



16.076

Messaggio concernente la legge federale sul trattamento fiscale delle sanzioni finanziarie

del 16 novembre 2016

Onorevoli presidenti e consiglieri,

con il presente messaggio vi sottoponiamo, per approvazione, il disegno di legge sul trattamento fiscale delle sanzioni finanziarie.

Nel contempo vi proponiamo di togliere dal ruolo il seguente intervento parlamentare:

2015 M 14.3450 Deducibilità fiscale delle multe
(S 15.09.14, Luginbühl, N 02.03.15)

Gradite, onorevoli presidenti e consiglieri, l'espressione della nostra alta considerazione.

16 novembre 2016

In nome del Consiglio federale svizzero:

Il presidente della Confederazione,
Johann N. Schneider-Ammann
Il cancelliere della Confederazione,
Walter Thurnherr

Compendio

Con il presente disegno il Consiglio federale attua la mozione Luginbühl 14.3450 Deducibilità fiscale delle multe. 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 le disposizioni contenute nel disegno di legge relative all'indeducibilità di retribuzioni corruttive versate a privati e di altre spese finalizzate a rendere possibili reati o che costituiscono la controprestazione per commettere reati.

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. Nella dottrina e nella prassi la problematica è controversa. Nel suo rapporto del 12 settembre 2014 in adempimento al postulato Leutenegger Oberholzer 14.3087 Deducibilità fiscale di sanzioni finanziarie come per es. multe, depositato il 14 marzo 2014, il Consiglio federale ha precisato che si tratta di una questione interpretativa. Dal suo punto di vista le multe e le sanzioni amministrative di natura finanziaria che perseguono uno scopo penale non sono deducibili già secondo il diritto vigente. Le sanzioni che incidono sull'utile e non perseguono alcuno scopo penale sono invece deducibili come oneri giustificati dall'uso commerciale. La procedura di consultazione ha dimostrato che la maggioranza dei Cantoni condivide la concezione giuridica del Consiglio federale, benché in molti Cantoni non si sia sviluppata una prassi consolidata in quest'ambito. Con la sentenza del 26 settembre 2016 il Tribunale federale ha confermato il parere del Consiglio federale.

Dal 1° luglio 2016 le retribuzioni corruttive versate a privati sono punibili ai sensi del Codice penale (CP), anche se non provocano distorsioni della concorrenza. Ne sono eccettuati i reati di lieve entità.

Contenuto del disegno

Il disegno di legge conferisce una chiara base legale al trattamento fiscale delle sanzioni finanziarie nel settore delle imprese. 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, non saranno esplicitamente più considerate come oneri giustificati dall'uso commerciale. Rimangono fiscalmente deducibili le sanzioni che incidono sull'utile e non perseguono alcuno scopo penale.

Nell'ambito delle imposte sul reddito e sull'utile le retribuzioni corruttive versate a privati non devono essere considerate come oneri giustificati dall'uso commerciale qualora questi versamenti siano punibili secondo il diritto penale svizzero. Lo stesso dovrà avvenire per le 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.

Indice

Compendio	7576
1 Punti essenziali del disegno	7580
1.1 Situazione iniziale	7580
1.1.1 Attuazione della mozione «Deducibilità fiscale delle multe»	7580
1.1.2 Retribuzioni corruttive a privati	7580
1.2 Diritto vigente	7582
1.2.1 Multe, pene pecuniarie e sanzioni amministrative di natura finanziaria che perseguono uno scopo penale	7582
1.2.1.1 Aspetti non controversi	7582
1.2.1.2 Aspetti controversi	7582
1.2.1.3 Posizione del Consiglio federale	7584
1.2.2 Sanzioni che incidono sull'utile e non perseguono uno scopo penale	7587
1.2.3 Retribuzioni corruttive a privati	7588
1.2.4 Spese finalizzate a rendere possibili reati o che costituiscono la controprestazione per commettere reati	7589
1.2.5 Spese processuali	7590
1.3 La nuova normativa proposta	7590
1.4 Motivazione e valutazione della nuova normativa	7590
1.4.1 Risultati della consultazione	7590
1.4.2 Multe, pene pecuniarie e sanzioni amministrative di natura finanziaria che perseguono uno scopo penale	7591
1.4.3 Rinuncia a disciplinare l'ineducibilità delle spese processuali	7591
1.4.4 Sanzioni che incidono sull'utile e non perseguono uno scopo penale	7592
1.4.5 Retribuzioni corruttive versate a privati	7593
1.4.6 Spese finalizzate a rendere possibili reati o che costituiscono la controprestazione per commettere reati	7594
1.5 Diritto comparato	7594
1.5.1 Germania	7594
1.5.2 Francia	7595
1.5.3 Italia	7595
1.5.4 Stati Uniti	7596
1.6 Attuazione	7597
1.6.1 Applicazione ed entrata in vigore	7597
1.6.2 Diritto transitorio	7597
1.7 Adempimento di interventi parlamentari	7598
2 Commento ai singoli articoli	7598
2.1 Legge federale sull'imposta federale diretta	7598

2.2	Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni	7603
3	Ripercussioni	7603
3.1	Ripercussioni finanziarie e sull'effettivo del personale	7603
3.1.1	Ripercussioni finanziarie	7603
3.1.2	Ripercussioni sull'effettivo del personale	7604
3.2	Ripercussioni sull'economia nazionale	7604
3.2.1	Ripercussioni sull'attrattiva della piazza economica	7604
3.2.2	Ripercussioni sull'equità e sull'etica fiscale	7604
4	Rapporto con il programma di legislatura	7605
5	Aspetti giuridici	7605
5.1	Costituzionalità	7605
5.2	Compatibilità con gli impegni internazionali della Svizzera	7607
5.3	Forma dell'atto legislativo	7607
	Legge federale sul trattamento fiscale delle sanzioni finanziarie (Disegno)	7609

Messaggio

1 Puntii essenziali del disegno

1.1 Situazione iniziale

1.1.1 Attuazione della mozione «Deducibilità fiscale delle multe»

La mozione 14.3450 Deducibilità fiscale delle multe, depositata il 16 giugno 2014 da Werner Luginbühl, 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). Secondo la revisione richiesta le multe e le altre sanzioni finanziarie che perseguono uno scopo penale comminate in Svizzera e all'estero non devono costituire un onere giustificato dall'uso commerciale. Il nostro Collegio è incaricato di presentare alle vostre Camere il relativo disegno di legge.

Il 12 settembre 2014 il nostro Collegio ha proposto di accogliere la mozione. Contemporaneamente ha licenziato un rapporto in adempimento del postulato 14.3087 Deducibilità fiscale di sanzioni finanziarie come ad es. multe, depositato il 14 marzo 2014 da Susanne Leutenegger Oberholzer. Il rapporto (qui di seguito «rapporto del 12 settembre 2014») descrive 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 nostro Collegio. Il nostro Consiglio ha elaborato un testo ai sensi della mozione e ha svolto una consultazione dal 18 dicembre 2015 all'11 aprile 2016.

La mozione si inserisce in una serie di interventi che tematizzano la deducibilità fiscale di multe e altre sanzioni finanziarie in seguito alle controversie giuridiche sorte tra le banche svizzere e le autorità statunitensi. In Parlamento sono attualmente in sospenso le mozioni del gruppo PPD 14.3626 Regolamentazione chiara sulla deducibilità delle multe e del gruppo BD 14.3444 Deducibilità fiscale delle multe.

1.1.2 Retribuzioni corruttive a privati

Dal 2000 il diritto penale svizzero in materia di corruzione è stato ampliato e inasprito. 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 (di seguito Convenzione dell'OCSE), alla Convenzione penale del 27 gennaio 1999⁴ del Consiglio d'Europa (qui di seguito:

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.

Convenzione penale del Consiglio d'Europa) nonché al Protocollo aggiuntivo del 15 maggio 2003⁵ alla Convenzione penale sulla corruzione. A seguito di queste 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 nell'ambito delle imposte sul reddito come oneri giustificati dall'uso commerciale (art. 27 cpv. 3 e art. 59 cpv. 2 LIFD nonché art. 10 cpv. 1^{bis} e 25 cpv. 1^{bis} LAID⁶).

Diversamente dalla Convenzione dell'OCSE, la Convenzione penale del Consiglio d'Europa non solo combatte la corruzione di pubblici ufficiali, ma anche 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 («peer review») i cui risultati sono esposti in un rapporto di conformità. L'adesione alla Convenzione penale ha offerto l'occasione per estendere la punibilità della corruzione di privati, fino a quel momento disciplinata solo in modo frammentario nella legislazione sulla concorrenza sleale (art. 4a della legge federale del 19 dicembre 1986⁷ contro la concorrenza sleale, LCSL).

