

# Reati tributari e responsabilità degli enti

di ALESSANDRO FELICIONI

Battesimo di fuoco per la responsabilità amministrativa delle società di capitali per reati tributari commessi dai propri amministratori. Con l'approssimarsi delle prossime scadenze relative alla presentazione delle dichiarazioni dei redditi e Iva (30 novembre 2020), entreranno in vigore le novità introdotte prima dal dl 124 del 2019 e, più recentemente, dal dlgs n. 75 del 14 luglio 2020. Norme che hanno allargato, a decorrere, appunto dall'anno in corso, la responsabilità amministrativa degli enti anche per alcuni reati tributari che, nella maggior parte dei casi, si concretizzano in sede di presentazione della relativa dichiarazione.

Così, dopo quasi 20 anni dalla sua comparsa, la disciplina del coinvolgimento penale delle società, conquista i reati tributari, da sempre in odore di inclusione ma mai, effettivamente, inglobati quali reati presupposto.

C'è voluto, come spesso accade, un intervento dall'alto, ad opera della Direttiva Ue 2017/1371 del 5 luglio 2017 (direttiva PIF) che ha invitato gli Stati membri a rafforzare il proprio sistema sanzionatorio con misure necessarie affinché le persone giuridiche possano essere ritenute responsabili per i reati commessi, al loro interno, lesivi degli interessi finanziari dell'Unione europea, con particolare riguardo alle frodi Iva.

Così, il legislatore nazionale ha messo mano, in due tempi, al dlgs 231 del 2001: dapprima introducendo, a opera del dl 124/2019 (decreto fiscale), il nuovo art. 25-quinquiesdecies, per effetto del quale nel novero dei reati-presupposto per la responsabilità amministrativa degli enti sono stati inclusi quelli tipizzati agli artt. 2, 3, 8, 10 e 11 del dlgs n. 74/2000; da ultimo con l'emanazio-

ne del dlgs n. 75 del 14 luglio 2020, di recepimento della legge delega n. 117 del 4 ottobre 2019, con la quale il Governo era stato chiamato a «integrare le disposizioni del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231 [...] prevedendo espressamente la responsabilità amministrativa da reato delle persone giuridiche anche per i reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione Europea e che non sono già compresi nelle disposizioni del medesimo decreto legislativo». Il dlgs n. 75/2020 ha ulteriormente ampliato il perimetro dell'articolo 25-quinquiesdecies, includendovi, al ricorrere di determinate condizioni dettate dalla Direttiva, anche i delitti previsti dagli artt. 4, 5 e 10-quater del dlgs n. 74/2000.

## I modelli organizzativi e gestionali

La responsabilità amministrativa dell'ente viene meno se l'organo dirigente ha adottato ed efficacemente attuato, prima della commissione del fatto, modelli di organizzazione e di gestione idonei a prevenire reati della specie di quello verificatosi, se il compito di vigilare sul funzionamento e l'osservanza dei modelli di curare il loro aggiornamento è stato affidato a un organismo dell'ente dotato di autonomi poteri di iniziativa e di controllo, se le persone hanno commesso il reato eludendo fraudolentemente i modelli di organizzazione e di gestione e se non vi è stata omessa o insufficiente vigilanza da parte dell'organismo di controllo.

I modelli gestionali da predisporre devono rispondere alle seguenti esigenze:

a) individuare le attività nel cui ambito possono essere commessi reati;

14 Settembre 2020

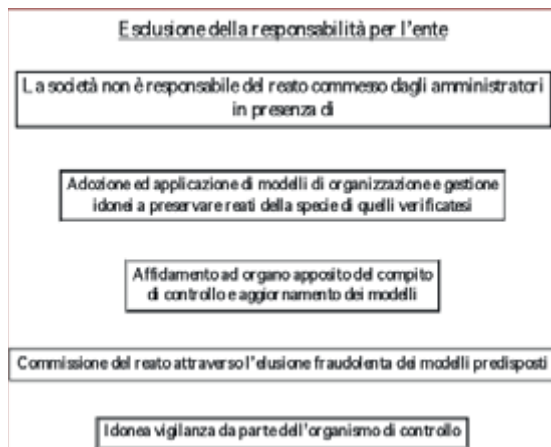
## REATI TRIBUTARI E RESPONSABILITÀ DEGLI ENTI

b) prevedere specifici protocolli diretti a programmare la formazione e l'attuazione delle decisioni dell'ente in relazione ai reati da prevenire;

c) individuare modalità di gestione delle risorse finanziarie idonee a impedire la commissione dei reati;

d) prevedere obblighi di informazione nei confronti dell'organismo deputato a vigilare sul funzionamento e l'osservanza dei modelli;

e) introdurre un sistema disciplinare idoneo a sanzionare il mancato rispetto delle misure indicate nel modello.



L'ente, dunque, è chiamato a dimostrare di aver adottato ed efficacemente attuato modelli di organizzazione e di gestione idonei a prevenire reati della specie di quelli verificatisi; dovrà inoltre vigilare sulla effettiva operatività dei modelli, e quindi sulla osservanza degli stessi: a tal fine, per garantire la massima effettività del sistema, è disposto che la società si avvalga di una struttura che deve essere costituita al suo interno, dotata di poteri autonomi e specificamente preposta a questi compiti.

L'ente dovrà dimostrare che il comportamento integrante il reato sia stato posto in essere dal vertice eludendo fraudolentemente i suddetti modelli di organizzazione e di gestione.



All'affermazione generale della responsabilità dell'ente quando la commissione del reato sia stata resa possibile dal mancato adempimento degli obblighi di direzione o vigilanza, il legislatore delegato ha fatto seguire norme interpretative volte a specificare con maggiore precisione a quali condizioni ricorra la responsabilità dell'ente. È infatti chiaro che, se nelle realtà collettive a struttura semplice appare sufficiente affermare un generale obbligo di vigilanza, ed idonea la relativa violazione ad impegnare immediatamente la responsabilità amministrativa della società, non altrettanto può dirsi per quanto riguarda le realtà organizzative complesse, caratterizzate da un'articolazione di competenze che fanno capo a una pluralità di centri decisionali. Al tempo stesso, l'onere, per l'ente, di dotarsi di modelli di organizzazione e di gestione improntati alla massima effettività risponde alla qualificante funzione preventiva cui si ispira il nuovo sistema, traducendosi in una maggiore razionalizzazione nell'impiego delle risorse e nella predisposizione dei controlli interni (veda- si tabella).

