

## TI\_GERICHTE 80.1998.26 vom 5. Februar 1998

TI Tribunale d'appello, 1998-02-05, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.1998.26\\_d19980205](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.1998.26_d19980205)

FR: TI\_GERICHTE 80.1998.26 du 5 février 1998

IT: TI\_GERICHTE 80.1998.26 del 5 febbraio 1998

### Regeste

Sentenza o decisione senza scheda

### Erwägungen

#### E. 3

dicembre 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 16 febbraio 1998 in materia di: \_\_\_\_\_ esenzione imposta cantonale e imposta federale diretta sull'utile e sul capitale presentato da: \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_, ritenuto in fatto ed in diritto 1. Il 4 novembre 1997 veniva costituita l'Associazione \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_ sopra \_\_\_\_\_. Il 26 gennaio 1998 la neocostituita associazione chiedeva di essere posta al beneficio dell'esenzione fiscale. Dopo esame della documentazione prodotta, la Divisione cantonale delle contribuzioni, con decisione del 5 febbraio 1998, accoglieva la domanda in base all'art. 65 lett. g LT, secondo il quale sono esenti dall'imposta le persone giuridiche che perseguono, sul piano cantonale o nazionale, fini di culto, per quanto riguarda l'utile e il capitale esclusivamente e irrevocabilmente destinati a tali fini. Nella decisione si rileva testualmente che «l'associazione gestisce le opere di restauro del \_\_\_\_\_ di \_\_\_\_\_ di \_\_\_\_\_, luogo incentrato alla preghiera e al raccoglimento» e che quindi essa «svolge la sua attività a favore di un ente destinato a promuovere l'esercizio del culto cattolico». Con decisione di pari data la Divisione cantonale delle contribuzioni esonerava inoltre l'associazione dal pagamento delle imposte di donazione e successione in virtù dell'art. 154 lett. d LT. Il 13 marzo 1998 poi la Divisione cantonale delle contribuzioni accoglieva pure la richieste d'esenzione in materia di IFD in applicazione dell'art. 56 lett. h LIFD, di tenore identico all'art. 65 lett. g LT. 2. Il 16 febbraio 1998 l'Associazione \_\_\_\_\_ presentava ricorso contro la decisione di esenzione in materia d'imposta cantonale sull'utile e sul capitale, argomentando di essere non un'associazione che persegue scopi di culto, ma una persona giuridica che persegue scopi di pubblica utilità o scopi pubblici. Rileva che il \_\_\_\_\_ di \_\_\_\_\_ è stato dichiarato monumento storico nazionale e che l'attività dell'associazione è finalizzata al ripristino del complesso immobiliare nel quale figura pure una chiesa. I benefattori dell'associazione devono pertanto poter beneficiare della deduzione fiscale prevista dagli articoli 32 lett. h LT e 33 lett. i LIFD. Il 30 marzo 1998 l'Associazione contestava pure la decisione in materia di imposta federale diretta sollevando argomentazioni del tutto analoghe.

#### E. 3.1

Il Servizio giuridico della Divisione cantonale delle contribuzioni propone invece in via principale di dichiarare irricevibile il ricorso e in via subordinata di respingerlo nel merito. In ordine la DdC contesta alla ricorrente la legittimazione a ricorrere, poiché essa sarebbe comunque esente dal pagamento delle imposte indipendentemente dal motivo dell'esenzione, secondo la lett. g piuttosto che la lett. f dell'art. 65 LT. I singoli benefattori, cui verrebbe negata la possibilità di dedurre nella loro partita fiscale il contributo versato all'associazione, potranno se del caso ricorrere in quanto direttamente toccati dal provvedimento. Nel merito la DdC ribadisce che la ricorrente, gestendo le opere di restauro del monastero, non si occupa della semplice conservazione di un edificio bisognoso di importanti interventi, ma attua un'opera di mantenimento di un luogo religioso e di preghiera tuttora attivo. Non sarebbe invece di nessun rilievo sostanziale la circostanza che il monastero sia stato dichiarato monumento storico nazionale. Diversamente si finirebbe per creare una disparità di trattamento tra un normale edificio ecclesiastico adibito a funzioni religiose e un altro che è considerato monumento storico.

