



Imposta federale diretta

Berna, 05 dicembre 2023

Circolare n. 50a

Divieto di deducibilità fiscale delle retribuzioni corruttive

Indice

1	Introduzione	2
2	Aspetti di diritto penale	2
2.1	Base legale	2
2.2	Vantaggio indebito	2
2.3	Concetto di pubblico ufficiale e di privato	3
2.4	Responsabilità penale	4
3	Aspetti di diritto fiscale	4
3.1	Indeducibilità delle retribuzioni corruttive	4
3.2	Operazioni di verifica	4
3.3	Denuncia di reati alle autorità penali	5
4	Entrata in vigore	5

1 Introduzione

Dal 1° gennaio 2001, le retribuzioni corruttive ai sensi del diritto penale svizzero versate a pubblici ufficiali svizzeri o stranieri, non sono più ammesse come spese giustificate dall'uso commerciale ai fini dell'imposta sul reddito (art. 27 cpv. 3 della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta [LIFD; RS 642.11] nonché art. 10 cpv. 1^{bis} della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni [LAID; RS 642.14]), rispettivamente dell'imposta sull'utile (art. 59 cpv. 2 LIFD e art. 25 cpv. 1^{bis} LAID). Le retribuzioni corruttive versate a privati non sono menzionate in queste disposizioni.

Con la legge federale del 19 giugno 2020 sul trattamento fiscale delle sanzioni pecuniarie (RU 2020 5121), entrata in vigore il 1° gennaio 2022, le pertinenti disposizioni sono state adeguate di modo che le retribuzioni corruttive ai sensi del diritto penale svizzero versate sia a pubblici ufficiali che a privati non sono più deducibili. Questa nuova regolamentazione conduce ad un'armonizzazione del diritto fiscale con il diritto penale.

Poiché il concetto di «retribuzioni corruttive» è definito nel diritto penale svizzero, si reputa quindi opportuno illustrare brevemente le disposizioni pertinenti del Codice penale svizzero del 21 dicembre 1937 (CP; RS 311.0).

2 Aspetti di diritto penale

2.1 Base legale

Gli articoli 322^{ter}–322^{novies} CP¹ puniscono:

l'offerta, la promessa o la concessione di un indebito vantaggio a un membro di un'autorità giudiziaria o di un'altra autorità, a un funzionario², a un perito, un traduttore o un interprete delegato dall'autorità, a un arbitro, a un militare, a un lavoratore, a un socio, a un mandatario o a un altro ausiliario di un terzo nel settore privato o a favore di lui o di terzi:

- per l'esecuzione o l'omissione di un atto in relazione con la sua attività (ufficiale, di servizio o d'affari) e contrastante con i suoi doveri d'ufficio o sottostante al suo potere d'apprezzamento (si parla allora di **corruzione** vera e propria);

oppure

- in considerazione dell'espletamento della sua attività ufficiale (si parla allora di **concessione di vantaggi** al fine di creare il clima per influenzare le future attività del pubblico ufficiale).

Possono essere puniti sia colui che ha offerto, promesso o concesso il vantaggio indebito, sia colui che lo riceve. La concessione di vantaggi riguarda unicamente i pubblici ufficiali svizzeri. Per contro, la fattispecie di corruzione può riguardare sia un pubblico ufficiale (svizzero o estero, che opera cioè per uno Stato estero o per un'organizzazione internazionale), sia privati³.

2.2 Vantaggio indebito

Questo vantaggio può manifestarsi in forme diverse. Secondo la dottrina vigente, sono considerati vantaggi tutte le liberalità a titolo gratuito di natura materiale o immateriale. Qualunque pro-

¹ RU 2000 1121, RU 2006 2371 e RU 2016 1287.

² Per motivi di leggibilità, in questa circolare viene utilizzata solo la forma maschile. Va da sé che anche la forma femminile è compresa.

³ Per gli esempi concreti si rimanda all'opuscolo «Prevenire la corruzione – Consigli alle imprese svizzere operanti all'estero» della Segreteria di Stato per l'economia (SECO), https://www.seco.admin.ch/seco/it/home/Publikationen_Dienstleistungen/Publikationen_und_Formulare/Aussenwirtschafts/broschueren/korruption_vermeiden.html

fitto oggettivamente misurabile – sia esso giuridico, economico o personale – attribuito al beneficiario è considerato un vantaggio materiale. La gratuità delle liberalità può essere dissimulata mediante operazioni fittizie.

Un vantaggio materiale è rappresentato tipicamente dal versamento di denaro contante. Rientrano nella nozione di vantaggio materiale anche le liberalità in natura e di godimento quali ad esempio la donazione di oggetti di valore, la cessione di un veicolo, la concessione di sconti aziendali o i viaggi regalati, come pure la rinuncia a crediti (ad es. il condono o l'annullamento di un debito).

