

TI_GERICHTE 80.1997.33 vom 31. Juli 1997

TI Tribunale d'appello, 1997-07-31, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.1997.33

FR: TI_GERICHTE 80.1997.33 du 31 juillet 1997

IT: TI_GERICHTE 80.1997.33 del 31 luglio 1997

Regeste

Sentenza o decisione senza scheda

Volltext

Tessin Camera di diritto tributario 31.07.1997 80.1997.33 Tessin Camera di diritto tributario 31.07.1997 80.1997.33 Ticino Camera di diritto tributario 31.07.1997 80.1997.33

Sentenza o decisione senza scheda

Incarto n. 80.97.00033 Lugano 31 luglio 1997 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 vicecancelliere: Andrea Pedroli statuendo sul ricorso del 18 febbraio 1997 in materia di: _____ esenzione imposte di successione e di donazione presentato da: _____ e _____, _____, rappr. da: Studio legale _____, _____, ritenuto in fatto ed in diritto 1. La signora _____, domiciliata a _____ e deceduta il _____ 1992, lasciava a titolo di legato una somma di fr. 1'000'000.-, da realizzare mediante la vendita della sua metà di comproprietà di una casa sita a _____, alla Fondazione _____. L'incarico di costituire quest'ultima, entro un anno dalla morte, era conferito agli esecutori testamentari _____ e _____. Con atto pubblico del notaio _____, veniva costituita, in data 24 agosto 1993, la _____, con sede in _____. Lo scopo della fondazione era così definito dagli statuti: «La fondazione ha per scopo, con gli interessi sul capitale, la promozione di società a scopo benefico ed in particolare di istituzioni ebraiche, nel settore sociale ed educativo (scuole, collegi, fondi-stipendi, ecc.) nel Canton Ticino, nella Svizzera ed anche all'estero: possono essere aiutate anche singole persone». 2. In data 13 agosto 1996, l'Ufficio delle imposte di successione e donazione (UCISD) notificava alla Fondazione un progetto di tassazione in relazione al legato destinatole dalla defunta signora _____. L'imponibile era commisurato in fr. 357'000.-, di cui solo il 50,615% era peraltro assoggettato alla sovranità fiscale ticinese ed imposto con l'aliquota del 38,133%. Con istanza del 22 ottobre 1996, la _____ chiedeva l'esenzione dalle imposte cantonali sull'utile e sul capitale e dall'imposta di successione e donazione. La Divisione delle contribuzioni del Dipartimento delle finanze e dell'economia respingeva l'istanza con due decisioni del 21 gennaio 1997. Riteneva infatti che l'istante non adempisse il requisito della pubblica utilità, trattandosi di un'istituzione composta da membri appartenenti alla sola religione ebraica e destinata a sostenere finanziariamente solo enti e persone appartenenti a tale religione. 3. Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, la Fondazione _____ impugna la decisione con cui viene negato l'esonero dall'imposta di successione e donazione. A suo avviso, l'autorità fiscale sarebbe incorsa in un diniego di giustizia, essendosi limitata a negare l'esistenza del presupposto dello scopo di pubblica utilità, mentre l'esonero

dall'imposta di successione e donazione è esteso anche alle persone giuridiche che perseguono meri "scopi ideali nel Cantone o di interesse della comunità svizzera". Rileva quindi che lo scopo che essa persegue è quello di promuovere istituzioni non "esclusivamente" ebraiche ma "in particolare" ebraiche. Nelle sue osservazioni del 14 marzo 1997, la Divisione delle contribuzioni propone di respingere il ricorso, argomentando che per "scopi ideali" si intendono solo quelli perseguiti da società sportive, amatoriali e per il tempo libero, nel cui novero non rientra certamente la ricorrente. Ribadisce quindi che quest'ultima non ha uno scopo di pubblica utilità, non essendo destinata ad operare a favore di una cerchia indeterminata di destinatari.

