

## Edizione di giovedì 17 ottobre 2013

### IVA

[E-commerce: la corretta applicazione dell'IVA nelle vendite on line](#)

di Giancarlo Falco

### IVA

[Infrastrutture per reti e fibra ottica con aliquota 10%](#)

di Sergio Pellegrino

### IVA

[Ai fini IVA, la pulizia nelle case di riposo è “accessoria” rispetto ai servizi assistenziali](#)

di Fabio Landuzzi

### FISCALITÀ INTERNAZIONALE

[Flussi esteri a rischio di ritenute bancarie](#)

di Ennio Vial

### NON SOLO FISCO

[Attività di self-reporting ed impatto sulla responsabilità dell'ente ai sensi della normativa anticorruzione](#)

di Mauro di Gennaro

## IVA

---

# **E-commerce: la corretta applicazione dell'IVA nelle vendite on line**

di **Giancarlo Falco**

Dopo aver chiarito ciò che bisogna fare per avviare un'attività di *e-commerce* ([\*\*"E-commerce: cosa fare per poter vendere on-line"\*\*](#) – Euroconference News di venerdì 11 ottobre 2013) analizziamo le problematiche operative che riguardano il cuore dell'attività, ovvero le **compravendite on-line**.

Sul punto bisogna innanzitutto osservare come il legislatore abbia definito due tipologie di commercio elettronico: **diretto** e **indiretto**.

1. **Commercio elettronico indiretto:** si ha quando la transazione avviene per via telematica, ma la consegna del bene si effettua in modo tradizionale: è l'esempio tipico dell'azienda che vende i suoi prodotti tramite il proprio sito internet oppure dei venditori professionali sui siti di aste *on line*;
2. **Commercio elettronico diretto:** si ha quando la transazione e il pagamento avvengono interamente per via telematica. Sul punto il Consiglio Europeo ha, con Regolamento, elencato i servizi che rientrano nella nozione di *e-commerce* e quelli che invece ne sono esclusi (art. 7 Reg. UE 282/2011).

Sono considerati servizi forniti tramite mezzi elettronici:

- la fornitura di prodotti digitali (accesso e / o scaricamento di software, modifiche e aggiornamenti, nonché di musica, film e giochi);
- i servizi relativi a siti o pagine web, finalizzate a veicolare e supportare l'utente nella navigazione;
- i servizi automaticamente generati da un computer attraverso internet o una rete elettronica, in risposta a dati specifici immessi dal destinatario;
- la concessione, a titolo oneroso, del diritto di mettere in vendita un bene o un servizio su un sito Internet che operi come mercato *on line*, nel quale i meccanismi di domanda e offerta sono svolti in modo automatizzato via computer e le parti sono avvertite dell'avvenuta vendita tramite posta elettronica automaticamente generata da un computer;
- i servizi relativi ad attività interattive, oltre il semplice accesso a internet (le cd. offerte forfettarie di servizi internet).

Come vedremo nel prosieguo, la distinzione fra commercio indiretto o diretto, unitamente alle caratteristiche dei soggetti coinvolti nella transazione commerciale (soggetti IVA o consumatori privati), assume una fondamentale importanza ai fini dell'individuazione della corretta disciplina applicabile alle diverse fattispecie ai fini **IVA**.

La disciplina prevista nell'ambito del **commercio elettronico indiretto** non presenta particolari problematiche: in questo caso, infatti, bisogna considerare *internet* come un qualsiasi altro canale distributivo dove il cliente può ordinare un determinato bene ad un suo fornitore.

Si tratta pertanto di una normale cessione di beni così come stabilito dalla stessa Agenzia delle entrate nella [\*\*risoluzione n. 133/E del 2004\*\*](#) in cui Internet viene definito “*un canale alternativo di offerta*”. Pertanto, nel caso di vendite che avvengono “Italia su Italia” si applicano le disposizioni previste dall'**art. 2 del DPR 633/72** che disciplinano le “**cessioni di beni**”.

