



## Imposta federale diretta

Berna, 13 luglio 2020

### Circolare n. 50

## ***Divieto di deducibilità fiscale delle retribuzioni corruttive versate a pubblici ufficiali***

### Indice

<b>1</b>	<b>Introduzione .....</b>	<b>2</b>
<b>2</b>	<b>Aspetti di diritto penale .....</b>	<b>2</b>
<b>2.1</b>	<b>Base legale.....</b>	<b>2</b>
<b>2.2</b>	<b>Vantaggio indebito .....</b>	<b>3</b>
<b>2.3</b>	<b>Pubblico ufficiale .....</b>	<b>3</b>
<b>2.4</b>	<b>Responsabilità penale .....</b>	<b>4</b>
<b>3</b>	<b>Aspetti di diritto fiscale .....</b>	<b>4</b>
<b>3.1</b>	<b>Indeducibilità delle retribuzioni corruttive .....</b>	<b>4</b>
<b>3.2</b>	<b>Operazioni di verifica .....</b>	<b>4</b>
<b>3.3</b>	<b>Denuncia di reati alle autorità fiscali .....</b>	<b>4</b>
<b>4</b>	<b>Entrata in vigore e abrogazione.....</b>	<b>5</b>

## 1 Introduzione

La legge federale del 22 dicembre 1999 sulla deducibilità fiscale delle retribuzioni corruttive (RU 2000 2147) ha modificato l'articolo 27 capoverso 3 e l'articolo 59 capoverso 2 della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta (LIFD; RS 642.11) come segue:

Articolo 27 capoverso 3 LIFD

“Non sono deducibili i versamenti di retribuzioni corruttive ai sensi del diritto penale svizzero fatti a pubblici ufficiali svizzeri o stranieri.”

Articolo 59 capoverso 2 LIFD

“Gli oneri giustificati dall'uso commerciale non comprendono i versamenti di retribuzioni corruttive ai sensi del diritto penale svizzero fatti a pubblici ufficiali svizzeri o stranieri.”

La legge federale del 14 dicembre 1990 sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID; RS 642.14) prevede disposizioni dello stesso tenore (cfr. art. 10 cpv. 1<sup>bis</sup> e art. 25 cpv. 1<sup>bis</sup> LAID).

Il concetto di «retribuzioni corruttive» è definito nel diritto penale svizzero. Si reputa quindi opportuno illustrare brevemente le norme del Codice penale svizzero del 21 dicembre 1937 (CP; RS 311.0) pertinenti.

## 2 Aspetti di diritto penale

### 2.1 Base legale

Gli articoli 322<sup>ter</sup>-322<sup>septies</sup> CP puniscono:

l'offerta, la promessa o la concessione di un indebito vantaggio a un membro di un'autorità giudiziaria o di un'altra autorità, a un funzionario, a un perito, un traduttore o un interprete delegato dall'autorità, a un arbitro o a un militare, a favore di lui o di terzi:

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

oppure

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

Sono punibili sia colui che ha offerto, promesso o concesso il vantaggio indebito, sia il pubblico ufficiale. Inoltre, a differenza di quanto stabilito per la concessione di vantaggi, la corruzione può riguardare sia un pubblico ufficiale svizzero, sia un pubblico ufficiale straniero<sup>1</sup>, che opera cioè per uno Stato estero o per un'organizzazione internazionale.

---

<sup>1</sup> Per gli esempi concreti si rimanda all'opuscolo «Prevenire la corruzione – Consigli alle imprese svizzere operanti all'estero» della Segreteria di Stato per l'economia (SECO): [https://www.seco.admin.ch/seco/it/home/Publikationen\\_Dienstleistungen/Publikationen\\_und\\_Formulare/Aussenwirtschafts/broschueren/korruption\\_vermeiden.html](https://www.seco.admin.ch/seco/it/home/Publikationen_Dienstleistungen/Publikationen_und_Formulare/Aussenwirtschafts/broschueren/korruption_vermeiden.html)

## 2.2 Vantaggio indebito

Questo vantaggio può manifestarsi in forme diverse. Secondo la dottrina vigente, sono considerati vantaggi tutte le liberalità a titolo gratuito di natura materiale o immateriale. Qualunque profitto oggettivamente misurabile – sia esso giuridico, economico o anche personale – attribuito al beneficiario è considerato un vantaggio. La gratuità delle liberalità può essere dissimulata mediante operazioni fittizie.

