



Rapporto esplicativo concernente la legge federale sul trattamento fiscale delle sanzioni finanziarie (attuazione della mozione Luginbühl 14.3450)

del 18 dicembre 2015

Compendio

Con il presente disegno da porre in consultazione il Consiglio federale attua la mozione Luginbühl «Deducibilità fiscale delle multe» (Mo. 14.3450). La mozione chiede che il trattamento fiscale delle multe e di altre sanzioni finanziarie di carattere penale inflitte alle imprese sia esplicitamente disciplinato a livello di legge. A differenza delle sanzioni che incidono sull'utile senza perseguire alcuno scopo penale, tali oneri non devono essere fiscalmente deducibili. Al fine di conseguire tali obiettivi si propone una modifica della legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD) e della legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID).

La tematica presenta un nesso materiale con la non deducibilità di retribuzioni corruttive versate a privati e di altre spese connesse a reati. Il disegno da porre in consultazione contiene le pertinenti disposizioni.

Situazione iniziale

Il trattamento fiscale delle multe e delle sanzioni amministrative di natura finanziaria inflitte alle imprese non è specificamente disciplinato né nella LIFD né nella LAID. Una disposizione esplicita esiste soltanto per le multe fiscali, che non sono deducibili. La problematica è controversa nella dottrina e nella prassi. Nel suo rapporto del 12 settembre 2014 il Consiglio federale ha precisato che si tratta di una questione interpretativa. Dal punto di vista del Consiglio federale le multe e le sanzioni amministrative di natura finanziaria che perseguono uno scopo penale già sulla base del diritto vigente non sono deducibili. Le sanzioni che incidono sull'utile e non perseguono uno scopo penale sono invece deducibili come oneri giustificati dall'uso commerciale.

Il 30 aprile 2014 il Consiglio federale ha approvato un messaggio concernente la modifica del Codice penale (CP), che propone di perseguire penalmente la corruzione di privati.

Contenuto del disegno

Il disegno da porre in consultazione conferisce una chiara base giuridica al trattamento fiscale delle sanzioni finanziarie. In futuro le sanzioni finanziarie che perseguono uno scopo penale, ossia multe, pene pecuniarie e sanzioni amministrative di natura finanziaria che perseguono uno scopo penale, dovranno esplicitamente non essere considerate come oneri giustificati dall'uso commerciale. Ciò dovrà applicarsi anche alle spese processuali di procedimenti penali che sfociano in una condanna. Rimangono fiscalmente deducibili le sanzioni che incidono sull'utile e non perseguono uno scopo penale.

Le retribuzioni corruttive versate a privati non devono essere considerate come oneri giustificati dall'uso commerciale ai fini delle imposte sul reddito e sull'utile qualora questi versamenti siano punibili secondo il diritto penale svizzero. Lo stesso dovrà applicarsi ad altre spese connesse a reati penali.

Le disposizioni proposte riguardano sia la LIFD sia la LAID e sono applicabili a persone giuridiche come pure a imprese individuali e a società di persone.

Rapporto esplicativo

1 Punti essenziali del disegno

1.1 Situazione iniziale

1.1.1 Attuazione della mozione «Deducibilità fiscale delle multe»

La mozione «Deducibilità fiscale delle multe» depositata il 16 giugno 2014 da Werner Luginbühl (Mo. 14.3450) chiede una modifica della legge federale del 14 dicembre 1990¹ sull'imposta federale diretta (LIFD) e della legge federale del 14 dicembre 1990² sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID). La revisione dovrebbe prevedere che le multe e le altre sanzioni finanziarie che perseguono uno scopo penale comminate in Svizzera e all'estero non costituiscano un onere giustificato dall'uso commerciale. Il Consiglio federale è incaricato di presentare al Parlamento il relativo disegno di legge.

Il 12 settembre 2014 il Consiglio federale ha proposto di accogliere la mozione. Contemporaneamente ha licenziato un rapporto in adempimento del postulato «Deducibilità fiscale di sanzioni finanziarie come per es. multe» depositato da Susanne Leutenegger Oberholzer il 14 marzo 2014 (Po. 14.3087). Il rapporto (di seguito: rapporto del 12 settembre 2014) delinea l'attuale situazione giuridica.

Il 15 settembre 2014 il Consiglio degli Stati ha accolto la mozione in questione, seguito il 2 marzo 2015 dal Consiglio nazionale, che ha quindi trasmesso la mozione al Consiglio federale.

La mozione si inserisce in una serie di interventi che tematizzano la deducibilità fiscale di multe e altre sanzioni finanziarie in seguito alle controversie sorte tra le banche svizzere e le autorità statunitensi. In Parlamento sono attualmente in sospenso le mozioni «Regolamentazione chiara sulla deducibilità delle multe» (Mo. 14.3626; Gruppo CE) e «Deducibilità fiscale delle multe» (Mo. 14.3444; Gruppo BD).

1.1.2 Retribuzioni corruttive a privati

Dal 2000 le disposizioni penali svizzere in materia di corruzione sono state ampliate e inasprite. Le diverse revisioni hanno riguardato in particolare la corruzione di pubblici ufficiali e sono avvenute nel contesto dell'adesione della Svizzera alla Convenzione del 17 dicembre 1997³ dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economici (OCSE) sulla lotta alla corruzione di pubblici ufficiali stranieri nelle operazioni economiche internazionali, alla Convenzione penale del 27 gennaio 1999⁴ del Consiglio d'Europa (di seguito: convenzione penale) nonché al Protocollo aggiuntivo del 15 maggio 2003⁵ alla Convenzione penale sulla corruzione. Sulla scorta di queste

¹ RS 642.11

² RS 642.14

³ RS 0.311.21; entrata in vigore per la Svizzera il 30 luglio 2000.

⁴ RS 0.311.55; entrata in vigore per la Svizzera il 1° luglio 2006.

⁵ RS 0.311.551; entrato in vigore per la Svizzera il 1° luglio 2006.

revisioni le retribuzioni corruttive ai sensi del diritto penale svizzero versate a pubblici ufficiali svizzeri o stranieri dal 1° gennaio 2001 non sono più ammesse come oneri giustificati dall'uso commerciale ai fini delle imposte sul reddito (art. 27 cpv. 3 e art. 59 cpv. 2 LIFD nonché art. 10 cpv. 1^{bis} e 25 cpv. 1^{bis} LAID⁶).

A differenza della Convenzione dell'OCSE, la Convenzione penale del Consiglio d'Europa lotta non solo contro la corruzione di pubblici ufficiali, ma anche contro quella di privati. In seguito alla ratifica della Convenzione penale, dal 1° luglio 2006 la Svizzera è membro del Gruppo di Stati contro la Corruzione (GRECO). Il Gruppo verifica l'attuazione delle norme e degli standard della Convenzione penale mediante una valutazione tra pari i cui risultati sono esposti in un rapporto di conformità. L'adesione alla Convenzione penale del Consiglio d'Europa ha offerto l'occasione per estendere la punibilità della corruzione di privati, fino a quel momento regolata solo in modo frammentario nella legislazione sulla concorrenza sleale (art. 4a legge federale del 19 dicembre 1986⁷ contro la concorrenza sleale [LCSI]⁸).

Nell'ambito del terzo ciclo di valutazione il GRECO ha rivolto alla Svizzera diverse raccomandazioni, in particolare in materia di lotta alla corruzione perseguibile penalmente. In questo contesto, il 30 aprile 2014 il Consiglio federale ha licenziato un messaggio concernente la modifica del Codice penale. Il Governo propone tra l'altro di perseguire d'ufficio la corruzione di privati, in quanto finora il requisito della presentazione di una querela ha rappresentato un ostacolo eccessivo per il perseguimento sistematico di tale reato, come indica il numero esiguo di casi. Inoltre la punibilità della corruzione di privati deve essere svincolata dal vigente requisito della distorsione della concorrenza. In altre parole, la punibilità – a differenza di quanto accade nel diritto vigente – deve essere data anche se non sussiste una situazione di concorrenza nel senso classico del termine.

Il Parlamento ha approvato il disegno il 25 settembre 2015, accettando sostanzialmente le proposte del Consiglio federale e proponendo un'eccezione per reati di lieve entità, che andrebbero perseguiti penalmente solo a querela di parte. Il termine per la presentazione della domanda di referendum scade il 14 gennaio 2016.⁹

Nel messaggio del Consiglio federale concernente la modifica del CP le eventuali modifiche della LIFD e della LAID non sono state trattate. Questa tematica è inserita nel presente disegno da porre in consultazione, poiché sia il trattamento fiscale delle retribuzioni corruttive versate a privati sia la mozione da attuare si riferiscono a spese connesse a un reato.

⁶ Introdotta dal n. I della LF del 22 dic. 1999 sulla deducibilità fiscale delle retribuzioni corruttive (RU **2000** 2147; FF **1997** II 852, IV 1072).

⁷ RS **241**

⁸ Introdotta dal n. 1 dell'art. 2 del DF del 7 ott. 2005 che approva e traspone nel diritto svizzero la Conv. penale del Consiglio d'Europa sulla corruzione e il relativo Prot. Aggiuntivo, in vigore dal 1° lug. 2006 (RU **2006** 2371; FF **2004** 6189).

