da tutelare.

Ne deriva che, attraverso l'utilizzo di un modello di organizzazione e gestione strutturato come quello previsto dal D.Lgs. 231/2001, la *cooperative compliance* consentirebbe al Contribuente di supportare l'affidabilità e veridicità del contenuto delle dichiarazioni fiscali, nonché di gestire eventuali reati di natura tributaria.

Ma non si può escludere che si possa raggiungere un risultato addirittura migliore se, nell'implementare il sistema di gestione del rischio fiscale, si tenesse conto di ulteriori risorse già note, quali le linee guida dettate dalla normativa ISO 31000 sul *risk management*. Come è evidente, infatti, ISO 31000 è lo *standard* internazionale che consente di migliorare l'efficienza gestionale e manageriale in azienda fornendo una serie completa di principi e regole che consentono di eseguire una dettagliata analisi e un'attenta valutazione dei rischi.

Lo *standard* internazionale di riferimento per la gestione dei rischi si applica a qualsiasi organizzazione, indipendentemente dal settore in cui opera, e supporta le imprese nelle singole attività, dalla pianificazione alla gestione dei processi. Questo comporta il vantaggio che, per qualunque tipo di impresa, le linee guida contenute in ISO 31000 possono fornire utili spunti per integrare o modificare il *tax control framework*, raggiungendo così un livello molto elevato di efficacia di tutto il sistema.

Di seguito, coerentemente con la migliore prassi nazionale e internazionale, si riporta una rappresentazione esemplificativa delle linee guida finalizzate alla costruzione di un *tax control framework,* applicabile, in generale, a qualunque tipologia di impresa, ferma restando la necessità di operare i dovuti adattamenti caso per caso. La soluzione proposta si articola in due prospetti; il primo, come evidenziato di seguito, sintetizza la sequenza di attività finalizzate al *tax risk assessment*, vale a dire alla raccolta preliminare di dati e informazioni aziendali:

RILEVAZIONE — **Tax Control Framework**
per la gestione e controllo dei rischi fiscali (amministrativi e penali)

	Analisi preliminare (Tipologia Settore)	Analisi funzionale e relazionale (Processi/Attività)	Rilevazione dei Rischi potenziali (Risk assessment)	Procedure aziendali di riferimento	Funzioni/Figure coinvolte	Sistema di controllo esistente	Rilevazione Rischi residui
Attività da svolgere	Interviste con i *manager* aziendali per conoscere la tipologia di attività.	Esame degli organigrammi aziendali e interviste con i responsabili delle funzioni per individuare le attività e gli asset a rischio.	*Risk assessment* con i responsabili di ciascuna funzione aziendale per comprendere il livello di rischio che caratterizza le attività di tale funzione, alla luce di: - complessità e natura del *business* e dei prodotti o servizi; - livello di percezione dell'attività di controllo; - attività di controllo effettuata.	Esame delle procedure e delle policy adottate dall'impresa, alla luce di: - attività svolta; - mercati di riferimento; - volume d'affari prodotto.	Individuazione delle funzioni caratterizzate da un certo rischio e figure coinvolte nei processi o nelle attività a rischio.	Sulla base della tipologia di rischio rilevato descrivere le attività di controllo, monitoraggio e prevenzione svolte dai responsabili del controllo interno.	Individuazione di eventuali rischi fiscali non monitorati né controllati dall'impresa.
Risultati attesi	*Report* delle caratteristiche principali dell'impresa, della sua attività e del settore di appartenenza.	Mappatura delle funzioni aziendali e dei singoli processi o attività.	Mappatura delle aree aziendali a rischio.	*Report* delle procedure (contabili, finanziarie, fiscali, tecniche, ecc.) adottate dall'impresa.	*Focus* su funzioni, processi e attività a rischio.	Misurazione del livello di efficacia del sistema di controllo interno.	Mappatura di eventuali rischi fiscali residui.