Nell'ambito del terzo ciclo di valutazione il GRECO ha formulato alla Svizzera diverse raccomandazioni, in particolare in materia di lotta alla corruzione perseguibile penalmente. In questo contesto, il 30 aprile 2014 il nostro Collegio ha licenziato un messaggio concernente la modifica del Codice penale⁸ (disposizioni penali svizzere in materia di corruzione)⁹ nel quale 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 accertati. Inoltre la punibilità della corruzione di privati deve essere svincolata dal vigente requisito della distorsione della concorrenza. Di conseguenza, la punibilità dovrebbe sussistere anche in mancanza di una classica situazione competitiva (concorrenza).

Le vostre Camere hanno approvato il testo il 25 settembre 2015, accettando sostanzialmente le nostre proposte, con una limitazione per reati di lieve entità, che andrebbero perseguiti penalmente solo a querela di parte. La modifica delle disposizioni penali in materia di corruzione è entrata in vigore il 1° luglio 2016. Secondo il terzo Rapporto intermedio di conformità del terzo ciclo di valutazione del GRECO, con questa modifica di legge le raccomandazioni relative alle disposizioni penali sono state attuate in maniera soddisfacente¹⁰.

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

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

⁷ RS **241**

⁸ RS **311.0**

⁹ FF **2014** 3099

¹⁰ GRECO/Consiglio d'Europa, Terzo ciclo di valutazione, Terzo Rapporto intermedio di conformità sulla Svizzera, Incriminazioni – Trasparenza del finanziamento dei partiti, numero 15 (www.coe.int > Evaluations > Third Evaluation Round > Table on Evaluation and Compliance Reports > Switzerland > 3rd / 3e interim public (25.VIII.2016).

Nel quadro di questa revisione del CP non sono state discusse eventuali modifiche della LIFD e della LAID. Questa tematica è inserita nel presente disegno, poiché sia il trattamento fiscale delle retribuzioni corruttive versate a privati sia la mozione da attuare si riferiscono a spese connesse a un reato.

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. A fini fiscali è possibile derogare al bilancio commerciale se richiesto da una norma correttiva del diritto fiscale.

Nel diritto vigente tale norma correttiva esiste specialmente per le *multe fiscali comminate a persone giuridiche*, 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.

Altrettanto chiara è la situazione giuridica concernente il trattamento fiscale di multe, pene pecuniarie e sanzioni amministrative di natura finanziaria che perseguono uno scopo penale comminate a *persone fisiche con attività lucrativa dipendente*. Gli articoli 26, 32–33a e 35 LIFD nonché l'articolo 9 LAID designano in modo esaustivo i costi e le spese fiscalmente deducibili. 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.

Per quanto concerne le multe fiscali comminate a *persone fisiche con attività lucrativa indipendente* non esiste alcuna norma correttiva esplicita. Poiché, per tutte le persone fisiche, le imposte non sono deducibili (art. 34 lett. e LIFD), l'indeducibilità si estende a maggior ragione alle multe fiscali. Nella prassi è indiscusso che le multe fiscali non siano deducibili nemmeno per le persone fisiche con attività lucrativa indipendente.

1.2.1.2 Aspetti controversi

Il trattamento fiscale di multe, pene pecuniarie e sanzioni amministrative di natura finanziaria che perseguono uno scopo penale, inflitte a *persone fisiche con attività lucrativa indipendente*, non è disciplinato esplicitamente né nella LIFD né nella LAID. Mancano disposizioni esplicite anche per il trattamento fiscale delle multe (eccetto quelle fiscali) e per le sanzioni amministrative di natura finanziaria che perseguono uno scopo penale, inflitte a *persone giuridiche*. Queste questioni sono controverse sia nella dottrina che nella prassi.

Parte della dottrina sostiene che possa essere tassato solo l'afflusso netto di reddito e che tutte le spese necessarie al suo conseguimento debbano essere ammesse in deduzione. Ciò risulterebbe dal principio del reddito netto oggettivo, che deriva dal principio costituzionale dell'imposizione secondo la capacità economica ai sensi dell'articolo 127 capoverso 2 Cost.¹¹. Fondandosi sul riconosciuto principio della neutralità fiscale, non solo sarebbero tassati i proventi da attività illegali, ma sarebbero anche ammesse in deduzione le spese sostenute a tal fine¹². Risulterebbero escluse le spese per le quali la legge prevede una norma correttiva in deroga al principio della determinazione¹³.

In parte la deducibilità delle multe viene ammessa con la motivazione che secondo il tenore della legge soltanto le multe fiscali non sono deducibili. Le multe ai sensi del CP e del diritto penale accessorio sarebbero dunque fiscalmente deducibili¹⁴.

Altri autori sono del parere che le multe non siano giustificate dall'uso commerciale, sia perché sarebbero una conseguenza di un atto delittuoso¹⁵ sia perché a differenza del risarcimento dei danni non avrebbero una funzione compensativa¹⁶.

In pratica le multe, le pene pecuniarie e le sanzioni amministrative di natura finanziaria non sono fiscalmente deducibili nella maggioranza dei Cantoni¹⁷.

L'ineducibilità delle multe si è finora fondata su vecchie sentenze del Tribunale federale¹⁸. Nel 1944 il Tribunale federale è stato chiamato per la prima volta 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 addotta dalla massima istanza federale 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. Nella sentenza del 26 settembre 2016 il Tribunale federale ha giudicato il trattamento fiscale di una multa europea nell'ambito della concorrenza ed è giunto alla conclusione che le multe e le sanzioni amministrative di natura finanziaria che perseguono uno scopo

¹¹ 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).

¹² Madeleine Simonek, *Rechtsgutachten*, n. 5.3.

¹³ Madeleine Simonek, *Rechtsgutachten*, n. 5.1.

¹⁴ Felix Richner, Walter Frei, Stefan Kaufmann, Hans Ulrich Meuter, *Handkommentar zum DBG*, 2^a ed., Zurigo 2009, n. 4 ad art. 59 LIFD.

¹⁵ Peter Agner, Beat Jung, Gotthard Steinmann, *Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer*, Zurigo 2000, n. 1 ad art. 59 LIFD.

¹⁶ Peter Locher, *Kommentar zum DBG*, 2^a parte, Therwil/Basilea 2004, n. 35 ad art. 27 LIFD.

¹⁷ Rapporto sui risultati della procedura di consultazione numero 3.5, disponibile sul sito: www.admin.ch Diritto federale > Procedure di consultazione > Procedure di consultazione ed indagini conoscitive concluse > 2015 > DFF.

¹⁸ DTF 70 I 250, consid. 4; confermato dalle sentenze del 31 maggio 1946 e del 30 maggio 1952.

penale non sono oneri giustificati dall'esercizio commerciale e pertanto non sono deducibili, confermando in questo modo il nostro parere¹⁹.

1.2.1.3 Posizione del Consiglio federale

Il nostro Collegio nel suo rapporto del 12 settembre 2014 è giunto alla conclusione che la deducibilità delle multe e delle sanzioni amministrative di natura finanziaria che perseguono uno scopo penale sia una questione interpretativa:

Trattamento fiscale delle sanzioni finanziarie che perseguono uno scopo penale per i lavoratori indipendenti

La LIFD e la LAID elencano 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; 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.

Secondo il rapporto menzionato, il concetto 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 rielaborato il concetto di onere giustificato dall'uso commerciale come segue:

«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 commerciale può essere computato in buona fede alle spese sostenute deve pertanto essere fiscalmente riconosciuto come giustificato dall'uso commerciale»²⁰.

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 portare 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 al concetto,

¹⁹ Numero di procedimento 2C_916/2017 e 2C_917/2014.

²⁰ 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).

utilizzato nel diritto commerciale, dell'obbligo di diligenza a cui sottostà il direttore di una 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. Tra gli obblighi di diligenza rientra anche l'obbligo di acquisizione delle informazioni. Tuttavia, il fatto che in ambito internazionale siano punibili alcuni atti che in Svizzera sono considerati attività lecite, non esime le aziende che operano in un contesto internazionale dall'obbligo di agire secondo la legge («*compliance*»).

Secondo il nostro Collegio, una pratica commerciale punibile penalmente non rappresenta un'azione commerciale compiuta in buona fede per le persone fisiche che svolgono un'attività lucrativa indipendente e non è data la necessaria natura oggettiva nel caso di una multa, di una pena pecuniaria o di una sanzione amministrativa di natura finanziaria che persegue uno scopo penale.

