

## **TI\_GERICHTE 80.1997.189 vom 23. März 1998**

TI Tribunale d'appello, 1998-03-23, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.1997.189](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.1997.189)

FR: TI\_GERICHTE 80.1997.189 du 23 mars 1998

IT: TI\_GERICHTE 80.1997.189 del 23 marzo 1998

### **Regeste**

Sentenza o decisione senza scheda

### **Volltext**

Tessin Camera di diritto tributario 23.03.1998 80.1997.189 Tessin Camera di diritto tributario 23.03.1998 80.1997.189 Ticino Camera di diritto tributario 23.03.1998 80.1997.189

Sentenza o decisione senza scheda

Incarto n. 80.97.00189 Lugano 23 marzo 1998 In nome della Repubblica e Cantone del Ticino La Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello composta dai giudici: Alessandro Soldini, presidente, Stefano Bernasconi, Lorenzo Anastasi segretario: Fiorenzo Gianinazzi statuendo sul ricorso del 26 novembre 1997 in materia di: \_\_\_\_\_ esenzione dal pagamento delle imposte di successione e donazione presentato da: \_\_\_\_\_ di \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_, rappr. da: Studio legale \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_, ritenuto in fatto ed in diritto 1. \_\_\_\_\_, deceduto il \_\_\_\_\_ 1995 a \_\_\_\_\_ (AG), lasciava a titolo di legato alla Comunità \_\_\_\_\_ di \_\_\_\_\_ una somma di fr. 150'000.--. Il 30 gennaio 1997 l'Ufficio delle imposte di successione e donazione notificava alla \_\_\_\_\_ un progetto di tassazione relativo al predetto legato che prevedeva una tassa di successione di fr. 46'050.--. Con istanza 24 marzo 1997 la Comunità chiedeva l'esenzione dall'imposta di successione e donazione. La Divisione delle contribuzioni respingeva l'istanza con decisione formale del 30 ottobre 1997. Riteneva infatti che l'istante, non essendo una persona giuridica che persegue scopi ideali ai sensi all'art. 154 cpv. 1 lett. d LT, non poteva beneficiare dell'esenzione. 2. Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, la Comunità contesta la decisione alla quale è pervenuta l'autorità fiscale. A suo avviso è inesatto affermare che enti di diritto privato a carattere religioso non possono essere esonerati quali persone giuridiche che perseguono uno scopo ideale. Nelle sue osservazioni la Divisione delle contribuzioni propone la reiezione del ricorso, argomentando che per scopi ideali si intendono solo quelli perseguiti da società sportive, amatoriali e per tempo libero, nel cui novero non rientra certamente la ricorrente. 3. 3.1 Secondo l'art. 154 cpv. 1 lett. c LT sono esenti dall'imposta di successione e donazione i Comuni, le Parrocchie e i Patriziati nonché le altre collettività territoriali di diritto pubblico del Cantone. Secondo l'art. 154 cpv. 1 lett. d LT, sono inoltre esenti le persone giuridiche con sede nel Cantone, che perseguono uno scopo pubblico o di esclusiva pubblica utilità oppure scopi ideali nel Cantone o di interesse della comunità svizzera, per le devoluzioni e le liberalità esclusivamente e irrevocabilmente destinate a tali fini. Il cpv. 2 dello stesso articolo precisa tuttavia che gli enti di cui sopra soggiacciono all'imposta di successione e donazione per le devoluzioni e le liberalità che, entro un lasso ragionevole di tempo, non

vengono impiegate direttamente alla realizzazione degli scopi specifici. 3.2 Sono collettività territoriali di diritto pubblico del Cantone, secondo la lett. c dell'art. 154 LT, la Chiesa cattolica apostolica romana e la Chiesa evangelica riformata (cfr. Rapporto della Commissione per lo studio della revisione totale della Costituzione cantonale, RDAT ed. speciale, p. 102 s.; Bottoli, Lineamenti di diritto tributario ticinese, p. 148). La personalità di diritto pubblico può inoltre essere conferita per legge ad altre comunità religiose socialmente rilevanti, che ne facciano richiesta (cfr. Messaggio per la revisione totale della costituzione cantonale, RDAT ed. speciale, 1995, p. 55; inoltre: Righetti, Separazione fra Stato e Chiesa, in La revisione totale della Costituzione cantonale, Ed. Commissione ticinese per la formazione dei giuristi, vol. n. 15, Lugano 1996, p. 59).