### **E. 3.2**

Pure l'Amministrazione federale delle contribuzioni propone di dichiarare irricevibile il ricorso e subordinatamente di respingerlo nel merito.

### **E. 3.3**

All'udienza del 21 ottobre 1998, l'autorità fiscale non è comparsa, mentre la ricorrente si è riconfermata nella sua posizione.

### **E. 4.1**

Secondo l'art. 65 lett. f LT sono esenti dall'imposta le persone giuridiche che perseguono uno scopo pubblico o di pubblica utilità, per quanto concerne l'utile e il capitale esclusivamente e irrevocabilmente destinati a tali fini. Secondo l'art. 65 lett. g LT sono inoltre esenti le persone giuridiche che perseguono, sul piano cantonale o nazionale, fini di culto, per quanto riguarda l'utile e il capitale esclusivamente e irrevocabilmente destinati a tali fini. Secondo l'art. 154 cpv. 1 lett. d LT sono esenti dall'imposta di successione e donazione 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. 4.2**

Secondo l'art. 56 lett. g LIFD sono esenti dall'imposta le persone giuridiche, che perseguono uno scopo pubblico o di utilità pubblica, per quanto concerne l'utile e il capitale esclusivamente e irrevocabilmente destinati a tali fini. Scopi imprenditoriali non sono di norma considerati d'interesse pubblico. Sono inoltre esenti, secondo l'art. 56 lett. h LIFD, le persone giuridiche che perseguono, sul piano nazionale, fini di culto, per quanto riguarda l'utile e il capitale esclusivamente e irrevocabilmente destinati a tali fini.

### **E. 4.3**

Va inoltre ricordato che secondo l'art. 32 cpv. 1 lett. h LT sono dedotti dai proventi le prestazioni volontarie in contanti a persone giuridiche in Svizzera che sono esentate dalle imposte in virtù del loro scopo pubblico o di esclusiva pubblica utilità (art. 65 lett. f LT), sempre che tali prestazioni siano singolarmente di almeno cento franchi, fino a un massimo di cinquemila franchi. Secondo l'art. 33 cpv. 1 lett. i LIFD sono dedotti dai proventi le

prestazioni volontarie in contanti a persone giuridiche in Svizzera che sono esentate dalle imposte in virtù del loro scopo pubblico o di esclusiva pubblica utilità (art. 56 lett. g LIFD), sempre che tali prestazioni, durante l'anno fiscale, siano di almeno cento franchi e non superino il dieci per cento dei proventi imponibili, dopo le deduzioni di cui agli articoli da 26 a 33.

### **E. 5.1**

Il Servizio giuridico della Divisione delle contribuzioni contesta la legittimazione ricorsuale dell'Associazione \_\_\_\_\_, poiché l'istanza della ricorrente è stata accolta e beneficia comunque dell'esenzione.

### **E. 5.2**

La legittimazione ricorsuale significa il diritto di far accertare da un'autorità di ricorso la legalità di una decisione (Scolari, Diritto amministrativo – Parte generale, Bellinzona 1988, p. 200). Essa implica l'esistenza di un interesse degno di protezione, che può essere sia un interesse di fatto sia un interesse di diritto, direttamente connesso con l'oggetto della contestazione ed attuale (Scolari, op. cit. p. 200 s.). Perché sia data la legittimazione, devono essere adempiuti i seguenti presupposti: ■ l'interessato deve essere toccato e pregiudicato dalla decisione: è irrilevante che si tratti di interessi giuridici o fattuali, ma basta che la decisione gli cagioni uno svantaggio economico, ideale, materiale o di altra natura; ■ il ricorrente deve dimostrare di avere un interesse alla modifica della decisione: si richiede pertanto che egli sia toccato in modo particolare e diretto, in misura maggiore e con intensità superiore rispetto a chiunque altro (Knapp, Grundlagen des Verwaltungsrechts, vol. II, 4 a ediz., Basilea/Francoforte 1993, n. 1980, p. 489).