Trattamento fiscale delle sanzioni finanziarie che perseguono uno scopo penale per le persone giuridiche

Per le *persone giuridiche* l'articolo 59 capoverso 1 lettera a LIFD esclude le multe fiscali dall'onere giustificato dall'uso commerciale. Secondo il nostro Collegio 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 segnatamente dalla genesi della disposizione. L'articolo 59 capoverso 1 lettera a LIFD è entrato in vigore il 1° gennaio 1995, ossia prima dell'articolo 102 CP relativo alla punibilità dell'impresa. Così, soltanto le multe fiscali sono state considerate come multe riconducibili a una persona giuridica. E per questo nella legge soltanto le multe fiscali sono state indicate esplicitamente come oneri non giustificati dall'uso commerciale.

Se le multe e le sanzioni amministrative di natura finanziaria 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, ragione per cui 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.

In base a tali considerazioni il nostro Collegio ritiene che le multe, le pene pecuniarie e le sanzioni amministrative di natura finanziaria nel diritto vigente non siano fiscalmente deducibili per le persone giuridiche. Conformemente alla nostra concezione giuridica, non è pertanto ammessa la costituzione di accantonamenti.

Multe e pene pecuniarie sotto il profilo del diritto penale

Le multe e le pene pecuniarie costituiscono due tipologie di pena previste dalla legge. Esse sono inflitte a causa di colpe personali e, tra l'altro, hanno lo scopo di compensare la colpa commessa (principio di colpevolezza). Ci si può chiedere come una sanzione possa svolgere una funzione educativa o dissuasiva se non riguarda una persona fisica. Per molto tempo la deroga al principio di colpevolezza ha riguardato unicamente l'ambito dell'imposta federale diretta, in merito alla punibilità delle persone giuridiche nei casi di violazione degli obblighi procedurali e di sottrazione d'imposta (art. 181 LIFD) e di responsabilità vicaria di un'azienda conformemente all'articolo 7 della legge federale del 22 marzo 1974²¹ sul diritto penale amministrativo (DPA, RS 313.0) nei casi di scarsa rilevanza. Dall'entrata in vigore della punibilità di un'azienda in virtù dell'articolo 102 CP le imprese sono punite nei seguenti due casi:

- se in un'impresa, nell'esercizio di attività commerciali conformi allo scopo imprenditoriale è commesso un crimine o un delitto che, per carenza organizzazione interna, non può essere ascritto a una persona fisica determinata (punibilità sussidiaria dell'azienda, cpv. 1);
- se è stato commesso uno dei reati elencati in modo esaustivo, a prescindere dalla punibilità delle persone fisiche, qualora all'impresa si possa rimproverare di non avere preso tutte le misure organizzative ragionevoli e indispensabili per impedire un simile reato (punibilità concorrenti o cumulative, cpv. 2).

In entrambi i casi l'azienda può essere condannata a pagare una multa fino a 5 milioni di franchi.

Nella letteratura penalistica si sostiene che il pagamento di una multa o di una sanzione estera non costituisce un'agevolazione punibile ai sensi dell'articolo 305 CP, poiché questi tipi di sanzioni non hanno un (sufficiente) carattere personale²². Indipendentemente dal fatto che tale parere mette fundamentalmente in dubbio lo scopo di questo tipo di sanzioni, la multa o la sanzione pecuniaria pagata per terzi dovrebbe poi essere allibrata nel pertinente conto economico come onere giustificato dall'uso commerciale. Si porrebbe quindi la domanda se la disparità di trattamento tributario che ne deriverebbe per la persona condannata possa essere sostenibile. Tuttavia, esaminando il summenzionato parere in maniera più approfondita, emerge che è poco coerente sotto il profilo del diritto penale e appare prevalentemente

²¹ RS 313.0

²² Vera Delnon, Rüdý Bernhard, in *Basler Kommentar, Strafrecht II*, Basilea 2013, art. 305 n. 20 segg. Concordano in parte Stephan Trechsel, Heidi Affolter-Eijsten in *Schweizerisches Strafgesetzbuch (StGB), Praxiskommentar*, Zurigo / San Gallo 2013, art. 305 n. 11.

caratterizzato da riflessioni pragmatiche (necessità della prova)²³. Finora esso non ha trovato riscontro nemmeno nella giurisprudenza del Tribunale federale.

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

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

In base alla definizione dell'onere giustificato dall'uso commerciale formulata dal Tribunale federale (cfr. n. 1.2.1.3) è possibile stabilire se le sanzioni che incidono sull'utile, nella misura in cui non perseguono alcuno 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 riducendo, nell'anno del suo conseguimento, la quota tassata dell'utile risultante dalla violazione commessa. Ciò consente anche 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 nostro Collegio 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 nostro Collegio le sanzioni che incidono sull'utile e non perseguono alcuno scopo penale sono quindi fiscalmente deducibili ai sensi del diritto vigente.

In pratica le sanzioni che incidono sull'utile e non perseguono alcuno scopo penale sono in linea di principio deducibili²⁴. Nella sentenza del 26 settembre 2016²⁵ il Tribunale federale ha confermato la deducibilità fiscale delle sanzioni di carattere non penale che incidono sull'utile.

È ammessa la costituzione di accantonamenti per le sanzioni che incidono sull'utile in base ai requisiti di cui agli articoli 26 e 63 LIFD e all'articolo 24 capoverso 4 in combinato disposto con l'articolo 10 capoverso 1 lettera b LAID. Questo rischio di perdita deve essere già subentrato nel corso dell'esercizio. La motivazione commerciale dell'accantonamento prevede che, tenuto conto delle condizioni concrete, le

²³ Contrari: Günter Stratenwerth, Felix Bommer, *Schweizerisches Strafrecht, Besonderer Teil II*, Berna 2013, § 57 n. 10. Approfondimenti al riguardo in Schneider Klaus, *Unternehmensstrafbarkeit zwischen Obstruktion und Kooperation*, Berna 2009, 51 segg. e ulteriori riferimenti.

²⁴ Rapporto sui risultati della procedura di consultazione n. 3.5, disponibile sul sito www.admin.ch > Diritto federale > Procedure di consultazione > Procedure di consultazione concluse > 2015 > DFF.

²⁵ Sentenza del Tribunale federale del 26 settembre 2016 (2C_916/2014 e 2C_917/2014), consid. 7.7.

relative spese possano figurare nei conti dell'esercizio precedente. Gli accantonamenti vengono così limitati dal principio di periodicità. Il rischio di perdita deve essere una conseguenza immediata e inevitabile del conseguimento di proventi nel corso dell'esercizio, a prescindere da quando viene imputata l'uscita. In caso di riduzione degli utili è difficile stabilire l'entità di questo rischio di perdita. Per gli accantonamenti si tratta di stime insite nel sistema, ragione per cui deve essere ammesso un certo margine di discrezionalità. Nel contempo l'azienda assoggettata all'imposta deve dimostrare che è subentrato un rischio e stabilirne l'entità in maniera credibile.

Se gli accantonamenti allibrati non sono più giustificati (ad es. perché il rischio non si è verificato affatto oppure non si è verificato nell'entità attesa), secondo la prassi gli accantonamenti sono aggiunti all'utile imponibile nell'anno in cui vengono sciolti (cfr. art. 63 cpv. 2 LIFD). Le autorità fiscali sono autorizzate a sciogliere un accantonamento prima che sia contabilizzato nel bilancio commerciale. L'accantonamento è sciolto nel periodo per la cui tassazione le autorità fiscali hanno stabilito che questa voce passiva non è giustificata dall'uso commerciale.

In ultima analisi, nel caso della quota di accantonamento inizialmente costituita e fiscalmente ammessa che supera l'importo totale delle sanzioni effettivamente dovute, non si tratta più di un accantonamento giustificato dall'uso commerciale secondo l'articolo 63 capoverso 2 LIFD. Lo stesso vale in caso di condanna al pagamento di una multa indeducibile. Purché l'accantonamento sia stato fiscalmente ammesso, questo onere non giustificato dall'uso commerciale deve essere cumulato al reddito imponibile della società al più tardi in occasione della conclusione del procedimento penale o amministrativo.

1.2.3 Retribuzioni corruttive a privati

La LIFD e la LAID stabiliscono che ai sensi del diritto penale svizzero le retribuzioni corruttive versate a pubblici ufficiali svizzeri o esteri non sono più deducibili (art. 27 cpv. 3 e art. 59 cpv. 2 LIFD nonché art. 10 cpv. 1^{bis} e art. 25 cpv. 1^{bis} LAID). Le retribuzioni corruttive versate a privati non sono menzionate in queste disposizioni.

