Bernoni Grant Thornton
An instinct for growth™

UNIVERSITÀ CATTOLICA del Sacro Cuore

TAX Control Framework

Milano, 29 marzo 2017

Renato Sesana – Gian Piero Chieppa
Grant Thornton Financial Advisory Services S.r.l.

Il Contesto Normativo

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

L’evoluzione normativa

2008

‘Forum on Tax Administration’ (FTA) dell’Organizzazione Sviluppo per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE).

2013

OCSE pubblica il report ‘Co-operative Compliance: A Framework from Enanched Relationship to Co-operative Compliance’

AdE promuove un progetto pilota «Regime di Adempimento Collaborativo».

2014

Legge 11 marzo 2014 n. 23 (c.d. «Delega Fiscale») introduce il regime facoltativo di Adempimento Collaborativo.

2015

Attuazione della Legge Delega nell’ambito del D. Lgs. 5 agosto 2015, n. 128.

2016

aprile: Provvedimento AdE: modalità di applicazione del regime di adempimento collaborativo

maggio: OCSE emette linee guida ‘Co-operative Compliance – Building a Better TCF’

giugno: decreto del MEF che disciplina l’interpello abbreviato

settembre: AdE emette circolare n. 38/E con chiarimenti su quesiti e dubbi applicativi inerenti il regime di Adempimento Collaborativo.

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

Il TAX Control Framework

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

Il Tax Control Framework

Per Tax Control Framework (TCF) si intende la componente del sistema di controllo interno che assicura l'accuratezza e la completezza di documentazione fiscale (es. dichiarazione dei redditi) e delle comunicazioni fiscali effettuate da un'impresa (OCSE 2013).

Il TCF si inquadra nell'ambito dell'adempimento collaborativo tra Amministrazione finanziaria e contribuenti, attraverso l'adozione di forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata (reciproca fiducia) affinché sia possibile aumentare la prevenzione e la risoluzione consensuale delle controversie sulle tematiche fiscali.

Sono previsti vantaggi per i contribuenti che aderiscono al regime, quali:

- Procedura di interpello abbreviata;
- Riduzione delle sanzioni amministrative;
- Riduzione del rischio penale tributario.

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

Il Tax Control Framework

Tax Strategy

Documento scritto, sottoscritto dagli amministratori, contenete un piano di azione di lungo termine che, sia a livello strategico che operativo, definisca gli obiettivi dell'impresa nella gestione della variabile fiscale.

Deve riflettere prima di tutto la propensione al rischio fiscale ("Risk appetite") e dovrebbe includere i percorsi operativi da seguire al fine di posizionare l'impresa sui livelli di rischio prescelti quali ad es. i meccanismi di incentivazione concessi ai manager rispetto alla variabile fiscale, l'adozione di procedure dettagliate a presidio dei rischi fiscali con l'individuazione di ruoli e responsabilità e l'approccio nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

Dovrebbe inoltre ricomprendere codici di condotta inerenti l'ambito fiscale, piani di formazione dei dipendenti, management commitment per un comportamento fiscale corretto nonché eventuali sanzioni per chi viola le regole del codice di condotta.

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

Il Tax Control Framework

Ruoli e responsabilità

Lo sviluppo della TAX strategy e del TCF in generale è responsabilità primaria del senior management di un'impresa ma per una implementazione efficace è fattore critico di successo che sia eseguita dalle persone con le giuste competenze e esperienze.

Deve quindi essere assicurata una chiara attribuzione di ruoli e responsabilità, anche secondo criteri di separazione dei compiti (SoD), sia in senso orizzontale, sia in senso verticale:

- In senso orizzontale consiste nel ripartire compiti e responsabilità tra gli operatori che intervengono nello stesso processo. In tale ambito assume rilevanza anche la configurazione dei sistemi informativi;
- In senso verticale deve essere assicurata la necessaria separatezza tra funzioni operative e quelle di controllo, anche al fine di evitare il conflitto di interessi.