Il secondo prospetto, come di seguito rappresentato, riproduce la sintesi delle attività orientate alla progettazione, implementazione e successivo monitoraggio del modello di gestione e controllo del rischio fiscale, secondo un approccio orientato al *tax (crime) risk management*, vale a dire alla prevenzione delle violazioni fiscali non solo a carattere amministrativo ma anche penale:

Attività da svolgere	Scelta del modello di gestione e controllo del rischio e individuazione delle procedure interne.	Individuazione delle procedure di controllo interno da porre in essere in azienda per la riduzione del rischio, mirando a: completezza; - accuratezza; - efficacia; - precisione; - continuità; - responsabilità; - automatismo; prevenzione.	Realizzazione del *Tax Control Framework* e individuazione dei meccanismi di verifica della sua efficacia.	Monitoraggio periodico del *Tax Control Framework* con relativo aggiornamento parziale o sostituzione totale.			
Risultati attesi	Gestione e controllo del rischio.	Procedure di controllo interno.	*Tax Control Framework.*	*Update.*			

5. *Il ruolo del tax risk manager* - Chi è il *tax risk manager*? È una nuova[24] figura specializzata nella gestione e controllo del rischio fiscale, sia sotto il profilo amministrativo che penale, la cui specifica attività è volta ad esaminare (possibilmente prima che siano adottate in concreto) le strategie aziendali di *tax planning* nazionale e internazionale, al fine di individuare il grado di rischio (*risk rate*) delle singole operazioni o dei progetti nel loro complesso e, se possibile, prevenire le violazioni normative e, dunque, evitare (o limitare) le sanzioni ovvero le controversie tributa-

[24] Si tratta di una nuova figura coerente con quanto previsto dall'art. 6 della legge delega fiscale (Legge n. 23/2014), laddove si afferma che "*1. Il Governo è delegato ad introdurre (…) norme che prevedano forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata (…) tra le imprese e l'amministrazione finanziaria, nonché, per i soggetti di maggiori dimensioni, la previsione di sistemi aziendali strutturati di gestione e di controllo del rischio fiscale, con una chiara attribuzione di responsabilità nel quadro del complessivo sistema dei controlli interni, prevedendo a tali fini l'organizzazione di adeguate strutture dell'amministrazione finanziaria dedicate alle predette attività di comunicazione e cooperazione, facendo ricorso alle strutture e alle professionalità già esistenti nell'ambito delle amministrazioni pubbliche*".

rie e penal-tributarie. Di fatto, è colui al quale è affidata la responsabilità di progettare, implementare e aggiornare periodicamente il *tax control framework* nonché di gestire eventuali regimi di adempimento collaborativo con il Fisco e che, per assolvere efficacemente alla sua funzione, deve possedere grande sensibilità fiscale e acume investigativo nonché conoscere le principali tecniche di *business intelligence* e di *tax (crime) risk management*. Il suo ruolo appare tanto più importante e delicato se si pensa che egli deve svolgere un duplice compito: da un lato, deve tutelare gli interessi del Contribuente, riducendo il rischio di quest'ultimo di subire sanzioni amministrative e penali grazie alla *tax compliance* e, dall'altro, quelli dell'Erario, favorendo la trasparenza e la cooperazione fiscale da parte del Contribuente medesimo. Tali attività richiedono competenze specialistiche e trasversali che vanno dalla contabilità al bilancio e all'organizzazione aziendale, passando per le principali aree del diritto (commerciale, tributario, societario, penal-tributario, ecc.) fino ad arrivare a materie specialistiche quali il *risk management*, l'*intelligence* economico-finanziaria, il *tax crime risk management* e la criminologia applicata all'area tributaria[25].

Il ruolo del *tax risk manager* consiste nel controllare ciò che è stato proposto, deciso o realizzato da altri e, come tale, si inserisce nell'ambito della funzione di *(tax) audit*. Tale ruolo può essere ricoperto sia da una risorsa interna all'impresa (*i.e.*, *tax auditor*)[26], sia da un consulente esterno (*i.e.*, professionista con competenze specifiche)[27].

In altri termini, in virtù della particolare complessità e delicatezza delle sue mansioni, per svolgere al meglio il ruolo di *tax risk manager* (sia in veste di dipendente che di consulente esterno dell'impresa) il soggetto deve necessariamente possedere le seguenti caratteristiche:

- estrema perizia e profonda conoscenza delle tecniche di *tax audit*;
- competenze tecniche fiscali su imposte dirette e indirette;
- conoscenza dei processi operativi/*business* dell'azienda;
- conoscenza dei processi amministrativi/fiscali;

---

[25] Cfr. C. MELILLO (a cura di), "*Criminologia Tributaria*" (Rubrica), *www.criminologiatributaria.it*, in Rivista digitale "ECONOMIAeDIRITTO.it", *www.economiaediritto.it*.

[26] Ciò avviene di norma nelle imprese di maggiori dimensioni, le quali possono contare su una struttura più articolata e su risorse più cospicue; ed è evidente che, al fine di evitare conflitti di interesse, sarà sempre opportuno attribuire il ruolo di *tax risk manager* ad un soggetto diverso dal responsabile fiscale (*tax manager*) dell'impresa poiché, in caso contrario, ci si troverebbe di fronte al paradosso del "*controllore-controllato*". Sarebbe, pertanto, auspicabile che tale compito venisse svolto da un soggetto indipendente.