La corruzione di privati è stata tematizzata nell'ambito dell'introduzione dell'indeducibilità 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 1997²⁶ della Commissione dell'economia e dei tributi del Consiglio nazionale [CET-N] concernente l'iniziativa parlamentare Carobbio «Tangenti e bustarelle. Non deducibilità fiscale»)²⁷. 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. La LIFD e la LAID non sono state adeguate in tal senso. Nella dottrina si

²⁶ FF 1997 II 852 864

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

continua a ritenere che le retribuzioni corruttive versate a privati siano deducibili anche se causano una distorsione della concorrenza e sono punibili ai sensi della LCSi (cfr. in merito anche il n. 1.4.5)²⁸.

1.2.4 Spese finalizzate a rendere possibili reati o che costituiscono la controprestazione per commettere reati

Né la LIFD né la LAID disciplinano con una disposizione esplicita le spese connesse a reati, finalizzate a rendere possibili reati o che costituiscono la controprestazione per la loro perpetrazione. 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 al concetto, utilizzato 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 finalizzate a rendere possibili reati o che costituiscono la controprestazione per commettere reati non soddisfano questi requisiti. In linea di principio la deducibilità fiscale di tali spese sarebbe dunque da negare già in virtù del diritto vigente.

Le spese finalizzate a rendere possibili reati o che costituiscono la controprestazione per commettere reati possono essere di per sé illegali (ad es. finanziamento del terrorismo secondo l'art. 260^{quinquies} CP). Tuttavia, ciò non è sempre il caso (ad. es. affitto di locali commerciali utilizzati per attività punibili). Di regola l'effettivo scopo dell'utilizzo dovrebbe essere dissimulato (ad es. compenso per commettere un reato contabilizzato come «provvigione»).

In pratica il nesso tra la spesa e un reato è pressoché irricognoscibile, ragione per cui la spesa è sovente deducibile come onere giustificato dall'uso commerciale²⁹.

Gli utili conseguiti con attività illegali sono invece regolarmente soggetti all'imposizione³⁰. Ciò risulta dal principio della neutralità fiscale. Se vengono confiscati utili conseguiti con attività illegali (art. 70 CP), tali entrate vengono neutralizzate dall'obbligo di fornire il reddito conseguito e pertanto non risulta alcun afflusso di sostanza netta, come il Tribunale amministrativo federale ha ribadito in un *obiter dictum*³¹. In altre parole, la confisca impedisce di conseguire utili da un'attività illegale. Se la confisca è effettuata in un periodo fiscale successivo, anche la tassazione precedente deve essere riveduta.

²⁸ 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.

²⁹ Rapporto sui risultati della procedura di consultazione n. 3.5, disponibile sul sito www.admin.ch > Diritto federale > Procedure di consultazione > Procedure di consultazione concluse > 2015 > DFF.

³⁰ Felix Richner, Walter Frei, Stefan Kaufmann, Hans Ulrich Meuter, *Handkommentar zum DBG*, 2^a ed., Zurigo 2009, n. 39 ad art. 16 LIFD.

³¹ 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.

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 è di principio 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 dovrebbero essere attribuite alla sfera privata e pertanto sarebbero considerate indeducibili, come avviene per i lavoratori dipendenti. Gli accantonamenti con incidenza fiscale per le spese processuali sono ammessi tra le condizioni degli articoli 26 e 63 LIFD e dell'articolo 24 capoverso 4 in combinato disposto con l'articolo 10 capoverso 1 lettera b LAID (cfr. n. 1.2.2).

1.3 La nuova normativa proposta

Ai sensi della mozione da attuare, il testo prevede esplicitamente che le multe e le altre pene pecuniarie e sanzioni amministrative di natura finanziaria che perseguono uno scopo penale non siano esplicitamente considerate come oneri giustificati dall'uso commerciale e siano indeducibili, mentre le sanzioni che incidono sull'utile, nella misura in cui non perseguono alcuno scopo penale, devono poter essere fiscalmente deducibili come oneri giustificati dall'uso commerciale.

Dato il nesso oggettivo, l'indeducibilità deve valere anche per altre spese finalizzate a rendere possibili reati o che costituiscono la controprestazione per la loro perpetrazione.

In seguito alla revisione delle disposizioni penali sulla corruzione 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.

1.4 Motivazione e valutazione della nuova normativa

1.4.1 Risultati della consultazione

Nell'ambito della consultazione sono pervenuti 56 pareri. Il risultato della consultazione è in parte controverso.

L'indeducibilità fiscale di multe, pene pecuniarie e sanzioni amministrative di natura finanziaria che perseguono uno scopo penale è stata accolta favorevolmente dalla maggioranza dei Cantoni (25), da 3 partiti (PBD, PPD e PS) e 9 altri partecipanti alla consultazione. Hanno espresso parere contrario alla regolamentazione un Cantone, i partiti PLR e UDC nonché 15 associazioni economiche e organizzazioni bancarie.

Tutti i partecipanti alla consultazione tranne un Cantone e tre organizzazioni si sono espressi a favore della deducibilità delle sanzioni che incidono sull'utile e non perseguono alcuno scopo penale. L'indeducibilità fiscale delle retribuzioni corruttive versate a privati ha riscosso un ampio consenso (24 Cantoni, i partiti PBD, PPD, PLR e PS nonché 13 altri partecipanti alla consultazione).

L'indeducibilità fiscale delle spese processuali connesse a multe, pene pecuniarie e sanzioni amministrative che perseguono uno scopo penale e delle spese finalizzate a rendere possibili reati o che costituiscono la controprestazione per la loro perpetrazione è stata largamente respinta (22 Cantoni, partiti PLR e UDC nonché 15 organizzazioni e 9 altri partecipanti alla consultazione)³².

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

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). 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 tali sanzioni basano il loro parere in particolare sul principio dell'imposizione secondo la capacità economica e sul principio che ne deriva della neutralità fiscale del diritto fiscale. Una disposizione legale permette tuttavia – come viene proposto – di derogare a questi principi dando la priorità ad altri principi giuridici, ad esempio al principio dell'unità dell'ordinamento giuridico (cfr. n. 5.1).

La proposta di escludere le multe, le pene pecuniarie e le sanzioni amministrative di natura finanziaria che perseguono uno scopo penale quali oneri giustificati dall'uso commerciale, chiarisce la questione controversa nel diritto vigente. La disposizione contribuisce così alla certezza del diritto e a una sua applicazione unitaria. Introducendo disposizioni identiche nella LIFD e nella LAID contribuisce inoltre anche all'armonizzazione fiscale.

1.4.3 Rinuncia a disciplinare l'indeducibilità delle spese processuali

Nel progetto in consultazione era previsto che le spese processuali connesse a multe, pene pecuniarie e sanzioni finanziarie che perseguono uno scopo penale non dovessero essere deducibili. Nella consultazione si è obiettato in particolare che ogni persona ha diritto a un procedimento equo e che quindi ha il diritto di adottare misure difensive. Inoltre, è stata evidenziata una possibile disparità di trattamento tra le

³² Il rapporto sui risultati della procedura di consultazione è disponibile sul sito www.admin.ch > Diritto federale > Procedure di consultazione > Procedure di consultazione concluse > 2015 > DFF.

aziende che sarebbero assolte, e che quindi potrebbero dedurre completamente le spese processuali, e quelle che sarebbero condannate su un punto marginale di secondaria importanza e che quindi non potrebbero dedurre fiscalmente le spese processuali. Il nostro Collegio riconosce, in particolare, le difficoltà pratiche di attuazione: le aziende che hanno il proprio ufficio legale contabilizzano le spese per la propria difesa come spese per il personale, mentre quelle che devono conferire il mandato a difensori esterni e che in caso di condanna si vedrebbero addebitare fiscalmente i loro onorari non possono dedurre le spese processuali. Il Consiglio federale rinuncia, pertanto, a inserire nel presente disegno l'indeducibilità delle spese processuali.

Le spese processuali connesse a procedimenti penali e amministrativi che perseguono uno scopo penale non sono però deducibili in tutti i casi. Le spese processuali che non hanno un nesso oggettivo con l'attività commerciale o che non sono state effettuate in buona fede, ad esempio in caso di comportamento dilatorio, non sono fiscalmente deducibili. Occorre pertanto verificare nella pratica per ogni singolo caso se le spese processuali sono oneri giustificati dall'uso commerciale o meno.