3.3 Secondo dottrina e giurisprudenza, la pubblica utilità in diritto fiscale è data in linea di principio quando un ente svolge un'attività durevole a favore di una cerchia indeterminata di destinatari, nell'interesse generale e in modo disinteressato. Devono quindi essere adempiute le seguenti condizioni: - lo svolgimento di un'attività che serve alla collettività o che risponde ad un preminente interesse della medesima, esercitata a favore della generalità della popolazione; - il perseguimento dello scopo d'interesse generale deve essere disinteressato e altruista, il che presuppone che l'ente non abbia fine di lucro e che i promotori, membri o persone vicine non godano in modo esaustivo e privilegiato della sua attività e facciano anche dei sacrifici d'una certa importanza a favore di terzi e quindi nell'interesse pubblico; - la devoluzione durevole e irrevocabile, in modo giuridicamente garantito, dei beni devoluti a scopi d'interesse generale, quale corollario della pubblica utilità (cfr. STF, II Corte di diritto pubblico, del 18 marzo 1983 in re Zoologischer Garten AG, Basilea, cons. 7; DTF 114 Ib 279, 113 Ib 9, 85 I 25, 76 I 202 cons. 1; ASA 60 p. 626, 25 p. 360; Richter, Die Steuerbefreiung gemeinnütziger Vereine mit wirtschaftlicher Tätigkeit im Bund und Kanton Zürich, in RF 49/1994 p. 300; Reich, Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund, in ASA 58 p. 468 ss.; Trümpy, Die Gemeinnützigkeit im Recht der direkten Bundessteuer, der Staats- sowie der Erbschafts- und Schenkungssteuern, Zurigo 1987, p. 80 ss.; Bottoli, Lineamenti di diritto tributario ticinese, 2a ediz., p. 36 s.; Sutter, L'esenzione dalle tasse di successione per motivo di pubblica utilità giusta l'art. 10 lett a LTS, in RTT 1971 p. 34 ss.; Gygax, Die Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit nach Wehr-steuerrecht, in RF 16/1961, p. 95 ss.; Grüniger/Studer, Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basilea 1970, p. 62 s.; Känzig, Direkte Bundessteuer, 2a ediz., vol. I, Basilea 1982, n. 13 ss. ad art. 16 DIFD; Rivier, Droit fiscal suisse, Neuchâtel 1980, p. 66 ss.; Meier, Die Besteuerung der gemeinnützigen Institutionen im Kanton Aargau, in ZBl 65/1964, p. 201 ss.; CDT n. 168 del 30 aprile 1980 in re Fondazione P.C.; CDT n. 175 del 22 aprile 1981 in re Clinica S.A.).

3.4 3.4.1 La nozione di scopo ideale è invece molto più ampia di quella di pubblica utilità e si oppone a quella di scopo di lucro (Reich, op. cit., p. 476). La principale differenza rispetto alla pubblica utilità è rappresentata dall'assenza dell'interesse generale e del disinteresse, che si è visto essere propri dello scopo di pubblica utilità. È il caso, in particolare, delle associazioni, che si reggono sul sacrificio finanziario dei membri, ma che non perseguono il bene di terzi. Al contrario, la cerchia dei destinatari di simili associazioni non è aperta bensì limitata ai membri stessi e lo scopo perseguito spesso non è meritevole di promozione (Trümpy, op. cit., p. 110; Reich, op. cit., p. 469 ss.). Le leggi fiscali che limitano l'esenzione alle persone giuridiche di pubblica utilità non consentono di esentare associazioni di tal genere; lo permettono invece le leggi che privilegiano, più genericamente, le persone giuridiche con scopi ideali.