### Il codice etico

Assieme al modello organizzativo e correlato ad esso, l'adozione di principi etici e di condotta rilevanti ai fini della prevenzione dei reati ai sensi del dlgs n. 231 costituiscono un elemento essenziale del sistema di controllo preventivo.

I codici etici sono documenti ufficiali dell'ente che contengono l'insieme dei diritti, dei doveri e delle responsabilità dell'ente nei confronti dei dipendenti, fornitori, clienti, Pubblica amministrazione, azionisti, mercato finanziario.

Lo scopo del codice è quello di raccomandare, promuovere o vietare determinati comportamenti, al di là ed indipendentemente da quanto previsto a livello normativo, con la previsione di sanzioni proporzionate alla gravità delle eventuali infrazioni commesse.

I codici etici sono documenti approvati dai vertici della società e diffusi, in maniera capillare, all'interno dell'organizzazione aziendale.

Essi, pur potendo esistere in autonomia e prescindere dall'adozione di un Modello organizzativo ex art. 6, dlgs n. 231/2001, vengono comunemente ritenuti il nucleo del Modello stesso e comunque il punto di partenza per la sua redazione; è opportuno che il codice etico sia allegato al Modello stesso.

Una violazione del codice etico non genera necessariamente gli estremi di un reato, ovvero può non determinare responsabilità diretta dell'ente ai sensi del dlgs n. 231.

Tuttavia, una sua violazione permette all'ente di reagire – mediante l'applicazione di sanzioni disciplinari o contrattuali – facendo riferimento ai principi generali di rispetto della legge, di correttezza e di lealtà del lavoratore.

Ogni dipendente - e in primis i soggetti apicali - dell'ente deve impegnarsi al rispetto delle leggi e

## REATI TRIBUTARI E RESPONSABILITÀ DEGLI ENTI

### Tutti i reati presupposto per la responsabilità amministrativa dell'ente

Tipologia reato	Riferimento normativo
Indebita percezione di erogazioni, truffa in danno dello Stato o di un ente pubblico o per il conseguimento di erogazioni pubbliche e frode informatica in danno dello Stato o di un ente pubblico o dell'Unione Europea o per il conseguimento di erogazioni pubbliche, frode informatica in danno dello stato o di un ente pubblico e frode nelle pubbliche forniture	Articolo 24, dlgs 231/2001
Delitti informatici e trattamento illecito dei dati	Articolo 24 bis, dlgs 231/2001
Delitti di criminalità organizzata	Articolo 24 ter, dlgs 231/2001
Peculato, concussione, induzione indebita a dare o promettere utilità, corruzione e abuso d'ufficio.	Articolo 25, dlgs 231/2001
Falsità in monete, in carte di pubblico credito, in valori di bollo e in strumenti o segni di riconoscimento	Articolo 25 bis, dlgs 231/2001
Delitti contro l'industria e il commercio	Articolo 25 bis, dlgs 231/2001
Reati societari	Articolo 25 ter, dlgs 231/2001
Delitti con finalità di terrorismo o di eversione dell'ordine democratico	Articolo 25 quater, dlgs 231/2001
Pratiche di mutilazione degli organi genitali femminili	Articolo 25 quater 1, dlgs 231/2001
Delitti contro la personalità individuale	Articolo 25 quinquies, dlgs 231/2001
Abusi di mercato	Articolo 25 sexies, dlgs 231/2001
Omicidio colposo e lesioni colpose gravi o gravissime, commessi con violazione delle norme sulla tutela della salute e sicurezza sul lavoro	Articolo 25 septies, dlgs 231/2001
Ricettazione, riciclaggio e impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita nonché autoriciclaggio	Articolo 25 octies, dlgs 231/2001
Delitti in materia di violazione del diritto d'autore	Articolo 25 nonies, dlgs 231/2001
Induzione a non rendere dichiarazioni o a rendere dichiarazioni mendaci all'autorità giudiziaria	Articolo 25 decies, dlgs 231/2001
Reati ambientali	Articolo 25 undecies, dlgs 231/2001
Impiego di cittadini di paesi terzi il cui soggiorno è irregolare	Articolo 25 duodecies, dlgs 231/2001
Reati di razzismo e xenofobia	Articolo 25-terdecies, dlgs 231/2001
Frode in competizioni sportive, esercizio abusivo di gioco o di scommessa e giochi d'azzardo esercitati a mezzo di apparecchi vietati	Articolo 25-quaterdecies, dlgs 231/2001
Reati tributari	Articolo 25 quinquiesdecies, dlgs 231/2001
Contrabbando	Articolo 25 sexiesdecies, dlgs 231/2001
Reati transnazionali	Legge 146/2006

dei regolamenti vigenti in tutti i Paesi in cui l'ente opera; tale impegno dovrà valere anche per i consulenti, fornitori, clienti e per chiunque abbia rapporti con l'ente.

Il codice etico dovrà essere poi inquadrato nell'ambito della disciplina del dlgs n. 231, vietando, in quanto contrarie all'interesse della società, le condotte integranti i reati, anche tentati, previsti negli artt 24 ss. del dlgs n. 231, con particolare riguardo alle fattispecie criminose che più appaiano correlabili all'attività dell'ente. Il codice etico spiega automaticamente i suoi effetti nei confronti del personale in quanto atto di autoregolamentazione dell'impresa.

**L'organismo di vigilanza**

Nella disciplina della responsabilità amministrativa degli enti, accanto al modello organizzativo, assume un ruolo fondamentale l'Organismo di Vigilanza, chiamato a controllare l'adeguatezza del modello stesso e il rispetto allo stesso da parte della società. L'Organismo di Vigilanza può essere monocratico o collegiale, con componenti interni e/o esterni.

L'autonomia, l'indipendenza, la professionalità e la continuità d'azione sono i principali attributi dell'Organismo di Vigilanza.