È considerato vantaggio immateriale qualsiasi miglioramento della situazione personale, come vantaggi sociali e professionali (ad es. sostegno elettorale, promozione o conferimento di un titolo).

Il vantaggio è considerato indebito quando il pubblico ufficiale o il privato chiamato a riceverlo non è autorizzato ad accettarlo. Non sono considerati indebiti, ad esempio, i vantaggi ammessi dalle norme in materia di rapporti di servizio o accettati contrattualmente da terzi conformemente agli articoli 322^{octies}–322^{novies} CP, oppure quelli di lieve entità, usuali nelle relazioni sociali (cfr. art. 322^{decies} cpv. 1 CP). Per contro, le usanze locali non giustificano la concessione di un vantaggio, tranne nei casi in cui un determinato comportamento sia esplicitamente ammesso dal diritto locale.

Per determinare i vantaggi ammessi nei rapporti di servizio, all'interno dell'Amministrazione federale vige un codice di comportamento⁴ retto dall'articolo 21 capoverso 3 della legge del 24 marzo 2000 sul personale federale (LPers; RS 172.220.1) in combinato disposto con gli articoli 93 e 93a dell'ordinanza del 3 luglio 2001 sul personale federale (OPers; RS 172.220.111.3). Per i collaboratori di altri Stati e di organizzazioni internazionali, i loro regolamenti possono essere applicabili e determinare se una liberalità è ammissibile o no. Per i collaboratori delle amministrazioni cantonali si applica la rispettiva legislazione cantonale.

2.3 Concetto di pubblico ufficiale e di privato

Il vantaggio deve riferirsi al comportamento di un pubblico ufficiale o di un privato.

Rientrano nella categoria di pubblico ufficiale tutte le persone citate agli articoli 322^{ter}–322^{septies} CP. I membri di un potere giudiziario o di un'altra autorità sono persone appartenenti al potere giudiziario, legislativo o esecutivo che non hanno un rapporto di dipendenza con un ente pubblico. Sono considerati funzionari, i funzionari e gli impiegati di un'amministrazione pubblica e della giustizia, nonché le persone che vi occupano provvisoriamente un ufficio o un impiego o esercitano temporaneamente pubbliche funzioni (cfr. art. 110 cpv. 3 CP). Tale definizione include sia i funzionari istituzionali che quelli funzionali. I primi sono funzionari ai sensi del diritto pubblico e dipendenti del servizio pubblico. Per i secondi, il fattore decisivo è la funzione esercitata. Se quest'ultima comporta l'adempimento di funzioni pubbliche, le attività svolte sono pubbliche e le persone che le svolgono sono funzionari ai sensi del diritto penale. Fanno parte di questa categoria anche gli impiegati di imprese controllate dallo Stato e sulle quali quest'ultimo esercita un'influenza dominante. Ai sensi delle disposizioni legali sono considerati funzionari anche i periti, i traduttori, gli interpreti e gli arbitri incaricati da un'autorità pubblica come pure i membri dell'esercito. Sono equiparati a pubblici ufficiali i privati che adempiono compiti pubblici (cfr. art. 322^{decies} cpv. 2 CP).

Il termine «pubblico ufficiale straniero» ai sensi dell'articolo 322^{septies} CP va interpretato sulla base della convenzione del 17 dicembre 1997 sulla lotta alla corruzione di pubblici ufficiali stranieri nelle operazioni economiche internazionali (RS 0.311.21; cfr. art. 1 n. 4 lett. a della convenzione). Questa definizione coincide con quella di pubblico ufficiale contemplata nella legisla-

⁴ Codice di comportamento dell'Amministrazione federale del 15 agosto 2012, n. 5: https://www.epa.ad-min.ch/dam/epa/it/dokumente/aktuell/medienservice/120_verhaltenskodex.pdf.download.pdf/120_verhaltenskodex_i.pdf

zione svizzera e annovera funzionari istituzionali, funzionari funzionali, membri di autorità nonché organi di imprese controllate dallo Stato e sulle quali quest'ultimo esercita un'influenza dominante.

Rientrano nella categoria di «privato» tutte le persone menzionate agli articoli 322^{octies}–322^{novies} CP, segnatamente il lavoratore, il socio, il mandatario o un altro ausiliario di un terzo nel settore privato.

Il vantaggio può essere concesso al destinatario direttamente dall'autore dell'atto corruttivo o indirettamente da un terzo o da un intermediario. Inoltre, questo vantaggio può essere concesso a favore di un pubblico ufficiale, di un privato o di un terzo. In quest'ultimo caso non è necessario che il pubblico ufficiale o il privato traggano alcun profitto personale dal vantaggio, nemmeno in forma indiretta.