### **E. 5.3**

La legittimazione a ricorrere dell'Associazione \_\_\_\_\_ è chiaramente data per l'interesse che essa ha ad ottenere una decisione da parte dell'autorità giudiziaria che si pronunci sulla legalità della decisione con cui l'autorità fiscale le ha concesso l'esenzione in quanto persona giuridica che persegue fini di culto. Se infatti dovesse esserle riconosciuta l'esenzione per scopi di pubblica utilità, i suoi benefattori potrebbero beneficiare della deduzione fiscale prevista dagli articoli 33 cpv. 1 lett. i LIFD e 32 cpv. 1 lett. h LT, con vantaggi nella raccolta dei fondi tanto evidenti da non richiedere ulteriore dimostrazione. È dunque evidente che sono gli interessi economici della ricorrente ad essere toccati dalla decisione dell'autorità fiscale, con la quale si concede l'esenzione per fini di culto.

### **E. 5.4**

Del resto, la tesi dell'autorità fiscale, secondo cui legittimato a ricorrere sarebbe solo il contribuente che si vedesse negare la deduzione di una liberalità a favore della ricorrente, non convince neppure alla luce della formulazione delle disposizioni legali che prevedono la deducibilità delle elargizioni. Infatti, la legge richiede, a tal fine, che le persone giuridiche beneficiarie siano esentate dall'imposta in virtù del perseguimento di scopi pubblici o di esclusiva utilità pubblica. Presupposto per la deduzione è dunque che l'esenzione in questione sia già stata concessa al contribuente interessato. La stessa Amministrazione federale delle contribuzioni, nella sua circolare sulla deduzione delle liberalità, afferma quanto segue: «Dal solo fatto che una persona giuridica è esentata dall'imposta non è possibile trarre alcuna conclusione sulla deducibilità delle elargizioni fatte a questa persona giuridica. Occorre dimostrare che l'esenzione fiscale poggia su

esclusivi scopi pubblici o di utilità pubblica e non su fini di culto». ( Circolare n. 12 dell'AFC, dell'8 luglio 1994). L'accertamento del motivo d'esenzione da parte dell'autorità giudiziaria su richiesta della persona giuridica interessata consente così al contribuente, che invoca la deduzione dal proprio reddito di un'elargizione a favore di una persona giuridica, di dimostrare che quest'ultima è al beneficio dell'esenzione e che l'esonero si fonda sugli scopi pubblici o di pubblica utilità che essa persegue.

### **E. 5.5**

Il gravame è pertanto senz'altro ricevibile in ordine.

### **E. 6**

Venendo all'esame del merito del ricorso, si tratta di verificare se, come pretende la ricorrente, essa persegua fini di pubblica utilità o se invece, come ha deciso l'autorità fiscale, la sua attività consista unicamente nel perseguire fini di culto.

#### **E. 6.1**

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 risponde 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; Kuster, Steuerbefreiung von Institutionen mit öffentlichen Zwecken unter besonderer Berücksichtigung des Rechts der direkten Bundessteuer und der Steuerharmonisierung, Zurigo 1998, p. 200 ss.; 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.

#### **E. 6.2**

Le leggi fiscali vigenti affiancano allo scopo di pubblica utilità lo scopo pubblico. Quest'ultimo presuppone che la persona giuridica operi nell'ambito degli interessi superiori della comunità pubblica. Si tratta dunque di istituzioni che sono fondate e guidate da privati o da enti pubblici insieme a privati in forma privatistica quali imprese miste ( Greter, in: Zweifel/Athanas [a cura di], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Basilea/Francoforte 1997, vol. I, tomo I, n. 27 all'art. 23 LAID, p. 290). Lo scopo pubblico si distingue da quello di pubblica utilità per il fatto che si tratta di un'attività che si considera compito pubblico e che di solito è stata trasferita alla persona giuridica da un ente pubblico. Tuttavia, nel caso del perseguimento di scopi pubblici, non si richiede che si

agisca in modo altruistico; se lo scopo viene però perseguito solo indirettamente, mediante l'impiego dell'utile per uno scopo di tale natura, al riconoscimento dell'esenzione fiscale si oppone il principio della neutralità concorrenziale, qualora l'attività economica venga esercitata in condizioni di mercato ( Kuster , op. cit., p. 211 ss.). Oggetto dell'attività possono essere gli stessi compiti che di solito competono agli enti pubblici, come la fornitura di acqua, elettricità e gas, la gestione di case di riposo e cliniche, l'adempimento di compiti culturali (biblioteche ecc.), l'esercizio di infrastrutture per il tempo libero (piscine pubbliche ecc.), la messa a disposizione di abitazioni a pigione moderata ( Greter , op. cit., n. 28 all'art. 23 LAID, p. 290-291; Kuster , op. cit., p. 234 ss.). Nell'applicare questa fattispecie di esenzione deve comunque essere salvaguardato il principio della neutralità concorrenziale, ragione per cui la nozione di scopo pubblico si deve interpretare comunque in modo restrittivo ( Greter , op. cit., n. 28 all'art. 23 LAID, p. 291; Kuster , op. cit., p. 231 ss.).