**Compito dell'Organismo di Vigilanza**

- Verifica dell'efficienza ed efficacia del Modello rispetto alla prevenzione ed alla commissione dei reati previsti dal Decreto
- Verifica del rispetto delle modalità e delle procedure previste dal Modello e rilevazione degli eventuali scostamenti comportamentali che dovessero emergere dall'analisi dei flussi informativi e dalle segnalazioni alle quali sono tenuti i responsabili delle varie funzioni
- Formulazione di proposte all'organo dirigente per gli eventuali aggiornamenti del Modello in conseguenza di:
  - Significative violazioni delle prescrizioni del Modello, significative modificazioni dell'assetto interno e/o delle modalità di svolgimento delle attività, modifiche normative
  - Segnalazione all'organo dirigente, per gli opportuni provvedimenti, di quelle violazioni accertate del Modello che possano comportare l'insorgere di una responsabilità in capo all'ente
  - Incontri periodici con gli organi societari cui l'OdV riferisce (con verbalizzazione) o Predisposizione di una relazione informativa, su base almeno semestrale, per l'organo dirigente in ordine alle attività di verifica e controllo compiute ed all'esito delle stesse
  - Trasmissione della relazione al Collegio sindacale

Per gli enti di piccole dimensioni, il dlgs 231/2001 prevede che l'Organismo di Vigilanza possa coincidere direttamente con l'organo amministrativo.

L'organismo di Vigilanza è quel soggetto respon-

sabile di sorvegliare e di verificare regolarmente l'efficacia del Modello, di segnalare eventuali deficienze del Modello, di aggiornare il Modello in seguito a modifiche normative o d organizzative; ha l'obbligo di informazione nei confronti del Consiglio di amministrazione, organizza l'informazione e formazione

L'organismo deve essere anche dotato della necessaria continuità d'azione, per poter operare efficacemente, e ciò presuppone quindi una composizione mista, di membri interni ed esterni, e la necessità di evitare in esso la presenza di soggetti dotati di poteri operativi, privilegiando invece figure con elevata attitudine al controllo, dotate della necessaria professionalità ed esperienza.

**Poteri dell'Organismo di Vigilanza**

- Le attività poste in essere dall'OdV non possono essere sindacate da alcun altro organismo o struttura aziendale, fermo restando però che l'organo dirigente è in ogni caso chiamato a svolgere un'attività di vigilanza sull'adeguatezza del suo intervento, in quanto all'organo dirigente spetta la responsabilità ultima del funzionamento del Modello
- L'OdV deve avere libero accesso presso tutte le funzioni della Società – senza necessità di alcun consenso preventivo – onde ottenere ogni informazione o dato ritenuto necessario per lo svolgimento dei compiti previsti dal Decreto
- L'OdV può avvalersi – sotto la sua diretta sorveglianza e responsabilità – dell'ausilio di tutte le strutture della Società ovvero di consulenti esterni
- l'organo dirigente dovrà approvare una dotazione adeguata di risorse finanziarie, proposta dall'Organismo stesso, della quale l'OdV potrà disporre per ogni esigenza necessaria al corretto svolgimento dei compiti (es.: consulenze specialistiche, trasferite ecc.)

**Il sistema sanzionatorio**

L'art. 10, dlgs 231/2001 stabilisce che per l'illecito amministrativo dipendente da reato si applica sempre la sanzione pecuniaria determinata secondo il meccanismo delle quote.

In particolare, in una prima fase, il giudice fissa l'ammontare del numero delle quote che non deve essere mai inferiore a cento né superiore a mille; ciò avviene grazie alla valutazione della gravità del fatto, del grado di responsabilità dell'ente (adozione di modelli organizzativi, codici etici, sistemi disciplinari), di condotte riparatorie e riorganizzative (sanzioni disciplinari) dopo la commissione del reato. In una seconda fase l'organo giurisdizionale determina il valore monetario della singola quota, che va da un minimo di 258 euro ad un massimo di 1549 euro, sulla base delle condizioni economiche e patrimoniali della persona giuridica.

La somma finale è data dalla moltiplicazione tra l'importo della singola quota e il numero complessivo di quote che quantificano l'illecito amministrativo; la

## REATI TRIBUTARI E RESPONSABILITÀ DEGLI ENTI

sanzione pecuniaria potrà quindi avere un ammontare che va da un minimo di 25.800 euro ad un massimo di 1.549.000 euro, in modo da adeguarsi alle condizioni dell'ente.



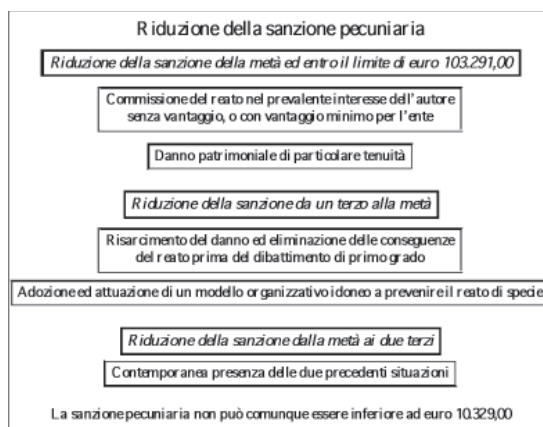
La sanzione pecuniaria, ai sensi dell'art. 12, è ridotta della metà e non può essere superiore a 103.291 euro, se l'autore del reato ha commesso il fatto nel prevalente interesse proprio o di terzi e l'ente non ha ricavato un vantaggio consistente o il danno patrimoniale cagionato è tenue; essa, invece, è ridotta da un terzo alla metà se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, l'ente ha risarcito integralmente il danno e ha eliminato le conseguenze dannose del reato, o è stato adottato un modello organizzativo idoneo a prevenire i reati della specie di quello verificatosi (qualora si verificassero entrambe le condizioni, la sanzione è ridotta dalla metà ai due terzi).

In ogni caso, la sanzione pecuniaria in misura ridotta non può essere inferiore a 10.329 euro. Accanto a quelle pecuniarie, la disciplina prevede altresì sanzioni interdittive che hanno una durata limitata (non inferiore a tre mesi e non superiore a due anni) e possono essere applicate in via definitiva solo secondo quanto stabilito dall'art. 16. Le sanzioni interdittive si applicano in relazione ai reati per i quali sono espressamente previste, se l'ente ha tratto dal reato un profitto di un certo rilievo e il reato è stato commesso da un soggetto in posizione apicale o da un soggetto sottoposto alla direzione dei primi, a causa di gravi carenze organizzative; o in caso di reiterazione degli illeciti. Non si applicano invece se la sanzione pecuniaria è irrogata in forma ridotta.

I criteri di scelta delle sanzioni interdittive sono ispirati a principi di proporzionalità, idoneità e gradualità.