Coerentemente, se tali operazioni sono effettuate nei confronti di **soggetti passivi UE**, si realizzeranno delle cessioni il cui regime è espressamente disciplinato dalla normativa sulle cessioni comunitarie, (articoli 40, comma 4, lett. b per gli acquisti comunitari; art. 41, comma 1, lettera b per le cessioni comunitarie, del D.L. n. 331 del 1993); se effettuate nei confronti di **soggetti passivi extra UE** si realizzeranno importazioni/esportazioni extracomunitarie (artt. 67 e ss. del DPR n. 633/72 per le importazioni; art. 8 del DPR n. 633/72 per le esportazioni).

Qualora tali cessioni siano effettuate nei confronti di **soggetti intracomunitari privati** o che beneficiano del regime derogatorio, sono applicabili le disposizioni previste per le **vendite a distanza**: se il cedente residente, sia nell'anno precedente che in quello in corso, ha effettuato in uno Stato membro vendite a distanza di ammontare inferiore a **100.000 euro** (o al minor limite stabilito nell'ambito della disciplina interna di ciascun Stato membro), le cessioni sono imponibili in Italia. Nel caso l'ammontare delle vendite nell'altro Stato membro sia invece superiore alla soglia in questione, il soggetto italiano dovrà nominare un **rappresentante fiscale** nello Stato estero ovvero **identificarsi direttamente** nell'altro Stato ai fini dell'assolvimento dell'IVA.

Diverso è il quadro nel caso di **commercio elettronico diretto**, in relazione al quale, invece, le operazioni rappresentano **sempre**, ai fini dell'IVA, **prestazioni di servizi**.

I **criteri di territorialità** previsti per questa tipologia di prestazioni sono stati riformati dal D.Lgs. 18/2010, in vigore dal 1° gennaio 2010, in recepimento della Dir. 2008/8/CE. È stata fissata una regola generale, nell'ambito della quale operano due criteri differenti a seconda dello status del soggetto committente:

- se il committente è soggetto passivo d'imposta, si dà rilevanza alla **sede del committente**: è il caso delle cd. prestazioni ***business-to-business***.
- se il committente non è invece soggetto passivo d'imposta, rileva **la sede del prestatore**: si tratta delle cd. prestazioni ***business-to-consumer***.

Si propone di seguito una breve serie di casi operativi al fine di meglio chiarire quanto fin qui esposto:

**CASO 1: Prestatore con sede in Italia e committente privato con sede in un Paese UE**

- Regime Iva: Iva in Italia
- Modalità contabili: Fattura del prestatore con Iva in Italia

**CASO 2: Prestatore con sede in Italia e committente privato con sede in un Paese extraUE**

- Regime Iva: Iva del Paese extra-UE
- Modalità contabili: Verifica nel Paese extra-UE degli adempimenti fiscali

**CASO 3: Prestatore con sede in Italia e committente soggetto Iva con sede in un Paese UE diverso dall'Italia**

- Regime Iva: Iva del Paese UE dove ha sede il committente
- Modalità contabili: *Reverse charge* (da parte del committente UE), Obbligo di comunicazione Intrastat servizi

**CASO 4: Prestatore con sede in Italia e committente soggetto Iva stabilito in un Paese extra UE**

- Regime Iva: Iva del Paese extra UE
- Modalità contabili: Autofattura da parte del soggetto extra UE (se tale previsione è prevista dalla normativa del Paese extra UE)

**CASO 5: Prestatore con sede in un Paese UE diverso dall'Italia e committente soggetto Iva con sede in Italia**

- Regime Iva: Iva in Italia
- Modalità contabili: Reverse charge (da parte del committente italiano), Obbligo di comunicazione Intrastat servizi

**CASO 6: Prestatore con sede in un Paese UE diverso dall'Italia e committente privato con sede in Italia**

- Regime Iva: Iva del Paese UE ove è stabilito il prestatore
- Modalità contabili: Fattura del prestatore con Iva del Paese UE ove è stabilito il

prestatore

**CASO 7:** Prestatore con sede in un Paese extra UE e committente privato con sede in Italia

- Regime Iva: Iva in Italia
- Modalità contabili: Fattura con Iva in Italia

**CASO 8:** Prestatore con sede in un Paese extra UE e committente soggetto Iva con sede in Italia

- Regime Iva: Iva in Italia
- Modalità contabili: Autofattura da parte del soggetto italiano