Per funzioni di controllo, si possono elencare:

- Controlli di primo livello (di linea): effettuati dalle funzioni operative;
- Controlli di secondo livello: diretti alla valutazione dell'efficacia e dell'effettività dei controlli di primo livello;
- Controlli di terzo livello con l'obiettivo di valutare l'adeguatezza del sistema di controllo dei rischi in generale (ad es. internal auditing).

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

Il Tax Control Framework

ISO 31000:2009(E)

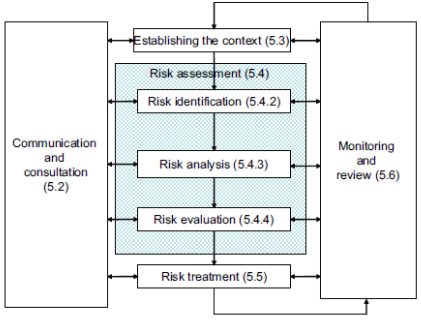


Figure 3 — Risk management process

Risk Assessment

Il sistema di controllo del rischio fiscale adottato e delle sue modalità di funzionamento nonché la mappa dei rischi fiscali individuati dal sistema di controllo del rischio fiscale dal momento della sua implementazione e dei controlli previsti riveste un ruolo fondamentale nell'ambito del Tax Control Framework.

La mappa dei rischi deve evidenziare tutti i rischi fiscali associati ad ogni processo aziendale; per ogni attività di cui il processo si compone si devono evidenziare:

- gli eventuali rischi;
- la rilevanza degli stessi;
- i controlli posti in essere a presidio dei rischi identificati.

Il rischio deve esse valutato come rischio 'inerente', quindi indipendente dai controlli implementati, secondo il concetto che:

Rischio= Probabilità x Impatto

dove la Probabilità è funzione delle minacce e l'Impatto può assumere diverse connotazioni (reputazionale, economico/sanzioni, legale/penale).

Il rischio 'inerente' combinato con i controlli in essere fornisce il rischio 'residuo' che dovrà essere posto in relazione al rischio accettato per andare a determinare ove deve essere attuato un rafforzamento dei controlli.

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

Il Tax Control Framework

Monitoraggio e flussi informativi

Il sistema dei controlli interni deve prevedere efficaci procedure di monitoraggio che consentano l'individuazione di eventuali carenze o errori nel funzionamento dello stesso e la conseguente attivazione delle azioni correttive.

Deve inoltre adattarsi ai principali cambiamenti sia interni, che riguardano l'impresa, che di contesto esterno, quali eventuali modifiche della legislazione fiscale.

Il sistema deve basarsi su flussi informativi accurati, completi e tempestivi e garantire la circolazione delle informazioni a tutti i livelli aziendali, ognuno per quanto di propria competenza; in particolare deve prevedere, con cadenza almeno annuale, l'invio di una relazione agli organi di gestione, contenente l'esito delle verifiche effettuate sugli adempimenti tributari, le attività pianificate, i risultati ottenuti e le azioni poste in essere per rimediare alle eventuali carenze emerse a seguito di monitoraggio.

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

Il Tax control framework

Tax management system

- La progettazione e messa in esercizio di un Tax control framework richiede un approccio con competenze fiscali, legali, organizzative e tecnologiche.

- La progettazione, la predisposizione e la manutenzione nel tempo del TCF deve inserirsi nell'ambito del più ampio sistema di governo e di controllo interno, senza rappresentare un'appendice fiscale di altri sistemi di controllo.

- Si renderà necessario un pieno e costante coinvolgimento della funzione fiscale, anche a monte delle decisioni di business; tale coinvolgimento dovrà essere assicurato da processi che prevedano il coinvolgimento del responsabile della funzione fiscale ai comitati in cui sono valutate o decise le operazione e i progetti rilevanti relativi all'impresa.

- Tutto ciò, assieme ai requisiti di monitoraggio e di continuous improvement, porta alla necessità di istituire un 'Tax management system' in coerenza di approccio con altri sistemi di gestioni già presenti in azienda.