⁹ FF **2015** 5879

1.2 Diritto vigente

1.2.1 Multe, pene pecuniarie e sanzioni amministrative di natura finanziaria che perseguono uno scopo penale

1.2.1.1 Aspetti non controversi

È indiscusso che per le imprese l'utile imponibile sia rilevato secondo il principio dell'importanza determinante del bilancio commerciale (principio della determinazione). L'utile ai sensi del diritto fiscale è dunque stabilito a partire dal bilancio e dal conto economico commerciali. È possibile derogare al bilancio commerciale se ammesso da una norma correttiva del diritto fiscale.

Nel diritto vigente tale norma correttiva esiste specialmente per le *multe fiscali*, esplicitamente escluse dagli oneri giustificati dall'uso commerciale (art. 59 cpv. 1 lett. a LIFD e art. 25 cpv. 1 lett. a LAID). Le multe fiscali non sono quindi deducibili.

Le opinioni sono concordi anche riguardo al trattamento fiscale di multe, pene pecuniarie e sanzioni amministrative di natura finanziaria comminate a *persone fisiche senza un'attività lucrativa indipendente*. Gli articoli 26, 32–33a e 35 LIFD nonché 9 LAID designano *in modo esaustivo* i costi e le spese fiscalmente deducibili. Conformemente all'articolo 34 LIFD, le spese che non vi sono menzionate non sono fiscalmente deducibili. La LAID non presenta una disposizione dello stesso tenore, tuttavia all'articolo 9 capoverso 4 LAID è precisato che sono ammesse solo le deduzioni menzionate nell'articolo stesso. Rimangono salve solo le deduzioni per i figli e le altre deduzioni sociali giusta il diritto cantonale. Dal momento che non sono enumerate nell'elenco esaustivo dei costi detraibili, le multe, le pene pecuniarie e le sanzioni amministrative che perseguono uno scopo penale non sono fiscalmente deducibili.

1.2.1.2 Aspetti controversi

Il trattamento fiscale delle multe ai sensi del CP e del diritto penale accessorio (escluse le multe fiscali), delle pene pecuniarie inflitte a persone fisiche che esercitano un'attività lucrativa indipendente e delle sanzioni amministrative di natura finanziaria che perseguono uno scopo penale non viene esplicitamente disciplinato né nella LIFD né nella LAID. La questione è controversa nella dottrina e nella prassi.

La dottrina sostiene che possa essere tassato solo l'afflusso netto del reddito e che tutte le spese necessarie al suo conseguimento debbano essere ammesse in deduzione. Ciò risulterebbe dal principio del reddito netto obiettivo, che deriva dal principio costituzionale dell'imposizione secondo la capacità economica ai sensi dell'articolo 127 capoverso 2 Cost.¹⁰. Fondandosi sul riconosciuto principio della neutralità fiscale, non solo sarebbero tassati i proventi da attività illegali, ma sarebbero anche ammesse in

¹⁰ Madeleine Simonek, *Rechtsgutachten betreffend die Einzelinitiative KR-Nr. 20/2010 zur Abzugsfähigkeit von Bussen vom steuerbaren Gewinn erstattet an das kantonale Steueramt Zürich*, Zurigo 2011, n. 5.2 (www.zh.ch > aktuell > news > Suche/Archiv > 29.09.2011 Einzelinitiative zu Abzugsfähigkeit von Bussen wird abgelehnt > Rechtsgutachten von Prof. Dr. iur. Madeleine Simonek).

deduzione le spese sostenute a tal fine¹¹. Risulterebbero escluse le spese per le quali la legge prevede una norma correttiva in deroga al principio della determinazione.¹²

In parte la deducibilità delle multe viene motivata menzionando che secondo il tenore della legge soltanto le multe fiscali risultano non deducibili. Le multe ai sensi del CP e del diritto penale accessorio sarebbero dunque fiscalmente deducibili.¹³

Altri autori sono del parere che le multe non siano giustificate dall'uso commerciale, sia perché sarebbero una conseguenza di un atto delittuoso¹⁴ sia perché a differenza del risarcimento dei danni non avrebbero una funzione compensativa.¹⁵

La non deducibilità delle multe si fonda su una vecchia sentenza del Tribunale federale. Nel 1944 il Tribunale federale è stato chiamato a decidere in merito al trattamento fiscale di una multa per violazione dell'allora vigente legge federale sul commercio delle derrate alimentari e degli oggetti d'uso e consumo. La multa, pronunciata contro un distillatore che esercitava la sua attività lucrativa quale indipendente, è stata ritenuta fiscalmente non deducibile. Secondo la motivazione allora adottata dal Tribunale, la responsabilità ai sensi del diritto penale riguarderebbe personalmente chi commette il fatto, anche se il delitto è stato commesso nell'esercizio dell'attività commerciale.¹⁶

1.2.1.3 Posizione del Consiglio federale

Nel suo rapporto del 12 settembre 2014 il Consiglio federale è giunto alla conclusione che la deducibilità fiscale di multe e sanzioni amministrative di natura finanziaria che perseguono uno scopo penale è una questione interpretativa.

La LIFD e la LAID enumerano alcuni *esempi* di spese fiscalmente deducibili per le *persone fisiche con attività lucrativa indipendente* e le *persone giuridiche* (art. 27 cpv. 2 e art. 29 cpv. 1 LIFD, risp. art. 10 cpv. 1 e art. 25 cpv. 1 LAID). Il trattamento fiscale delle multe (escluse le multe fiscali), delle pene pecuniarie a carico di lavoratori indipendenti e delle sanzioni amministrative di natura finanziaria che perseguono uno scopo penale dipende dal fatto che possano essere o meno qualificate come oneri giustificati dall'uso commerciale.

La nozione di onere giustificato dall'uso commerciale riguarda esclusivamente le attività commerciali, ossia finalizzate al conseguimento di un utile. Né la LIFD né la LAID contengono una definizione generale e astratta. In diverse sentenze il Tribunale federale ha descritto l'onere giustificato dall'uso commerciale menzionando sostanzialmente i seguenti requisiti: l'esercizio e lo scopo con esso perseguito di realizzare un utile devono trovarsi in un rapporto di causalità con l'onere. Affinché l'onere possa essere attribuito alla sfera commerciale, la causalità tra l'esercizio e l'onere deve essere oggettiva. L'oggettività di un onere viene determinata ricorrendo alla nozione, utilizzata nel diritto commerciale, dell'obbligo di diligenza a cui sottostà il direttore della società secondo un metro di valutazione oggettivo. Ciò che dal punto di vista

¹¹ Madeleine Simonek, *Rechtsgutachten*, n. 5.3.

¹² Madeleine Simonek, *Rechtsgutachten*, n. 5.1.

¹³ Felix Richner, Walter Frei, Stefan Kaufmann, Hans Ulrich Meuter, *Handkommentar zum DBG*, 2^a ed., Zurigo 2009, n. 4 ad art. 59 LIFD.

¹⁴ Peter Agner, Beat Jung, Gotthard Steinmann, *Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer*, Zurigo 2000, n. 1 ad art. 59 LIFD.

¹⁵ Peter Locher, *Kommentar zum DBG*, 2^a parte, Therwil/Basilea 2004, n. 35 ad art. 27 LIFD.

¹⁶ DTF 70 I 250 consid. 4.

commerciale può essere computato in buona fede alle spese sostenute deve pertanto essere fiscalmente riconosciuto come giustificato dall'uso commerciale.¹⁷

Dal punto di vista commerciale, le spese sorte in buona fede possono essere dedotte dall'utile. Ciò riguarda anche le spese che non hanno contribuito a conseguire un utile. Talora le multe, le pene pecuniarie e le sanzioni amministrative di natura finanziaria che perseguono uno scopo penale sono dunque contabilizzate come costo nel conto economico. Una pratica commerciale punibile penalmente può tuttavia portare anche a un utile più elevato per l'impresa, aumentando la cifra d'affari o diminuendo le spese. In questo caso esiste un certo nesso economico-aziendale tra l'attività commerciale e la multa, la pena pecuniaria o la sanzione amministrativa di natura finanziaria che persegue uno scopo penale. La causalità tra l'esercizio e la spesa deve tuttavia essere oggettiva. L'oggettività della spesa è determinata ricorrendo alla nozione, utilizzata nel diritto commerciale, dell'obbligo di diligenza a cui sottostà il direttore della società secondo un metro di valutazione oggettivo. La persona cui è stata inflitta una multa, una pena pecuniaria o una sanzione amministrativa di natura finanziaria che persegue uno scopo penale non ha adempiuto i suoi obblighi legali, quindi neppure l'obbligo di diligenza.

Secondo il Consiglio federale una pratica commerciale punibile penalmente non rappresenta un'azione commerciale compiuta in buona fede e nel caso di una multa, di una pena pecuniaria o di una sanzione amministrativa di natura finanziaria che persegue uno scopo penale non è data la necessaria natura oggettiva.

Dal *punto di vista del diritto penale* le multe e le pene pecuniarie costituiscono due tipologie di pena previste dalla legge. Le multe e le pene pecuniarie sono inflitte a causa di colpe personali e hanno lo scopo di compensare l'ingiustizia commessa. Devono toccare personalmente l'autore e sono in funzione della sua colpa (principio di colpevolezza).