4. 4.1. In virtù dell'art. 154 cpv. 1 LT, sono esenti dall'imposta di successione e donazione: a) la Confederazione e i suoi stabilimenti, giusta il diritto federale; b) il Cantone e i suoi stabilimenti; c) i Comuni, le Parrocchie e i Patriziati nonché le altre collettività territoriali di diritto pubblico del Cantone; d) 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; e) le istituzioni di previdenza professionale di imprese che hanno domicilio, sede o stabilimento d'impresa in Svizzera, e di imprese che sono loro vicine, a condizione che le risorse di tali istituzioni siano durevolmente ed esclusivamente devolute alla previdenza professionale; f) il coniuge. Il cpv. 2 dello stesso articolo precisa quindi che gli enti di cui al capoverso 1 lettera d) 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. Per il cpv. 3, infine, l'autorità fiscale può esonerare, in tutto o in parte: a) le istituzioni di pubblica utilità con sede nel Cantone, se la loro attività riveste carattere internazionale; b) le istituzioni di pubblica utilità con sede in altro Cantone, se la loro attività riveste carattere nazionale o internazionale.

4.2. Per ottenere il riconoscimento di esenzione dall'imposta di successione e donazione, le persone giuridiche di cui all'art. 154 cpv. 1 lettera d) e cpv. 3 LT devono presentare richiesta scritta all'Ufficio giuridico della Divisione delle contribuzioni (art. 9 Regolamento della legge tributaria, del 18 ottobre 1994).

5. La ricorrente ritiene di rientrare fra le persone giuridiche che hanno diritto all'esenzione fiscale in quanto perseguono «scopi ideali nel Cantone o di interesse della comunità svizzera». Non sarebbe pertanto necessario, come ha fatto l'autorità fiscale, chiedersi se la ricorrente persegua scopi di pubblica utilità, per il fatto che quella di "scopo ideale" è una nozione più ampia.

5.1. L'esenzione degli enti con scopi ideali era stata introdotta con un'apposita modifica della lett. 1 dell'art. 15 e della lett. e dell'art. 120 della legge tributaria del 1976, con effetto dal 1° gennaio 1987 (cfr. L. del 18 febbraio 1986). 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. 1 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». L'elenco di associazioni che segue questa citazione è oltremodo significativo: società sportive, società per il tempo libero, società amatoriali, società locali e altre. Questi intendimenti risultano confermati dal Rapporto n. 2980 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).

5.2. Adottando la nuova legge tributaria, entrata in vigore il 1° gennaio 1995, il legislatore cantonale, nella disciplina dell'esenzione dalle imposte sull'utile e sul capitale delle persone giuridiche, ha voluto conformarsi alle scelte effettuate dal legislatore federale, riprendendo testualmente gli articoli 23 cpv. 1 lett. f della legge sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID) e 56 lett. g della legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD). Rispetto al diritto cantonale previgente, il cambiamento è so-stanziale, soprattutto su due aspetti: • in primo luogo, vi è una restrizione per quanto attiene agli scopi perseguiti dalle persone giuridiche che chiedono l'esenzione: è contemplato ora solo lo scopo «pubblico o di pubblica utilità» e non più gli scopi «ideali nel Cantone o di interesse per la comunità svizzera»; • vi è invece un'estensione per quanto concerne la sede della persona giuridica: mentre la legge del 1976 richiedeva che fosse nel Canton Ticino, la nuova legge ha soppresso tale limitazione, sicché la possibilità di esenzione è estesa anche alle persone giuridiche con sede fuori Cantone (cfr. Messaggio del Consiglio di Stato concernente il progetto di nuova legge tributaria, n. 4169 del 13 ottobre 1993, p. 49 s.; cfr. anche CDT n. _____ del 26 novembre 1996 in re D.-F. AG). Poiché, tuttavia, l'imposizione delle successioni e delle donazioni non è oggetto di armonizzazione fiscale, il legislatore cantonale ha potuto mantenere l'esenzione delle persone giuridiche con “scopi ideali”, nell'ambito della disciplina dell'imposta di successione e donazione (v. anche Primi, *Le imposte di successione e di donazione ticinesi nel diritto cantonale, intercantonale e internazionale*, Bellinzona 1995, p. 52 s.).