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

Implementazione del Tax Control Framework

Progettazione e TCF	Progettazione del Tax control framework
Risk Assessment	Esecuzione dell'attività di Risk Assessment
Monitoring & Improving	Monitoraggio e continuous improvement

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

Implementazione del Tax Control Framework

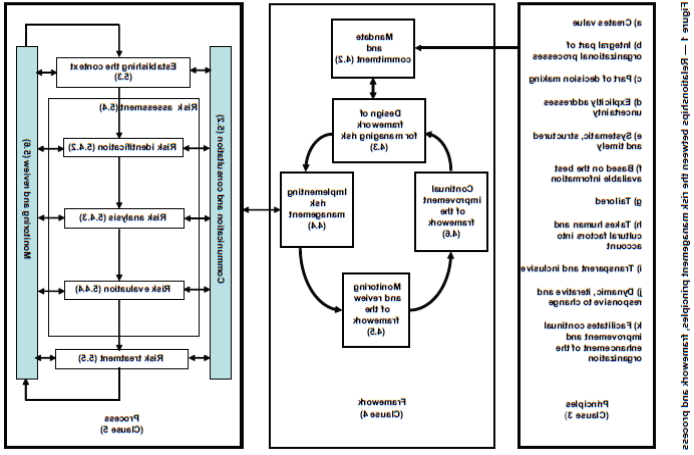


Figure 1 — Relationships between the risk management principles, framework and process

Progettazione del Tax control framework

- L'introduzione di un efficace TCF in azienda richiede un forte committment del top management, anche a livello di Board, che si traduce nella pratica nella strutturazione della Tax strategy.

- Per la definizione della Tax strategy, e successivamente dell'impianto di Risk assessment, dovranno essere tenuti in considerazione una serie di elementi che ricadono nell'analisi del contesto interno ed esterno in cui opera l'azienda:

  - Contesto interno: struttura organizzativa (ruoli e responsabilità), strategia di business, governance, competenze, processi, sistema informativo,…
  - Contesto esterno: legislativo e normativo, economico, tecnologico, mercato, competitor, relazioni con stakeholders.

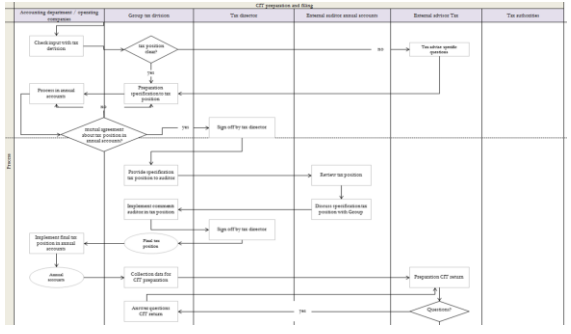
- Definizione degli obiettivi fiscali in funzione degli obiettivi dell'impresa e definizione del 'Risk appetite'.

- Integrazione del TCF nell'ambito dei processi aziendali; il TCF dovrebbe diventare parte integrante dei processi operativi.

- Identificazione di ruoli e responsabilità e istituzione dei Risk Owner che avranno autorità, responsabilità e competenze per gestire il rischio, assicurando anche l'adeguatezza, l'efficacia e l'efficienza dei controlli posti in essere per la gestione dei rischi che verranno identificati in fase di risk assessment.

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

Implementazione del Tax Control Framework



Esecuzione dell’attività di Risk Assessment

- L’attività di Risk Assessment dovrà partire dalla mappatura dei processi per andare a individuare i rischi fiscali. Questi saranno identificati con la collaborazione del Risk Owner