Il giudice sceglie la sanzione interdittiva a seconda della gravità del fatto, del grado di responsabilità dell'ente, delle condotte riparatorie e riorganizzative dopo la commissione del reato.

La sanzione interdittiva deve essere scelta inoltre in modo da prevenire il tipo di illecito commesso, consentendo anche un'applicazione congiunta di più sanzioni.



Infine la gradualità fissa la sanzione interdittiva massima, l'interdizione dall'esercizio dell'attività, che deve essere applicata dal giudice solo se le altre risultano essere inadeguate.

Non si applicano le sanzioni interdittive se il fatto è commesso nel prevalente interesse della persona fisica o vi è una particolare tenuità del danno patrimoniale.

Non si applicano sanzioni interdittive nemmeno in presenza di condotte riparatorie. L'art. 17, dlgs 231/2001, prevede infatti che «ferma l'applicazione delle sanzioni pecuniarie, le sanzioni interdittive non si applicano quando, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, si verificano le seguenti condizioni: l'ente ha risarcito integralmente il danno e ha eliminato le conseguenze dannose del reato, è stato adottato un modello organizzativo idoneo a prevenire i reati della specie di quello verificatosi; l'ente ha messo a disposizione il profitto conseguito ai fini della confisca».

Peraltro la sanzione interdittiva va applicata in via definitiva se l'ente ha tratto dal reato un profitto di un certo rilievo ed è già stato condannato, almeno tre volte negli ultimi sette anni, all'interdizione temporanea dall'esercizio dell'attività.

Il giudice, inoltre, può applicare all'ente in via definitiva la sanzione del divieto di contrattare con la pubblica amministrazione o del divieto di pubblicizzare beni o servizi, quando è già stato condannato alla stessa sanzione almeno tre volte negli ultimi sette anni.

Infine in caso di impresa illecita, ossia un'organizzazione con l'unico scopo di consentire o agevolare la commissione di reati, deve essere sempre applicata l'interdizione definitiva dall'esercizio dell'attività.

L'art. 19, dlgs 231/2001 stabilisce nei confronti dell'ente è sempre disposta, con sentenza di condanna, la confisca del prezzo o del profitto del reato salvo che per la parte che può essere restituita al danneggiato.

Quando non è possibile eseguire la confisca secondo le condizioni citate, essa può avere ad oggetto denaro, beni di valore equivalente al prezzo o al profitto del reato.

**Le sanzioni interdittive**

- L'interdizione dall'esercizio dell'attività, comporta la chiusura dell'intera azienda o di un suo ramo; essa è un'autonoma sanzione ma può anche essere l'effetto dell'applicazione della seconda sanzione interdittiva;
- La sospensione o revoca delle autorizzazioni, licenze, concessioni funzionali all'esercizio dell'attività;
- Il divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, comporta il blocco delle entrate dell'ente, con l'esclusione dei contratti necessari per ottenere le prestazioni di un servizio pubblico necessario al normale svolgimento dell'impresa;
- L'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi e la revoca di quelli già ottenuti o il divieto di pubblicizzare beni o servizi, comportano quasi una totale assenza di occasioni di profitto per l'ente.

**La responsabilità amministrativa e le piccole e medie imprese**

Un aspetto particolare che deve essere messo in evidenza attiene al rapporto tra la disciplina della responsabilità amministrativa delle imprese e la concreta applicazione delle disposizioni previste nei confronti delle piccole e medie imprese. Esistono infatti situazioni e organizzazioni particolari nell'ambito delle realtà produttive di piccole dimensioni tali da rendere oltremodo penalizzante l'attribuzione di responsabilità all'ente oltre che al soggetto materialmente responsabile del reato. Così, ad esempio appare improponibile la richiesta di modelli organizzativi e gestionali strutturati e complessi come quelli previsti dal legislatore, mentre la coincidenza pressoché generale della figura dell'amministratore con quella dei soci di riferimento, determina appunto l'irrogazione di due sanzioni, una penale riferita alla persona fisica e l'altra amministrativa propria della società, in capo allo stesso soggetto.

Il funzionamento dell'intera disciplina sembra accentrato sulla predisposizione di quei modelli gestionali e organizzativi che, se rispondenti alla struttura imposta e costantemente monitorati, sono in grado di preservare l'ente dal trascinarsi nella responsabilità del soggetto incorso in uno dei reati. I modelli previsti, però devono fare i conti con realtà societarie molto diverse tra loro; altro è infatti applicare il modello organizzativo a società di grandi dimensioni ed altro è voler mantenere la stessa specificità e organizzazione nell'ambito delle piccole e medie imprese, la cui limitata dimensione non può non influire sulla complessità dell'organizzazione gestionale e amministrativa presente al loro interno. Sul punto, lo schema di provvedimento è abbastanza laconico e non sembra cogliere le problematiche che potrebbero concretamente sorgere.

Nel comma 3 dell'art. 6 si legge che «negli enti di piccole dimensioni i compiti nella lettera b) del comma 1 possono essere svolti direttamente dall'organo

dirigente». Si tratta dei compiti di vigilanza in ordine al rispetto e all'adeguatezza dei modelli organizzativi adottati; vigilanza che mentre nelle grandi società deve essere affidata ad un organismo appositamente predisposto, nelle piccole e medie imprese può essere accollata direttamente dal management.

Come noto i modelli sono alla base della volontà legislativa di limitare la discrezionalità dell'autorità giudiziaria chiamata a decidere in ordine alla responsabilità implicita della società nel caso di reati commessi dagli organi dirigenti. Ciò non di meno l'intero impianto sembra diretto alla grande impresa. Cosicché l'individuazione delle attività che nel loro svolgimento possono creare situazioni passibili di reati con effetti trascendenti sulla società, la formulazione di protocolli atti a sviluppare le decisioni dell'ente in relazione ai reati da prevenire e soprattutto il reperimento e la gestione di risorse finanziarie destinate alle attività nel cui ambito possono essere commessi i reati in questione appaiono ben lontani dalle consuete modalità organizzative delle piccole realtà industriali e commerciali del territorio nazionale, abituate ad una tipologia organizzativa molto più lineare e spontanea, coordinata da un ristrettissimo staff che il più delle volte coincide con la figura della proprietà e del management dell'impresa stessa.

In nessuna parte del provvedimento è specificata una semplificazione per le piccole e medie imprese: i modelli gestionali e organizzativi richiesti sono dunque identici a quelli previsti per le imprese a struttura sociale più complessa. Anzi, a dire il vero, le previsioni di cui all'articolo 6, nel quale vengono illustrati i modelli organizzativi e gestionali da predisporre, sembrano esse stesse rivolte alle imprese di piccole dimensioni; infatti il successivo articolo 7, inerente la responsabilità dell'ente per reati commessi da soggetti sottoposti all'altrui direzione, pare approfondire le tematiche legate alle società che dispongono una pluralità di centri decisionali tutti da tenere sotto controllo. L'unica distinzione prevista per i modelli, che potrebbe indirettamente riguardare anche le piccole e medie imprese è legata a enti nei quali operano persone che rivestono funzioni di rappresentanza, di amministrazione o di direzione dell'ente o di una sua unità organizzativa dotata di autonomia finanziaria e funzionale nonché persone che esercitano, anche di fatto, la gestione e il controllo dello stesso e da società di struttura più complessa nelle quali accanto alle figura appena richiamate coesistono persone sottoposte alla direzione o alla vigilanza di uno di tali soggetti.

Un ritratto così strutturato e preciso delle realtà aziendali italiane appare, in verità, alquanto lontano dalle concrete esigenze e situazioni presenti; la maggior parte delle piccole e medie imprese, nonostante la natura giuridica di società di capitali, vivono infatti l'avventura imprenditoriale guidate da una ristrettissima base societaria, costituita, il più delle volte da soggetti legati da vincoli familiari. Spesso le figure dell'amministratore e della proprietà dell'ente si sovrappongono, determinando una commistione che rischia di colpire duramente il proseguimento dell'attività in caso di reati atti a far scattare anche la responsabilità amministrativa

va dell'impresa; ciò perché, nella sostanza, è comunque lo stesso soggetto ad essere punito sia penalmente, a titolo personale, sia amministrativamente, nella figura della società.

**Il difficile rapporto tra responsabilità amministrativa degli enti e reati tributari**

Non è mai stato facile il rapporto tra responsabilità amministrativa delle società e reati tributari. La disciplina di cui al dlgs n. 231/01 nasce per rispondere alla necessità di prevedere una risposta sanzionatoria verso quei reati che, seppur commessi da persone fisiche individuabili, vanno a vantaggio dell'ente. Da tale presupposto nascono i capisaldi della disciplina ossia la configurazione della responsabilità dell'ente in presenza di un interesse o vantaggio e la colpevolezza della persona giuridica legata ad un difetto organizzativo rilevante per la realizzazione del reato. In tale ottica i reati tributari recano i tratti tipici della criminalità d'impresa: basti solo considerare la fisiologica dissociazione che si osserva in ambito aziendale tra autore del reato e beneficiario del risparmio d'imposta.

Tuttavia la principale ritrosia ad includere anche le fattispecie penal-tributarie tra i reati presupposto è legata al rischio di imporre una sanzione sproporzionata per la singola condotta. Le sanzioni tributarie amministrative in capo alla società sono infatti particolarmente incisive e pesanti. Sommando a queste le sanzioni per quote proprie della 231 si arriverebbe ad una pena pecuniaria del tutto sproporzionata rispetto alla condotta criminosa.

Come anticipato, la svolta è avvenuta ad opera della Direttiva Ue n. 2017/1371, del 5 luglio 2017 (c.d. Direttiva PIF) che ha portato all'inserimento dell'articolo 25-quinquiesdecies al dlgs n. 231/2001, da ultimo integrato dal dlgs n. 75 del 2020.

**Il primo intervento: il d.l. 124/2019**

Dunque è ad opera del dl 124/2019 (convertito con modificazioni nella legge 157/2019) che sono stati inclusi fra i reati presupposto, da cui deriva la responsabilità amministrativa degli enti, anche i reati tributari, con particolare riguardo a quelli di natura fraudolenta. In verità la disposizione non è una assoluta novità per i reati tributari più gravi giacché prima di tale intervento essi potevano rientrare indirettamente nell'ambito di applicazione della disciplina, tramite altre fattispecie già previste fra i reati presupposto, quali per esempio l'associazione a delinquere ex articolo 416 c.p. o i reati di riciclaggio, impiego di denaro di provenienza illecita e autoriciclaggio ex articoli 648-bis, 648-ter e 648-ter1 c.p.

In particolare il decreto legittima l'applicazione della 231 e delle relative sanzioni per i reati di: dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (articolo 2, dlgs 74/2000), dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (articolo 3, dlgs 74/2000), emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (articolo 8, dlgs 74/2000), occultamento o distruzione di documenti contabili (articolo 10, dlgs 74/2000) e sottrazione fraudolenta al

pagamento di imposte (articolo 11, dlgs 74/2000).

Le sanzioni sono previste in 400 o 500 quote, a seconda dei reati su citati, con la previsione che, qualora l'ente abbia conseguito un profitto di «rilevante entità», la sanzione pecuniaria è aumentata di un terzo.

Considerato che il valore della quota varia da un minimo di 258 euro ad un massimo di 1.549 euro, in base alle condizioni economiche e patrimoniali della società, è agevole concludere che le sanzioni a carico dell'ente, a seconda dei casi, possono oscillare da un minimo di 103.200 euro (reati puniti con 400 quote) o 129.000 euro (reati puniti con 500 quote) ad un massimo, nei casi più rilevanti, considerando anche il citato aumento di un terzo, di 826.133 euro (reati puniti con 400 quote) o 1.032.666 euro (reati puniti con 500 quote).

Tali sanzioni, d'altro canto, si vanno a sommare con quelle tributarie di cui risponde la società che, nel caso della dichiarazione infedele sono parametrata alla maggiore imposta ritenuta evasa nella misura dal 90 al 180% con l'aumento «automatico» della metà (ossia dal 135% al 270%) quando la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulate o fraudolente (ai sensi degli articoli 1 e 5, dlgs 471/1997 in materia, rispettivamente, di imposte sui redditi e Iva).

L'impianto sanzionatorio complessivo si presenta dunque estremamente incisivo anche per il fatto che vengono introdotte sanzioni interdittive quali il divieto di contrattare con la pubblica amministrazione (salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio), l'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi, nonché il divieto di pubblicizzare i beni o servizi. Inoltre viene prevista la possibilità della confisca per equivalente (e non più solo quella «diretta») del profitto del reato nei confronti dell'ente, prima esperibile solo nei confronti del reo persona fisica (solitamente l'amministratore di fatto e/o di diritto). Infine, in capo al rappresentante legale e alle eventuali ulteriori figure apicali della società coinvolte resta ovviamente ferma la responsabilità penale, con risposte sanzionatorie peraltro inasprite dalla stessa legge 124/2019.