5.3. 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 certa 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 ri-sponde ad un preminente interesse della medesima, esercitata a favore della generalità della popolazione; - il perseguimento dello scopo d'interesse generale deve essere disinteressato ed altruista, il che presuppone che l'ente non abbia un 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 im 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*, 2 a 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.; Gyax, *Die Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit nach Wehrsteuerrecht*, in RF 16/1961, p. 95 ss.; Grüniger/Studer, *Kommentar zum Basler Steuergesetz*, Basilea 1970, p. 62 s.; Känzig, *Direkte Bundessteuer*, 2 a 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.). 5.4. La nozione di “scopo ideale” è 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 sì sul solo 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”. Un caso particolarmente significativo di esenzione fondata sullo scopo ideale è quello dei partiti politici. La dottrina e la giurisprudenza dominanti escludono che questi ultimi perseguano scopi pubblici o di pubblica utilità (Yersin , Le statut fiscal des partis politiques, de leurs membres et sympathisants, in ASA 58 p. 106 e autori citati). Ogni partito, preso individualmente, difende le proprie concezioni della società, mira ad ottenere il potere e a far sì che il maggior numero di propri membri raggiunga le funzioni più importanti (Yersin , op. cit. p. 107). Ciò esclude lo scopo di pubblica utilità ma non quello ideale. Di fatto, nei cantoni che esonerano le persone giuridiche con scopo ideale, i partiti beneficiano dell’esenzione (Ibidem). 5.5. Nella fattispecie, non è tanto il disinteresse ad essere messo in dubbio. Il fatto stesso che la ricorrente sia una fondazione costituita dopo la morte di chi l’ha voluta e finanziata basta ad escludere che possa perseguire gli interessi dei propri membri. Sono quindi indubbiamente interessi di terzi ad essere al centro delle preoccupazioni della fondazione. Ciò che manca è piuttosto il perseguimento di un interesse generale. Esso è riconosciuto solo quando i beneficiari potenziali costituiscono una cerchia illimitata di persone. Ora, la fondazione ricorrente ha lo scopo di «promuovere istituzioni di beneficenza, in particolare ebraiche, nel settore sociale come pure nel settore dell’educazione (scuole ed istituti, fondi-stipendio ecc.) nel Canton Ticino, nel resto della Svizzera e anche all’estero» (art. 2 degli statuti). La precisazione, secondo cui beneficiarie dovrebbero essere “in particolare” istituzioni ebraiche, induce a condividere con l’autorità di tassazione l’opinione che la cerchia dei beneficiari non sia così aperta come si vorrebbe addurre nel ricorso. Tanto basta ad escludere che siano adempiti i requisiti della “esclusiva pubblica utilità”. 5.6. Non è però altrettanto condivisibile l’ulteriore conclusione dell’autorità fiscale, secondo cui l’assenza dell’interesse generale escluderebbe l’esistenza, oltre che della pubblica utilità, anche dello scopo ideale. Non si vede, infatti, come si potrebbe pretendere che beneficino dell’esenzione fiscale, quali enti con scopo ideale, istituzioni che perseguono l’interesse dei propri stessi membri (enti, cioè, che mancano del requisito del disinteresse) e non anche persone giuridiche che perseguono l’interesse di terzi, siano pure appartenenti ad una cerchia ristretta (in altre parole, enti che difettano del requisito dell’interesse generale). Quella di “scopo ideale” è infatti una nozione troppo generica, per giungere ad una simile conclusione. Né basta, come fa la Divisione delle contribuzioni nelle sue osservazioni al ricorso, argomentare che il Messaggio del Consiglio di Stato, che accompagnava il disegno di legge con cui è stata introdotta l’esenzione delle persone giuridiche con scopi ideali, menziona solo le istituzioni per il tempo libero. A parte l’evidente carattere esemplificativo dell’elenco di enti proposto nel Messaggio in questione,

ci si domanda allora perché mai il legislatore non avrebbe, in tal caso, adottato una formulazione un po' più circoscritta di quella di "enti con scopi ideali". Privilegiare persone giuridiche che, pur non perseguendo alcuno scopo di lucro, mirano alla tutela degli interessi dei soli propri membri, senza nel contempo estendere tale trattamento anche a quelle persone giuridiche che si preoccupano invece di perseguire il bene di terze persone, non può essere stata la volontà del legislatore; o, almeno, non vi sono sufficienti elementi per giungere a una simile conclusione. Si ritiene pertanto che sia riconosciuto lo scopo ideale della ricorrente.