## IVA

---

### **Infrastrutture per reti e fibra ottica con aliquota 10%**

di Sergio Pellegrino

Con la [\*\*risoluzione 69/E del 16 ottobre 2013\*\*](#), l'Agenzia delle entrate ha chiarito che l'aliquota IVA del 10% si rende applicabile anche alle opere per la creazione di **infrastrutture destinate all'installazione di reti e impianti di comunicazione elettronica in fibra ottica**, in quanto da considerarsi ricomprese nella categoria generale delle **opere di urbanizzazione**. La risposta è stata resa all'interpello presentato da una associazione di categoria del comparto delle aziende a partecipazione regionale a capitale interamente pubblico, operanti nel settore dell'informatica e delle telecomunicazioni per la pubblica amministrazione (modello "*in house providing*"); in particolare, il quesito attiene al trattamento IVA dei corrispettivi relativi alla **costruzione ed al collaudo di reti in fibra ottica ed alla fornitura di servizi di connettività sulla rete regionale a banda larga delle pubbliche amministrazioni**.

Il quesito sorge dal seguente riscontro:

- l'articolo 2, comma 5, del d.l. 25 giugno 2008, n. 112, prevede che "Le infrastrutture destinate all'installazione di reti e impianti di comunicazione elettronica in fibra ottica sono assimilate ad ogni effetto alle opere di urbanizzazione primaria di cui all'articolo 16, comma 7, del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380";
- il n. 127-quinquies della Tabella A, parte III, del DPR 633/1972 prevede l'applicazione dell'aliquota ridotta del 10 per cento, tra l'altro, alle "opere di urbanizzazione primaria e secondaria elencate nell'art. 4 della legge 29 settembre 1964, n. 847, integrato dall'art. 44 della legge 22 ottobre 1971, n. 865 (...)";
- il n. 127-septies estende la medesima aliquota ridotta anche alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione delle opere, degli impianti e degli edifici di cui al n. 127-quinquies.

L'Agenzia, per poter rispondere al quesito, ha interpellato il Ministero dei trasporti per avere indicazioni in merito al valore da assegnare alla assimilazione delle opere oggetto del quesito con quelle di urbanizzazione primaria e secondaria.

In particolare, si voleva conoscere se l'espressione "ad ogni effetto" contenuta nella norma, potesse esplicare i propri effetti anche nel comparto fiscale. Nello specifico, dunque, è stato chiesto se, per la individuazione delle opere di urbanizzazione, debba farsi riferimento al TU dell'edilizia ed, inoltre, in quale rapporto si pone tale normativa rispetto a quella speciale che

dispone l'assimilazione di altre opere a quelle ivi indicate. Il competente Ministero ha chiarito che “l'articolo 16 del d.P.R. 380 del 2001 contiene l'elencazione degli interventi di urbanizzazione primaria e secondaria, **sostanzialmente riproduttiva degli interventi di cui alla legge n. 847 del 1964.**

La medesima norma prevede, poi, che tra gli interventi di urbanizzazione primaria rientrano anche i **cavedi multiservizi** e i **cavidotti per il passaggio di reti di telecomunicazione...**”. Ulteriori precisazioni sono state svolte richiamando la disciplina relativa al Codice delle comunicazioni elettroniche, oltre che il contenuto della sentenza della Corte Costituzionale 27 luglio 2005, n. 336, ove si afferma che “la scelta di inserire le infrastrutture di reti di comunicazione tra le opere di urbanizzazione primaria esprime un principio fondamentale della legislazione urbanistica, come tale di competenza dello Stato, al pari dell'analogia scelta legislativa di carattere generale che ha portato il citato articolo 16, commi 7 e 7-bis del D.P.R. n. 380 del 2001, a classificare come opere di urbanizzazione primaria, tra le altre, le strade residenziali, gli spazi di sosta e di parcheggio, le fognature, nonché i cavedi multi servizi e i caviddotti per il passaggio di reti di telecomunicazioni. Non si tratta, pertanto, di una norma di dettaglio, ma di una norma che fissa un principio basilare nella materia del governo del territorio...”.