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

Secondo il nostro Collegio le sanzioni che incidono sull'utile, se non perseguono alcuno scopo penale, sono fiscalmente deducibili già in virtù del diritto vigente. Ciò è desumibile dalla giurisprudenza del Tribunale federale concernente l'onere giustificato dall'uso commerciale (cfr. n. 1.2.1.3). La deducibilità è stata confermata dal Tribunale federale con la sentenza del 26 settembre 2016³³. A favore della deducibilità delle sanzioni che incidono sull'utile e non perseguono alcuno scopo penale esistono in particolare i seguenti motivi legati alla sistematica fiscale.

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 merito il Tribunale federale ha precisato che non vi è alcun motivo che possa giustificare l'esclusione di un utile illecito dall'imposizione alla quale sono assoggettati gli utili leciti realizzati da imprese commerciali³⁴. 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,

³³ Sentenza del Tribunale federale del 26 settembre 2016 (2C_916/2014 e 2C_917/2014).

³⁴ DTF 70 I 250 consid. 1.

nella sua perizia giuridica Madeleine Simonek deduce che le sanzioni finanziarie senza una componente penale costituiscono un onere giustificato dall'uso commerciale e che, di conseguenza, riducono l'utile imponibile³⁵. Altri autori condividono nella sostanza questa opinione³⁶.

Con la prevista regolamentazione viene creata una distinzione rispetto al trattamento fiscale di multe, pene pecuniarie e sanzioni amministrative che perseguono uno scopo penale (sul trattamento fiscale di sanzioni miste si veda il n. 2)³⁷.

1.4.5 Retribuzioni corruttive versate a privati

Finora la punibilità della corruzione di privati era disciplinata nella LCSL. A querela di parte era 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), secondo il diritto vigente fino al 30 giugno 2016 la corruzione di privati non era punibile.

Dal 1° luglio 2016, data in cui è entrata in vigore la revisione delle disposizioni penali svizzere in materia di corruzione, la corruzione di privati non è più 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 (concorrenza). La punibilità della corruzione di privati è ora disciplinata nel CP. La fattispecie è inoltre sostanzialmente configurata quale reato perseguibile d'ufficio. Per i casi di lieve entità il fatto è punibile a querela di parte. La revisione del CP è all'origine della nuova regolamentazione.

Partendo dalla definizione, data dal Tribunale federale, di onere giustificato dall'uso commerciale, in caso di comportamenti rilevanti sotto il profilo penale 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 non è pertanto più giustificabile anche in base al principio dell'unità dell'ordinamento giuridico.

La normativa proposta concernente l'indeducibilità 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 combatterle³⁸.

³⁵ Madeleine Simonek, *Rechtsgutachten*, n. 5.7.3.3.

³⁶ 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.

³⁷ Tobias Jaag, in *Fachhandbuch Verwaltungsrecht*, Biaggini et al. (ed.), Zurigo 2015, pag. 952, n. 23.59.

³⁸ «Writing off tax deductibility», in *Observer OECD*, n. 220, aprile 2000, (www.oecdobserver.org > search > Writing off tax deductibility [stato: 11 luglio 2016]).

1.4.6 Spese finalizzate a rendere possibili reati o che costituiscono la controprestazione per commettere reati

In base alla giurisprudenza del Tribunale federale concernente gli oneri giustificati dall'uso commerciale, sostanzialmente le spese finalizzate a rendere possibili reati o che costituiscono la controprestazione per commettere reati, non soddisfano i requisiti della fondatezza oggettiva neppure nel diritto vigente (cfr. n. 1.2.4). Finora tale questione non è stata praticamente tematizzata né dalla dottrina né dalla giurisprudenza.

In pratica potrebbe risultare difficile qualificare una tale spesa. Questa regolamentazione è stata pertanto respinta nella consultazione dalla netta maggioranza dei Cantoni. Inoltre, è anche vero che il nesso tra una spesa e un reato generalmente non si evince da una dichiarazione d'imposta. Tuttavia, le autorità fiscali che rilevano indizi dell'esistenza di un reato sono tenute a comunicarli alle competenti autorità preposte al perseguimento penale (cfr. n. 1.6). In linea di principio, per il nostro Collegio la situazione è identica a quella delle retribuzioni corruttive. È quindi possibile fare riferimento alla giustificazione della loro regolamentazione (cfr. n. 2.1). Di conseguenza, in linea di principio le autorità fiscali potranno stabilire il nesso tra una spesa e un reato solo in base a una sentenza penale passata in giudicato.

Le modalità di qualifica di queste spese sono pertanto identiche a quelle delle retribuzioni corruttive. Non sarebbe coerente ammettere in deduzione, in qualità di oneri giustificati dall'uso commerciale, le spese finalizzate a rendere possibili reati (ad es. il finanziamento del terrorismo, l'affitto di locali commerciali) o che costituiscono la controprestazione per commettere reati (ad es. «provvigioni», «rimborsi spese»), e non permettere di dedurre le retribuzioni corruttive versate a pubblici ufficiali e a privati.

Con la normativa proposta si costituisce una base legale per la parità di trattamento di tutte le spese connesse a reati, contribuendo in questo modo a garantire la certezza del diritto.

1.5 Diritto comparato

1.5.1 Germania

In Germania si opera una distinzione tra le multe comminate da un'autorità 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 violano l'«*ordre public*», ossia i principi rilevanti

dell'ordinamento giuridico tedesco. I divieti di deduzione tengono conto del principio dell'unità dell'ordinamento giuridico³⁹.

Retribuzioni corruttive e tangenti non sono deducibili a fini fiscali. Ciò viene motivato soprattutto dal fatto che in questo caso la protezione dell'ordinamento giuridico fondamentalmente giustifica la violazione del principio del reddito netto⁴⁰.

1.5.2 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 Francia⁴¹.

Ai sensi del diritto francese la corruzione attiva e passiva di privati è punibile⁴². Il trattamento fiscale delle retribuzioni corruttive versate a privati non è esplicitamente disciplinato. Dalla configurazione fiscale del sistema tributario consegue comunque che le retribuzioni corruttive a privati non sono deducibili.

1.5.3 Italia

Nella legislazione italiana le multe fiscali sono esplicitamente dichiarate ineducibili, 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 l'opinione di una minoranza il carattere della sanzione è determinante. 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

³⁹ Klaus Tiepke, Joachim Lang, *Steuerrecht*, 21^a ed., Colonia 2013, §8, n. marg. 294.

⁴⁰ Klaus Tiepke, Joachim Lang, *Steuerrecht*, 21^a ed., Colonia 2013, §8, n. marg. 297.

⁴¹ «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 il 6 luglio 2016].

⁴² Rapporto del terzo ciclo di valutazione del GRECO sulla Francia, n. 36 segg. del 19 febbraio 2009 (www.coe.int) > Rule of Law > Threats to the Rule of Law > Corruption GRECO > Evaluations > III. Third Evaluation Round > Table on Evaluation and Compliance Reports > France Theme I FR [stato: 11 luglio 2016].

sanzioni non siano mai deducibili, poiché si tratta di costi non giustificati dall'uso commerciale⁴³.

Ai sensi del diritto italiano la corruzione attiva di pubblici ufficiali stranieri e la corruzione passiva di membri di organi dell'UE sono punibili. A determinate condizioni la corruzione attiva e passiva di pubblici ufficiali italiani è punibile. 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)⁴⁴. I costi e le spese direttamente sostenute per il compimento di atti o attività qualificabili come delittuose non sono deducibili ai sensi della legislazione italiana⁴⁵.

1.5.4 Stati Uniti

Il diritto statunitense distingue tra pene pecuniarie («*penalties*») e multe («*fines*») nonché risarcimenti di danni («*compensatory damages*»). Le prime e le seconde non sono fiscalmente deducibili se vengono versate allo Stato⁴⁶, mentre lo sono in linea di massima i risarcimenti. Nel caso dei cosiddetti danni punitivi («*punitive damages*») non è invece ammessa la deducibilità.

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 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.⁴⁷.

⁴³ Annalisa Cazzato, «Le sanzioni nel reddito d'impresa. I percorsi dell'ineducibilità (1-3)», in *FiscoOggi, Notiziario fiscale dell'Agenzia delle Entrate*, settembre 2010 (www.fiscooggi.it > Analisi e commenti > Archivio Analisi e commenti > Settembre 2010 [stato: 11 luglio 2016]).

⁴⁴ Rapporto del terzo ciclo di valutazione del GRECO sull'Italia, n. 57 segg. e 128 seg. (www.coe.int > Rule of Law > Threats to the Rule of Law > Corruption GRECO > Evaluations > III. Third Evaluation Round > Table on Evaluation and Compliance Reports > Italie Theme I FR [stato: 11 luglio 2016]).