5.7. L'autorità di tassazione osserva, inoltre, che all'esenzione fiscale della ricorrente si opporrebbe l'assenza di un ulteriore requisito: quello dell'irrevocabilità della destinazione dei beni. Neppure tale argomento può essere condiviso.

5.7.1. È vero senz'altro che la devoluzione ai fini d'interesse generale deve essere durevole ed irrevocabile e questo vincolo dev'essere garantito giuridicamente. Non è adempiuto l'estremo della devoluzione durevole ed irrevocabile, ad esempio, quando la devoluzione è condizionata – diritto di revoca, evento futuro o incerto e via dicendo –, o quando il patrimonio può ancora servire a garantire i debiti personali del disponente – fondazione fiduciaria di una SA – oppure quando il disponente si riserva il godimento, vita natural durante, dei beni devoluti (Sutter , L'esenzione dalle tasse di successione per motivo di "pubblica utilità" giusta l'art. 10 lett. a LTS, in RTT 1972 p. 38; cfr. anche Meier , Die Besteuerung der gemeinnützigen Institutionen im Kanton Aargau, in ZBl 65/1964 p. 208; Baur/Klöti-Weber/Koch/Meier/Ursprung , Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Berna 1991, p. 68; Niggli , Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund, Berna, 1945, p. 112).

5.7.2. Nel presente caso, l'irrevocabilità della devoluzione è garantita non solo dallo scopo voluto dalla fondatrice ma anche dalla stessa natura giuridica della ricorrente. È infatti la disciplina legislativa della fondazione, in quanto tale, ad escludere che il patrimonio conferito possa essere impiegato a favore del disponente o anche solo per uno scopo diverso da quello voluto dal disponente. La fondazione è tenuta all'esecuzione durevole dello scopo attribuitole, nel quadro di una disciplina prestabilita, ed i suoi organi hanno meri poteri di amministrazione, in modo tale che è loro precluso il diritto di adeguare a loro discrezione scopo ed organizzazione della fondazione alle mutate circostanze. Anche un diritto generale alla modifica dello statuto, previsto dallo statuto stesso a favore del fondatore o di un organo, è incompatibile con la natura della fondazione, anche se presupposti ed effetti fossero oggettivamente determinati o determinabili (Honsell/Vogt/Geiser [a cura di], Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht – Schweizerisches Zivilgesetzbuch I [Basler Kommentar], Basilea/Francoforte 1996, n. 1 ad art. 86 CC, p. 538). Lo stesso codice civile riserva alla sola autorità cantonale competente la facoltà di modificare il fine di una fondazione, ma esclusivamente qualora esso abbia « assunto un carattere o sortito un effetto affatto diverso da quello che aveva in origine, cosicché la fondazione manifestamente più non corrisponda all'intenzione del fondatore » (art. 86 cpv. 1 CC). Può, di conseguenza, essere escluso il pericolo che il patrimonio della fondazione possa venire distolto dal fine per cui è stato devoluto dalla fondatrice. Non si vede, in particolare, come i beni della fondazione potrebbero essere destinati a fini di culto.

5.7.3. D'altronde, nella paventata eventualità in cui la fondazione dovesse incorporare il capitale in un istituto già esistente, ma che abbia lo stesso scopo sociale – decisione che la stessa fondatrice ha riservato al consiglio di fondazione, al termine dei primi cinque anni – nulla impedisce di assoggettare tale ulteriore devoluzione all'imposta di donazione, nella misura in cui la beneficiaria sia imponibile nel Cantone e non sia a sua volta al beneficio dell'esenzione fiscale.

5.8. Alla luce delle considerazioni che precedono, alla ricorrente è riconosciuta l'esenzione dalle

imposte di successione e donazione, quale persona giuridica che persegue uno scopo ideale. 6. Il ricorso è conseguentemente accolto. Pertanto, non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. Alla ricorrente è riconosciuta un'indennità per ripetibili. Per questi motivi, visto per le spese l'art. 231 LT 1994 dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è accolto .

§ Di conseguenza, la decisione del 21 gennaio 1997 è riformata nel senso che è accolta l'istanza di esenzione dalle imposte di successione e donazione. 2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese. Alla ricorrente è riconosciuta un'indennità di fr. 3'000.– per ripetibili. 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:

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.