Da quanto sopra, risulta, quindi, che l'elenco delle opere di urbanizzazione è recato dal TU dell'edilizia cui al D.P.R. n. 380 del 2001, e che il legislatore nell'ampliare la categoria delle opere di urbanizzazione ha operato una scelta legislativa di carattere generale, e non di dettaglio, al pari di quella operata nel classificare come opere di urbanizzazione primaria le strade residenziali, gli spazi di sosta e di parcheggio, le fognature, ecc. , menzionate dalla precedente normativa.

Quindi, quando il legislatore richiama tale testo per introdurre nell'ordinamento giuridico altre opere da assimilare **“ad ogni effetto”** a quelle di urbanizzazione ivi già elencate, tale rinvio riguarda anche le disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto, nonostante il fatto che nel D.P.R. n. 633 (n. 127-quinquies) il riferimento testuale sia alla legge n. 847 del 1964. Infatti, l'utilizzo della locuzione **“ad ogni effetto”** esprima esplicitamente la volontà del legislatore di ampliare il novero delle opere di urbanizzazione anche ai fini dell'applicabilità dell'aliquota IVA agevolata.

Tali considerazioni, valide anche in riferimento ai cavedi multiservizi e caviddotti per il passaggio di reti di telecomunicazioni, portano a ritenerre superata la **risoluzione 20 marzo 2006, n. 41/E.**

## IVA

---

### **Ai fini IVA, la pulizia nelle case di riposo è “accessoria” rispetto ai servizi assistenziali**

di Fabio Landuzzi

La Commissione Tributaria Regionale di Trieste, con la [\*\*Sentenza 25.9.2013, n.57/10/13\*\*](#), ha riconosciuto ai **servizi di pulizia** resi dalla ditta appaltante all'interno di una **casa di riposo per anziani**, la condizione di **accessorietà ai fini IVA** rispetto alle prestazioni principali, attinenti **la cura e la degenza degli ospiti** della struttura protetta, confermando, di conseguenza, la **legittima applicazione del regime di esenzione IVA**, ai sensi dell'articolo 10, del D.P.R. n. 633/1972.

L'Amministrazione Finanziaria aveva **contestato alla committente l'omessa regolarizzazione della fattura** emessa dalla ditta appaltante a fronte dei servizi di pulizia prestati all'interno della struttura protetta, irrogando pertanto la **sanzione** ex articolo 6, comma 8 del D.Lgs. n.471/1997: in particolare, era stato eccepito che la **pulizia dei locali non poteva essere ricondotta all'ambito dei servizi alla persona**, con la conseguenza che la fattura dell'appaltante avrebbe dovuto essere soggetta ad **IVA ordinaria**.

La contribuente tuttavia, evidenziando che i servizi di pulizia ad essa appaltati comprendevano gli interi spazi e le aree della struttura, ha dimostrato che:

- la **quota di corrispettivo soggetta ad esenzione IVA**, ex articolo 10, comma 1, n. 21), del D.P.R. n.633/1972, era riferita solo alla **parte della struttura** destinata alla **degenza ed alla cura degli anziani**, mentre
- i corrispettivi relativi alla **pulizia degli spazi comuni e degli uffici amministrativi** erano stati invece assoggettati ad **IVA ordinaria**.

La Commissione Tributaria ha quindi riconosciuto la **correttezza del comportamento** della contribuente, nell'assunto che **il ricovero e l'alloggio degli anziani** ospiti nella struttura protetta **non può prescindere dalla presenza di locali idonei ed agibili** sotto ogni profilo, incluso quello **igienico e sanitario**: è stato quindi affermato il principio per cui **la pulizia dei locali** si pone, in termini logici e di fatto, come un **servizio necessario e collegato**, per causa ed oggetto, alla **prestazione principale** della casa di riposo, che è quella di **fornire agli ospiti un alloggio ed un ricovero** in un ambiente mantenuto in condizioni di **decoro ed igiene**.

Di conseguenza, **i servizi di pulizia dei locali adibiti a degenza degli anziani**, tra cui si

includono:

- il **lavaggio** e la **pulitura delle stanze**;
- la **disinfestazione** dei bagni e dei servizi sanitari;
- il ripristino delle **dotazioni dei servizi igienici**;
- la conduzione giornaliera alla **distribuzione dei pranzi**;
- la raccolta e la pulizia delle **stoviglie**, ed infine
- la **sistemazione delle stanze** dove sono consumati i pasti degli ospiti della struttura;

presentano **requisiti di accessorietà rispetto alla prestazione principale della casa di cura**.