⁴⁵ Agenzia delle Entrate, *Circolare n. 32/E*; Roma 3 agosto 2012 www.agenziaentrate.gov.it > Documentazione > Provvedimenti, circolari e risoluzioni > Circolari > Archivio circolari > Le circolari 2012 [stato: 11 luglio 2016]).

⁴⁶ Il concetto di «*penalties*» ai sensi del diritto statunitense comprende anche le sanzioni convenzionali. Queste vengono pagate a un privato e sono fiscalmente deducibili. (Internal Revenue Service, *Business Expenses for use in preparing 2014 Returns*, pag. 45 [www.irs.gov > forms & pubs > List of Current Forms & Pubs > Publ 535 [stato: 11 luglio 2016]).

⁴⁷ Abraham N.M. Shashy Jr., Nathan E. Clukey, *Tax Treatment of Penalties and Fines* (www.kslaw.com/imageserver/KSPublic/library/publication/2014articles/1-4-14_TGC.pdf [stato: 11 luglio 2016]).

Retribuzioni corruttive e tangenti non sono fiscalmente deducibili secondo il diritto statunitense, indipendentemente dal fatto che sia stato avviato un procedimento contro il ricevente⁴⁸.

1.6 Attuazione

1.6.1 Applicazione ed entrata in vigore

La consultazione ha dimostrato che finora si sono verificati solo pochi casi che rientrano nelle disposizioni proposte nel disegno e che in molti Cantoni non esiste ancora una prassi consolidata in merito.

L'*applicazione* della LIFD e delle leggi fiscali cantonali è di competenza delle amministrazioni cantonali delle contribuzioni. Nella procedura di consultazione i Cantoni hanno riscontrato difficoltà di applicazione per le spese finalizzate a rendere possibili reati o che costituiscono la controprestazione per commettere reati. Tuttavia, non spetta alle autorità fiscali «ricercare» tali spese. Se però rilevano indizi che provano che è stato commesso un crimine o un delitto perseguibile d'ufficio, esse sono tenute a sporgere denuncia alle autorità penali competenti in virtù dell'articolo 22a della legge del 24 marzo 2000⁴⁹ sul personale federale (LPers) e di disposizioni cantonali analoghe. In linea di massima è possibile stabilire se esiste un nesso tra una spesa e l'intento di rendere possibile un reato o se essa rappresenta il compenso per commettere un reato solo in presenza di una condanna passata in giudicato. Se una sentenza penale è pronunciata dopo che si è conclusa la procedura di tassazione, sussiste un motivo per la revisione (cfr. nei dettagli n. 2.2).

L'imposta federale diretta e le imposte cantonali dovrebbero *entrare in vigore* contestualmente per garantire l'armonizzazione verticale e orizzontale. Il disegno prevede che il Consiglio federale stabilisca la data dell'entrata in vigore. Il disegno prevede altresì l'applicabilità diretta se il diritto cantonale è incompatibile con la LAID al momento dell'entrata in vigore.

1.6.2 Diritto transitorio

Per quanto concerne le sanzioni finanziarie che perseguono uno scopo penale e quelle che incidono sull'utile e non perseguono alcuno scopo penale, il presente disegno corrisponde al diritto vigente. Le sanzioni finanziarie che perseguono uno scopo penale e che vengono inflitte per delitti commessi nei periodi fiscali antecedenti all'entrata in vigore del disegno di legge devono essere aggiunte a fini fiscali all'anno in cui sono state contabilizzate conformemente al diritto commerciale. Gli accantonamenti ammessi sotto il profilo fiscale nei periodi fiscali precedenti nonostante l'ineducibilità devono essere sciolti se si rivelano non giustificati dall'uso

⁴⁸ Stephen Fishman, *Business Expenses that are never deductible* (www.nolo.com > Legal articles > taxes > Business and Tax Deductions > Business Deductions > Operating Expense Deductions > Business Expenses That Are Never Deductible [stato: luglio 2016]).

⁴⁹ RS 172.220.1

commerciale, al più tardi entro la conclusione del procedimento penale o amministrativo. Le sanzioni che incidono sull'utile e non perseguono alcuno scopo penale possono essere dedotte come spese giustificate dall'uso commerciale nell'anno in cui sono state contabilizzate conformemente al diritto commerciale. Gli accantonamenti che non sono più giustificati dall'uso commerciale devono essere sciolti (cfr. n. 1.2.2).

Esempio: nel 2013 è stato avviato un procedimento per diverse infrazioni alla legge contro la società Finanz SA con sede in Svizzera. Essa costituisce accantonamenti pari a 15 milioni di franchi che vengono accettati dalle autorità fiscali cantonali. La sentenza viene pronunciata dopo l'entrata in vigore del disegno di legge. La società Finanz SA è condannata a pagare una multa di 5 milioni di franchi e a una riduzione dell'utile di 7 milioni di franchi. Nel periodo fiscale in cui viene inflitta la condanna le autorità fiscali cantonali calcolano accantonamenti non giustificati dall'uso commerciale pari a 8 milioni di franchi.

Per quanto riguarda l'indeducibilità delle retribuzioni corruttive a privati e delle spese finalizzate a rendere possibili reati o che costituiscono la controprestazione per commettere reati, il disegno contiene vere e proprie modifiche legali. Le retribuzioni corruttive versate a privati non saranno più deducibili a partire dal periodo fiscale che inizia con l'entrata in vigore del disegno di legge. Le spese finalizzate a rendere possibili reati o che costituiscono la controprestazione per commettere reati non sono più deducibili dal primo periodo fiscale che inizia con l'entrata in vigore del presente disegno di legge o subito dopo.

1.7 Adempimento di interventi parlamentari

La modifica di legge proposta attua la mozione 14.3450 Deducibilità fiscale delle multe, creando una chiara base legale per l'indeducibilità fiscale delle multe nazionali ed estere e altre sanzioni finanziarie di carattere penale. Si propone pertanto di togliere dal ruolo la mozione.

2 Commento ai singoli articoli

2.1 Legge federale sull'imposta federale diretta

Art. 27 cpv. 2 lett. f

All'elenco di esempi di costi e spese giustificati dall'uso commerciale o professionale in caso di attività lucrativa indipendente al *capoverso 2 lettera f* sono aggiunte le sanzioni che incidono sull'utile e non perseguono alcuno 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. In questo modo si tiene conto del principio costituzionale dell'imposizione secondo la capacità economica. La riduzione dell'utile corregge anche eventuali vantaggi con-

correnziali conseguiti con l'atto illecito. Le sanzioni che incidono sull'utile e non perseguono alcuno scopo penale si trovano sporadicamente nel diritto amministrativo (ad es. la confisca prevista dal diritto amministrativo ai sensi dell'art. 35 della legge del 22 giugno 2007 sulla vigilanza sui mercati finanziari, LFINMA⁵⁰). La regolamentazione proposta si riferisce principalmente alle sanzioni estere che incidono sull'utile, purché queste siano inflitte a un'impresa assoggettata a imposta in Svizzera.

Le spese processuali connesse alle sanzioni con incidenza sull'utile devono essere verificate secondo le regole della deducibilità fiscale, ma sono in linea di massima giustificate dall'uso commerciale e sono pertanto deducibili.

Nelle sanzioni miste la quota della sanzione 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. Se il contribuente non è 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 non è fiscalmente deducibile. Spetta al contribuente dimostrare se e in che misura la sanzione inflitta comprende elementi che incidono sull'utile.

Art. 27 cpv. 3 lett. a

La nuova formulazione del capoverso 3 contiene un elenco di oneri non giustificati dall'uso commerciale. Questo elenco non è esaustivo, tanto più che, secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, il risarcimento dei danni in caso di danni causati da negligenza grave non costituisce un onere giustificato dall'uso commerciale⁵¹.

In virtù della lettera *a* non solo le retribuzioni corruttive versate a pubblici ufficiali svizzeri o esteri non sono fiscalmente deducibili, ma anche quelle versate a privati, poiché esse sono sanzionabili dal 1° luglio 2016, giorno in cui è entrata in vigore la revisione delle disposizioni penali sulla corruzione. Di conseguenza decade l'attuale formulazione «a pubblici ufficiali svizzeri o esteri».

In merito alla qualifica di un versamento occorre constatare che nella pratica 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 anche un procedimento penale fiscale.

Se hanno il sospetto che un pagamento sia stato usato a fini corruttivi, le autorità fiscali federali devono comunicarlo alle autorità di perseguimento penale. Ai sensi dell'articolo 22a 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

⁵⁰ RS 956.1; cfr. DTF 139 II 279, consid. 4.3.3 e p. es. Jaag Tobias in: Fachhandbuch Verwaltungsrecht, Biaggini et al. (Hrsg.), Zürich 2015, p. 952, n 23.59.