2.4 Responsabilità penale

Sono punibili quali autori o partecipanti a un atto corruttivo in primo luogo le persone fisiche che hanno commesso il reato o che vi hanno contribuito (art. 322^{ter}–322^{novies} CP).

Secondo l'articolo 102 capoverso 2 CP, le imprese considerate tali ai sensi dell'articolo 102 capoverso 4 CP possono inoltre essere punite per i reati di cui agli articoli 322^{ter}, 322^{quinquies}, 322^{septies} e 322^{octies} CP (corruzione attiva), a prescindere dalla punibilità delle persone fisiche. Un'impresa è punibile se le si può rimproverare di non avere adottato tutte le misure organizzative ragionevoli e indispensabili per impedire un simile reato.

3 Aspetti di diritto fiscale

3.1 Indeducibilità delle retribuzioni corruttive

Le retribuzioni corruttive versate a pubblici ufficiali svizzeri o stranieri oppure a privati non rappresentano oneri giustificati dall'uso commerciale e non possono dunque essere dedotte dal reddito proveniente da un'attività lucrativa indipendente o dall'utile di una persona giuridica (cfr. art. 27 cpv. 3 lett. a e art. 59 cpv. 2 lett. a LIFD).

3.2 Operazioni di verifica

Per l'autorità fiscale non è facile verificare in un caso concreto se, fra i costi che un contribuente fa valere fiscalmente, si celano versamenti di retribuzioni corruttive che riducono in modo illecito il reddito o l'utile imponibile. Poiché a fronte di questi versamenti non vi è alcuna controprestazione documentabile, per giustificare tali versamenti vengono create e documentate delle operazioni fittizie. A tale scopo, le retribuzioni corruttive possono essere chiamate «oneri di servizio», «commissioni post-vendita», «oneri di agenzia», «spese di trasporto», «indennità d'inconvenienza», «spese di rappresentanza», «spese pubblicitarie» e simili.

In merito alla prova della giustificazione commerciale dei costi contabilizzati negli affari estero-estero, in particolare dei costi legati ai contratti stipulati con autorità svizzere o estere, si applica la circolare numero 49 dell'AFC del 13 luglio 2020 sulla «Prova della giustificazione economica dei costi negli affari estero-estero».

Il manuale dell'OCSE⁵ fornisce tipologie e contiene indizi dettagliati, che permettono di rilevare meccanismi corruttivi.

⁵ Manuale dell'OCSE sulla sensibilizzazione alla corruzione ad uso dei verificatori del Comitato Affari fiscali dell'OCSE (versione italiana a cura dell'Ufficio Relazioni Internazionali, Ministero dell'economia e delle finanze): <https://www.oecd.org/ctp/crime/37155285.pdf>

3.3 Denuncia di reati alle autorità penali

Le disposizioni in materia di diritto fiscale che escludono la deducibilità delle retribuzioni corruttive non costituiscono una base legale sufficiente per imporre alle autorità fiscali l'obbligo di denunciare alle autorità penali i casi di corruzione e di concessione di vantaggi dei quali sono venute a conoscenza nell'esercizio della loro funzione.

Tuttavia, dal 1° gennaio 2011, vige per il personale dell'Amministrazione federale l'obbligo di denuncia. Infatti, gli impiegati federali di cui all'articolo 2 LPers sono tenuti a denunciare alle autorità di perseguimento penale, ai loro superiori o al Controllo federale delle finanze (CDF) i crimini e i delitti perseguibili d'ufficio che constatano o sono loro segnalati nell'esercizio della loro funzione (cfr. art. 22a cpv. 1 LPers). Tutte le fattispecie corruttive di cui agli articoli 322^{ter}-322^{no-vies} CP costituiscono crimini o delitti. L'obbligo di denuncia scatta quando vi è il sospetto fondato che sussista un siffatto reato. In ogni caso, ciò è da presumere se per una voce di spesa è negata la deducibilità perché si tratta del versamento di una retribuzione corruttiva.

Per gli impiegati delle amministrazioni fiscali cantonali è determinante la legislazione del rispettivo Cantone.

Se la legislazione cantonale non prevede alcun obbligo di denuncia ma un membro di un'autorità fiscale cantonale intende comunque sporgere denuncia, è necessario il consenso scritto dell'autorità superiore (art. 320 cpv. 2 CP).

È fatta salva la denuncia per frode fiscale in virtù dell'articolo 188 capoverso 1 LIFD. Le disposizioni della LIFD obbligano infatti le autorità fiscali a sporgere denuncia in presenza di un tale sospetto (art. 188 cpv. 1 e art. 194 cpv. 2 LIFD). Per le imposte comunali e cantonali è applicabile il diritto cantonale.

4 Entrata in vigore

La presente circolare entra in vigore con la sua pubblicazione.