La Sentenza in commento può essere quindi condivisa pienamente laddove riconosce, in ambito IVA, la **nozione concreta e reale di "assistenza"**, tale pertanto da **non potere escludere** – se non con l'effetto perverso di creare, in ultima analisi, inefficienze a carico degli stessi utenti del servizio – **le prestazioni** che sono comunque rivolte a porre la **persona anziana** nelle condizioni di **poter vivere in un contesto di decoro e di igiene del luogo e della persona**; correttamente la Commissione Tributaria Regionale di Trieste ha ritenuto **tali prestazioni "accessorie" rispetto all'assistenza diretta all'anziano**, e quindi al pari di questa, **meritevoli della disciplina IVA di esenzione**.

## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

### **Flussi esteri a rischio di ritenute bancarie**

di Ennio Vial

L'**art.4 del D.L. 167/1990** ha profondamente innovato il regime di **monitoraggio** degli investimenti esteri attraverso il modulo RW. Una questione particolare attiene alla tassazione alla fonte dei redditi percepiti per il tramite di **intermediari finanziari**.

Il comma 2, in particolare, precisa che i redditi derivanti dagli investimenti esteri e dalle attività di natura finanziaria sono in ogni caso assoggettati a **ritenuta** o ad **imposta sostitutiva** delle imposte sui redditi, secondo le norme vigenti, dagli intermediari residenti, di cui all'articolo 1, comma 1, ai quali gli investimenti e le attività sono affidate in gestione, custodia o amministrazione o nei casi in cui intervengano nella **riscossione** dei relativi flussi finanziari e dei redditi.

La norma prevede inoltre una applicazione della **ritenuta a titolo di acconto** del 20% nei casi di seguito elencati:

- per i **redditi di capitale** indicati nell'articolo 44, comma 1, lettera a), del Tuir derivanti da mutui, depositi e conti correnti, diversi da quelli bancari;
- per i redditi di capitale indicati nel comma 1, lettere c), d) ed h), del citato art. 44;
- per i **redditi diversi** indicati nell'articolo 67 del Tuir, derivanti dagli investimenti esteri e dalle attività finanziarie di cui al primo periodo, che concorrono a formare il reddito complessivo del percepiente. In questo caso, gli intermediari residenti applicano una ritenuta a titolo d'acconto nella misura del 20% sulla **parte imponibile** dei redditi corrisposti per il loro tramite. Nel caso in cui gli intermediari intervengano nella riscossione dei predetti redditi di capitale e redditi diversi, il contribuente è tenuto a fornire i **dati utili** ai fini della determinazione della base imponibile. In mancanza di tali informazioni la ritenuta o l'imposta sostitutiva è applicata sull'intero importo del flusso messo in pagamento.

La norma ha, per certi versi, una portata innovativa in quanto estende l'applicazione della tassazione alla fonte a titolo di imposta o di acconto in molte fattispecie: si pensi al caso dei canoni di locazione degli **immobili esteri** e addirittura alle **plusvalenze immobiliari** ove imponibili (ad esempio perché non è decorso il quinquennio di detenzione). Ovviamente, la disposizione impone al contribuente di fornire le informazioni necessarie per calcolare la base imponibile. Ad esempio, se vendo un immobile per 300 mila euro, dovrò comunicare

all'intermediario **l'ammontare della plusvalenza** su cui calcolare il 20% a titolo di ritenuta oppure gli indicherò che, essendo passato il quinquennio di detenzione, la ritenuta non è dovuta, non configurandosi una fattispecie di reddito diverso.

Il problema è capire quando gli **intermediari** sono tenuti ad operare queste **ritenute**. Come già evidenziato, la norma contempla tre fattispecie:

- gli investimenti e le attività sono loro affidati in **gestione, custodia o amministrazione**;
- ovvero nei casi in cui intervengano nella **riscossione** dei relativi flussi finanziari e dei redditi.

La prima fattispecie è relativa al **mandato fiduciario** o alla fattispecie del mandato a gestire, chiarito nella [circolare n.6/E del 19 febbraio 2010](#) per le attività patrimoniali e nella [risoluzione n. 61/E del 31 maggio 2011](#).