### **E. 6.3**

Infine, persegue fini di culto una istituzione che promuove la fede religiosa e i cui membri compiono atti per convinzioni religiose, nella forma di un servizio divino. Chi persegue scopi di culto non opera nell'interesse generale e non adempie compiti pubblici. Infatti, l'appartenenza ad una comunità religiosa è una questione privata e come tale tutelata dalla libertà di credenza e di coscienza ( Kuster , op. cit., p. 255).

### **E. 6.4**

Venendo all'esame dell'attività della ricorrente, lo scopo dell'associazione è così definito dallo statuto: L'Associazione non ha scopo di lucro. Lo scopo ideale dell'Associazione è la gestione dei restauri del Monastero di \_\_\_\_\_ sopra \_\_\_\_\_, in particolare: a. la decisione sugli interventi secondo una priorità d'urgenza, previo accordo del \_\_\_\_\_, b. i necessari contatti con le autorità comunali, cantonali e federali e con quelle preposte alla tutela del patrimonio culturale, c. l'esame dei progetti e dei preventivi degli architetti e la decisione sugli appalti, d. l'informazione costante dell'opinione pubblica, e. la richiesta di sussidi comunali, cantonali e federali e la campagna di raccolta di donazioni e offerte per il finanziamento del restauro. Come è evidente, lo scopo per cui l'associazione è stata costituita non è certamente quello di promuovere la fede religiosa o di finanziare particolari attività di culto. Si tratta invece di sostenere, in particolare mediante la raccolta di fondi pubblici e privati, il restauro di un antico monastero, edificato alla fine del Quattrocento. L'autorità fiscale ritiene tuttavia che la manutenzione di un edificio religioso costituisca un "fine di culto" e si richiama a tal fine alla giurisprudenza del Tribunale federale. Nelle sentenze del Tribunale federale citate nelle osservazioni delle amministrazioni federale e cantonale, che risalgono peraltro fino ad oltre un secolo addietro, si parla di "scopo di culto" con riferimento anche alla costruzione ed al mantenimento di chiese e case parrocchiali, a condizione che sia provato che sono di proprietà esclusiva di una comunità religiosa e che servono esclusivamente a scopi religiosi ( DTF 1 p. 86, 3 p. 195, 6 p. 505, 10 p. 324, 14 p. 164, 107 Ia 130). Ne discenderebbe la conclusione che, essendo il monastero in questione ancora "attivo", lo scopo dell'associazione ricorrente sarebbe da qualificarsi "di culto".

### **E. 6.5**

Le decisioni impugnate trascurano tuttavia un aspetto importante, segnatamente se in caso di monumenti storici continui a prevalere l'uso culturale dell'edificio rispetto al suo

intrinseco valore monumentale, degno di tutela. Il monastero di cui si tratta non è infatti un qualsiasi edificio adibito al culto bensì un monumento storico e artistico secondo la legge cantonale (cfr. decisione dell'8 gennaio 1988 del Dipartimento dell'ambiente, in FU 1998), edificato alla fine del Quattrocento, testimonianza intatta di cinque secoli di storia, già ricordata nel 1894 dal Rahn (cfr. J. R. Rahn [trad. E. Pometta], I monumenti artistici del Medio Evo, ristampa anastatica, 1976, p. 88).