3.4.2 L'esenzione degli enti con scopi ideali era stata introdotta con un'apposita modifica della lett. l dell'art. 15 relativo alle

imposte ordinarie e della lett. e dell'art. 120 relativo alle imposte di successione e donazione della legge tributaria del 1976, con effetto dal 1° gennaio 1987. A tale proposito, nel capitolo II cifra 8 del Messaggio n. 2980 del 9 ottobre 1985 si legge: "La base legale prevista dai vigenti art. 15 cpv. 1 lett. l e 120 cpv. 1 lett. e LT non consente invece di concedere l'esenzione a quegli enti che, quale attività principale, promuovono gli interessi ideali specifici dei loro membri, quindi all'interno dell'ente medesimo. Il Consiglio di Stato reputa tuttavia che questa vasta cerchia di associazioni, che svolgono un'attività a scopo ideale con l'intendimento di migliorare la condizione dei loro aderenti, debba poter fruire dell'esenzione". Questi intendimenti risultano confermati dal Rapporto n. \_\_\_\_\_ della commissione speciale in materia tributaria del Gran Consiglio, del 29 gennaio 1986. Per evitare che, ad esempio, a "un ente che si occupa in modo principale degli interessi personali, sociali e filosofici dei suoi membri" debba essere negata l'esenzione, poiché "non ha carattere di pubblica utilità ( ASA 25 261)", nel Rapporto si afferma "la necessità di inserire nella legge accanto al carattere di pubblica utilità il concetto di scopo ideale e ciò onde poter estendere maggiormente il campo d'applicazione di tale esenzione" (cfr. Rapporto cit., p. 44; v. anche, CDT n. 17-18 dell'11 febbraio 1993, in RDAT II-1993 n. 5t).

3.4.3 Con la revisione totale della Legge tributaria, entrata in vigore il 1° gennaio 1995, il legislatore cantonale ha tolto dal beneficio dell'esenzione dalle imposte ordinarie gli enti che perseguono uno scopo ideale attribuendo tale vantaggio unicamente alle persone giuridiche di pubblica utilità. Ha inoltre espressamente introdotto l'esenzione dal pagamento delle imposte sull'utile ed il capitale per gli enti di diritto privato che perseguono scopi di culto (art. 65 lett. g LT). Tali cambiamenti sono stati dettati dalla necessità di adeguare il diritto cantonale alla legge sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID) e alla legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD). In altre parole le citate modifiche sono intervenute indipendentemente dalla reale volontà del legislatore cantonale. Le imposte di successione e donazione non sono per contro state oggetto di armonizzazione fiscale, ciò che ha permesso di mantenere l'esenzione delle persone giuridiche con scopi ideali. Quindi, là dove il legislatore aveva piena autonomia ha mantenuto lo statu quo: ha ritenuto di non dover apportare restrizioni per quanto attiene agli scopi perseguiti dalle persone giuridiche che chiedono l'esenzione. Egli ha pertanto considerato ancora valide le premesse che lo avevano spinto una decina di anni prima a concedere l'esenzione anche agli enti con scopi ideali.

4. 4.1 Le norme che precedono e le nozioni giuridiche in esse contenute (collettività territoriali di diritto pubblico del Cantone, persone giuridiche con sede nel Cantone, che perseguono uno scopo pubblico o di esclusiva pubblica utilità e persone giuridiche a scopi ideali nel Cantone o di interesse della comunità svizzera) sono in parte di carattere giuridico indeterminato, che devono essere esaminate nel contesto sistematico della legge per evitare sovrapposizioni che generano insanabili contraddizioni.

4.2 4.2.1. Questa Camera, vigente la vecchia LT, ha avuto modo di esaminare il legame che intercorre tra l'esenzione accordata alle "altre corporazioni di diritto pubblico" (art. 15 lett. f, risp. art. 120 lett. d vecchia LT) e l'esenzione accordata alle persone giuridiche di diritto privato che perseguono scopi di pubblica utilità o scopi ideali (art. 15 lett. l, risp. art. 120 lett. e vecchia LT), giungendo alla conclusione, vigente quella normativa, che le persone giuridiche di diritto privato, che svolgono su base confessionale o religiosa una mera attività di carattere ideale, non rientrano nella normativa della lett. l dell'art. 15 vecchia LT né nella lett. e dell'art. 120 vecchia LT. L'esenzione degli enti che esercitano un'attività religiosa o di culto è esaurientemente disciplinata dalla lett. f dell'art. 15 e dalla lett. d dell'art. 120, che trattano