Più delicato è capire cosa si intende per “**intervento nella riscossione**”. Si deve escludere che il significato sia il mero transito per il **canale bancario**: se così fosse, ad ogni bonifico proveniente dall'estero dovremmo “bloccare” la banca dall'effettuazione della ritenuta.

L'intervento dell'istituto di credito necessita di un **quid pluris** rispetto alla canalizzazione del flusso finanziario: sul punto è utile ricordare una “**vecchia**” **versione** dell'art. 4 del D.L. 167/1990.

La norma in vigore nel 2002 prevedeva che non sussistesse l'obbligo di segnalare i **conti correnti** nel modulo RW qualora “*i redditi derivanti da tali attività estere di natura finanziaria siano riscossi attraverso l'intervento degli intermediari stessi*”.

Sul punto la [circolare n. 54/E del 19 giugno 2002](#) ha precisato che “*Affinché sussistano le condizioni per usufruire di tale esonero è, pertanto, necessario che il contribuente dia disposizioni alla banca estera, presso cui è detenuto il conto, di bonificare automaticamente gli interessi maturati sul conto estero (immediatamente, o comunque entro il mese della maturazione) su un conto corrente italiano, dando specificazione nella causale, dell'ammontare lordo e dell'eventuale ritenuta applicata all'estero, in modo che la banca italiana sia in grado di operare la ritenuta d'ingresso di cui all'articolo 26, comma 3, del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 sull'ammontare lordo degli interessi*”.

In sostanza, l'intervento nella riscossione non può configurarsi in caso di **mera canalizzazione** dei flussi attraverso il canale bancario nazionale, richiedendosi peraltro che ci sia una cognizione della **banca sulla tipologia di flusso che si trova a veicolare, cognizione che può giungere solo con un incarico specifico** affidato dal cliente.



## NON SOLO FISCO

---

### **Attività di self-reporting ed impatto sulla responsabilità dell'ente ai sensi della normativa anticorruzione**

di Mauro di Gennaro

Nel corso degli ultimi anni sono state promosse dalle imprese più virtuose **numerose iniziative** volte a favorire l'individuazione di **comportamenti scorretti da parte dei propri dipendenti** quali:

- adozione di procedure di **whistleblowing e reporting**;
- **investigazioni interne** (es. IT e *legal forensic*);
- adozione di **sistemi antifrode**.

Tali attività garantiscono una più compiuta **consapevolezza dei punti deboli** del modello di prevenzione adottato e permettono di **intraprendere tempestivamente le necessarie azioni correttive**, imponendo al contempo una **valutazione**:

- sulle **implicazioni legali** connesse alle risultanze investigative e
- sulla **necessità** di fornire o meno **informazioni alle autorità competenti** sugli esiti delle indagini compiute.

La questione assume ancora più importanza per le **società che operano in diverse giurisdizioni** o che comunque **subiscono** gli impatti extraterritoriali di **normative estere** (tra cui il *FCPA* e l'*UK Bribery Act*) in virtù della diversa rilevanza di pratiche come il *Whistleblowing* o il *self-reporting* alla luce dei meccanismi processuali applicabili (es. obbligatorietà dell'azione penale).

Il **Bribery Act**, entrato in vigore nel **luglio 2011**, costituisce uno dei **provvedimenti normativi più stringenti in materia di lotta alla corruzione a livello internazionale**, disciplinando le seguenti fattispecie:

- corruzione attiva di soggetti pubblici o privati (*Section 1*);
- corruzione passiva di soggetti pubblici o privati (*Section 2*);
- corruzione di un pubblico funzionario straniero (*Section 6*);
- mancata prevenzione della corruzione da parte delle società (*Section 7*).

Le disposizioni del *Bribery Act* si applicano:

- **a qualsiasi soggetto che abbia una “close connection” con il Regno Unito** (cittadini, residenti UK o società di diritto UK);
- **a chiunque si rende autore di una condotta illecita commessa in tutto o in parte nel territorio del Regno Unito;**
- **a qualsiasi società che svolga la propria attività o una parte della stessa in UK** (“any company that carries on a business, or a part of a business in the UK”).