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

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

Il vantaggio è indebito quando il pubblico ufficiale chiamato a riceverlo non è autorizzato ad accettarlo. Non sono indebiti i vantaggi ad esempio ammessi dalle norme in materia di rapporti di servizio oppure quelli di lieve entità, usuali nelle relazioni sociali (cfr. art. 322<sup>decies</sup> cpv. 1 CP). Per contro, le usanze locali non giustificano la concessione di un vantaggio, tranne nei casi in cui un determinato comportamento sia esplicitamente ammesso dal diritto locale.

Per determinare i vantaggi ammessi nei rapporti di servizio, all'interno dell'Amministrazione federale vige un codice di comportamento<sup>2</sup> retto dall'articolo 21 capoverso 3 della legge del 24 marzo 2000 sul personale federale (LPers; RS 172.220.1) in combinato disposto con gli articoli 93 e 93a dell'ordinanza del 3 luglio 2001 sul personale federale (OPers; RS 172.220.111.3). Per i collaboratori di altri Stati e di organizzazioni internazionali, i loro regolamenti possono essere applicabili e determinare se una liberalità è ammissibile o meno. Per i collaboratori delle amministrazioni cantonali si applica la rispettiva legislazione cantonale.

## 2.3 Pubblico ufficiale

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

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

---

<sup>2</sup> Codice di comportamento dell'Amministrazione federale del 15.8.2012, n. 5: <https://www.newsad-min.ch/newsd/message/attachments/27896.pdf>

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

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

## **2.4 Responsabilità penale**

Sono punibili quali autori o partecipanti a un atto corruttivo in primo luogo le persone fisiche che hanno commesso il reato o che vi hanno contribuito (art. 322<sup>ter</sup>-322<sup>septies</sup> CP).

Secondo l'articolo 102 capoverso 2 CP in vigore dal 1° ottobre 2003, le imprese considerate tali ai sensi dell'articolo 102 capoverso 4 CP possono inoltre essere punite per i reati di cui agli articoli 322<sup>ter</sup>, 322<sup>quinquies</sup> e 322<sup>septies</sup> CP (corruzione attiva) a prescindere dalla punibilità delle persone fisiche. Un'impresa è punibile se le si può rimproverare di non avere adottato tutte le misure organizzative ragionevoli e indispensabili per impedire un simile reato.

## **3 Aspetti di diritto fiscale**

### **3.1 Indeducibilità delle retribuzioni corruttive**

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

### **3.2 Operazioni di verifica**

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

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

Il manuale dell'OCSE<sup>3</sup> fornisce tipologie e contiene indizi dettagliati, che permettono di rilevare meccanismi corruttivi.

### **3.3 Denuncia di reati alle autorità penali**

Le disposizioni in materia di diritto fiscale che escludono la deducibilità delle retribuzioni corruttive non costituiscono una base legale sufficiente per imporre alle autorità fiscali l'obbligo di de-

---

<sup>3</sup> 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>

nunciare alle autorità penali i casi di corruzione e di concessione di vantaggi dei quali i loro collaboratori sono venuti a conoscenza nell'esercizio della loro funzione.

Tuttavia, dal 1° gennaio 2011, vige per il personale dell'Amministrazione federale l'obbligo di denuncia. Infatti, gli impiegati federali di cui all'articolo 2 LPers sono tenuti a denunciare alle autorità di perseguimento penale, ai loro superiori o al Controllo federale delle finanze (CDF) i crimini e i delitti perseguibili d'ufficio che constatano o sono loro segnalati nell'esercizio della loro funzione (cfr. art. 22a cpv. 1 LPers). Tutte le fattispecie corruttive di cui agli articoli 322<sup>ter</sup>–322<sup>separatim</sup> CP costituiscono crimini o delitti ai sensi del diritto penale. L'obbligo di denuncia scatta quando vi è il sospetto fondato che sussista un siffatto reato. In ogni caso, ciò è da presumere se per una voce di spesa è negata la deducibilità perché si tratta del versamento di una retribuzione corruttiva.

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

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

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

#### **4 Entrata in vigore**

La presente circolare entra in vigore con la sua pubblicazione. Allo stesso tempo, la circolare n. 16 dell'AFC del 13 luglio 2007 viene abrogata.