### **E. 6.5.1**

La legge ticinese per la protezione dei monumenti storici ed artistici (LMS), del 15 aprile 1946 – da poco abrogata, per l'entrata in vigore della legge sulla protezione dei beni culturali del 13 maggio 1997 – stabiliva che potessero essere «dichiarate monumenti nel senso della legge e, come tali, assoggettate ad una particolare protezione» tutte le cose immobili o mobili, compresi i documenti, le quali abbiano pregio di antichità o d'arte (art. 1). Erano escluse le opere di artisti viventi o la cui esecuzione risalisse a meno di cinquant'anni, come pure le opere di artisti stranieri entrate nel territorio cantonale da meno di cinquant'anni (art. 2 cpv. 1). Gli oggetti d'arte o d'antichità che appartenevano a privati, inoltre, potevano diventare monumenti «solo in quanto la loro perdita od esportazione arrechino, per il loro grande pregio, un danno grave al patrimonio artistico od alla storia del Cantone» (art. 2 cpv. 2). Il vincolo di monumento storico comporta le restrizioni che seguono: - il divieto di alterare l'oggetto, sia pure a scopo di manutenzione o di restauro, senza il consenso dell'autorità (art. 7 cpv. 1 LMS); - l'obbligo di conservazione, alleviato da eventuali interventi di sussidio, ritenuto che lo Stato ha la facoltà di eseguire esso medesimo i lavori necessari e di rivalersi verso il proprietario come un gestore di affari senza mandato (l'art. 8 cpv. 2 LMS rinvia all'art. 472 CO, ma si tratta in realtà dell'art. 472 vCO corrispondente all'attuale art. 422 CO) (cfr. STF 23 dicembre 1987, in RDAT 1988 n. 29).

### **E. 6.5.2**

Come detto, la LMS è recentemente stata sostituita dalla legge sulla protezione dei beni culturali. La nuova legge prevede, all'art. 42, che il Consiglio di Stato allestisca ed aggiorni regolarmente l'inventario dei beni culturali protetti. Poiché peraltro l'allestimento dell'inventario richiederà parecchi anni di lavoro, l'art. 53 stabilisce transitoriamente che l'elenco dei monumenti storici ed artistici valga, per la durata di dieci anni a decorrere dall'entrata in vigore della nuova legge, quale inventario transitorio dei beni culturali protetti di interesse cantonale. Secondo l'art. 2, sono beni culturali i beni mobili e gli immobili che singolarmente o nel loro insieme rivestono interesse per la collettività, in quanto testimonianze dell'attività creativa dell'uomo in tutte le sue espressioni. La legge precisa poi (art. 3) che bene culturale protetto è ogni bene culturale sottoposto a protezione in applicazione di questa legge e della legislazione sulla pianificazione del territorio. L'art. 3 cpv. 2 aggiunge che: In particolare sono categorie di beni protetti: a) gli immobili d'interesse cantonale; b) gli immobili d'interesse locale; c) i mobili appartenenti a privati o a enti pubblici; d) i mobili appartenenti ad istituzioni culturali riconosciute. Il passaggio dalla definizione di "monumento" a quella di "bene culturale", secondo le intenzioni del legislatore, discende dall'affermarsi di una nozione di cultura più aperta e dinamica, rispetto a quella tradizionale che, a differenza di quest'ultima, fa riferimento non più ai soli valori alti della civiltà, ma anche all'insieme di tutti quei valori, usi e costumi che caratterizzano il vivere sociale di un popolo. Per "bene culturale" si intende appunto il prodotto dell'attività culturale in senso lato (Messaggio del Consiglio di Stato concernente il disegno di legge