Tale regime sanzionatorio, potrebbe mostrarsi particolarmente penalizzante per quelle società che non sono particolarmente diligenti nella scelta dei propri fornitori e che utilizzano, in modo inconsapevole, fatture per operazioni ritenute dall'amministrazione finanziaria «soggettivamente inesistenti» in quanto riferibili a soggetti diversi da quelli intestatari dei documenti.

Proprio per tali fattispecie, la corretta attuazione del Modello 231 o l'adeguamento dello stesso da parte di imprese e società che ne sono già provvisti, appare imprescindibile, rappresentando uno strumento idoneo a controbattere alle contestazioni dell'amministrazione, sia in sede tributaria e di conseguenza in ambito penale, basate in tale contesto sulla presunzione che il soggetto accertato «non poteva non sapere» di essere partecipe di un meccanismo fraudolento e dunque di non essere in buona fede.

Ciò, ovviamente, a condizione che il Modello 231 sia

## REATI TRIBUTARI E RESPONSABILITÀ DEGLI ENTI

innanzitutto implementato in modo corretto e poi applicato in modo efficace con un'attività di costante presidio da parte dell'Organismo di Vigilanza.

<b>I reati tributari presupposto della responsabilità delle società</b>	
<b>Riferimento normativo</b>	<b>Tipologia reato</b>
Art. 2, dlgs n. 74/2000	Dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti
Art. 3, dlgs n. 74/2000	Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici
Art. 4, dlgs n. 74/2000	Dichiarazione infedele
Art. 5, dlgs n. 74/2000	Omessa dichiarazione
Art. 8, dlgs n. 74/2000	Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti
Art. 10, dlgs n. 74/2000	Occultamento o distruzione di documenti contabili
Art. 10-quater, dlgs n. 74/2000	Indebita compensazione
Art. 11, dlgs n. 74/2000	Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte

### **Il secondo intervento: il dlgs n. 75/2020**

Dopo che il 5 luglio 2017 è stata approvata la cd. Direttiva PIF (UE 2017/1371), con la quale sono state apportate profonde innovazioni sui rapporti tra reati tributari e responsabilità degli enti collettivi, il Legislatore italiano si è attivato per dare attuazione alla Direttiva mediante la Legge di delegazione europea 2019 (legge n. 117/2019), affidando al Governo il compito di integrare le disposizioni del dlgs n. 231/2001 mediante inclusione nel catalogo dei reati-presupposto di quegli illeciti penali che ledono gli interessi finanziari dell'Unione Europea e che non siano già contemplati dal medesimo decreto (come previsto dall'art. 3, comma 1, lettera e) della legge di delega).

Sotto il profilo strettamente fiscale, la Direttiva PIF pone come soglia minima di tutela la repressione di gravi frodi Iva (testualmente, l'art. 2, para. 2 della Direttiva recita «reati gravi contro il sistema comune dell'Iva»), intendendosi con «gravi» quelle «azioni od omissioni di carattere intenzionale secondo la definizione di cui all'art. 3, paragrafo 2, lettera d), [che] siano connesse al territorio di due o più Stati membri dell'Unione e comportino un danno complessivo pari ad almeno 10.000.000 euro», ferma restando la facoltà per la legislazione nazionale di mantenere o adottare norme più rigorose.

Il citato art. 3, paragrafo 2, lettera d) della Direttiva specifica poi che, in materia di Iva, si considera «frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione» l'azione od omissione commessa in sistemi fraudolenti transfrontalieri in relazione:

«i) all'utilizzo o alla presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti relativi all'Iva, cui consegua la diminuzione di risorse del bilancio dell'Unione;

ii) alla mancata comunicazione di un'informazione relativa all'Iva in violazione di un obbligo specifico, cui consegua lo stesso effetto; ovvero

iii) alla presentazione di dichiarazioni esatte relative all'Iva per dissimulare in maniera fraudolenta il mancato pagamento o la costituzione illecita di diritti a rimborsi dell'Iva».

Per dare esecuzione alla nuova normativa si è provveduto, quindi, ad inserire tra i reati presupposto per la responsabilità degli enti, non soltanto le frodi Iva, bensì dell'intero comparto penal-tributario di cui al dlgs n. 74/2000.

Così, dopo il dl n. 124 del 2019, l'attuazione della Direttiva, ha previsto di estendere ulteriormente il novero dei reati fiscali che possono costituire presupposto della responsabilità dell'ente. Ciò è avvenuto con l'approvazione del dlgs n. 75 del 14 luglio 2020.

Le ulteriori norme incriminatrici che l'art. 5, lettera c), numero 1) del dlgs n. 75/2020 aggiunge nel neo-introdotta art. 25-quinquiesdecies, mediante inserimento del nuovo comma 1-bis, fanno riferimento al reato di dichiarazione infedele (art. 4), punito con la sanzione pecuniaria fino a trecento quote, a quello di omessa dichiarazione (art. 5), punito con la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote e a quello di indebita compensazione (art. 10-quater), punito con la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote.

Anche con riferimento a tali ipotesi criminose trovano applicazione la circostanza aggravante e le sanzioni interdittive già previste dall'art. 25-quinquiesdecies, rispettivamente ai commi 2 e 3, in relazione ai delitti tributari inseriti nel catalogo 231 con il Decreto Fiscale 2020.

Conformemente a quanto previsto dalla Direttiva, detti reati determinano la responsabilità dell'ente solo ove presentino carattere transazionale, ossia vengano commessi anche in parte nel territorio di un altro Stato membro dell'Unione europea e siano compiuti allo scopo di evadere l'Iva per un importo non inferiore a 10 milioni di euro.

Il mantenimento della «clausola di gravità» configura una soglia di penale rilevanza che, di fatto, determina l'esclusione delle «piccole e medie imprese» – che caratterizzano maggiormente il panorama imprenditoriale italiano – dal perimetro applicativo della nuova disciplina.