⁵¹ Cfr. sentenza del Tribunale federale del 16 dicembre 2008, consid. 2.3 (2C_566/2008).

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.

Art. 27 cpv. 3 lett. b

Le spese finalizzate a rendere possibili reati o che costituiscono la controprestazione per commettere reati sono escluse dagli oneri giustificati dall'uso commerciale. Se le multe e le pene pecuniarie non sono fiscalmente deducibili, coerentemente neppure le spese che sono connesse al reato sanzionato sono ammesse in deduzione.

Talvolta le stesse spese rappresentano un'attività delittuosa se riguardano, ad esempio, il finanziamento del terrorismo (art. 260^{quinquies} CP). Di norma le spese non sono punibili di per sé ma sono utilizzate come «mezzo» per perpetrare un reato o come «compenso». Tra le spese di questo tipo si annoverano, ad esempio, le spese di consulenza per attività illegali, le «spese» causate 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. Se l'autorità fiscale constata l'esistenza delle relative spese in base a questi indizi, a seconda del caso avvia una procedura di recupero d'imposta o un procedimento per sottrazione d'imposta. Eventualmente deve essere avviato anche un procedimento per frode fiscale. Non spetta pertanto alle autorità fiscali cercare spese simili o dimostrarle. Invece, le autorità fiscali che sospettano, nel quadro della tassazione, che un crimine o un delitto perseguibile d'ufficio sia stato commesso, sono tenute a sporgere denuncia alle autorità penali competenti in virtù dell'articolo 22a LPers o a disposizioni cantonali analoghe, come in caso di sospetto di corruzione. In questo caso la procedura di tassazione in corso deve essere sospesa.

Art. 27 cpv. 3 lett. c

La questione della deducibilità fiscale, ai sensi del diritto vigente, delle multe e delle pene pecuniarie pronunciate contro lavoratori indipendenti è controversa. Il nostro Collegio è del parere che si tratti di una questione interpretativa alla quale si deve rispondere negativamente. Il disegno prevede pertanto una regolamentazione esplicita che sancisce l'indeducibilità. Le pene pecuniarie devono essere trattate in maniera analoga.

Le multe e le pene pecuniarie ai sensi del CP e del diritto penale accessorio sono pene sancite dalla legge. Esse sono inflitte per compensare un'ingiustizia commessa. Secondo il principio della colpevolezza devono colpire personalmente l'autore e sono stabilite 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 dal

diritto fiscale. L'obbligo di diligenza oggettivo di una persona fisica esige che anche il dirigente operi in modo cosciente e secondo la legge⁵². Dato che alle attività delittuose manca uno stretto nesso oggettivo con l'attività commerciale, le multe e le pene pecuniarie non sono quindi giustificate dall'uso commerciale.

Rientrano nelle multe anche le multe fiscali svizzere ed estere nonché i relativi interessi di mora⁵³.

L'ineducibilità delle multe e delle pene pecuniarie si estende anche alle sanzioni estere. La sua portata raggiunge un limite laddove un procedimento penale estero viola i principi procedurali elementari o è fortemente lacunoso, risultando pertanto in contrasto con l'ordine pubblico svizzero. Spetta al contribuente esporre in maniera credibile le motivazioni di una violazione dell'ordine pubblico svizzero. Se sussiste tale violazione, la sanzione estera può essere presa in considerazione fiscalmente nel caso specifico. Inoltre, per quanto concerne il trattamento fiscale delle sanzioni estere e di quelle miste si rimanda al commento dell'articolo 27 capoverso 2 lettera f.

È ovvio che le multe comminate a impiegati di un lavoratore indipendente a causa di colpe personali non rientrano affatto tra le spese giustificate dall'uso commerciale, in quanto sanzioni strettamente personali inflitte per reati commessi intenzionalmente.

Le spese processuali afferenti a procedimenti penali devono essere verificate secondo le regole della deducibilità fiscale (cfr. n. 1.4.3).

Art. 27 cpv. 3 lett. d

Nel diritto vigente il trattamento fiscale delle sanzioni amministrative di natura finanziaria che perseguono uno scopo penale è controverso. Il nostro Collegio e una parte della dottrina sostengono che le sanzioni non siano giustificate dall'uso commerciale, e che quindi già nel diritto vigente non siano deducibili⁵⁴. Il disegno contiene una disposizione esplicita in proposito. L'effetto penale deve toccare 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 1995⁵⁵ sui cartelli e altre limitazioni della concorrenza (LCart), dell'articolo 60 della legge federale del 30 aprile 1995⁵⁶ sulle telecomunicazioni, dell'articolo 51 della legge federale del 18 dicembre 1998⁵⁷ e dell'articolo 90 capoverso 1 della legge federale del 24 marzo 2006⁵⁸ sulla radiotelevisione⁵⁹. Nella

⁵² 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).

⁵³ Sentenza del Tribunale federale del 26 ottobre 2004, consid. 5.1 (2P.306/2003 e 2A.574/2003).

⁵⁴ P. es.: Giovanni Molo, Dario Giovanoli, «Das US-Programm aus Schweizer Sicht», in: *Jusletter*, 16 dicembre 2013, pag. 9 segg.

⁵⁵ RS **251**

⁵⁶ RS **784.10**

⁵⁷ RS **935.52**

⁵⁸ RS **784.40**

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 deducibili⁶⁰.

Le spese processuali connesse alle sanzioni amministrative di natura finanziaria che perseguono uno scopo penale devono essere verificate secondo le regole della deducibilità fiscale (cfr. n. 1.4.3).

Art. 59 cpv. 1 lett. a

La non deducibilità delle multe fiscali non è più menzionata espressamente nel capoverso 1 lettera a perché il capoverso 2 lettera c esclude le multe dagli oneri giustificati dall'uso commerciale, quindi anche le multe fiscali. Le imposte federali, cantonali e comunali continuano ad essere oneri giustificati dall'uso commerciale, ma non così le imposte estere.

Art. 59 cpv. 1 lett. f

Nel caso di aziende attive a livello internazionale, la sanzione che incide sull'utile deve di massima 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 fiscale internazionale occorre determinare dove è stato registrato l'utile conseguito in modo illecito. Se tale utile è stato attribuito dalla Svizzera allo stabilimento d'impresa, 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. Se la presa in considerazione della riduzione degli utili nello stabilimento d'impresa all'estero comporta per lo stesso una perdita, questa deve essere assunta almeno provvisoriamente dalla società madre in Svizzera ai sensi dell'articolo 52 capoverso 3 LIFD.

Nel rapporto tra la società madre in Svizzera e la filiale con sede all'estero occorre distinguere contro chi è rivolta 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, 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 Sviz-

⁵⁹ 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.

⁶⁰ Madeleine Simonek, *Rechtsgutachten*, n. 5.7.3.2.

zera. 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).

Inoltre si rimanda alle spiegazioni concernenti l'articolo 27 capoverso 2 lettera f.

Art. 59 cpv. 2 lett. a–d

Si rimanda alle spiegazioni concernenti l'articolo 27 capoverso 3. Un rimando analogo alle pene pecuniarie risulta superfluo, poiché data la loro natura giuridica possono essere inflitte solo a persone fisiche.

2.2 Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni

Art. 10 cpv. 1 lett. g e cpv. 1^{bis}

Si rimanda alle spiegazioni concernenti l'articolo 27 capoverso 2 lettera f e capoverso 3 LIFD.

Art. 25 cpv. 1 lett. a ed f nonché cpv. 1^{bis}

Si rimanda alle spiegazioni concernenti l'articolo 59 capoverso 1 lettera a ed f nonché capoverso 2.

Art. 72w

Per quanto concerne l'adeguamento della legislazione cantonale si rimanda alle spiegazioni al numero 1.6.

3 Ripercussioni

3.1 Ripercussioni finanziarie e sull'effettivo del personale

3.1.1 Ripercussioni finanziarie

La procedura di consultazione ha dimostrato che l'indeducibilità delle sanzioni finanziarie che perseguono uno scopo penale e la deducibilità delle sanzioni che incidono sull'utile e non perseguono alcuno scopo penale corrispondono non soltanto alla concezione giuridica del Consiglio federale, ma anche a quella della maggioranza dei Cantoni. Poiché questi elementi del disegno non sono novità vere e proprie, ma sono un'interpretazione del diritto vigente, non dovrebbero avere ripercussioni finanziarie.