delle altre corporazioni di diritto pubblico. Tali sono unicamente la Chiesa cattolica apostolica romana e la Chiesa evangelica riformata, che godono di personalità giuridica di diritto pubblico, riservato il riconoscimento ex lege di tale personalità ad altre comunità religiose socialmente rilevanti (cfr. CDT del 22 marzo 1995 in re Ass. T.G.; CDT del 18 febbraio 1994 in re S.C.D.V.; CDT n. 260 del 15 ottobre 1990 in re S.B.; CDT n. 263 del 15 ottobre 1990 in re P.O. F.A.; si veda inoltre il consid. 3.2.).

4.2.2 Nel già citato giudizio del 22 marzo 1995, questa Camera aveva inoltre respinto la tesi per la quale l'esenzione avrebbe dovuto essere concessa a maggior ragione nel caso di associazioni a scopo ideale. Come si è visto, dopo l'estensione dell'esenzione fiscale alle società o associazioni a scopo ideale con sede nel Cantone, entrata in vigore il 1° gennaio 1987, è stata preoccupazione di questa Camera interpretare la novella legislativa in consonanza con l'esenzione di cui beneficiavano le corporazioni di diritto pubblico, tra cui le chiese riconosciute, anche nel caso delle imposte di donazione e di successione, data la stretta analogia tra l'art. 120 cpv. 1 lett. e vecchia LT e l' art. 15 lett. 1 vecchia LT. Non poteva invero essere dimenticato, che quando sono stati introdotti l' art. 15 cpv. 1 lett. 1 LT e 120 cpv. 1 lett e LT , il Legislatore aveva inteso consentire a determinate associazioni, che svolgono un'attività a scopo ideale unicamente o prevalentemente con l'intendimento di migliorare la condizione dei loro aderenti, di poter fruire dell'esenzione, pensando, come si legge nel Messaggio, a società sportive, società per il tempo libero, società amatoriali, società locali e altre, menzionando tra le società per il tempo libero quelle di foto cine e radioamatori, quelle ornitologiche e micologiche, come pure in generale altre società per il tempo libero ( Messaggio n. 2980 del 9 ottobre 1985, p. 28 s.; inoltre Rapporto n. 2980 della Commissione speciale in materia tributaria del Gran Consiglio, del 29 gennaio 1986).

4.3 Con questa interpretazione questa Camera aveva inteso tracciare, per quanto possibile, un discrimine che consentisse di distinguere, al di là dell'apprezzamento delle circostanze del singolo caso, gli enti privati d'ispirazione religiosa che possono ambire all'esenzione fiscale da quelli ai quali invece l'esenzione deve essere rifiutata (cfr. CDT n. 5 del 22 marzo 1995, cit.).

5. 5.1 L'art. 65 nuova LT, in vigore dal 1° gennaio 1995, innova, in ossequio all'armonizzazione fiscale federale, in materia d'imposta ordinaria sull'utile e il capitale, introducendo, accanto all'esenzione delle parrocchie e delle altre collettività territoriali di diritto pubblico (lett. c ), anche l'esenzione delle persone giuridiche che perseguono, su piano cantonale o nazionale, fini di culto, limitatamente a quanto riguarda l'utile e il capitale esclusivamente e irrevocabilmente destinati a tal fine. Diversamente, l'art. 154 nuova LT, non prevede, accanto all'esenzione delle Parrocchie e delle altre comunità territoriali di diritto pubblico (lett. c ), l'esenzione delle persone giuridiche che perseguono, su piano cantonale o nazionale, fini di culto, ma unicamente l'esenzione delle persone giuridiche con sede nel Cantone che perseguono uno scopo pubblico o di esclusiva pubblica utilità oppure scopi ideali nel cantone o di interesse della comunità svizzera (lett. d ), non diversamente da quanto prevedeva l'art. 120 della vecchia LT, segnatamente alla lett. d e alla lett. e . In altre parole, in materia di imposte di successione e donazione la nuova LT non ha introdotto sostanziali innovazioni in tema di esenzione fiscale delle persone giuridiche di diritto privato, che perseguono scopi di culto. Nei materiali legislativi non si trova invero traccia di una supposta volontà del legislatore che abbia inteso modificare, per quanto concerne l'imposta di donazione e successione, che esula dal quadro dell'armonizzazione fiscale federale (cfr. anche Primi , Le imposte di successione e di donazione ticinesi nel diritto cantonale, intercantonale e internazionale, Bellinzona 1995, p. 52 s.). la precedente normativa. Non si giustifica quindi, in questo specifico contesto, di scostarsi dalla