[27] Questa soluzione si addice alle realtà imprenditoriali piccole e medie, le quali, non disponendo di risorse sufficienti ad implementare e gestire il rischio fiscale, si affidano a soggetti esterni, con grande vantaggio in termini di efficacia ed efficienza.

- conoscenza dei sistemi informativi aziendali che supportano la raccolta, l'elaborazione e il *reporting* fiscale (sistemi transazionali, consolidamento e *reporting*);
- competenze di analisi e gestione del rischio aziendale e del sistema di controllo interno.

Assumono, inoltre, fondamentale rilevanza ai fini della capacità di gestione dei *tax control framework*:

- esperienze pregresse maturate nei Paesi che hanno già adottato sistemi analoghi (*i.e.*, Regno Unito, Olanda);
- conoscenza di sistemi collaudati già adottati dalle maggiori multinazionali (*best practices*);
- disponibilità di un *team* con competenze trasversali (fiscalità, processi operativi e di *back office*, sistemi informativi aziendali, principali settori industriali, sistemi di *intelligence* economica);
- esperienze operative pregresse in qualità di *tax auditor* maturate presso gli uffici dell'Amministrazione finanziaria che si occupano di attività di *intelligence* finalizzata al *tax risk management*[28].

6. *Criminologia tributaria e tax (crime) risk management: il futuro della lotta all'evasione fiscale nazionale e internazionale passa attraverso la prevenzione e la gestione del rischio fiscale* - La criminologia[29] è la scienza che studia i comportamenti da cui scaturiscono (o potrebbero scaturire) fatti costituenti reato, previsti e puniti dal codice penale. Se applicata all'ambito tributario questa scienza integra una nuova disciplina che studia le possibili implicazioni criminologiche dell'evasione fiscale nazionale e internazionale ma che nulla ha che fare con il diritto penal-tributario[30]. Sotto un profilo squisitamente teorico, potremmo definire

[28] Considerata la funzione sociale (in termini di prevenzione dell'evasione fiscale) che va assumendo la figura del *tax risk manager* e, soprattutto, la delicatezza delle sue mansioni, sarebbe auspicabile prevedere, in seno ad un Ente pubblico (*i.e.*, Ministero dell'Economia e delle Finanze), l'istituzione di un elenco di professionisti indipendenti, particolarmente qualificati (*i.e.*, Dottori Commercialisti con titoli, competenze ed esperienze specifiche), che possano assumere il citato ruolo (di estrema rilevanza sociale e pubblica) per conto delle imprese che lo richiedano. D'altra parte, "*trasparenza in cambio di certezza*" sembra essere il principio ispiratore della riforma fiscale in commento; di conseguenza, non si può escludere che la nuova (e forse più efficace) strategia per la lotta all'evasione fiscale, in futuro, sia proprio basata su un nuovo rapporto Fisco-Impresa, sempre più improntato al dialogo, anche oltre i limiti che fino ad oggi abbiamo conosciuto.

[29] La criminologia è una scienza che studia i comportamenti criminali, i loro autori e le loro vittime. Essendosi sviluppata a partire dalla fine del XVII secolo, può considerarsi una disciplina relativamente recente. La criminologia si serve dell'apporto di altre discipline, come il diritto penale, la sociologia, la psicologia, la medicina legale, la statistica.

[30] Si tratta di due materie assolutamente complementari. La criminologia tributaria è propedeutica al diritto penal-tributario in quanto mira a individuare i comportamenti dei contribuenti che hanno (o potrebbero) assumere rilevanza penale; il diritto penal-tributario

tale disciplina come "*criminologia tributaria*", vale a dire scienza che studia il comportamento non virtuoso dei soggetti titolari di capacità contributiva di fronte ai loro obblighi tributari e ne individua gli estremi per poter inquadrare le conseguenze di tale comportamento come fatto avente rilevanza penale, effettiva o potenziale[31]. Orbene, se l'analisi criminologica viene effettuata a "*livello macro*", cioè con riferimento al fenomeno dell'evasione fiscale nel suo complesso, la criminologia tributaria può divenire uno strumento di indirizzo strategico, assai utile per il Legislatore che deve valutare quante e quali norme penal-tributarie sia opportuno introdurre, sia a carattere preventivo che repressivo, nell'ordinamento tributario nazionale; se, *a contrariis*, l'analisi criminologica viene effettuata a "*livello micro*", cioè con riferimento al comportamento del singolo evasore che ha già commesso (o che avrebbe potuto commettere) una violazione tributaria penalmente rilevante, allora la criminologia tributaria può trasformarsi in uno strumento di indirizzo operativo, utile sia per l'attività preventiva di *intelligence* che per l'attività repressiva da parte degli Organi dell'Amministrazione finanziaria[32].