Ciò rende il **Bribery Act applicabile a qualsiasi società italiana che eserciti almeno parte della propria attività in UK.**

Uno dei profili più interessanti del *Bribery Act* riguarda la possibilità di **collaborazione pro-attiva delle società con l'agenzia investigativa competente** (il *Serious Fraud Office*, di seguito “SFO”) e l'utilizzo dello **strumento dell'autodenuncia** (cd. *self-reporting*).

L'SFO ha pubblicato una guida (“*Approach of the Serious Fraud Office to dealing with overseas corruption*”, di seguito la “Guida”) in cui si chiariscono le **implicazioni positive del self-reporting** per le ipotesi di **corruzione di pubblico ufficiale straniero**.

Secondo la Guida, il **complesso delle attività di indagine interna** (c.d. *internal investigations*), anche successive a ispezioni da parte di autorità inquirenti dovrebbero condurre la società a poter valutare adeguatamente le **azioni da intraprendere** nei confronti delle **condotte potenzialmente criminali** dei propri **collaboratori o dipendenti**. In tal senso, l'SFO condivide la necessità delle società di accettare in via preventiva lo svolgimento dei fatti: “*We appreciate that a corporate will not want to approach us unless it had decided, following advice and a degree of investigation by its professional advisers, that there is a real issue and that remedial action is necessary*”.

Gli **elementi** che, secondo la Guida, la SFO è chiamata a valutare sono i seguenti:

- **l'impegno profuso dal CdA**, anche in occasioni precedenti, nel contrasto ai comportamenti illeciti;
- **la volontà di cooperare con le autorità**, anche attraverso lo svolgimento di ulteriori indagini;
- **la disponibilità a gestire l'evenienza** con trasparenza verso il pubblico attraverso comunicazioni esterne congiunte con le autorità;
- **la disponibilità a cooperare** anche con eventuali autorità straniere per raggiungere un accordo transattivo globale, ove ve ne fossero i requisiti.

L'FCPA riconosce al *Department of Justice (DOJ)* americano e alla *Security Exchange Commission (SEC)* una **giurisdizione** che si estende ai seguenti **soggetti**:

- **ogni persona fisica o giuridica** statunitense o residente negli Stati Uniti (*domestic concern*);
- **ogni società** che compra o vende titoli negli Stati Uniti (*issuer*);

- dal 1998, anche **cittadini o enti stranieri** che, direttamente o tramite agenti, commettano un qualsiasi atto che possa favorire il pagamento, l'offerta, la promessa ovvero l'autorizzazione ad effettuare un tale pagamento negli Stati Uniti con finalità corruttive.

Il DOJ e la SEC hanno adottato col tempo **un'interpretazione espansiva del loro mandato**, arrivando a **sanzionare società e individui stranieri** per illeciti commessi all'estero, sulla base di **connessioni spesso minime** con gli Stati Uniti: nel corso degli ultimi 2 anni, la SEC ha annunciato di aver instaurato, spesso in parallelo al DOJ, diversi procedimenti nei confronti di società non americane in connessione a condotte commesse all'estero.

Il DOJ **incoraggia le società a denunciare la scoperta di possibili o potenziali violazioni dell'FCPA**, tenuto conto della difficoltà e degli oneri legati ad attività di investigazione compiute al di fuori del territorio degli Stati Uniti: la comunicazione di tali violazioni su iniziativa delle società coinvolte, insieme alla collaborazione nelle successive indagini, sono **tenute in considerazione dal Dipartimento nel definire eventuali sanzioni**. La rilevanza dell'attività cooperativa è sancita sia dai *Principles of Federal Prosecution of Business Organizations* emanate dal DOJ che dalle stesse *U.S. Sentencing Guidelines*.

Anche la SEC ha predisposto un sistema di valutazione della cooperazione che le società dimostrano nei confronti di eventuali investigazioni a loro carico: tale sistema è previsto nel cd. *Seabord Report* del 2001 (*Report of Il self reporting nel sistema del Foreign Corrupt Practices Act Investigation Pursuant to Section 21(a) of the Securities Exchange Act of 1934 and Commission Statement on the Relationship of Cooperation to Agency Enforcement Decisions*).