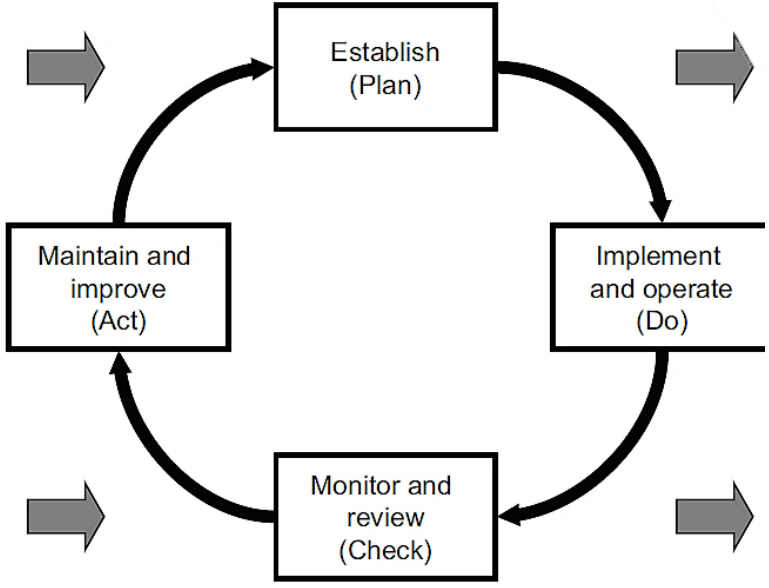
- Ogni rischio dovrà essere valutato in termini di probabilità e di impatto (economico/sanzioni, reputazionale, legale) per determinare il rischio inerente

- Devono quindi essere individuati i controlli in essere per contrastare il rischio ed arrivare a valutare il rischio residuo. Per quei rischi in cui il rischio residuo è maggiore del rischio residuo si dovranno andare ad integrare i controlli stessi con ulteriori controlli.

- Per la fase di Risk Assessment può venire in ausilio l’utilizzo di una RACM (Risk Assessment Criteria Matrix) per scomporre i processi in attività e, nell’ambito delle attività, identificare e valutare i rischi e controlli relativi.

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

Implementazione del Tax Control Framework



Improving e monitoring

- Il Tax control framework, alla pari di qualsiasi altro sistema di gestione, deve essere considerato come un processo in continua evoluzione; i cambiamenti che possono impattare il TCF possono essere interni, quali cambiamenti di mercato, di business, di struttura societaria (es. operazioni di M&A), oppure esterni (cambiamenti legislativo, normativi, regolamentari,…).

- Inoltre è opportuno identificare dei Key Risk Indicator (KRI), per misurare la performance del TCF in generale e l'efficacia dei controlli posti in essere

- Tali aspetti, così come eventuali risultanze di attività di controllo di secondo e terzo livello effettuate sui controlli di linea, comportano un'attività di monitoraggio del TCF nel suo complesso; obiettivo è quello di identificare possibili aree di indagine e di miglioramento del TCF.

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

Il regime di adempimento collaborativo e il diritto penale tributario

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

Il regime di adempimento collaborativo e il diritto penale tributario: questioni problematiche

Le interferenze fra il nuovo istituto e sistema sanzionatorio penale si arrestano alla previsione contenuta nell'art. 6 comma 4 D. lgs. n. 128/2015, oppure l'adozione del *tax control framework* reca vantaggi penalistici ulteriori rispetto a quelli – soltanto fiscali – previsti dalla normativa?

Quale rilievo probatorio avrà, nel procedimento penale, l'attribuzione dei ruoli e delle responsabilità operata dal sistema di controllo? L'approntamento del *tax control framework* reca vantaggi alla società e ai suoi amministratori nella difesa penale?

Questo vantaggio è limitato alla materia tributaria o è più ampio (reati di riciclaggio e reimpiego)?

Esiste un apporto penalistico che può essere di supporto nella redazione del *tax control framework*? Può aver senso dedicare una parte del *tax control framework* alle questioni penali?

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

Adempimento collaborativo e diritto penale: prime considerazioni

Agli occhi del penalista, tradizionalmente attenti ai profili sanzionatori, il regime dell'adempimento collaborativo si caratterizza per due profili, entrambi di genere "prevenzionale":

- Il primo, di tipo organizzativo e strutturale, rappresentato dall'adozione da parte del contribuente di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale;

- Il secondo, di tipo "relazionale", offre al contribuente l'opportunità di gestire le situazioni di incertezza attraverso il confronto preventivo con l'Agenzia delle Entrate, al fine di prevenire e risolvere anticipatamente le potenziali controversie fiscali.

Entrambi i profili tipici dell'adempimento collaborativo svolgono la loro funzione tipica in un momento antecedente a quello nel quale, tipicamente, si consuma il fatto penalmente sanzionato, che – solitamente – coincide con il momento in cui viene presentata la dichiarazione rilevante ai fini delle imposte dirette e dell'imposta sul valore aggiunto.