sulla protezione dei beni culturali, n. 4387 del 14 marzo 1995, p. 18). In concreto, secondo il governo, può essere definito bene culturale che riveste importanza per la collettività un oggetto non solo di interesse storico e artistico, ma anche religioso, archeologico, architettonico, urbanistico, etnografico, archivistico, bibliografico, numismatico, ecc. (Messaggio cit., p. 23, con sottolineatura del red.). La nuova legge codifica poi il principio della corresponsabilità di ente pubblico e proprietari nel campo della cura dei beni culturali protetti: Art. 5 1 Il Consiglio di Stato promuove e coordina la protezione attiva dei beni culturali organizzandola quale servizio pubblico. 2 I proprietari sono responsabili della tutela dei beni culturali di loro appartenenza. 3 Gli enti pubblici partecipano alla tutela nella misura richiesta dall'interesse pubblico. Fra le misure di promozione volute dal legislatore spicca in particolare il contributo finanziario alla conservazione: Art. 8 1 Il Cantone partecipa ai costi di manutenzione regolare, di conservazione e di restauro dei beni culturali protetti di interesse cantonale, previo esame del progetto di intervento e quando i lavori non possano essere finanziati con altri mezzi. 2 Il contributo del Cantone è subordinato alla partecipazione alle spese da parte del Comune o di altri enti locali, in misura proporzionata alle loro capacità finanziarie. 3 Il Cantone partecipa alle spese di conservazione di beni culturali protetti di interesse locale in casi eccezionali; segnatamente se, nonostante gli sforzi del proprietario e della collettività locale, l'aiuto cantonale fosse indispensabile a salvaguardare l'opera. Il messaggio del Consiglio di Stato aggiunge poi un rinvio alla legislazione tributaria, che contiene un'ulteriore misura di promozione, nella forma di un sostegno economico indiretto ai proprietari privati di beni culturali protetti (Messaggio cit., p. 27). Vi rientra in particolare l'art. 31 cpv. 3 LT, che prevede deduzioni dal reddito delle spese di cura di un immobile protetto. Lo stesso messaggio ricorda poi la deducibilità, prevista dall'art. 32 lett. h LT, delle liberalità a favore di persone giuridiche non imponibili per il loro scopo pubblico, osservando testualmente che: «La deduzione è applicabile ad esempio nel caso di devoluzione a una fondazione di pubblica utilità che restaura un bene culturale o che si occupa della conservazione di beni mobili» (Messaggio cit., p. 29).

### **E. 6.5.3**

Come si è già notato, il legislatore non ha affatto ignorato la rilevanza dei monumenti religiosi, nel novero dei beni culturali di cui si occupa la legge cantonale, né ha manifestato preoccupazioni in merito alla salvaguardia della neutralità religiosa dello Stato. Al contrario, nel già più volte citato messaggio del Consiglio di Stato si può leggere: «Le implicazioni dirette di questo nuovo e più conforme approccio al patrimonio tramandato dal passato si possono misurare anche nel modo con cui lo Stato guarda a quelle testimonianze che, per consistenza numerica, per esiti concreti e soprattutto per la capillare distribuzione sul territorio, rappresentano la parte più consistente dei beni culturali, ossia i monumenti religiosi. A prescindere infatti da ogni valutazione di ordine storiografico sui secoli che ci hanno preceduto, dobbiamo riconoscere che l'elevato numero di edifici riservati al culto (confermato ampiamente in loco dalle indagini statistiche, cfr. ad esempio Gruber, 1940) traduce in parametri visibili un'eredità che ha marcato in profondità la cultura e la società dell'Occidente cui appartengono le nostre regioni alpine – eredità che, pur in un contesto radicalmente mutato, si è mantenuta fino ai nostri giorni. L'indagine storica, supporto indispensabile per un intelligente intervento di tutela da parte dello Stato, ha d'altronde ampiamente confermato il ruolo fondamentale che l'esperienza religiosa ha avuto nella vita delle persone e quello esercitato dalla Chiesa sulle forme di aggregazione, sulle strutture assistenziali e in genere sull'ampio ventaglio di attività e di espressioni create dall'uomo: dimenticare queste premesse equivarrebbe in una certa misura a privarsi della possibilità di