Per quanto riguarda le retribuzioni corruttive versate a privati e le spese finalizzate a rendere possibili reati o che costituiscono la controprestazione per commettere reati, considerando l'importanza modesta per l'attrattiva della piazza economica e gli

effetti piuttosto positivi sull'economia nazionale (cfr. n. 3.2), non si prevedono ripercussioni finanziarie rilevanti.

3.1.2 Ripercussioni sull'effettivo del personale

Il disegno non ha ripercussioni significative a lungo termine sull'effettivo del personale della Confederazione, dei Cantoni e dei Comuni.

3.2 Ripercussioni sull'economia nazionale

Per quanto concerne le sanzioni finanziarie che perseguono uno scopo penale nonché le sanzioni che incidono sull'utile e non perseguono alcuno scopo penale, le loro ripercussioni sull'economia nazionale derivano già dal diritto vigente.

3.2.1 Ripercussioni sull'attrattiva della piazza economica

Le retribuzioni corruttive versate a privati e le spese finalizzate a rendere possibili reati o che costituiscono la controprestazione per commettere reati non saranno più deducibili fiscalmente. In alcuni casi ciò causa un aumento dell'utile imponibile e dell'onere fiscale. Il disegno può quindi avere ripercussioni leggermente negative sull'attrattiva della piazza economica svizzera. Gli atti illeciti non sono tuttavia auspicabili in un'ottica economica complessiva. Secondo le conclusioni cui sono giunti diversi studi, la criminalità economica causa costi elevati alle imprese⁶¹. Inoltre, gli atti illeciti possono compromettere la reputazione non solo delle singole aziende interessate, ma dell'intera piazza imprenditoriale svizzera. Ciò potrebbe ripercuotersi negativamente sull'attrattiva della piazza economica svizzera. Inoltre, per garantire il rispetto dello Stato di diritto non si devono incoraggiare in alcun modo gli atti illeciti. Questa posizione della Svizzera è da considerarsi molto più importante di un'ottica puramente orientata al guadagno.

3.2.2 Ripercussioni sull'equità e sull'etica fiscale

Il disegno 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 dovrebbe corrispondere all'opinione dominante. Alcuni studi dimostrano che l'equità, oltre all'ammontare del carico fiscale, è un elemento impor-

⁶¹ Price Waterhouse Coopers, *Economic crime: a Swiss perspective*, 2014.

tante per l'etica fiscale del contribuente⁶². In questi termini il testo di legge dovrebbe avere ripercussioni positive sull'etica fiscale.

4 Rapporto con il programma di legislatura

Il presente disegno non è annunciato né nel messaggio del 27 gennaio 2016⁶³ sul programma di legislatura 2015–2019 né nel decreto federale del 14 giugno 2016 sul programma di legislatura 2015–2019. A seguito della mozione che gli è stata trasmessa, il nostro Collegio ha iscritto l'adozione del disegno destinato alle vostre Camere nei suoi obiettivi per il 2016.

5 Aspetti giuridici

5.1 Costituzionalità

Nell'ambito delle imposte dirette, l'articolo 128 della Costituzione federale (Cost.)⁶⁴ conferisce alla Confederazione il potere di riscuotere un'imposta federale diretta sul reddito delle persone fisiche.

La Confederazione sancisce nella LAID i principi sull'armonizzazione delle imposte dirette della Confederazione, dei Cantoni e dei Comuni. L'armonizzazione si estende all'assoggettamento, all'oggetto e al periodo di calcolo delle imposte, alla procedura e alle disposizioni penali. Rimangono escluse dall'armonizzazione in particolare le tariffe, le aliquote fiscali e gli importi esenti da imposta (art. 129 Cost.). Quali siano le spese assoggettate all'imposta sul reddito o sull'utile è una questione concernente l'oggetto delle imposte dirette della Confederazione, dei Cantoni e dei Comuni. Pertanto la Confederazione ha una competenza in materia di armonizzazione.

Secondo il principio costituzionale dell'imposizione secondo la capacità economica (art. 127 cpv. 2 Cost.) e del diritto della neutralità fiscale che ne deriva, tutti i redditi sono in linea di principio imponibili indipendentemente dal fatto che abbiano un'origine legale o illegale⁶⁵. Tuttavia, questi principi non valgono in senso assoluto e possono essere limitati in modo da tenere in considerazione le finalità extrafiscali.

⁶² Kirchgässner Gebhard, *Fairness, Steuermoral und Steuerhinterziehung*, Wirtschaftsdienst, 4/2008, p. 230–233.

⁶³ FF 2016 909

⁶⁴ RS 101

⁶⁵ Cfr. Andrea Opel, «Ist die Besteuerung von Unrecht rechtens?», in: *ASA* 84/3, pag. 194 e i riferimenti ivi citati.

A tale scopo occorre una base legale. Inoltre, la restrizione deve essere di interesse pubblico e deve rispettare il principio di proporzionalità⁶⁶.

Secondo il Consiglio federale e la sentenza del Tribunale federale del 26 settembre 2016⁶⁷, l'ineducibilità delle multe, delle pene pecuniarie e delle sanzioni amministrative di natura finanziaria di carattere penale e la deducibilità delle sanzioni che incidono sull'utile si basano sull'interpretazione del diritto vigente (cfr. n. 1.2.1.3). Per quanto riguarda le sanzioni finanziarie che perseguono uno scopo penale nonché quelle che incidono sull'utile e non perseguono alcuno scopo penale, il disegno non contiene nuove regolamentazioni, ma precisa la situazione giuridica attuale disciplinandola in maniera *più esplicita*. Inoltre, queste disposizioni corrispondono alla richiesta di un'esplicita prescrizione legale di rettifica che una parte della dottrina rivolge al legislatore⁶⁸.

Il disegno corrisponde all'esigenza di una base legale per limitare l'imposizione secondo la capacità economica.

Le restrizioni, previste dal disegno, del principio dell'imposizione secondo la capacità economica e del principio della neutralità fiscale sono di interesse pubblico poiché contribuiscono alla tutela dell'unità dell'ordinamento giuridico nel diritto fiscale e penale, alla lotta alla corruzione nel settore privato e all'armonizzazione fiscale.

Inoltre, esse sono conformi al principio di proporzionalità: le regolamentazioni proposte impediscono un'attenuazione attraverso il diritto fiscale dell'effetto punitivo delle sanzioni finanziarie di carattere penale. Per quanto riguarda l'ineducibilità delle retribuzioni corruttive versate a privati e delle spese finalizzate a rendere possibili reati o che costituiscono la controprestazione per commettere reati, si impedisce che la sanzione finanziaria che persegue uno scopo penale sia fiscalmente ineducibile in virtù della punibilità della corruzione di privati o di altri reati e che, al contrario, le retribuzioni corruttive e altre spese finalizzate a rendere possibili altri delitti siano deducibili. Le disposizioni della LIFD e della LAID permettono inoltre di garantire, in questo ambito, una prassi uniforme per le imposte dirette in tutti i Cantoni. Le regolamentazioni proposte sono dunque adeguate al raggiungimento degli obiettivi.

⁶⁶ Daepf Martin, Vereinfachung der Einkommensbesteuerung, studio del 28 ottobre 2010 per l'Amministrazione federale delle contribuzioni, p. 9 con indicazioni; Matteotti René/Gerber Alexandra J.B., Schnapsideen in der Spirituosensteuergesetzgebung, Verfassungsrechtliche Überlegungen zur beabsichtigten steuerlichen Privilegierung der inländischen Spirituosenherstellung, in: Dogmatik und Praxis im Steuerrecht, Festschrift für Markus Reich, Uttinger Laurence/Rentzsch Daniel P./Conradin Luzi, (Hrsg.), Zurigo 2014. p. 32 ff.; Markus Reich, *Steuerrecht*, 2^a ed., Zurigo 2009, pag. 94 segg.

⁶⁷ Sentenza del Tribunale federale del 26 settembre 2016 (2C_916/2014 e 2C_917/2014).

⁶⁸ Madeleine Simonek, *Rechtsgutachten*, n. 5.1.

5.2 Compatibilità con gli impegni internazionali della Svizzera

L'indeducibilità delle retribuzioni corruttive versate a privati è conforme all'impegno della Svizzera a perseguire coerentemente questa corruzione in virtù della Convenzione penale del Consiglio d'Europa e della conseguente appartenenza al GRECO (cfr. n. 1.1.2).

Inoltre, il disegno non incide gli impegni internazionali della Svizzera.

5.3 Forma dell'atto legislativo

Il disegno ha la forma di un atto legislativo mantello. Questa forma è stata scelta per tenere in considerazione il mandato costituzionale di armonizzazione fiscale con disposizioni analoghe contenute nella LIFD e nella LAID.