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

Il diritto penale non è nuovo a interventi dal carattere spiccatamente preventivo: si pensi alla valutazione del rischio in materia di sicurezza del lavoro e al modello organizzativo nella responsabilità amministrativa degli enti da reato.

Nel caso dell'adempimento collaborativo, che non nasce quale istituto propriamente penalistico, la prospettiva è però diversa e del tutto nuova:

- La valutazione del rischio nel diritto penale del lavoro si misura, sul versante penale, con fattispecie di reato colpose, mentre i reati tributari sono reati di dolo specifico. Ciò significa che il datore di lavoro risponde penalmente all'infortunio occorso per avere gestito il rischio in modo negligente, imprudente o privo di perizia, mentre il contribuente risponde del reato fiscale soltanto qualora sia dimostrato che ha agito rappresentandosi e volendo conseguire l'evento – evasione;
- Nel sistema 231 – che è facoltativo, come il regime di adempimento collaborativo, e non obbligatorio come la valutazione del rischio – sono previste sanzioni (amministrative) per il caso di cui, nonostante la presenza del modello organizzativo, sia consumato uno dei reati compresi nel c.d. "catalogo 231", ma pure benefici (l'inapplicabilità delle misure interdittive e cautelari all'ente che abbia istituito il modello e la riduzione delle sanzioni previste): Infine, il sistema di controllo del rischio fiscale è validato dall'Agenzia delle entrate, mentre manca qualsiasi controllo a monte sul modello 231;
- Manca in entrambi gli istituti il momento "relazionale": la loro funzione di prevenzione si svolge all'interno del corpo del redattore, con l'intervento della controparte pubblica nel solo momento della verifica e, eventualmente, della sanzione.

Occorre allora verificare se, nonostante la distanza mostrata dall'adempimento collaborativo rispetto ai sistemi prevenzionali già conosciuti dal diritto penale, nella disciplina dell'adempimento collaborativo possano riscontrarsi interferenze, problematiche o, se del caso, vantaggi destinati a svolgersi non solo nell'ambito tributario, ma pure in quello penale.

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

Adempimento collaborativo e diritto penale: le previsioni normative, gli effetti espressamente previsti e quelli implicitamente necessari

Punto di partenza necessario e ineludibile è quello testuale.

L'unico riferimento alla materia penale operato dal decreto n. 128/2015 è quello contenuto nell'art. 6 comma 4, secondo il quale

> in caso di denuncia per reati fiscali, l'Agenzia delle Entrate comunica alla Procura della Repubblica se il contribuente abbia aderito al regime di adempimento collaborativo, fornendo, se richiesta, ogni utile informazione in ordine al controllo del rischio fiscale e all'attribuzione di ruoli e responsabilità previsti dal sistema adottato.

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

Se limitata a quanto espressamente previsto dalla legge, l'influenza del *tax control framework* in materia penale si risolverebbe davvero in ben poca cosa.

Il decreto prevede infatti soltanto una semplice "comunicazione" al Pubblico Ministero dell'adesione del contribuente al regime di adempimento collaborativo, escludendo quindi – ad esempio – che l'Agenzia delle Entrate debba produrre quale allegato alla notizia di reato la documentazione societaria riguardante il sistema di controllo, oppure segnalare le ragioni che – secondo i verificatori – hanno consentito la realizzazione della condotto che si assume penalmente rilevante.

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

Del tutto pleonastica, poi, la previsione secondo la quale l'Agenzia delle Entrate, *se richiesta*, fornisce alla Procura "ogni utile informazione in ordine al controllo del rischio fiscale e all'attribuzione di ruoli e responsabilità previsti nel sistema adottato".

Com'è ovvio, la possibilità che il Pubblico Ministero assuma informazioni dai verificatori a chiarimento di quanto esposto nel processo verbale di constatazione rientra nella logica delle indagini preliminari e nei poteri ordinari dell'organo inquirente.