comprendere adeguatamente quello che i monumenti religiosi, da quello esteticamente più significativo a quello più modesto, vogliono significare. Ai monumenti religiosi occorrerà riservare una giusta attenzione». (Messaggio cit., pp. 18-19). Nello stesso messaggio si legge in seguito, commentando l'art. 6, che si occupa in particolare dello scambio di informazioni con la Chiesa nel campo della protezione dei beni culturali destinati al culto: «Già s'è detto nella premessa (cfr. messaggio cap. 4.1) dell'attenzione che occorrerà riservare ai beni destinati al culto (Chiese, oratori, cappelle, croci...). Questo per un duplice motivo: da una parte perché, al di là delle valutazioni estetiche che ogni generazione riesce ad esprimere, essi incarnano quell'orizzonte ideale di credenze e di valori entro il quale si sono situate in passato le singole persone e i gruppi sociali; dall'altra perché - caso, questo, probabilmente unico nel composito panorama dei beni da proteggere - gli edifici sacri mantengono a distanza di secoli le stesse funzioni per le quali sono stati edificati. Dal profilo pratico si rivela quindi oltremodo necessario stabilire un proficuo rapporto di cooperazione con le autorità ecclesiastiche, cui, spetta il compito di vigilare sul culto e sull'uso degli edifici sacri nel territorio diocesano. Il capoverso 2 mira proprio a creare un contatto costante ed uno scambio proficuo d'informazioni fra i servizi dipartimentali e l'autorità ecclesiastica ad ogni stadio dell'intervento sul bene di natura culturale, quindi sia per quanto attiene alla conoscenza, alle misure di promozione sino alla protezione vera e propria. Questo anzitutto per poter valorizzare al meglio questo tipo particolare di testimonianza presente sul territorio ed inoltre per garantire che le necessità di tutela del patrimonio e quelle della destinazione attuale degli edifici sacri procedano di comune accordo. Sarà poi opportuno che, oltre a questo scambio costante tra gli organismi competenti, la commissione dei beni culturali possa contare al suo interno sulla presenza di commissari attenti e sensibili alla realtà ed alle particolarità dei beni destinati al culto». (Messaggio cit., pp. 26-27). Come si vede, il governo cantonale non si è neppure sognato di far discendere dalla circostanza che «gli edifici sacri mantengono a distanza di secoli le stesse funzioni per le quali sono stati edificati» la conclusione che essi non sarebbero perciò meritevoli di tutela; ha unicamente affermato la necessità di favorire uno scambio di informazioni fra autorità cantonale e autorità ecclesiastiche nell'interesse superiore della salvaguardia dei beni di cui si tratta.

#### **E. 6.5.4**

Che la tutela dei beni culturali rientri fra gli interessi generali della collettività non dovrebbe potersi mettere in dubbio. Basti dire che, accanto alla competenza cantonale a legiferare in materia, esiste altresì una competenza sussidiaria della Confederazione, prevista dall'art. 24 sexies Cost. fed.. Ebbene, la dottrina e la giurisprudenza ritengono che vi sia un interesse pubblico alla tutela dei monumenti (p. es. Hangartner, *Grundsätzliche Probleme der Eigentumsгарantie und der Entschädigungspflicht in der Denkmalpflege*, in: Hangartner [a cura di], *Rechtsfragen der Denkmalpflege*, San Gallo 1981, p. 62; Joller, *Denkmalpflegerische Massnahmen nach schweizerischem Recht*, Entlebuch 1987, p. 47). L'interesse alla conservazione di un oggetto per ragioni di ordine scientifico, storico, artistico, culturale, estetico o socioigienico è dato quando essa è richiesta da determinati fatti ed è considerata necessaria nella coscienza della popolazione o di una vasta cerchia di esperti (Joller, op. cit., p. 48). La tutela di tale interesse pubblico giustifica del resto misure statali ben più incisive di un'agevolazione fiscale; basti pensare ai vincoli che colpiscono gli stessi diritti del proprietario sull'oggetto protetto, fino all'espropriazione. Né si può immaginare che il principio della neutralità religiosa dello Stato possa entrare in collisione con il suddetto interesse pubblico alla tutela dei beni culturali, per il solo fatto che un

monumento di carattere religioso è tuttora adibito al culto. Piuttosto, in dottrina si fa notare come, nella determinazione dei limiti della proprietà, debba essere tutelata la libertà di culto, con la conseguenza, in particolare, che le prescrizioni sulla tutela dei monumenti e dei beni culturali deve essere concepita in modo rispettoso degli oggetti di culto ( Hangartner , Grundzüge des schweizerischen Staatsrechts , II vol., p. 32). Se un monumento viene riconosciuto meritevole di tutela perché è considerato una testimonianza del passato o perché comunque la popolazione gli riconosce un particolare valore, tale da renderlo meritevole di protezione, ciò basta senz'altro a giustificare l'adozione delle misure previste dalla legge a tutela dei beni culturali, purché naturalmente vi sia una certa proporzionalità. Se alcune misure possono essere concepite come uno svantaggio per il proprietario – il diritto di prelazione a favore dello Stato o addirittura l'espropriazione – ve ne sono altre che possono apparire come dei “privilegi”: sussidi, agevolazioni fiscali. Come non avrebbe senso negare l'efficacia delle prime per il solo fatto che si tratti di beni adibiti al culto, non si vede perché lo stesso non debba valere per le seconde. Anche perché, aldilà delle apparenze, anche quelli che potrebbero sembrare dei “privilegi” saranno in realtà perlopiù mere misure di protezione, come le altre: è vero infatti che lo Stato contribuisce direttamente (sussidi) o indirettamente (agevolazioni fiscali) al mantenimento e alla conservazione, ma è altrettanto vero che tali misure sono in un certo senso la semplice contropartita dell'obbligo, posto a carico del proprietario, di conservare integro il bene protetto in tutti gli aspetti materiali o immateriali che ne costituiscono le caratteristiche.