Da quanto innanzi descritto emerge in maniera evidente come il concetto di "*criminologia tributaria*" attenga maggiormente al sistema istituzionale di contrasto all'evasione fiscale nazionale e internazionale; diversamente, con riguardo alla funzione di prevenzione del rischio penal-tributario in capo all'impresa è più corretto, da un punto di vista terminologico, fare riferimento al concetto di *tax crime risk management*, che rievoca nuovamente la figura del *tax risk manager* quale soggetto – interno o esterno all'impresa – cui viene demandata la funzione di gestione

svolge una funzione sostanziale, oltre che formale, in quanto disciplina le violazioni tributarie effettivamente sanzionabili sotto il profilo penale.

[31] La criminologia applicata all'area tributaria può assumere due forme distinte: la prima è quella che mira alla repressione dei reati tributari effettivamente commessi e alla individuazione dei relativi responsabili; la seconda è quella che mira alla prevenzione di quei comportamenti che, seppur caratterizzati dagli elementi oggettivi e soggettivi tipici del reato (tributario), non hanno ancora assunto i connotati di una violazione tributaria penale perché, ad esempio, la fattispecie commessa non è prevista come reato bensì solo come violazione amministrativa (es., è il caso della violazione di "*dichiarazione infedele*" per la quale il reato sussiste solo ed esclusivamente se vengono superate le soglie di cui all'art. 4 del D.Lgs. 74/2000). Questa seconda forma di criminologia tributaria a fini preventivi, che prende il nome di *tax crime risk management*, è dunque utile alle imprese ai fini della gestione e controllo del rischio penal-tributario.

[32] In linea di principio, l'approccio allo studio della criminalità può essere di tipo macro o micro: nel primo caso si cerca di comprendere le tendenze generali della criminalità, allo scopo di contribuire alla elaborazione di politiche di contrasto a livello legislativo; nel secondo caso si cerca di comprendere la genesi del reato, valutando la personalità del singolo criminale, la sua tendenza a delinquere e i suoi difetti di socializzazione. Per ulteriori approfondimenti si rimanda alla Rubrica di C. MELILLO, "*Criminologia Tributaria*", *www.criminologiatributaria.it*, *op. cit.*.

e controllo del rischio fiscale, sia sotto il profilo amministrativo che penale.

In sostanza, pur operando in contesti differenti, il "*criminologo economico-tributario*" e il *tax (crime) risk manager* assolvono a due funzioni molto simili in quanto:

- il primo mira a tutelare gli interessi erariali, analizzando da un punto di vista criminologico le violazioni tributarie a carattere penale ed agendo, ad esempio, in qualità di investigatore del Fisco, consulente tecnico d'ufficio, magistrato, ecc., mentre
- il secondo tende a tutelare gli interessi dell'impresa, vigilando per evitare la commissione di atti costituenti violazioni penal-tributarie, oltre che amministrative.

Indirettamente, dunque, l'obiettivo risulta essere il medesimo: evitare che si compiano attività costituenti illeciti tributari.

In definitiva, l'obiettivo del *tax risk manager* è quello di svolgere attività di *intelligence* economico-tributaria al fine di individuare le criticità procedurali e ridurre il rischio che si verifichi un reato tributario (oltre che, ovviamente, qualunque altro tipo di violazione amministrativa) nell'interesse dell'impresa o del gruppo per cui svolge la sua opera.

L'obiettivo del "*criminologo tributario*" ha una portata più ampia in senso istituzionale poiché egli tenta di comprendere, nell'interesse della collettività e anche a fini preventivi, oltre che repressivi, le motivazioni che inducono taluni soggetti a porre in essere condotte devianti, riconducibili a violazioni tributarie aventi (anche potenzialmente) rilevanza penale.

Risulta evidente che entrambi gli approcci, ciascuno con le proprie specificità, possono contribuire a modificare la strategia finora adottata nella lotta all'evasione fiscale puntando, da un lato, sulla prevenzione (favorita dallo studio della criminologia tributaria) e, dall'altro, sulla trasparenza fiscale e la *tax compliance* (supportata dagli strumenti di *tax risk management* innanzi esaminati).