Sarebbe probabilmente stato preferibile che l'Agenzia delle Entrate, nel segnalare alla Procura della Repubblica la possibile commissione di un reato tributario, avesse l'obbligo non solo d'indicare l'adesione del contribuente al regime di adempimento collaborativo, ma di esporre le ragioni per le quali il sistema di controllo del rischio fiscale avesse fallito nel prevenire la condotta incriminata.

Resta la possibilità, ovviamente, che sia il contribuente a valorizzare l'adozione del *tax control framework* (meglio ancora: la concreta applicazione), ai fini difensivi, nell'ambito del procedimento penale.

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

Come si spiega la “timidezza” del legislatore nell’affrontare il tema del rapporto fra adempimento collaborativo e processo penale?

- Per un verso, il tema è politicamente delicato e impatta il sensibile confine fra il potere amministrativo e potere giudiziario;
- Le due aree di intervento sono per così dire “disallineate”. Quella del *tax control framework* attiene al mondo del dover essere, alla prevenzione, alla pianificazione e al controllo del comportamento aziendale (un mondo *ex ante*), mentre il diritto penale ha carattere sanzionatorio e interviene *ex post* per giudicare (e, se del caso, reprimere) una condotta concretamente posta in essere.

L’informazione comunicata al Pubblico Ministero da parte dei verificatori sembrerebbe allora priva di qualsivoglia significativo impatto sull’esercizio dell’azione penale: un semplice elemento di contorno, con un modestissimo beneficio di ordine penale, ossia la segnalazione che il contribuente, pur essendo incappato nella denuncia per un reato tributario, quantomeno sulla carta poteva essere considerato di buona volontà.

Se ne deve allora desumere l’impermeabilità fra l’istituto dell’adempimento collaborativo e il sistema penale, oppure ragionando sui principi generali si deve giungere a conclusioni diverse e più articolate?

Certamente, la semplice approvazione del *tax control framework* da parte dell’Agenzia delle Entrate non può funzionare quale automatica scriminante, perché non impatta sulla condotta in ipotesi incriminata, ma sul processo di determinazione del risultato della dichiarazione, considerato *ex ante* e in astratto.

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

È invece più interessante verificare quale possa essere l'effetto dell'interpello preventivo, sia per il caso in cui il contribuente tenga il comportamento "suggerito" dall'Agenzia delle Entrate, sia laddove si ritenga di discostarsene, dandone notizia – come previsto – all'amministrazione finanziaria.

Per quanto la legge taccia sul punto, il comportamento "adesivo" alla soluzione prospettata dall'Agenzia non potrà che risultare penalmente irrilevante, quantomeno per assenza del necessario elemento soggettivo doloso. Rileva qui la sentenza n. 364/1988 della Corte Costituzionale sull'ignoranza inevitabile della legge penale e la giurisprudenza, di cassazione e di merito, formatasi successivamente (da ultimo Cass., n. 35314/2016). Certo è che il (colpevole) silenzio della norma la riguardo potrà ispirare singolari letture giudiziarie disapplicative delle indicazioni provenienti dall'Agenzia e, con ciò, l'instaurazione di procedimenti penali nei quali il contribuente incolpevole dovrà comunque difendersi nel merito delle contestazioni.

Diversamente, nel caso in cui il contribuente decida invece di non conformarsi alla risposta dell'Agenzia delle Entrate, la non intenzionalità della condotta sarà difficilmente difendibile e la difesa non potrà che svolgersi sul piano, oggettivo, della correttezza tributaria del comportamento tenuto (e, per converso, dell'erroneità della diversa risposta ricevuta in sede d'interpello).

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

Altro e diverso è il tema del reato tributario quale reato presupposto dei delitti di riciclaggio e reimpiego (artt. 648 *bis* e *ter c.p.)* .

Qui il *tax control framework* si affianca (o sostituisce, dove esso manchi) al modello 231, offrendo un'interessante copertura oggettiva (impedendo la consumazione del reato presupposto) e soggettiva (sul piano dell'elemento psicologico del reato) agli amministratori

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

La ripartizione aziendale di ruoli e responsabilità e la difesa nel procedimento penale.

I temi significativi sono due

1. L'individuazione delle persone fisiche ai quali il reato dev'essere addebitato

La norma penalistica di parte generale alla quale occorre riferirsi è l'art. 110 c.p., secondo il quale "quando più persone concorrono nel medesimo reato, ciascuna di esse soggiace alla pena per questo stabilita".

A prima vista, qui l'effetto del *tax control framework* è quello di spianare la strada al Pubblico Ministero, risolvendo la questione della riferibilità soggettiva del fatto penalmente rilevante mediante il ricorso a un documento proveniente dallo stesso contribuente.

A ben vedere, però, il contribuente che aderisce al regime dell'adempimento collaborativo si pone all'interno di un percorso che per definizione dovrebbe escludere incursioni nel penalmente rilevante. In questa prospettiva, la consumazione del reato dovrebbe provenire dalla fraudolenta elusione del sistema di gestione del rischio fiscale e delle procedura da esso previste da parte di uno o più soggetti operanti nell'ambito aziendale.

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

L’individuazione di tali condotte, perciò, consente non solo di individuare colori ai quali va addebitato il reato (ai sensi dell’art. 48 c.p.), ma pure di scagionare colui il quale – determinato dall’altrui inganno – ha materialmente commesso il reato sottoscrivendo la dichiarazione.

2. La tutela degli amministratori nell’ambito del procedimento penale

Una delle difficoltà tipiche nella difesa degli amministratori in campo penale è quella di far constare quali siano stati i processi decisionali che hanno portato alla condotta oggetto del procedimento penale.

In questo senso, le procedure e i controlli previsti dal *tax control framework* funzionano da argine particolarmente efficace, documentando quasi come un’indagine difensiva ”preventiva” le modalità di determinazione dell’azione (imprenditoriale, ma anche fiscale) della società.

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

L’apporto penalistico nella redazione del tax control framework

Così come la storia fiscale del contribuente rappresenta uno dei punti di partenza nella redazione del *tax control framework*, lo stesso deve dirsi per quella penalistica; e, laddove – fortunatamente – una tale storia non vi sia, si potrà ricorrere all’analisi della giurisprudenza per riscontrare i profili e i settori merceologici più a rischio. Ad esempio:

- La materia delle sponsorizzazioni sportive;
- La questione dei fornitori evasori totali nel settore dei metalli o dell’elettronica di consumo.

L’esperienza penalistica può quindi concorrere all’implementazione di un efficace *tax control framework.*

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

Le indicazioni provenienti dalla giurisprudenza 231: loro applicabilità al sistema di controllo fiscale?

Alcune di tali indicazioni le si ritrova nella circolare n. 38/E del 2016:

- Non subordinazione del controllante al controllato;
- Controllo sul risultato finale;
- Condotta fraudolenta non è la semplice violazione del modello, ma una condotta ingannevole, fraudolenta, falsificatrice, obliqua, subdola.

Anche il TCF, così come il modello, sarà suscettibile di rivalutazione da parte del giudice penale (Cassazione Impregilo 231)? Parrebbe equilibrato sostenere che l'Agenzia delle Entrate sia il soggetto deputato a giudicare della validità del sistema di controllo, mentre all'autorità giudiziaria permane il potere di verificare le ragioni in forza delle quali si è potuto consumare un reato tributario in presenza di un *tax control framework* positivamente valutato dall'amministrazione finanziaria.

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

Grant Thornton
An instinct for growth™

© 2017 Grant Thornton Financial Advisory Services S.r.l. All rights reserved.

'Grant Thornton' refers to the brand under which the Grant Thornton member firms provide assurance, tax and advisory services to their clients and/or refers to one or more member firms, as the context requires.

Grant Thornton Financial Advisory Services is owned by Bernoni&Partners, a member firm of Grant Thornton International Ltd (GTIL). GTIL and the member firms are not a worldwide partnership. GTIL and each member firm is a separate legal entity. Services are delivered by the member firms. GTIL and its member firms are not agents of, and do not obligate, one another and are not liable for one another's acts or omissions.

www.bgt-grantthornton.it