#### **E. 6.5.5**

Nel corso di questo secolo la sensibilità culturale verso le vestigia pervenuteci dai secoli passati è profondamente mutata. Se infatti in un'epoca, come l'Ottocento, di aspre contese civili e religiose, in cui prevaleva sovente un approccio esasperato ai problemi, la regola non era necessariamente quella del rispetto del monumento storico e dei valori culturali che veicolava, oggi la tutela dei monumenti storici, compresi quelli tuttora adibiti al culto, è entrata a tal punto nella sensibilità culturale del nostro tempo da rientrare tra i compiti della Protezione civile, che si è dotata di un apposito Servizio dei beni culturali. Se si scorrono i documenti del corso pilota, riguardante un comune del luganese, ci si accorge che tra i beni culturali degni di protezione prioritaria figurano, indipendentemente dal fatto che siano tuttora adibiti al culto, una chiesa (con un ossario e cappelle della Via \_\_\_\_\_) e un cimitero monumentale.

#### **E. 6.5.6**

È dunque accertato in modo sufficiente il carattere di interesse pubblico dello scopo perseguito dalla ricorrente. La ricorrente non si identifica infatti con la comunità religiosa che è proprietaria del Monastero, ma è invece un'associazione costituita secondo gli articoli 60 ss. CCS con lo scopo di gestire i restauri del Monastero. In tal modo, l'associazione contribuisce alla realizzazione dell'interesse pubblico alla salvaguardia del monumento stesso, in primo luogo fungendo da tramite fra l'autorità e il Monastero per quanto attiene all'esecuzione dei lavori ed al loro finanziamento pubblico e in secondo luogo raccogliendo donazioni che servano a coprire gli ingenti costi a carico dei proprietari.

#### **E. 6.6**

Proprio perché, operando in tal modo nel senso indicato dalla legislazione sulla tutela dei beni culturali, la ricorrente svolge dei compiti che contribuiscono ad agevolare la realizzazione di un interesse pubblico, ci si potrebbe addirittura chiedere se non si sia in

presenza di uno scopo pubblico piuttosto che di pubblica utilità. La questione può tuttavia rimanere insoluta, in considerazione del fatto che le conseguenze sarebbero le stesse, quanto alla deducibilità delle liberalità a favore della ricorrente. 7. Per le ragioni che precedono, il ricorso è accolto. Di conseguenza, le decisioni impugnate sono riformate nel senso che alla ricorrente è riconosciuta l'esenzione dalle imposte cantonali e federali sull'utile e sul capitale, ai sensi degli articoli 65 lett. f LT e 56 lett. g LIFD. Alla ricorrente è riconosciuta inoltre un'indennità per ripetibili. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è accolto. § Di conseguenza, le decisioni del 5 febbraio e del 13 marzo 1998 sono riformate nel senso che alla ricorrente è riconosciuta l'esenzione dalle imposte cantonali sull'utile e sul capitale e dall'imposta federale diretta, ai sensi degli articoli 65 lett. f LT e 56 lett. g LIFD. 2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese. Alla ricorrente è riconosciuta un'indennità di fr. 800.– per ripetibili. 3. Intimazione alle parti. 4. Per l'IC il presente giudizio è definitivo (art. 230 cpv. 3 LT 1994). Per l'IFD è ammesso il ricorso entro 30 giorni al Tribunale federale in Losanna (art. 146 LIFD). per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello II  
Presidente: Il Segretario:

#### **E. 10**

lett. a LTS, in RTT 1971 p. 34 ss.; Gygax , Die Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit nach Wehrsteuerrecht , in RF 16/1961, p. 95 ss.; Grüninger/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.).

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