7. *Considerazioni conclusive* - Alla luce di quanto sin qui esposto, è lecito affermare che il programma di *cooperative compliance* delineato dall'OCSE è senza dubbio in grado di guidare gli Stati membri nell'adozione, nei rispettivi ordinamenti, di principi e regole per consentire alle imprese di implementare il proprio *tax control framework* e far fronte così ad un'esigenza indifferibile quale quella di prevenire la litigiosità con il Fisco.

Per quanto attiene allo scenario nazionale, appare opportuno evidenziare che nella relazione illustrativa al disegno di legge concernente "*Delega al Governo recante disposizioni per un sistema più equo, trasparente e orientato alla crescita*", si legge quanto segue: "*La ricerca di più efficaci strategie di azione da parte delle amministrazioni fiscali passa, co-*

me suggerito dall'OCSE, attraverso l'introduzione di incentivi per i contribuenti più corretti e di disincentivi per quelli che scelgono di perseverare in comportamenti di 'pianificazione fiscale aggressiva'. In questo contesto, diventa cruciale la costruzione di un migliore rapporto fisco contribuenti ('enhanced relationship'), basato su dialogo, fiducia reciproca, collaborazione, piuttosto che sul confronto conflittuale (…)".

Ciò posto, nel nostro Paese è assolutamente indifferibile un sostanziale cambio di rotta nel rapporto Fisco-Contribuente che, auspicabilmente, trasformi l'azione repressiva dell'Amministrazione finanziaria in attività preventiva, basata sulla valutazione del rischio fiscale e sul dialogo costruttivo.

Secondo questa impostazione, l'Amministrazione finanziaria può costituire "*(…) una guida trasparente per il contribuente*" in quanto "*(…), i controlli fiscali 'cambiano verso', con l'obiettivo di aiutare il contribuente all'auto-correzione e concentrare il contrasto su frodi e contribuenti meno collaborativi. In questo modo, l'Amministrazione finanziaria, non abbandonando la necessaria fase del controllo, può convogliare maggiormente le risorse su quei contribuenti meno trasparenti che strutturano complessi sistemi di evasione o comunque sono più a rischio*" [33].

Sarebbe, pertanto, utile – come primo passo verso la riforma – che venisse concretizzato quanto esposto nella già citata relazione illustrativa al disegno di legge delega fiscale, laddove si afferma che: "*Queste nuove modalità di gestione aziendale del rischio fiscale costituiscono la piattaforma su cui innestare nuove e più evolute forme di verifica da parte del fisco, mirate alla verifica dell'affidabilità e coerenza del sistema di gestione e controllo dei rischi fiscali dell'impresa, in un rapporto di interlocuzione con gli organi di gestione aziendale e con gli auditors. Alle aziende che attiveranno questi sistemi interni di controllo potranno essere concessi una serie di incentivi in termini di minori adempimenti, riduzione delle sanzioni e minori accertamenti; mentre per le imprese di minori dimensioni, operanti come persone fisiche, è prevista una revisione e un ampliamento dello strumento del tutoraggio*".

Ma sarebbe, invero, solo un primo passo, che andrebbe accompagnato dalla garanzia di neutralità e indipendenza dei soggetti cui è demandata la responsabilità di monitorare il rischio fiscale dell'impresa. Diversamente, la riforma risulterebbe inefficace e, anzi, controproducente per gli interessi erariali, poiché introdurrebbe un ulteriore ed inutile strumento di autoreferenzialità per l'impresa medesima.

Del resto, in un Paese civile e moderno è opportuno che la mera attività di repressione delle violazioni tributarie, sia amministrative che pe-

[33] Così si è espresso il Direttore dell'Agenzia delle Entrate, Dott.ssa Rossella Orlandi, intervenuta in Commissione Finanze della Camera nell'ambito del seminario istituzionale sul contrasto dell'evasione fiscale svoltosi in data 7 novembre 2014.

nali, venga affiancata da concrete azioni di tipo preventivo e, addirittura, collaborativo, come quelle suggerite dall'OCSE, affinché la cooperazione tra Contribuenti e Fisco, in termini di prevenzione e gestione del rischio fiscale, possa costituire le basi per una lotta efficace all'evasione e all'elusione fiscale nazionale e internazionale e, dunque, alle pratiche di BEPS[34].

CLAUDIO MELILLO
Dottore di Ricerca in Diritto Tributario
Dottore Commercialista e Tributarista in Milano
Direttore Scientifico del Centro Studi di Economia e Diritto – Ce.S.E.D.

[34] *Base Erosion and Profit Shifting.*