



Imposta federale diretta Imposta preventiva

Berna, 13 luglio 2020

Circolare n. 49

Prova della giustificazione economica dei costi negli affari estero-estero

1 Giustificazione dei costi giustificati dall'uso commerciale

1.1 In generale

Dal 1° gennaio 2009, le società e gli stabilimenti d'impresa di società estere assoggettati all'imposta federale diretta e/o all'imposta preventiva non possono più far valere importi forfettari a copertura dei costi nemmeno per gli affari estero-estero. I costi deducibili devono essere conformi alle disposizioni di legge (cfr. art. 27, 58 cpv. 1 e 59 della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta [LIFD; RS 642.11]). Si applicano pertanto le usuali regole per la prova della giustificazione commerciale dei costi contabilizzati:

- i costi devono essere giustificati e documentati. Ciò vale anche per l'acquisizione e il godimento di valori immateriali quali brevetti, marchi, diritti e simili;
- i costi assunti in favore di soci o di persone a questi vicine devono rispettare, tenuto conto d'un margine d'apprezzamento adeguato, il principio del confronto con i terzi. A tale proposito si rimanda all'impegno della Svizzera ad applicare il cosiddetto principio «dealing at arm's length», conformemente alle vigenti direttive dell'OCSE in materia di prezzi di trasferimento.¹ Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, sono considerate persone vicine ai soci anche quelle con le quali essi intrattengono dei legami economici o personali che, in base all'insieme delle circostanze, devono essere considerati il vero motivo della prestazione insolita da assoggettare. In particolare, sono considerate persone vicine anche i terzi che, con il consenso dei soci, utilizzano una società svizzera per svolgere i propri affari.

In questo contesto, le società con affari estero-estero non si differenziano dalle società con sede in Svizzera che esercitano interamente o parzialmente un'attività in Svizzera. I costi economicamente non giustificati devono essere considerati, come per tutte le società con sede

¹ «Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2017» (altresì disponibile in tedesco o inglese): https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/principes-de-l-ocde-applicables-en-matiere-de-prix-de-transfert-a-l-intention-des-entreprises-multinationales-et-des-administrations-fiscales-2017_tpg-2017-fr#page1

in Svizzera, sotto l'aspetto delle distribuzioni dissimulate di utili e devono essere fatte spontaneamente e nei termini legali le notifiche necessarie alla riscossione dell'imposta preventiva (cfr. art. 4 cpv. 1 lett. b della legge federale del 13 ottobre 1965 sull'imposta preventiva [LIP; RS 642.21] e art. 19 dell'ordinanza del 19 dicembre 1966 sull'imposta preventiva [OIPrev; RS 642.211]).

1.2 Retribuzioni corruttive e multe

I pagamenti di multe e i versamenti di retribuzioni corruttive ai sensi del diritto penale svizzero fatti a pubblici ufficiali svizzeri o stranieri (cfr. art. 322^{ter}–322^{septies} del codice penale svizzero del 21 dicembre 1937 [CP; RS 311.0]) non costituiscono in nessun caso dei costi giustificati dall'uso commerciale (cfr. art. 27 cpv. 1 e 3, art. 58 cpv. 1 let. b e art. 59 cpv. 2 LIFD). Per la definizione di «retribuzioni corruttive» e «pubblici ufficiali», si rimanda alla circolare numero 50 dell'AFC del 13 luglio 2020, che tratta anche l'obbligo di denunciare alle autorità di perseguimento penale i sospetti di atti corruttivi. Tale obbligo di denuncia sussiste per il personale federale ai sensi dell'articolo 22a capoverso 1 della legge del 24 marzo 2000 sul personale federale (LPers; RS 172.220.1). Per i collaboratori delle amministrazioni fiscali cantonali si applica la rispettiva legislazione cantonale.

Il manuale dell'OCSE² fornisce tipologie e contiene indizi dettagliati, che permettono di rilevare meccanismi corruttivi.

2 Verifica

Secondo le regole generali dell'onere della prova, i contribuenti devono fornire la prova relativa alla giustificazione commerciale dei costi contabilizzati, poiché quest'ultimi annullano o riducono l'onere fiscale. Se però la contabilità è formalmente corretta, la giurisprudenza presume che lo sia anche dal punto di vista materiale. In caso di dubbi sulla correttezza formale della contabilità, non si applica la presunzione di fatto di correttezza materiale. Anche se la contabilità è formalmente corretta, dei dubbi dell'amministrazione fiscale possono essere sufficienti affinché tale presunzione non si applichi. Se i versamenti sono fatti all'estero, secondo la giurisprudenza vige per l'impresa contribuente un obbligo di collaborazione più esteso.³

Per la prova della giustificazione commerciale dei costi devono dunque essere soddisfatte esigenze più elevate quando si effettuano dei versamenti all'estero. In particolare sono richiesti dati concernenti i reali beneficiari dei versamenti o delle prestazioni. Gli oneri a favore di società domiciliate in paradisi fiscali, i versamenti su conti bancari e i versamenti analoghi che non rivelano le generalità dei beneficiari effettivi delle prestazioni non possono essere riconosciuti come giustificati dall'uso commerciale. Tuttavia, i pagamenti a beneficiari domiciliati in uno Stato contraente dello scambio automatico di informazioni (SAI), nonché le informazioni ricevute sulla base dello SAI devono essere presi in considerazione.⁴

Negli affari con parti contraenti estere, le autorità fiscali svizzere hanno, in linea di principio, la possibilità di ottenere le informazioni necessarie a svolgere controlli incrociati tramite l'assistenza amministrativa. Poiché l'assistenza amministrativa è sottoposta a condizioni (ad es. Stato contraente, principio della sussidiarietà), lo svolgimento di controlli incrociati presso i beneficiari di prestazioni esteri potrebbe rivelarsi impossibile, oppure le domande di assistenza amministrativa potrebbero risultare inconcludenti. Pertanto anche in questo caso si applica il

² 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 Sentenza del Tribunale federale 2C_1113/2018 consid. 2.2.2 (obbligo di collaborazione) e consid. 2.2.3 (obbligo di collaborazione esteso)

⁴ Lista degli Stati partner SAI: https://www.sif.admin.ch/sif/it/home/multilateral/steuer_informationsaust/automatischer-informationsaustausch/automatischer-informationsaustausch1.html

principio dell'obbligo di collaborazione esteso. Se l'impresa assoggettata all'obbligo fiscale non adempie all'obbligo di collaborazione esteso succitato, le autorità fiscali rifiutano la deduzione dei costi fatti valere. Qualora necessario, l'autorità fiscale stabilisce i fattori imponibili in base a una valutazione coscienziosa.

3 Accordi fiscali preliminari («ruling»)

Non possono essere resi accordi fiscali preliminari sulla copertura forfettaria dei costi.

La possibilità di ottenere in determinati casi un accordo fiscale preliminare⁵ non modifica il suddetto principio.

4 Entrata in vigore

La presente circolare entra in vigore con la sua pubblicazione. Allo stesso tempo, la circolare n. 9 dell'AFC del 22 giugno 2005 viene abrogata.

⁵ Comunicazione dell'AFC n. 11 del 29.4.2019 (011-DVS-2019-i)