(vedasi tabella)



**REATI TRIBUTARI E RESPONSABILITÀ DEGLI ENTI**

**Le sanzioni pecuniarie ed interdittive collegate ai reati tributari**

Riferimento normativo	Tipologia reato	Sanzioni pecuniarie	Sanzioni interdittive
Art. 2, dlgs n. 74/2000	Dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Da 100 a 500 quote (da € 25.800 a € 774.500)</li> <li>• Da 100 a 400 quote (da € 25.800 a € 619.600) se gli elementi passivi fittizi sono inferiori ad euro 100.000</li> </ul> In caso di profitto di rilevante entità la sanzione è aumentata di un terzo	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Divieto di contrarre con la Pubblica Amministrazione</li> <li>• Esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e revoca di quelli già concessi</li> <li>• Divieto di pubblicizzare beni o servizi</li> </ul>
Art. 3, dlgs n. 74/2000	Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Da 100 a 500 quote (da € 25.800 a € 774.500)</li> </ul> In caso di profitto di rilevante entità la sanzione è aumentata di un terzo	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Divieto di contrarre con la Pubblica Amministrazione</li> <li>• Esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e revoca di quelli già concessi</li> <li>• Divieto di pubblicizzare beni o servizi</li> </ul> Per una durata da 3 mesi a 2 anni
Art. 8, dlgs n. 74/2000	Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Da 100 a 500 quote (da € 25.800 a € 774.500)</li> <li>• Da 100 a 400 quote (da € 25.800 a € 619.600) se l'importo non rispondente al vero sia, per periodo di imposta, inferiore ad euro 100.000</li> </ul> In caso di profitto di rilevante entità la sanzione è aumentata di un terzo	
Art. 10, dlgs n. 74/2000	Occultamento o distruzione di documenti contabili	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Da 100 a 400 quote (da € 25.800 a € 619.600) se gli elementi passivi fittizi sono inferiori ad euro 100.000</li> </ul> In caso di profitto di rilevante entità la sanzione è aumentata di un terzo	
Art. 11, dlgs n. 74/2000	Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Da 100 a 400 quote (da € 25.800 a € 619.600) se gli elementi passivi fittizi sono inferiori ad euro 100.000</li> </ul> In caso di profitto di rilevante entità la sanzione è aumentata di un terzo	
Art. 4, dlgs n. 74/2000*	Dichiarazione infedele	• Fino a 300 quote (fino a € 464.700)	
Art. 5, dlgs n. 74/2000*	Omessa dichiarazione	• Fino a 400 quote (fino a € 619.600)	
Art. 10-quater, dlgs n. 74/2000*	Indebita compensazione	• Fino a 400 quote (fino a € 619.600)	

\* Se commessi nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'Iva per un importo superiore ad euro 10.000.000

**Il modello organizzativo per i reati tributari**

Anche relativamente ai reati tributari la società per essere immune alla responsabilità amministrativa, ha l'onere di adottare ed attuare efficacemente un Modello di organizzazione, gestione e controllo idoneo a prevenire quel tipo di illecito commesso, ai sensi dell'art. 6, comma 1, lett. a), dlgs 231.

In generale, ai sensi dell'art. 2086 c.c., come modificato dal Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza (dlgs 12 gennaio 2019 n. 14), l'imprenditore è tenuto ad adottare un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa.

Necessariamente, con l'inserimento dell'art. 25 quinquies gli enti dovranno sottoporre a revisione il Modello organizzativo già adottato affinché questo possa essere considerato idoneo, e quindi avere un'efficacia esimente, in caso di commissione di un reato tributario presupposto.

Così come per tutti gli altri rischi legati alla possibile commissione di reati presupposto della responsabilità amministrativa, il modello organizzativo va coordinato con eventuali altri sistemi di compliance e di internal audit già adottati dalla società in relazione alla gestione del rischio fiscale.

Si pensi, tanto per stare sul concreto, al Tax Frame Control, introdotto dal dlgs 5 agosto 2015 n. 128, che prevede l'istituzione di un regime di adempimento collaborativo fra l'Agenzia delle entrate e i contribuenti che siano dotati di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, da intendersi quale rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario.

Per la sua struttura e finalità un sistema del genere risulta del tutto compatibile ed addirittura complementare al modello organizzativo che ha, appunto, lo scopo di ridurre al minimo il pericolo di commissione di reati tributari.

Fondamentale per la stesura del modello è la fase di valutazione del rischio che si basa sulla individuazione delle attività «sensibili», ossia esposte al pericolo di commissione dei reati in esame.

Tale fase è particolarmente delicata perché il rischio di commissione di illeciti tributari può interessare molteplici processi aziendali e svariate funzioni aziendali, e non solo, direttamente, quelli afferenti all'area fiscale.

**Attività propedeutiche per l'adeguamento del Modello Organizzativo per i reati tributari**

- Analisi della storia fiscale della società
- Ricognizione e valutazione dei modelli di compliance già esistenti

• Mappatura dei processi e delle attività sensibili a rischio di commissione dei reati tributari

• Analisi e valutazione del Sistema di controllo interno al fine di rafforzarne l'efficacia e l'efficienza

• Implementazione dei meccanismi pratici e operativi volti ad impedire la realizzazione delle condotte illecite

• Introduzione procedure di rilevazione e gestione del rischio fiscale e un sistema di controlli sulle attività sensibili

• Identificazione delle regole volte al rispetto delle disposizioni normative nell'attività amministrativa, contabile e commerciale

• Elaborazione di una strategia fiscale idonea, basata sui principi di trasparenza, con previsione della segregazione delle funzioni societarie e dei processi autorizzativi

In ambito fiscale, quindi, le attività sensibili non sono solo quelle spiccatamente tributaria quali la predisposizione delle dichiarazioni fiscali ma anche attività indirette sia in ambito amministrativo-contabile (conservazione della documentazione contabile, processo di registrazione delle fatture) sia in altri ambiti quale ad esempio quello commerciale (processo di gestione degli acquisti e delle vendite) o quello relativo al personale (liquidazione delle note spese di dipendenti e collaboratori).