A lungo la deroga al principio di colpevolezza vigeva unicamente nell'ambito delle imposte dirette, definendo la punibilità delle persone giuridiche nei casi di violazione degli obblighi procedurali e di sottrazione d'imposta (art. 181 LIFD). Dall'entrata in vigore della responsabilità dell'impresa prevista nell'articolo 102 capoverso 1 CP, le persone giuridiche sono inoltre perseguibili penalmente se in un'impresa, nell'esercizio di attività commerciali conformi allo scopo imprenditoriale, è commesso un crimine o un delitto che, per carente organizzazione interna, non può essere ascritto a una persona fisica determinata. Le multe possono raggiungere l'importo di 5 milioni di franchi. In entrambi i casi i reati sono ascrivibili anche a persone giuridiche, alle quali può quindi essere inflitta una multa.

L'articolo 59 capoverso 1 lettera a LIFD esclude soltanto le multe fiscali dall'onere giustificato dall'uso commerciale. Secondo il Consiglio federale è tuttavia errato dedurre «e contrario» che le altre multe e sanzioni amministrative di natura finanziaria che perseguono uno scopo penale costituiscano un onere giustificato dall'uso commerciale, come risulta soprattutto dalla genesi della disposizione. L'articolo 59 capoverso 1 lettera a LIFD è entrato in vigore il 1° gennaio 1995, ossia quando la punibilità dell'impresa di cui all'articolo 102 CP non era ancora entrata in vigore. Si dimostra così che soltanto le multe fiscali sono state considerate come multe riconducibili a una persona giuridica e che quindi nella legislazione è stato necessario menzionare solo esse in modo esplicito.

¹⁷ DTF 113 Ib 114; sentenze del Tribunale federale del 4 marzo 2002 (2A.457/2001) e del 29 novembre 2002 (2P.153/2002 e 2A.358/2002).

Se le sanzioni finanziarie che perseguono uno scopo penale fossero deducibili fiscalmente, il loro effetto punitivo risulterebbe attenuato dal diritto fiscale, poiché l'onere causato da una multa in termini economici si ridurrebbe nella misura in cui essa può essere dedotta a fini fiscali. Si potrebbe certamente argomentare che questo fatto deve essere messo in conto, perché la multa riduce effettivamente l'utile dell'impresa, pertanto la deduzione sarebbe giustificata. I fattori che diminuiscono l'imposizione andrebbero tuttavia a gravare in un certo qual modo sugli altri contribuenti (ipotizzando che il gettito fiscale conseguito sia costante), che quindi sosterebbero indirettamente una parte della multa, della pena pecuniaria o della sanzione amministrativa di natura finanziaria che persegue uno scopo penale. Ciò non può essere lo scopo della sanzione, che deve penalizzare solo il colpevole e non la collettività.

Inoltre, se si ammettesse la deducibilità delle multe, da un lato ne conseguirebbe che i versamenti di retribuzioni corruttive a pubblici ufficiali secondo l'articolo 59 capoverso 2 LIFD non costituirebbero un onere giustificato dall'uso commerciale e non sarebbero ammessi in deduzione, mentre lo sarebbe una multa inflitta a una persona giuridica per corruzione ai sensi dell'articolo 102 CP. Un simile risultato sarebbe contraddittorio nonché contrario all'unità dell'ordinamento giuridico.

Sulla scorta di tali considerazioni il Consiglio federale ritiene che le multe, le pene pecuniarie e le sanzioni amministrative di natura finanziaria nel diritto vigente non siano fiscalmente deducibili.

1.2.2 Sanzioni che incidono sull'utile e non perseguono uno scopo penale

Le sanzioni che incidono sull'utile e non perseguono uno scopo penale non sono esplicitamente menzionate negli esempi di oneri giustificati dall'uso commerciale enumerati nella LIFD e nella LAID (cfr. art. 59 LIFD e art. 25 LAID). La deducibilità delle sanzioni che incidono sull'utile e non perseguono uno scopo penale rappresenta dunque una questione interpretativa.

Il Tribunale federale non si è finora espresso esplicitamente in merito. In base alla definizione dell'onere giustificato dall'uso commerciale formulata dal Tribunale federale (cfr. n. 1.2.1) è possibile determinare se le sanzioni che incidono sull'utile, nella misura in cui non perseguono uno scopo penale, abbiano oggettivamente un nesso causale con il reddito conseguito e siano dunque giustificate dall'uso commerciale. Queste sanzioni sono inflitte nei casi di un'attività commerciale redditizia che viola le disposizioni di legge. La sanzione è quindi volta in un certo qual modo a ristabilire una situazione conforme al diritto, recuperando la quota dell'utile risultante dalla violazione commessa. Ciò consente pure di correggere eventuali vantaggi competitivi conseguiti con il comportamento illecito. La sanzione che incide sull'utile intende dunque ripristinare l'equilibrio tra imprese concorrenti e non mira a compensare la violazione commessa. Il Consiglio federale è pertanto del parere che occorra presupporre un nesso causale oggettivo tra la sanzione e l'attività commerciale, e che quindi le sanzioni che incidono sull'utile siano giustificate dall'uso commerciale. Conformemente alla dottrina, secondo il Consiglio federale le sanzioni che incidono sull'utile e non perseguono uno scopo penale sono quindi fiscalmente deducibili ai sensi del diritto vigente.

Le sanzioni che incidono sull'utile risultano correlate alla confisca di valori patrimoniali disciplinata nel diritto penale (art. 70 CP). Quest'ultima mira ad evitare che l'autore possa approfittare del risultato del reato. Riguardo al trattamento fiscale ai fini dell'imposta sul valore aggiunto dei valori patrimoniali confiscati, in un «obiter dictum» il Tribunale amministrativo federale ha ribadito che nell'ambito dell'imposta diretta l'entrata viene neutralizzata dall'obbligo di fornire il reddito da attività a favore di terzi e che pertanto non risulta alcun afflusso di sostanza netta.¹⁸ In altre parole, la confisca comporta il mancato conseguimento dell'utile.

1.2.3 Retribuzioni corruttive versate a privati

Secondo la prassi e la dottrina le retribuzioni corruttive versate a privati sono considerate oneri giustificati dall'uso commerciale e quindi fiscalmente deducibili.¹⁹

La corruzione di privati è stata tematizzata nell'ambito dell'introduzione della non deducibilità delle retribuzioni corruttive versate a pubblici ufficiali. Tuttavia, è stata confermata la deducibilità delle retribuzioni corruttive versate a privati (cfr. il rapporto del 29 gennaio 1997 della Commissione dell'economia e dei tributi del Consiglio nazionale [CET-N] concernente l'iniziativa parlamentare Carobbio «Tangenti e bustarelle. Non deducibilità fiscale»²⁰).²¹ Nel 2006, in occasione di una modifica apportata alla legislazione in materia di concorrenza, la punibilità è stata estesa alla corruzione attiva e passiva di privati che comporta una distorsione della concorrenza (cfr. i dettagli citati al n. 1.4.3). Ciò non ha però portato ad alcuna modifica della LIFD o della LAID. La prassi e la dottrina continuano ad ammettere la deducibilità delle retribuzioni corruttive versate a privati anche laddove tale pagamento comporta una distorsione della concorrenza ed è punibile ai sensi della LCSl (cfr. a tale proposito anche n. 1.4.3).²²

1.2.4 Spese finalizzate a rendere possibile un reato o versate quale compenso per la perpetrazione di un reato

Né la LIFD né la LAID disciplinano con una disposizione esplicita le spese connesse in senso ampio a reati. Partendo dalla definizione data dal Tribunale federale, le spese sono considerate oneri giustificati dall'uso commerciale se esiste un nesso oggettivo tra l'attività commerciale e la spesa. L'oggettività della spesa è determinata ricorrendo alla nozione, utilizzata nel diritto commerciale, dell'obbligo di diligenza a cui sottostà il direttore della società secondo un metro di valutazione oggettivo (cfr. n. 1.2.1). Le spese che sono state sostenute in vista di un reato oppure come compenso per la perpetrazione di un reato non soddisfano questi requisiti. In linea di principio la deducibilità fiscale di tali spese sarebbe dunque da negare già in virtù del diritto vigente.

¹⁸ DTAF 2007/23, consid. 7.1; cfr. Andrea Opel, «Ist die Besteuerung von Unrecht rech- tens?»), in ASA 84/3, pag. 196 e il riferimento ivi citato.

¹⁹ Martin Zweifel, Peter Athanas, *Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG)*, art. 1-82, 2^a ed., Zurigo 2008, n. 33 ad art. 27 LIFD.

²⁰ FF 1997 II 852 864

²¹ Cfr. Felix Richner, Walter Frei, Stefan Kaufmann, Hans Ulrich Meuter, *Handkommentar zum DBG*, 2^a ed., Zurigo 2009, n. 38 ad art. 27 LIFD.

²² Felix Richner, Walter Frei, Stefan Kaufmann, Hans Ulrich Meuter, *Handkommentar zum DBG*, 2^a ed., Zurigo 2009, n. 38 segg. ad art. 27 e n. 36 ad art. 59 LIFD.

Le spese connesse in senso ampio a reati non sono di per sé illegali (ad es. affitto di locali commerciali utilizzati per attività punibili). Probabilmente l'effettivo scopo dell'utilizzo viene perlopiù dissimulato.