Tale *report* indica i **principi generali** sulla base dei quali la SEC può decidere di **non procedere nei confronti di una società** in ragione della **collaborazione** dimostrata ad opera della stessa. Tale “*non prosecution*” può poi sostanziarsi nell'assenza totale di una procedura a carico della società, ovvero nell'irrogazione di sanzioni più lievi.

Le **condotte di tipo collaborativo** che risultano generalmente comportare una **pena più lieve**, sotto il profilo sia penale che civile, sono:

- l'introduzione, anteriore alla scoperta e denuncia dei fatti, di **procedure di compliance effettive** insieme a un parallelo *engagement* del *top management* della società;
- **l'auto-denuncia della società** al momento della scoperta delle violazioni, che comporti anche un'analisi approfondita della natura, estensione, origini e conseguenze della condotta illecita;
- una pronta, completa ed effettiva **denuncia delle condotte illecite** nei confronti di tutte le autorità coinvolte;
- **approntamento di rimedi interni**, quali la dismissione o l'irrogazione di sanzioni nei confronti degli autori del fatto, insieme alla modifica del sistema e delle procedure di controllo interno alla società e al risarcimento dei danni causati dall'illecito;
- totale **cooperazione con le autorità** nel corso delle successive investigazioni,

comprendente anche la messa a disposizione di staff interno già informato sui fatti relativi alla violazione.

Il **D.Lgs. n. 231/2001** non contiene un'espressa regolamentazione della cd. auto- denuncia, ma prevede una serie di **circostanze attenuanti** legate a condotte preventive e correttive ovvero:

- **l'articolo 11**, secondo cui, nella commisurazione della sanzione pecuniaria, il giudice tiene conto (tra l'altro) dell'attività svolta per eliminare o attenuare le conseguenze del fatto e prevenire la commissione di ulteriori illeciti (i medesimi criteri devono essere utilizzati dal giudice anche ai fini della scelta delle misure interdittive ai sensi dell'art. 14, comma 1, del D.Lgs. n. 231/2001);
- **l'articolo 12**, secondo cui la sanzione è ridotta se prima dell'apertura del dibattimento l'ente ha integralmente risarcito il danno ed eliminato le conseguenze dannose o pericolose del reato ovvero si è comunque efficacemente adoperato in tale senso.

A ben vedere dunque, non già un'auto-denuncia bensì **l'eventuale collaborazione offerta in sede di indagine potrebbe assumere rilevanza**, e non tanto ai fini dell'applicabilità dell'esimente quanto piuttosto della **mitigazione dei danni patrimoniali e di reputazione derivanti da una sentenza di condanna**: è tuttavia possibile che il Pubblico Ministero e l'autorità giudicante tengano conto dell'eventuale attività di *self-reporting* in sede di perseguitamento della *notitia criminis* o applicazione di misure cautelari.

Il Pubblico Ministero avrebbe infatti la possibilità di:

- decidere di **non iscrivere l'ente** nel registro delle **notizie di reato** ma **unicamente la persona fisica**;
- di **avviare le indagini** preliminari anche in relazione **all'ente**, riconoscendo però nella piena collaborazione dell'ente un **elemento di "meritevolezza"** idoneo a non supportare la richiesta di applicazione di misure in sede cautelare;
- **archiviare d'ufficio** la posizione dell'ente.

D'altro canto, il giudice potrebbe **non applicare le misure cautelari eventualmente richieste** dal Pubblico Ministero, ravvisando nel comportamento cooperativo dell'ente l'assenza di pericolo che "vengano commessi illeciti della stessa indole di quello per cui si procede".

A tali ragionamenti vanno aggiunte **due ulteriori riflessioni**, concernenti l'articolo 26 del D.Lgs. n. 231/2001 in base al quale "*l'ente non risponde quando volontariamente impedisce il compimento dell'azione o la realizzazione dell'evento*" e la possibile **coincidenza tra qualità di parte offesa** attribuibile al soggetto denunciante e quella di **imputato** del procedimento ex D.Lgs. n. 231/2001.

Ad oggi **non è possibile individuare alcun procedimento giurisdizionale** che abbia **valorizzato comportamenti pro-attivi dell'ente** in relazione ad attività di *self-reporting*.