Diverse sono quindi le aree di maggior rischio. Si pensi alla gestione degli approvvigionamenti di beni e servizi che può prestare il fianco a condotte criminose riconducibili alla fattispecie di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti. Occorrerà agire sulla scelta dei fornitori (e in generale dei contraenti), da individuarsi mediante un processo selettivo segregato e formalizzato, che dovrà essere debitamente documentato e tracciabile, e un'attenta verifica, tramite riscontro documentale, della loro affidabilità commerciale e professionale, oltre che della solidità finanziaria. Inoltre occorrerà prestare attenzione all'oggetto della prestazione, implementando presidi volti a regolare gli approvvigionamenti tramite contratti o ordini in forma scritta, nei quali vengano espressamente indicati il prezzo del bene o il corrispettivo del servizio, verificare la corrispondenza tra il prezzo di acquisto dei beni e dei servizi oggetto di acquisto rispetto a quello di mercato e

valutare periodicamente le prestazioni dei fornitori, con lo specifico obbligo di verificare la esatta corrispondenza dei beni o dei servizi ricevuti rispetto a quelli effettivamente richiesti.

Anche nell'ambito delle operazioni straordinarie potrebbero presentarsi condotte illecite riconducibili all'art. 8, dlgs n. 74/2000, che sanziona l'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, o all'art. 11, che punisce la sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte. Più in generale, nei rapporti con altre società e partner commerciali, appare inoltre concreto il rischio di incorrere nella più grave fattispecie dichiarativa di cui all'art. 2 del decreto. Per scongiurare tali coinvolgimenti, a livello interno, è necessario prevedere processi di approvazione delle operazioni segregati, formalizzati e aggravati, con obbligo di assicurare un supporto informativo adeguato ai soggetti apicali rispetto alle operazioni di volta in volta considerate e conservare la documentazione sottostante alle valutazioni economiche di supporto agli investimenti, di modo da garantirne la tracciabilità.

A livello esterno, va condotta una attività di due diligence per verificare la solidità finanziaria, l'affidabilità e l'onorabilità delle controparti, e occorre prevedere procedure di verifica degli investimenti, al fine di accertarne la congruità rispetto ai parametri di mercato. Infine vanno tenuti sotto controllo potenziali conflitti di interesse e le operazioni con parti correlate.

**Riferimenti per l'adeguamento del modello organizzativo ai nuovi rischi di reati tributari**

Ingresso nel regime di adempimento collaborativo di cui al decreto legislativo n. 128 del 5 agosto 2015, con il relativo obbligo di rilevare, misurare e monitorare il rischio fiscale (solo per le società di grandi dimensioni che ne abbiano i requisiti)

Integrazione del MOGC con i c.d. TCF – Tax Control Framework per garantire, a tutti i livelli aziendali, un presidio costante sui processi aziendali e sui conseguenti rischi fiscali (c.d. compliance integrata)

Linee Guida di Confindustria del marzo 2014 per il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti

**Segregazione delle funzioni aziendali prevedendo diversi livelli autorizzativi per l'approvazione del contratto e l'esecuzione del pagamento (sistema della doppia firma)**

La gestione contabile-amministrativa

e la predisposizione del bilancio e delle dichiarazioni fiscali rappresentano l'area più soggetta a potenziali illeciti dichiarativi previsti dagli artt. 2 e 3 del dlgs n. 74/2000, che sanzionano la dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti ovvero mediante altri artifici. Con specifico riferimento alla contabilità, appare concreto il rischio di commissione del reato di occultamento o distruzione dei relativi documenti di cui all'art. 10 del decreto. A tal riguardo, appare raccomandabile:

La gestione amministrativo-contabile, deve assicurare la correttezza, la completezza e la tracciabilità dei dati utilizzati per ogni operazione contabile nonché per la predisposizione del bilancio, mediante conservazione e archiviazione della documentazione rilevante; deve inoltre adottare sistemi che garantiscano l'identificazione degli utenti che intervengono nella gestione della contabilità, al fine di individuare i diversi livelli di responsabilità; e prevedere controlli periodici sulla tenuta delle scritture contabili.

*Gli adempimenti fiscali*, vanno gestiti assicurando la correttezza, la completezza e la tracciabilità dei dati utilizzati per la predisposizione delle dichiarazioni, mediante conservazione e archiviazione della documentazione rilevante; sarà utile inoltre prevedere il coinvolgimento di professionisti qualificati sia per il puntuale rispetto delle scadenze definite dalla normativa fiscale sia per la consulenza a tutela della conformità delle operazioni economiche alla normativa fiscale.

Dopo aver esaminato le attività sensibili, l'ente dovrà individuare le procedure e i presidi necessari per prevenire il rischio di commissione dei reati tributari, provvedendo all'effettiva revisione della Parte Speciale del Modello che dovrà, appunto, includere anche l'analisi degli illeciti fiscali elencati all'art. 25 quinquiesdecies.

Alcuni dei principi comportamentali che sono posti a tutela delle attività sensibili in materia fiscale sono comuni ad altre aree sensibili, ad esempio a quella dei reati societari, laddove è previsto l'obbligo della regolare tenuta dei documenti contabili e della tracciabilità delle operazioni, nonché il rispetto del principio di veridicità nella redazione dei documenti stessi. Il Modello, come aggiornato dovrà essere adottato ed efficacemente attuato prevedendo un piano di informazione e formazione per promuoverne la consapevolezza tra i dipendenti, nonché tra i soggetti terzi che comunque operino per conto dell'ente. Il Modello, inoltre, dovrà essere sottoposto al vaglio dell'Organismo di Vigilanza.

## REATI TRIBUTARI E RESPONSABILITÀ DEGLI ENTI

### Processi aziendali rilevanti per la prevenzione di reati tributari

- Acquisto di lavori, beni e servizi
- Attività che prevedono il ricorso (diretto o indiretto) a manodopera, ad esempio affidamento di appalti
- Selezione e monitoraggio dei fornitori
- Eventi e sponsorizzazioni
- Contratti con soggetti pubblici, ai quali si perviene mediante affidamento diretto o trattativa privata o gare
- Omaggi regali e benefici
- Operazioni sul capitale e destinazione dell'utile
- Gestione controversie e attività giudiziali
- Spese di rappresentanza e spese promozionali
- Spese di trasferta e anticipi
- Contatto con gli Enti Pubblici per la gestione di rapporti, adempimenti, verifiche, ispezioni concernenti le attività aziendali in materia fiscale;
- Gestione della tesoreria e delle transazioni finanziarie (anche infragruppo)
- Gestione fiscale
- Tenuta della contabilità e predisposizione dei bilanci o delle altre comunicazioni sociali previste dalla legge, dirette ai soci o al pubblico
- Gestione degli accessi da e verso l'esterno
- Gestione dei profili utente e del processo di autenticazione
- Gestione del processo di creazione, trattamento, archiviazione dei documenti elettronici con valore probatorio