Gli utili conseguiti con attività illegali sono invece regolarmente soggetti all'imposizione²³. Ciò risulta dal principio della neutralità fiscale che, tuttavia, non è applicabile senza riserve. In particolare può essere derogato a questo principio in virtù delle disposizioni legali dando la priorità ad altri principi giuridici, ad esempio al principio dell'unità dell'ordinamento giuridico.

1.2.5 Spese processuali

Il trattamento fiscale delle spese processuali insorte in relazione a multe, pene pecuniarie e sanzioni amministrative che perseguono uno scopo penale non è disciplinato in alcuna disposizione della LIFD o della LAID. Secondo la prassi, nel caso di persone giuridiche normalmente è ammessa la deducibilità delle spese processuali, poiché considerate oneri giustificati dall'uso commerciale. Nel caso di persone fisiche con un'attività lucrativa indipendente, le spese processuali sono deducibili se sussiste un nesso tra il procedimento penale e l'attività professionale. Laddove il nesso oggettivo dovesse mancare, le spese processuali andrebbero attribuite alla sfera privata e pertanto sarebbero considerate non deducibili, come avviene per i lavoratori dipendenti.

1.3 La nuova normativa proposta

Ai sensi della mozione da attuare, il disegno di legge prevede esplicitamente che le multe e altre sanzioni finanziarie che perseguono uno scopo penale non siano considerate quali oneri giustificati dall'uso commerciale. Precisando quanto richiesto dalla mozione, il disegno prevede che non siano considerate a fini fiscali neppure le pene pecuniarie, che per principio possono essere inflitte unicamente a persone fisiche. Viceversa, le sanzioni che incidono sull'utile e non perseguono uno scopo penale devono essere esplicitamente deducibili a fini fiscali poiché considerate oneri giustificati dall'uso commerciale. Inoltre, a causa dell'esistenza di un nesso oggettivo, in futuro le spese processuali insorte nel quadro di un procedimento penale o amministrativo che perseguono uno scopo penale non devono più essere considerate fiscalmente deducibili se il procedimento porta a una condanna. Lo stesso dovrà valere anche per altre spese sostenute per la perpetrazione di un reato o che sono state versate come compenso per la stessa.

In seguito all'inasprimento delle disposizioni penali sulla corruzione deciso dal Parlamento, anche tutte le retribuzioni corruttive versate, se punibili conformemente al diritto penale svizzero, non dovranno più essere considerate fiscalmente deducibili come oneri giustificati dall'uso commerciale.

²³ Felix Richner, Walter Frei, Stefan Kaufmann, Hans Ulrich Meuter, *Handkommentar zum DBG*, 2^a ed., Zurigo 2009, n. 39 ad art. 16 LIFD.

1.4 Motivazione e valutazione della soluzione proposta

1.4.1 Multe, pene pecuniarie e sanzioni amministrative di natura finanziaria che perseguono uno scopo penale e relative spese processuali

Il trattamento fiscale di multe, pene pecuniarie e sanzioni amministrative di natura finanziaria che perseguono uno scopo penale ai sensi del diritto vigente è controverso (cfr. n. 1.2.1.2). Il Consiglio federale ritiene che la deducibilità delle sanzioni finanziarie che perseguono uno scopo penale rappresenti una questione interpretativa e che esse non siano fiscalmente deducibili (cfr. n. 1.2.1.3).

I fautori della deducibilità di queste sanzioni fondano il proprio punto di vista sulla sostanziale deducibilità dell'onere sostenuto nell'esercizio dell'attività commerciale. Il rifiuto di tale deduzione non potrebbe fondarsi sull'interpretazione. Dal loro punto di vista deve essere dunque creata un'esplicita disposizione legale che qualifichi queste sanzioni come oneri non deducibili.²⁴

Le disposizioni proposte, che non considerano le multe, le pene pecuniarie e le sanzioni amministrative di natura finanziaria che perseguono uno scopo penale quale onere giustificato dall'uso commerciale, chiariscono la questione controversa nel diritto vigente. Esse contribuiscono così alla certezza del diritto e a una sua applicazione unitaria. Introducendo regolamentazioni identiche nella LIFD e nella LAID, esse tengono conto anche dell'armonizzazione fiscale.

In merito alle spese processuali, il disegno di legge corrisponde alla giurisprudenza del Tribunale federale concernente le spese processuali che insorgono nell'ambito di procedimenti di risarcimento dei danni. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale le spese processuali non devono essere considerate a fini fiscali se il risarcimento versato non è fiscalmente deducibile. Ciò si verifica ad esempio quando il danno è stato cagionato per grave negligenza. In tal caso alle spese processuali manca anche il necessario nesso oggettivo con l'attività professionale.²⁵ Se un procedimento penale sfocia in una condanna, le spese processuali sono da ricondurre al comportamento illecito della persona punita e quindi non sono giustificate dall'uso commerciale, così come non lo è la stessa sanzione finanziaria.

1.4.2 Sanzioni che incidono sull'utile e non perseguono uno scopo penale

Secondo il Consiglio federale le sanzioni che incidono sull'utile, se non perseguono uno scopo penale, sono fiscalmente deducibili già in virtù del diritto vigente. Ciò è desumibile da un lato dalla giurisprudenza del Tribunale federale concernente l'onere giustificato dall'uso commerciale (cfr. n. 1.2.2). D'altro canto, a favore della deducibilità delle sanzioni che incidono sull'utile e non perseguono uno scopo penale vi sono anche motivi legati alla sistematica fiscale.

²⁴ Madeleine Simonek, *Rechtsgutachten*, n. 5.1.

²⁵ Sentenza del Tribunale federale del 25 gennaio 2002 (2A.90/2001 e 2A.91/2001), consid. 6.2.

Il provento di un'attività commerciale conseguito in violazione di una disposizione giuridica è tassato come utile conformemente al principio costituzionale dell'imposizione secondo la capacità economica (art. 127 cpv. 2 Cost.). In altre parole tutti gli utili sono imponibili indipendentemente dalla loro provenienza. In proposito il Tribunale federale ha precisato che non vi è un motivo che possa giustificare l'esclusione di un utile illecito dall'imposizione alla quale sono assoggettati gli utili leciti realizzati da imprese commerciali.²⁶ Da ciò si deve concludere che anche la riduzione di utili conseguiti in modo illecito sia da considerare a fini fiscali. Se a causa di un'attività commerciale parzialmente illegale viene inflitta una sanzione che incide sull'utile, che a suo tempo è stato tassato, la sanzione rientra tra le spese e deve poter essere portata in deduzione. In tal modo si crea una compensazione anche dal punto di vista fiscale.

La dottrina sostiene l'interpretazione secondo la quale le sanzioni che incidono sull'utile sono giustificate dall'uso commerciale. Partendo dal principio dell'imposizione secondo la capacità economica e dal conseguente principio del reddito netto, nella sua perizia giuridica Simonek deduce che le sanzioni finanziarie senza una componente penale costituiscono un onere giustificato dall'uso commerciale e che, di conseguenza, riducono l'utile imponibile. L'autrice della perizia motiva la sua opinione con il fatto che, a differenza del caso delle multe penali, tra il principio della neutralità fiscale e gli obiettivi del diritto penale non esisterebbe un conflitto.²⁷ Altri autori condividono nella sostanza questa opinione.²⁸

Con la prevista regolamentazione viene creata una distinzione rispetto al trattamento fiscale di multe, pene pecuniarie e sanzioni amministrative che perseguono uno scopo penale.

1.4.3 Retribuzioni corruttive versate a privati

Nel diritto vigente la corruzione di privati è disciplinata nella LCSl. A querela di parte viene punito in particolare chi corrompendo attivamente o passivamente privati provoca una distorsione dei rapporti di concorrenza ai sensi della LCSl (art. 23 in combinato disposto con art. 4a LCSl). In mancanza di una classica situazione competitiva (concorrenza), ai sensi del diritto vigente la corruzione di privati non è punibile.

Con la revisione delle disposizioni penali sulla concorrenza decisa dal Parlamento, la corruzione di privati non dovrà più essere vincolata al requisito penale della distorsione dei rapporti di concorrenza. Il pagamento di retribuzioni corruttive a privati è pertanto perseguibile anche in mancanza di una classica situazione competitiva. La punibilità della retribuzione corruttiva viene ora quindi disciplinata nel CP. La fattispecie è inoltre sostanzialmente configurata quale reato perseguibile d'ufficio. Per i casi più lievi si intende tuttavia vincolare la punibilità al requisito della querela di parte.

L'inasprimento si ripercuote sul trattamento fiscale delle retribuzioni corruttive versate a privati.

²⁶ DTF 70 I 250 consid. 1.

²⁷ Madeleine Simonek, *Rechtsgutachten*, n. 5.7.3.3

²⁸ Peter Hongler, Fabienne Limacher, «Die Abzugsfähigkeit von DoJ-Bussen für Schweizer Banken im Recht der direkten Bundessteuer und aus steuerharmonisierungsrechtlicher Sicht», in *Jusletter*, 10 febbraio 2014.

Partendo dalla definizione, data dal Tribunale federale, di onere giustificato dall'uso commerciale, in caso di comportamenti perseguibili d'ufficio non può esistere un «nesso oggettivo» con l'attività commerciale che corrisponda all'obbligo di diligenza a cui sottostà il direttore della società secondo un metro di valutazione oggettivo. La deducibilità fiscale delle retribuzioni corruttive versate a privati deve quindi essere negata anche in base al principio dell'unità dell'ordinamento giuridico. In linea di principio, secondo la legislazione sulla concorrenza ciò dovrebbe valere già nel diritto vigente in caso di retribuzioni corruttive punibili. Nella dottrina e nella prassi di tassazione non si distingue invece tra retribuzioni corruttive punibili e non punibili versate ai privati. Finora vigeva quindi consenso riguardo alla tesi che tutte le retribuzioni corruttive versate dovessero essere ammesse in deduzione a fini fiscali.

La prevista normativa concernente la non deducibilità delle retribuzioni corruttive elimina la discrepanza tra il diritto fiscale e il diritto penale. Essa corrisponde alle finalità delle disposizioni internazionali nell'ambito della corruzione e, con la contestuale punibilità delle retribuzioni corruttive, rappresenta uno strumento efficace per combatterle.²⁹

1.4.4 Spese finalizzate a rendere possibile un reato o versate quale compenso per la perpetrazione di un reato

In base alla giurisprudenza del Tribunale federale concernente gli oneri giustificati dall'uso commerciale, sostanzialmente le spese connesse a reati non soddisfano i requisiti della fondatezza oggettiva neppure nel diritto vigente (cfr. n. 1.2.4). Sinora tale questione non è stata praticamente tematizzata né dalla dottrina né dalla giurisprudenza.

Nella prassi la qualifica di spese connesse a reati penali potrebbe comportare alcune difficoltà. Queste sono determinabili in modo sufficientemente fondato dal profilo giuridico solo in presenza di una sentenza penale passata in giudicato che consideri la tipologia e l'entità delle spese (quali mezzi utilizzati per commettere il reato) o, almeno, fornisca indicazioni in proposito.

Non sarebbe infatti logico considerare dal punto di vista fiscale le spese che hanno consentito di realizzare un reato (ad es. l'affitto di uffici) oppure che sono state versate come compenso per la perpetrazione di un reato (p.es. «provvigioni», «rimborso spese») come oneri giustificati dall'uso commerciale.

La regolamentazione proposta crea una base giuridica per la parità di trattamento di tutte le spese collegate a reati, contribuendo quindi alla certezza del diritto.

²⁹ «Writing off tax deductibility», in *Observer OECD*, n. 220, aprile 2000 (<http://www.oecdobserver.org> > Archive > Advanced search > Writing off tax deductibility [stato al 6.7.2015]).

1.5 **Comparazione con il diritto dei Paesi confinanti e degli Stati Uniti**

1.5.1 **Stati Uniti**

Il diritto statunitense distingue tra pene pecuniarie («penalties») e multe («fines») nonché risarcimenti per danni («compensatory damages»). Le prime e le seconde non sono fiscalmente deducibili se vengono versate allo Stato³⁰, mentre lo sono i risarcimenti. Le spese processuali («legal fees and related expenses») nei procedimenti penali o civili sono invece di norma deducibili.

In caso di transazione giudiziaria, spetta al contribuente dimostrare la parte deducibile. In una serie di decisioni la prassi giudiziaria ha elaborato diversi criteri che intendono consentire la qualifica del versamento transattivo: prima di tutto la designazione di «penalty» o «fine» da sola non è determinante ai fini del loro trattamento fiscale. Occorre piuttosto considerare altri fattori, ad esempio la gravità dell'atto e le circostanze che hanno portato a un procedimento, se è in corso un'indagine penale e il suo rapporto con la sanzione finanziaria, se è stata sollevata un'eccezione oppure presentata un'ammissione di responsabilità ecc.³¹

Retribuzioni corruttive e bustarelle («kickbacks») non sono fiscalmente deducibili secondo il diritto statunitense, indipendentemente dal fatto che sia stato avviato un procedimento contro il ricevente.³²

1.5.2 **Germania**

In Germania si opera una distinzione tra le multe comminate da un'autorità o tribunale nazionale o da un organo dell'UE e quelle comminate da Stati terzi. Nel primo caso le multe non sono in linea di massima deducibili a fini fiscali. Le parti che incidono sull'utile possono essere ammesse in deduzione. Si tiene anche conto del fatto che nella fissazione della multa sia eventualmente già stata presa in considerazione la loro non deducibilità. In Germania le multe pecuniarie comminate da tribunali esteri sono fiscalmente deducibili solo se non violano l'«ordre public», ossia i principi rilevanti dell'ordinamento giuridico tedesco. I divieti di deduzione tengono conto del principio dell'unità dell'ordinamento giuridico.³³

Le spese processuali dei procedimenti penali sono deducibili a fini fiscali se il comportamento perseguibile penalmente riguarda l'ambito lavorativo.³⁴

³⁰ La nozione di «penalties» ai sensi del diritto statunitense comprende anche le pene convenzionali stipulate contrattualmente. Esse sono pagate a privati e sono fiscalmente deducibili (Internal Revenue Service, *Business Expenses for use in preparing 2014 Returns*, p. 45 [<http://www.irs.gov> > forms & pubs > Find All Current Forms & Pubs > Publ 535 [stato all'1.7.2015]).

³¹ Abraham N.M. Shashy Jr., Nathan E. Clukey, *Tax Treatment of Penalties and Fines*, (<http://www.kslaw.com> > Publications More > 04 Jan 2015 Tax Treatment of Penalties and Fines > View Article [stato all'1.7.2015]).

³² Stephen Fishman, *Business Expenses that are never deductible*, (<http://www.nolo.com> > > Free legal information > taxes > Business and Tax Deductions > Business Deductions > Operating Expense Deductions > Business Expenses That Are Never Deductible [stato al 3.7.2015]).

³³ Klaus Tiepke, Joachim Lang, *Steuerrecht*, 21^a ed., Colonia 2013, §8, n. marg. 294.

³⁴ Klaus Tiepke, Joachim Lang, *Steuerrecht*, 21^a ed., Colonia 2013, §8, n. marg. 297.

Retribuzioni corruttive e bustarelle non sono deducibili a fini fiscali. Ciò viene motivato soprattutto dal fatto che qui la protezione dell'ordinamento giuridico fondamentalmente giustifica la violazione del principio del reddito netto.³⁵

1.5.3 Francia

In Francia la deduzione fiscale delle sanzioni finanziarie («sanctions pécuniaires») non è ammessa. Ciò si estende agli obblighi giuridici indipendentemente dalla loro natura giuridica. Per sanzioni finanziarie si intendono in particolare maggiorazioni («majorations»), multe («amendes»), confische («confiscations») e multe coercitive («astreintes»). Fatta eccezione per le multe ai sensi del diritto penale, non sono deducibili neppure le sanzioni finanziarie derivanti dal diritto fiscale, doganale, sociale, del lavoro e sulla concorrenza. Ciò vale anche per le sanzioni pronunciate conformemente al diritto dell'Unione europea o di uno Stato estero, se sono collegate ad attività imponibili in Francia.³⁶

Ai sensi del diritto francese la corruzione attiva e passiva di privati è punibile.³⁷ L'imposizione di retribuzioni corruttive a privati non è disciplinata esplicitamente. Dalla configurazione fiscale del sistema tributario consegue comunque che le retribuzioni correttive a privati non sono deducibili.

1.5.4 Italia

Nella legislazione italiana le multe fiscali sono esplicitamente dichiarate non deducibili, mentre mancano disposizioni sulla deducibilità di altre sanzioni finanziarie. In linea di principio si distingue tra sanzioni nell'ambito del diritto civile («sanzioni civilistiche»), misure nell'ambito del diritto penale («sanzioni penali»), sanzioni penali per le persone giuridiche («sanzioni pecuniarie») e «sanzioni amministrative». Secondo una parte della dottrina deve essere considerato il carattere della sanzione. Le sanzioni volte a una riparazione sono deducibili, mentre non lo sono quelle che perseguono uno scopo penale. La dottrina dominante è tuttavia del parere che le sanzioni non siano mai deducibili, poiché si tratta di costi non giustificati dall'uso commerciale.³⁸ Una minoranza ritiene tuttavia che, in situazioni specifiche, le sanzioni possano essere giustificate dall'uso commerciale, nel qual caso la deduzione dovrebbe essere possibile.

³⁵ Klaus Tiepke, Joachim Lang, *Steuerrecht*, 21^a ed., Colonia 2013, §8, n. marg. 299.

³⁶ «BIC - Frais et charges - Charges exceptionnelles - Opérations concernées - Pénalités et amendes», in *Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts* (<http://bofip.impots.gouv.fr> > Navigation dans le plan de classement > Bénéfices industriels et commerciaux > Frais et charges > Titre 6: Charges exceptionnelles > Chapitre 2 > Opérations concernées > Section 2: Pénalités et amendes [stato al 6.7.2015]).

³⁷ Rapporto della terza tornata di valutazioni sulla Francia, n. 36 segg., 19 febbraio 2009 (<http://www.coe.int> > Rule of Law > Threats to the Rule of Law > Corruption GRECO > Evaluations > III. Third Evaluation Round > Evaluation and Compliance Reports > France Theme I FR [stato al 3.7.2015]).

³⁸ Annalisa Cazzato, «Le sanzioni nel reddito d'impresa. I percorsi dell'ineducibilità (3)», in *FiscoOggi, Notiziario fiscale dell'Agenzia delle Entrate*, 7 settembre 2010 (<http://www.fiscooggi.it> > analisi et commenti > Archivio Analisi et commenti > Settembre 2010 [stato al 20.7.2015]).

Le retribuzioni corruttive versate a privati che svolgono funzioni dirigenziali o a liquidatori sono punibili ai sensi del diritto italiano (art. 2635 del Codice civile italiano).³⁹ I costi e le spese direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo non sono deducibili ai sensi della legislazione italiana.⁴⁰

2 **Commento ai singoli articoli**

Articoli 27 capoverso 2 lettera f e 59 capoverso 1 lettera f LIFD, articoli 10 capoverso 1 lettera g e 25 capoverso 1 lettera f LAID

All'elenco di esempi di costi e spese giustificati dall'uso commerciale sono aggiunte le sanzioni che incidono sull'utile, nella misura in cui non perseguono uno scopo penale. Esse non sono finalizzate a una punizione, bensì a correggere una condizione venutasi a creare in seguito a una violazione del diritto. L'utile già tassato conformemente al principio dell'imposizione secondo la capacità economica è ammesso in deduzione tra le voci di spesa come compensazione fiscale in misura pari alla riduzione dell'utile. Quest'ultima corregge anche eventuali vantaggi concorrenziali conseguiti con l'atto illecito.

Nelle sanzioni miste la quota che incide sull'utile è ammessa in deduzione. Secondo il diritto vigente al contribuente spetta l'onere di provare i fatti che portano a una riduzione delle imposte. Il contribuente non in grado di dimostrare che la sanzione decisa contiene una componente che incide sull'utile deve assumersi le conseguenze dell'assenza di prove. In questo caso l'intera sanzione è fiscalmente non deducibile. Se il contribuente può dimostrare che la sanzione è in parte finalizzata a una riduzione dell'utile, ma non può determinarne l'entità, la stima spetta all'autorità di tassazione.

In caso di imprese attive a livello internazionale fondamentalmente la sanzione che incide sull'utile deve essere attribuita al soggetto giuridico la cui attività commerciale ha un nesso oggettivo con l'onere. Se una persona giuridica con sede in Svizzera ha uno stabilimento d'impresa all'estero, questo non è assoggettato in Svizzera (art. 52 cpv. 1 LIFD). Nell'ambito della ripartizione internazionale occorre determinare dove è insorto l'utile conseguito in modo illecito. Se tale utile è stato attribuito allo stabilimento d'impresa dalla Svizzera, anche la sanzione che riduce l'utile deve essere attribuita allo stabilimento d'impresa. La casa madre in Svizzera può dedurre la sanzione che riduce l'utile come onere giustificato dall'uso commerciale solo se l'utile conseguito in modo illecito è stato attribuito alla Svizzera. Ai sensi dell'articolo 52 capoverso 3 LIFD, se il considerare la riduzione degli utili nello stabilimento d'impresa all'estero comporta per esso una perdita, questa deve essere presa a carico almeno provvisoriamente dalla società madre in Svizzera.

Nel rapporto tra la società madre in Svizzera e la filiale con sede all'estero occorre distinguere contro chi si rivolge la decisione che incide sull'utile. Se la sanzione che incide sull'utile è decisa contro la società madre, la decisione non interessa la filiale,

³⁹ Rapporto della terza tornata di valutazioni del GRECO sull'Italia, n. 57 segg. (<http://www.coe.int> > Rule of Law > Threats to the Rule of Law > Corruption GRECO > Evaluations > III. Third Evaluation Round > Evaluation and Compliance Reports > Italie Theme I FR [stato al 3 luglio 2015]).

⁴⁰ Agenzia delle Entrate, *Circolare n. 32/E*, Roma, 3 agosto 2012 (<http://www.agenziaentrate.gov.it> > Documentazione > Provvedimenti, circolari e risoluzioni > Le ultime circolari > Archivio circolari > Le circolari del 2012 > agosto 2012 [stato al 20.7.2015]).

poiché entrambe le società hanno una propria personalità giuridica. Per la società madre, invece, la sanzione che incide sull'utile costituisce un onere giustificato dall'uso commerciale ed è fiscalmente deducibile. Tuttavia, se la destinataria della decisione è la filiale con sede all'estero, la deducibilità della sanzione che incide sull'utile deve essere considerata secondo il diritto estero applicabile. La sanzione che incide sull'utile non ha ripercussioni fiscali dirette sulla società madre in Svizzera. Se la partecipazione della società madre subisce una perdita di valore a causa della sanzione inflitta alla filiale, la società madre può far valere una rettifica di valore con incidenza fiscale (art. 62 LIFD).

Articoli 27 capoverso 3 lettera a e 59 capoverso 2 lettera a LIFD, articoli 10 capoverso 1^{bis} lettera a e 25 capoverso 1^{bis} lettera a LAID

La nuova formulazione concernente le retribuzioni corruttive comporta che non siano fiscalmente deducibili non solo quelle versate a pubblici ufficiali svizzeri o stranieri, bensì anche le retribuzioni corruttive a privati, che l'inasprimento delle disposizioni penali in materia di corruzione deciso dal Parlamento renderà punibili. L'attuale formulazione «a pubblici ufficiali svizzeri o stranieri» viene pertanto abolita.

In merito alla qualifica di un versamento occorre constatare che nella prassi la qualifica penale di retribuzione corruttiva è giudicata non dall'autorità fiscale, ma dal tribunale penale. Sulla scorta del decreto d'accusa o della sentenza penale l'autorità fiscale ha la competenza di correggere le tassazioni in questione. In caso di tassazioni già passate in giudicato occorre avviare una procedura di recupero d'imposta. Eventualmente deve essere considerato un procedimento per sottrazione d'imposta.

Se le autorità fiscali federali hanno il sospetto che un pagamento sia stato usato a fini corruttivi, esse hanno l'obbligo di comunicarlo alle autorità di perseguimento penale. Ai sensi dell'articolo 22a della legge del 24 marzo 2000⁴¹ sul personale federale (LPers), dal 1° gennaio 2011 tutti gli impiegati della Confederazione sono tenuti a denunciare i crimini e i delitti perseguibili d'ufficio che constatano o sono loro segnalati nell'esercizio della loro funzione. Fino a che punto tale obbligo riguardi anche gli impiegati delle amministrazioni cantonali delle contribuzioni dipende dal pertinente diritto cantonale del personale.

Mentre è in corso un procedimento penale, la procedura di imposizione deve essere sospesa fino a quando nel procedimento penale non è cresciuta in giudicato la decisione in merito alla qualifica del pagamento.

Articoli 27 capoverso 3 lettera b e 59 capoverso 2 lettera b LIFD, articoli 10 capoverso 1^{bis} lettera b e 25 capoverso 1^{bis} lettera b LAID

Le spese finalizzate a rendere possibile reati o che sono versate come compenso per la perpetrazione di un reato sono escluse dall'onere giustificato dall'uso commerciale. Se le multe e le pene pecuniarie non sono deducibili a fini fiscali, coerentemente neppure le spese che sono connesse in senso più lato al reato perseguibile sono ammesse in deduzione.

Sinora le stesse spese rappresentano un'attività delittuosa se riguardano, ad esempio, il finanziamento del terrorismo (art. 260^{quinquies} CP). Di norma le spese sono tuttavia fornite sotto forma di «mezzi» o «controprestazioni». Tra le spese di questo tipo si annoverano, ad esempio, le spese di consulenza per attività illegali, le «spese» causate

⁴¹ RS 172.220.1

da un collaboratore per eseguire un'operazione illecita con un cliente oppure il «bonus» che il collaboratore riceve per aver concluso questa operazione.

In linea di principio l'autorità fiscale può decidere se esiste un nesso tra la spesa e un reato solo sulla base di una sentenza penale. Da essa risultano in particolare il reato, l'autore del reato, il coinvolgimento dell'impresa nel cui ambito di attività è stato commesso il reato, la modalità della sua esecuzione e l'impiego degli strumenti connessi con il reato. L'autorità fiscale che constata l'esistenza delle rispettive spese avvia una procedura di recupero d'imposta o una procedura per sottrazione d'imposta.

Articolo 27 capoverso 3 lettera c LIFD e articolo 10 capoverso 1^{bis} lettera c LAID

La questione della deducibilità fiscale delle multe e delle pene pecuniarie pronunciate contro lavoratori indipendenti ai sensi del diritto vigente è controversa. Il Consiglio federale è del parere che si tratti di una questione interpretativa, alla quale il Governo risponde negativamente.

Il disegno di legge prevede una regolamentazione esplicita che sancisce la non deducibilità. Secondo la nuova normativa neppure le spese processuali relative a un procedimento penale sono fiscalmente deducibili, se quest'ultimo sfocia in una condanna.

Le multe e le pene pecuniarie ai sensi del CP e del diritto penale accessorio sono multe sancite dalla legge. Sono inflitte a causa di atti repressibili personali e hanno lo scopo di compensare la violazione commessa. Secondo il principio della colpevolezza devono colpire personalmente l'autore e sono in funzione della sua colpa. Dal momento che le multe e le pene pecuniarie non sono fiscalmente deducibili, l'effetto punitivo non può essere ridotto mediante il diritto fiscale. Inoltre il comportamento conforme alle leggi rientra nell'obbligo di diligenza a cui sottostà il direttore della società secondo un metro di valutazione oggettivo.⁴² Alle attività delittuose manca dunque uno stretto nesso oggettivo con l'attività commerciale, di conseguenza le multe e le pene pecuniarie non risultano giustificate dall'uso commerciale.

Le spese processuali comprendono le tasse di giustizia, le spese insorte nell'ambito della procedura probatoria (ad es. perizie), le spese di patrocinio per la propria rappresentanza legale nonché gli eventuali indennizzi delle parti, da corrispondere agli altri partecipanti al procedimento. Dal momento che le spese processuali insorgono in seguito all'accusa di comportamento delittuoso, non deve essere l'impresa ad assumersene. Di regola non si tratta di spese giustificate dall'attività commerciale. Pertanto, le spese processuali non rappresentano oneri giustificati dall'uso commerciale se il procedimento penale porta a una condanna. Se invece l'impresa viene assolta completamente o parzialmente, le spese processuali sono interamente deducibili.

Laddove dovessero sorgere spese processuali in relazione a spese non deducibili conformemente agli articoli 27 capoverso 3 lettere a e b nonché 59 capoverso 2 lettere a e b LIFD e agli articoli 10 capoverso 1^{bis} lettere a e b nonché 25 capoverso 1^{bis} lettere a e b LAID, esse non verrebbero sussunte sotto tali disposizioni, bensì – in caso di condanna – sotto il titolo qui esposto.

Articoli 27 capoverso 3 lettera d e 59 capoverso 2 lettera d LIFD, articoli 10 capoverso 1^{bis} lettera d e 25 capoverso 1^{bis} lettera d LAID

Nel diritto vigente il trattamento fiscale delle sanzioni amministrative di natura finanziaria che perseguono uno scopo penale è controverso. Il Consiglio federale ritiene

⁴² DTF 113 Ib 114; sentenze del Tribunale federale del 4 marzo 2002 (2A.457/2001) e del 29 novembre 2002 (2P.153/2002 e 2A.358/2002).

che non siano giustificate dall'uso commerciale, e che quindi già nel diritto vigente non siano deducibili. Il disegno di legge contiene una disposizione esplicita in proposito. La non deducibilità si estende ora inoltre alle relative spese processuali, se il procedimento penale porta a una condanna. L'effetto penale deve tangere in modo completo la persona in questione. Ciò vale segnatamente per le sanzioni amministrative riferite alla cifra d'affari ai sensi dell'articolo 49a della legge federale del 6 ottobre 1995⁴³ sui cartelli e altre limitazioni della concorrenza (LCart), dell'articolo 60 della legge del 30 aprile 1995⁴⁴ sulle telecomunicazioni (LTC) e dell'articolo 90 capoverso 1 della legge federale del 24 marzo 2006⁴⁵ sulla radiotelevisione (LRTV).⁴⁶ Nella determinazione di queste sanzioni viene considerato il «presunto guadagno» che l'impresa ha conseguito con le pratiche illecite, ma in primo luogo la sanzione deve essere determinata in base alla durata e alla gravità delle pratiche illecite (cfr. art. 49a cpv. 1 LCart). Queste sanzioni, il cui carattere penale è prioritario, non sono fiscalmente deducibili.⁴⁷

Articolo 59 capoverso 1 lettera a LIFD e articolo 25 capoverso 1 lettera a LAID

La non deducibilità delle multe fiscali non viene più menzionata esplicitamente. Ciò è giustificato dal fatto che l'articolo 59 capoverso 2 lettera c LIFD esclude esplicitamente le multe, tra cui si annoverano anche le multe fiscali, dagli oneri giustificati dall'uso commerciale.

Articolo 59 capoverso 2 lettera c LIFD e articolo 25 capoverso 1^{bis} lettera b LAID

Anche per le persone giuridiche, le multe e le sanzioni amministrative di natura finanziaria che perseguono uno scopo penale non sono considerate oneri giustificati dall'uso commerciale. Contrariamente al tenore dell'articolo 27 capoverso 3 lettera c LIFD, l'articolo 59 capoverso 2 lettera c LIFD non menziona le pene pecuniarie. Per sua stessa natura questa pena non può essere inflitta a persone giuridiche. Le spese processuali connesse al procedimento penale non sono deducibili qualora esse siano causate dal comportamento delittuoso della persona giuridica e il procedimento porti a una condanna.

È evidente che le multe comminate contro un impiegato della persona giuridica non si annoverano tra gli oneri giustificati dall'uso commerciale della persona giuridica in quanto si tratta di sanzioni strettamente personali pronunciate per un reato commesso colpevolmente.

Relativamente alle multe, alle sanzioni amministrative di natura finanziaria che perseguono uno scopo penale e alle relative spese processuali si rimanda inoltre ai commenti all'articolo 27 capoverso 3 lettera c LIFD.

43 RS 251

44 RS 784.10

45 RS 784.40

46 Cfr. a tale proposito Alexander Locher, *Verwaltungsrechtliche Sanktionen, Rechtliche Ausgestaltung, Abgrenzung und Anwendbarkeit der Verfahrensgarantien*, tesi di dottorato, Zurigo/Basilea/Ginevra 2013, pag. 90 segg., 174 segg., e in particolare i rimandi a pag. 185 seg.

47 Madeleine Simonek, *Rechtsgutachten*, n. 5.7.3.2.

3 Ripercussioni sull'economia pubblica

3.1.1 Ripercussioni del trattamento fiscale di sanzioni finanziarie comminate per atti illeciti

I parametri decisionali con i quali è possibile influenzare fino a un certo punto la portata di atti illeciti, sono (1) la probabilità di scoprire un reato e (2) l'entità e la forma della pena in caso di scoperta. In base alle conoscenze e alle esperienze della letteratura empirica, la probabilità della scoperta e della punizione di un atto illecito esercita tuttavia un'influenza preventiva molto maggiore rispetto all'entità della punizione.⁴⁸ Il diritto fiscale influisce sul secondo parametro. In base al modello di Tabbach⁴⁹ le ripercussioni del diverso trattamento fiscale delle sanzioni che incidono sull'utile, delle multe e delle sanzioni amministrative di natura monetaria possono essere determinate in base all'entità degli atti indesiderati o illeciti.

Dal momento che alle sanzioni che incidono sull'utile manca il carattere penale, queste spese sono trattate come usuali oneri aziendali: l'utile conseguito con atti indesiderati è stato gravato dell'imposta sull'utile; viceversa, anche la sanzione che comporta una riduzione dell'utile inflitta per l'atto indesiderato è fiscalmente deducibile. Da questa sistematica consegue che il diritto fiscale non ha alcuna influenza sull'entità degli atti indesiderati. Si comporta dunque in modo neutrale rispetto alle decisioni prese dall'azienda.

Se le multe, le pene pecuniarie e le sanzioni amministrative di natura finanziaria che perseguono uno scopo penale non possono essere dedotte dalle imposte dirette, il grado della pena esplica l'effetto voluto senza restrizioni. Ciò ha ripercussioni sull'utile atteso di un atto illecito, che risulta sommando la probabilità che il reato sia o non sia scoperto e la relativa perdita o utile in termini monetari. L'utile atteso di un atto illecito è in questo caso inferiore a quello ottenibile se la sanzione finanziaria fosse fiscalmente deducibile. Di conseguenza gli atti illeciti sono meno interessanti anche dal punto di vista economico. Tuttavia questo confronto vale soltanto se le autorità e i tribunali che pronunciano la sanzione non considerano che il sistema fiscale incide sull'effetto della pena. Se nel determinare l'entità della sanzione sono considerate le conseguenze fiscali, il trattamento fiscale non ha ripercussioni né sull'entità né sul numero degli atti illeciti. In questo caso una multa di 1000 franchi, non deducibile fiscalmente, persegue lo stesso scopo penale di una multa deducibile di 1200 franchi che riduce la fattura fiscale di 200 franchi. Rimane tuttavia aperta la questione riguardante l'effettiva considerazione, da parte delle istanze che pronunciano la sanzione, delle conseguenze fiscali delle loro decisioni. Il problema di tale presa in considerazione nel diritto svizzero vigente non si pone, perché nei confronti delle imprese non possono essere comminate multe, salvo le multe fiscali e le multe fondate sulla responsabilità dell'impresa. Per queste due eccezioni la questione non si pone: le multe per sottrazione dell'imposta sull'utile sono già oggi esplicitamente non deducibili e sulla punibilità dell'impresa mancano sinora sentenze che facciano giurisprudenza.

⁴⁸ Michael K. Block, E. Gerety Vernon, «Some Experimental Evidence on Differences between Student and Prisoner Reactions to Monetary Penalties and Risk», in *Journal of Legal Studies*, n. 24 (1), 1995, pag. 123-138; J. Grogger, «Certainty vs. Severity of Punishment», in *Economic Inquiry*, n. 29, 1991, pag. 297-309.

⁴⁹ Avraham D. Tabbach, «Criminal Behavior, Sanctions, and Income Taxation: An Economic Analysis», in *Journal of Legal Studies*, n. 32 (2), 2003, pag. 383-406; Avraham D. Tabbach, «Crime, Punishment and Tax», in *Review of Law and Economics*, n. 9 (1), 2013, pag. 97-124.

Un aumento dei rischi aziendali collegati alla comminatoria di multe o sanzioni può indebolire l'attrattiva della piazza economica per singole imprese (cfr. n. 3.1.2), ma può risultare vantaggioso per l'intero settore imprenditoriale: l'inasprimento delle pene previste incentiva i titolari di imprese (in particolare nei settori esposti a maggiori rischi di atti illeciti da parte del management) a introdurre meccanismi di vigilanza e di controllo più rigorosi per ridurre i rischi di reati economici nelle loro imprese. Secondo le conclusioni cui sono giunti diversi studi, la criminalità economica causa costi elevati alle imprese.⁵⁰

In riferimento alle multe, alle pene pecuniarie e alle sanzioni amministrative di natura finanziaria che perseguono uno scopo penale, gli effetti sulla piazza economica risultano già dal diritto vigente. Per quanto concerne la non deducibilità di (1) spese processuali riguardanti multe, pene pecuniarie e sanzioni amministrative, (2) altre spese connesse alla perpetrazione del reato e (3) retribuzioni corruttive versate a privati, esse comportano una riduzione dell'utile atteso dall'atto illecito. Il disegno di legge ha dunque ripercussioni positive sulla prevenzione penale.

3.1.2 Ripercussioni sull'attrattiva della piazza imprenditoriale

Le sanzioni che incidono sull'utile sono fiscalmente deducibili, pertanto il sistema fiscale non influenza il processo decisionale delle imprese. Esse non hanno dunque alcun impatto negativo sulla competitività o sull'attrattiva della piazza imprenditoriale svizzera.

Le ripercussioni del trattamento fiscale di multe, pene pecuniarie e sanzioni amministrative di natura finanziaria che perseguono uno scopo penale sull'attrattiva della piazza imprenditoriale dipendono da diversi aspetti.

Se si ritiene che i versamenti qualificati da questo disegno come non deducibili comportino un aumento dell'utile imponibile e quindi sostanzialmente un aumento dell'onere fiscale, in linea di principio il disegno può avere ripercussioni negative sull'attrattiva della piazza imprenditoriale. In caso di parere opposto non risulterebbe alcuna ripercussione sulla piazza imprenditoriale. La non deducibilità delle spese processuali e delle retribuzioni corruttive versate a privati rappresenta una novità, mentre riguardo alle sanzioni finanziarie che perseguono uno scopo penale gli effetti del disegno corrispondono al diritto vigente.

Le ripercussioni sulla piazza imprenditoriale possono risultare dal fatto che tra il proprietario d'impresa (principale) e il management (agente) le informazioni scorrono in modo asimmetrico. Nei confronti dei manager da loro assunti, i proprietari di imprese (investitori) hanno uno svantaggio per quanto riguarda le informazioni. Non possono infatti sorvegliare ogni fase di lavoro del management. Tuttavia, gli atti illeciti commessi dai collaboratori di un'impresa colpiscono in ultima istanza i proprietari tramite le sanzioni finanziarie che perseguono uno scopo penale. Le ripercussioni del trattamento fiscale delle sanzioni finanziarie che perseguono uno scopo penale sull'ammontare dell'imposta sull'utile riguardano quindi in ultima istanza i proprietari dell'impresa, anche se l'atto illecito è ascrivibile al management.

⁵⁰ Price Waterhouse Coopers Switzerland, *Economic Crime: A Swiss Perspective*, 2014.

Lo stesso succede se una sanzione finanziaria che persegue uno scopo penale viene decisa contro un'impresa assoggettata in Svizzera a causa del comportamento illecito di una filiale a lei imputabile⁵¹ o di uno stabilimento d'impresa. Se la sanzione è inflitta a una filiale o a uno stabilimento d'impresa estero, a determinate condizioni la sanzione potrebbe eventualmente avere ripercussioni indirette sulla sede principale svizzera.

Tendenzialmente l'attrattiva della Svizzera per le imprese che adottano, in parte, pratiche commerciali illecite potrebbe dunque diminuire. Gli atti illeciti non sono tuttavia auspicabili in un'ottica economica complessiva (cfr. capitolo 3.1.1). Tra l'altro possono danneggiare la reputazione del Paese, con possibili ripercussioni negative anche sull'attrattiva della piazza imprenditoriale. Secondo i principi dello Stato di diritto gli atti illeciti non devono tuttavia essere incoraggiati in alcun modo. Questa posizione della Svizzera è da considerarsi molto più importante di un'ottica puramente orientata al guadagno.

3.1.3 Ripercussioni sull'equità e sull'etica fiscale

Il disegno di legge può avere ripercussioni positive sull'equità del sistema fiscale percepita dai cittadini. Il fatto che i contribuenti autori di atti socialmente indesiderati e di conseguenza puniti dal sistema giudiziario non possano poi godere di sgravi da parte del sistema fiscale corrisponde probabilmente alla percezione diffusa. Alcuni studi dimostrano che l'equità, oltre all'ammontare del carico fiscale, è un elemento importante per l'etica fiscale del contribuente.⁵² In questi termini il disegno di legge potrebbe avere ripercussioni positive sull'etica fiscale.

4 Ripercussioni finanziarie e sull'effettivo del personale

4.1.1 Ripercussioni finanziarie

Non è possibile quantificare le ripercussioni del disegno di legge sul bilancio pubblico. Ciò è riconducibile al fatto che nel diritto vigente il trattamento fiscale di multe, pene pecuniarie e sanzioni amministrative di natura finanziaria non è disciplinato esplicitamente e che le relative cifre non sono state oggetto di rilevamento, poiché finora la questione della non deducibilità delle sanzioni finanziarie si è posta solo in poche occasioni. Inoltre non esistono ancora sentenze che facciano giurisprudenza riguardo al problema della punibilità delle imprese. Oltre a ciò, le sanzioni finanziarie decise nei confronti di filiali estere o stabilimenti d'impresa esteri di un gruppo svizzero gravano l'unità aziendale estera e non direttamente la casa madre svizzera (cfr. n. 2). Infine, non è ancora possibile stimare quali ripercussioni comporteranno a livello fiscale le sanzioni finanziarie tematizzate recentemente dai media, pronunciate ad esempio nei confronti di istituti finanziari svizzeri. Tuttavia, considerando l'importanza tendenzialmente modesta per l'attrattiva della piazza imprenditoriale e gli effetti

⁵¹ In base all'art. 49a LCart (decisione del Tribunale federale del 29 giugno 2012 [2C 484/1010]).

⁵² Gebhard Kirchgässner, «Fairness, Steuermoral und Steuerhinterziehung», in *Wirtschaftsdienst*, n. 4/2008, pag. 230–233.

piuttosto positivi sull'economia pubblica, non si prevedono ripercussioni finanziarie rilevanti. Lo stesso dicasi per le spese processuali collegate a procedimenti penali nonché per le retribuzioni corruttive versate a privati.

4.1.2 Ripercussioni sull'effettivo del personale

In linea di principio non si prevedono ripercussioni a lungo termine sull'effettivo del personale della Confederazione, dei Cantoni e dei Comuni. Non è possibile valutare in modo definitivo la portata delle ripercussioni sul personale cantonale dovute agli attesi problemi di delimitazione e all'aumento dei relativi casi giuridici.

5 Costituzionalità

Il presente disegno si fonda sugli articoli 128 e 129 Cost., che attribuiscono alla Confederazione la facoltà di riscuotere l'imposta federale diretta e di emanare principi volti all'armonizzazione fiscale. In particolare, il legislatore è tenuto a disciplinare a livello di legge l'imponibile nelle linee essenziali (art. 127 cpv. 1 Cost.).

In materia di imposta sull'utile il legislatore ha attuato questo mandato costituzionale negli articoli 57 e seguenti LIFD e 24 e seguenti LAID. In linea di principio, come base di calcolo si ricorre al conto economico commerciale, che considera gli oneri giustificati dall'uso commerciale. Alcuni di questi oneri sono enumerati, a titolo di esempio, all'articolo 59 LIFD e all'articolo 25 capoverso 1 LAID. Le multe fiscali vengono distinte e designate come non giustificate dall'uso commerciale.

Nell'ambito dell'imposta sul reddito delle persone fisiche con attività lucrativa indipendente, l'oggetto dell'imposta è descritto agli articoli 25 e 27 e seguenti LIFD e agli articoli 7, 8 e 10 LAID. Gli articoli 27 LIFD e 10 LAID enumerano esempi di spese giustificate dall'uso commerciale, dalle quali sono esclusi i versamenti di retribuzioni corruttive a privati.

Il disegno di legge precisa queste disposizioni legali, disciplinando esplicitamente la non deducibilità delle sanzioni amministrative di natura finanziaria che perseguono uno scopo penale – che il Consiglio federale ritiene già oggi applicabile – e ammettendo le sanzioni che incidono sull'utile e non perseguono uno scopo penale in deduzione quale onere giustificato dall'uso commerciale.

Secondo gli articoli 27 capoverso 2 e 59 capoverso 2 LIFD nonché gli articoli 10 capoverso 1^{bis} e 25 capoverso 1^{bis} LAID le retribuzioni corruttive versate a pubblici ufficiali non costituiscono oneri giustificati dall'uso commerciale. In vista della futura punibilità delle retribuzioni corruttive versate a privati anche al di fuori della legislazione sulla concorrenza, il disegno di legge introduce la parità di trattamento fiscale nei confronti dei versamenti di retribuzioni corruttive a pubblici ufficiali.