precedente giurisprudenza di questa Camera, con si era perseguito l'intento di mettere in sintonia, dal profilo della sistematica, le diverse norme, così da evitare risultati incoerenti e non voluti dal legislatore. 5.2 Il presente caso, sia rilevato per completezza, non può essere assimilato alla fattispecie decisa da questa Camera con giudizio del 31 luglio 1997 (cfr. CDT n. \_\_\_\_\_ in re F. S. e J. R.), poiché in quel caso la persona giuridica di diritto privato non aveva scopi di culto, bensì scopi ideali, anche se non di esclusiva pubblica utilità. Certo, in quel giudizio la nozione di scopo ideale veniva definita, in sintonia con la dottrina, in termini più ampi di quella di “pubblica utilità” e in contrapposizione con quella di “scopo di lucro”. La principale differenza rispetto alla pubblica utilità è rappresentata dall’assenza dell’interesse generale e del disinteresse. Così la nozione di scopo ideale abbraccia non soltanto le persone giuridiche che, pur non perseguendo alcuno scopo di lucro, mirano alla tutela degli interessi dei soli propri membri, ma anche, contrariamente all’opinione dell’autorità fiscale cantonale, quelle che si preoccupano di perseguire il bene di terze persone. Una diversa soluzione sarebbe invero difficilmente comprensibile, per non dire difficilmente compatibile con la parità di trattamento. Tuttavia questo giudizio, alla luce di quanto precede, va ulteriormente precisato, nel senso che dallo scopo ideale devono essere escluse, per ragioni sistematiche immanenti alla legge, le persone giuridiche che perseguono scopi religiosi o di culto. L’esonazione di tali enti deve essere considerata come esaurientemente risolta dall’art. 154 lett. c LT. 6. La ricorrente è un’associazione ai sensi degli art. 60 ss. CC ed ha lo scopo di facilitare ai propri membri e ad altre famiglie israelite in genere il culto della loro religione, oltre che a provvedere all’istruzione religiosa ed alla tutela di tutti gli interessi israelitici. In concreto l’associazione cura le attività di culto attraverso la gestione di una sinagoga, di un cimitero e di un bagno rituale nonché retribuendo il rabbino. Essa si occupa inoltre della gestione della scuola ebraica, curando l’organizzazione dei corsi e retribuendo il maestro. Ogni socio è tenuto a contribuire alle spese della comunità. L’associazione ricorrente rientra quindi indubbiamente tra le persone giuridiche di diritto privato che perseguono scopi di culto. Ciò basta per escludere, in virtù delle considerazioni sin qui svolte, che possa beneficiare dell’esonazione fiscale in materia di imposte di successione e donazione, fintanto che non avrà chiesto e ottenuto il riconoscimento di diritto pubblico, come consentito dalla Costituzione. 7. È doveroso rilevare, in conclusione, che l’attuale normativa non si distingue per chiarezza, ché di primo acchito, senza preventivo esame della genesi e della sistematica delle norme sull’esonazione, lo scopo ideale parrebbe includere anche lo scopo di culto o religioso. Un intervento legislativo, che riordini la vigente normativa al di là di interpretazioni giurisprudenziali di non immediata evidenza, appare più che opportuno. Per questi motivi, visto per le spese l’art. 231 LT 1994 dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è respinto. 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di fr. 500.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 80.– per un totale di fr. 580.– sono a carico della ricorrente. 3. Intimazione alle parti. 4. Il presente giudizio è definitivo (art. 230 cpv. 3 LT 1994). per la Camera di diritto tributario del Tribunale d’appello II  
Presidente: Il Segretario: