

TI_GERICHTE 80.2007.163 vom 15. Oktober 2007

TI Tribunale d'appello, 2007-10-15, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2007.163

FR: TI_GERICHTE 80.2007.163 du 15 octobre 2007

IT: TI_GERICHTE 80.2007.163 del 15 ottobre 2007

Regeste

Esenzione fiscale di persone giuridiche: scopo pubblico, fondazione che gestisce ospedale, inclusione nella pianificazione ospedaliera

Erwägungen

E. 26

gennaio 1962, p. 2). Su questa base, i quattro ospedali dei distretti di Mendrisio, Lugano, Locarno e Bellinzona venivano definiti “per importanza ed attrezzature specialistiche... ospedali pubblici principali”, mentre gli altri tre (Cevio, Acquarossa e Faido) venivano considerati “di secondaria categoria”. L’opposizione della minoranza commissionale faceva leva sulla discriminazione fra ospedali principali e secondari e sull’esclusione di tre ospedali (Castelrotto, Italiano e Santa Croce), che pure erano “riconosciuti di interesse pubblico” (Rapporto n. 1035 R2, p. 3). Fra gli argomenti addotti dalla minoranza, si legge anche la frase seguente: Ora è noto che proprio lo Stato, per motivi “d’interesse pubblico”, ha reso esenti d’imposta gli ospedali di Castelrotto, l’ospedale Italiano e quello di Santa Croce a Faido”. (Rapporto n. 1035 R2, p. 4). Nel rapporto citato si contesta anche che sia possibile una distinzione fondata sulla natura di diritto pubblico o di diritto privato delle persone giuridiche da sussidiare: solo un ospedale avrebbe adempiuto il requisito per ottenere un sussidio, trattandosi di un “istituto di diritto pubblico”, cioè il Civico di Lugano; tutti gli altri facevano capo a fondazioni o associazioni, “anche se nella loro denominazione aggiungono l’appellativo ‘distrettuale’” (Rapporto cit., p. 6). Come accennato, il disegno di legge contestato dal rapporto commissionale appena illustrato non sarebbe poi mai entrato in vigore, pur essendo stato approvato dalla maggioranza del Gran Consiglio, essendovi stato un referendum. Nel nuovo disegno di legge del 13 settembre 1963, il governo cantonale ha così rinunciato ad elencare gli ospedali sussidiati, limitandosi per contro ad enunciare le condizioni che permettevano di qualificare gli ospedali “di interesse pubblico”. Anche a questo proposito, può essere interessante menzionare il testo proposto per l’art. 2 della legge sul sussidiamento degli ospedali di interesse pubblico: Sono ospedali d’interesse pubblico, secondo la presente legge, gli istituti di cura che: a) non perseguono scopo di lucro; b) garantiscono il ricovero delle persone bisognose di cura senza discriminazioni di nazionalità, di domicilio, di religione o altre; c) contano, nei reparti comuni, almeno il 60% del totale dei letti disponibili; d) dispongono dei servizi specialistici di medicina, chirurgia, ginecologia-ostetricia e pediatria diretti da primari FMH; e) dispongono di personale qualificato. La Commissione speciale, nel suo rapporto, ha approvato, da un lato, la definizione delle “condizioni a cui deve rispondere l’ospedale per essere considerato di interesse pubblico”, ma ha tuttavia voluto elencare esplicitamente “gli istituti sussidiabili a condizione che adempiano i requisiti richiesti dall’art. 2” (Rapporto n. 1157 R del 13 dicembre 1963). L’elenco proposto conta i quattro ospedali principali e i tre secondari che

erano già menzionati nel disegno di legge bocciato dal popolo, cui si aggiungevano gli ospedali Santa Croce di Faido, Italiano di Viganello e Malcantonese di Castelrotto. 3.4. Il salto di qualità nel ruolo dello Stato nella gestione della sanità avviene, come anticipato, solo nel 1983, quando entra in vigore la legge sugli ospedali pubblici. Il sistema del sussidiamento non era più sostenibile, per la continua crescita dell'offerta e dei costi. Il Cantone era praticamente obbligato a finanziare tutti i disavanzi d'esercizio degli ospedali ed a sussidiare tutte le opere, senza peraltro poter decidere concretamente sul merito degli interventi. Era allora parsa inevitabile l'elaborazione di una pianificazione ospedaliera cantonale, accompagnata dall'istituzione di un Ente cantonale di diritto pubblico. La nuova legge ha previsto che lo Stato, tramite il neocostituito Ente Ospedaliero Cantonale, assumesse la proprietà degli ospedali a titolo gratuito e su base volontaria. A tal fine, i proprietari degli ospedali di interesse pubblico dovevano optare entro il 30 settembre 1983 per il passaggio allo Stato; scaduto tale termine, avrebbero perso il diritto ai sussidi. La portata della nuova normativa è stata sottolineata in Gran Consiglio, durante la discussione finale, dal relatore di maggioranza, Giorgio Nosedà, che ha manifestato grande meraviglia "nel constatare che nessuna discussione sia sorta attorno al nodo centrale di tutta la legge e cioè il passaggio allo Stato, mediante l'Ente, della proprietà degli ospedali di interesse pubblico sancito dagli articoli 4 e 6 della nuova legge ospedaliera: eppure è questo il fatto politico più importante e qualificante" (cfr. Verbali del Gran Consiglio, sessione autunnale 1982, p. 1011). 3.5. Già il 19 dicembre 1983, il parlamento ticinese ha votato il decreto legislativo concernente le assunzioni di ospedali da parte dell'Ente ospedaliero cantonale. Le istanze pervenute erano nove, provenienti cioè da tutti gli ospedali considerati "di interesse pubblico" secondo la legge ospedaliera del 19 dicembre 1963, con la sola eccezione dell'Ospedale Malcantonese di Castelrotto. Quest'ultimo aveva rinunciato all'adesione, "ritenendola incompatibile con le volontà testamentarie del fondatore per quanto concerne specificatamente l'indipendenza giuridica e la cessione incondizionata della proprietà" (cfr. Messaggio del Consiglio di Stato n. 2769 del 30 novembre 1983 concernente le assunzioni di ospedali da parte dell'Ente ospedaliero cantonale, p. 3); aveva peraltro chiesto al Gran Consiglio di pronunciarsi sull'istanza di sussidiamento relativa ai lavori di ammodernamento delle strutture ospedaliere, che era stata tenuta in sospenso in attesa dell'elaborazione della pianificazione ospedaliera cantonale. Secondo il Consiglio di Stato come per pure la maggioranza della Commissione della gestione, tale istanza era divenuta improponibile dopo l'entrata in vigore della Legge sugli ospedali pubblici (cfr. Messaggio cit., p. 3; inoltre Rapporto n. 2769 R1 del 12 dicembre 1983 della maggioranza della Commissione della gestione sul messaggio

E. 30

novembre 1983, p. 1). 3.6. Non è dunque così facile intraprendere una netta distinzione fra ospedali pubblici ed ospedali privati: · se ci si fonda sull'organizzazione istituzionale, si considerano pubblici solo gli ospedali gestiti dallo Stato; · se per contro ci si basa sulla forma giuridica, si considerano privati tutti gli ospedali che sono gestiti da associazioni, fondazioni o società anonime, mentre sono pubblici quelli che appartengono a collettività territoriali (Cantoni, consorzi di comuni, distretti e comuni) o ad altre corporazioni o fondazioni di diritto pubblico; · se il criterio è l'amministrazione diretta o indiretta da parte dello Stato, si considerano pubblici gli ospedali che sono direttamente amministrati dall'ente pubblico, mentre sono privati quelli la cui amministrazione è trasferita ad altri soggetti che godono di una certa autonomia (in particolare stabilimenti di diritto cantonale o comunale); · un altro criterio potrebbe essere rappresentato dalla pubblica utilità o dallo

scopo pubblico: ospedali privati che perseguono tali scopi sarebbero in tal caso considerati pubblici; · anche le modalità di finanziamento possono offrire un criterio di distinzione: gli ospedali che sono finanziati in modo essenziale con denaro pubblico si potrebbero in tal caso considerare pubblici (Mattig , op. cit., pp. 8-9, che ritiene preferibile il primo criterio).

4. 4.1. Dopo questa ampia premessa sull'organizzazione e sull'evoluzione del sistema sanitario, ed in particolar modo ospedaliero, cantonale, si tratta di confrontarsi con i presupposti per il riconoscimento dello scopo pubblico della fondazione ricorrente.

L'autorità fiscale ritiene che solo gli ospedali facenti parte dell'Ente ospedaliero cantonale (EOC) svolgano uno scopo pubblico. Di diverso avviso la ricorrente, secondo cui sarebbe invece determinante la circostanza che _____ sia incluso nella pianificazione ospedaliera cantonale.

4.2. Sul fatto che quello perseguito dalla ricorrente sia uno scopo pubblico non dovrebbero sussistere fondati dubbi. Riprendendo la definizione proposta dalla Circolare n. 12 dell'AFC, nella nozione di scopi pubblici rientrano infatti una categoria limitata di compiti che – diversamente dall'utilità pubblica – devono rigidamente fondarsi sui compiti dello Stato e non richiedono alcun sacrificio. Che la sanità pubblica rientri fra i compiti o scopi pubblici è infatti evidente, come dimostra la stessa storia del sistema sanitario svizzero ed in particolare quella degli “ospedali pubblici” ticinesi, su cui ci si è soffermati in precedenza.

4.3. A tale riguardo, la ricorrente ritiene di adempiere questo requisito, essendo la sua attività considerata dalla pianificazione ospedaliera cantonale.

L'autorità di tassazione ritiene invece che solo gli ospedali che rientrano nell'Ente ospedaliero cantonale svolgano un compito pubblico. L'argomento della Divisione delle contribuzioni non convince per diverse ragioni. Già il fatto, sottolineato nelle osservazioni al ricorso, che l'EOC sia esente da imposte e tasse cantonali e comunali (art. 7 Legge sull'EOC [Ente ospedaliero cantonale] del 19 dicembre 2000 [LEOC; RL 6.3.1.1]) non appare determinante: gli ospedali dell'EOC sono a tutti gli effetti ospedali statali, cioè appartenenti al Canton Ticino, sia pure tramite l'EOC; è allora evidente che siano esentati dalle imposte cantonali. Ma ciò non basta ad escludere che altre persone giuridiche possano condividere lo stesso compito pubblico e beneficiare pertanto dell'esenzione prevista dalla legislazione tributaria. Il problema è semmai di verificare se effettivamente il Cantone, in seguito alla “statalizzazione” degli ospedali avvenuta nel 1983, abbia per così dire monopolizzato il compito della sanità pubblica.

4.4. Devono allora essere meglio approfonditi il significato e gli effetti della pianificazione ospedaliera. È vero che la base legale della pianificazione ospedaliera cantonale è contenuta nella legge federale sull'assicurazione delle malattie del 18 marzo 1994 (LAMal; RS 832.10). Si tratta tuttavia di uno strumento che risale agli anni cinquanta del secolo scorso e che è nato parallelamente all'incremento del ruolo dello Stato nel finanziamento degli ospedali (primo cantone ad introdurre la pianificazione ospedaliera è stato Zurigo, nel lontano 1947; cfr. Mattig , op. cit., p. 28). Per far fronte alle eccedenze di posti letto manifestatesi soprattutto negli anni settanta, lo strumento ha acquistato importanza sempre crescente. La pianificazione ospedaliera provvede, da un lato, a procurare i mezzi necessari perché possa essere messo a disposizione di ogni abitante di un cantone un trattamento di buona qualità ed economico; dall'altra parte, suddivide i compiti che ne derivano fra i diversi fornitori di prestazioni. Si tratta di un compito attribuito ai cantoni, precisamente ai governi cantonali (cfr. il combinato disposto degli articoli 39 e 53 LAMal). I principali fondamenti giuridici della pianificazione ospedaliera sono rappresentati, oltre che dalle costituzioni cantonali, dalle leggi sanitarie ed ospedaliere. Dopo l'entrata in vigore della LAMal, il risultato determinante dell'attività pianificatoria è costituito dagli elenchi vincolanti di ospedali (Mattig , op. cit.,

p. 33). 4.5. Nella pianificazione ospedaliera secondo la LAMal devono essere presi in considerazione anche gli ospedali privati (art. 39 cpv. 1 lett. d LAMal). A tale riguardo, nei diversi cantoni si verificano scelte differenti nella strategia di finanziamento della spesa sanitaria. Infatti, l'art. 49 cpv. 1 LAMal, nella versione in vigore fino alla fine del 2008, stabiliva che per la remunerazione della spesa ospedaliera potesse essere posto a carico dell'assicurazione malattia al massimo il 50% dei costi fatturabili, purché si trattasse di "ospedali pubblici o sussidiati dall'ente pubblico". Se un cantone decide di includere nella pianificazione ospedaliera strutture private che non rientrano nella nozione di "ospedali pubblici o sussidiati dall'ente pubblico", può evitare di partecipare al finanziamento delle prestazioni stazionarie di una parte della popolazione. La conseguenza di una simile scelta è che per le cure ospedaliere erogate in una clinica privata la tariffa rimborsata dall'assicurazione sociale sarà ben superiore al 50% e potrà avvicinarsi al 100%; ciò implica un trasferimento di questa parte della spesa dalla fiscalità (generalmente progressiva) al premio dell'assicurazione malattia, che notoriamente non dipende dal reddito dei cittadini (cfr. Crivelli/Filippini/Mantegazzini-Antonio li/Pallotti, I costi dell'assicurazione malattia nel Cantone Ticino – Rapporto finale, Lugano, dicembre 2007, p. 19). Fra i cantoni svizzeri, il Canton Ticino spicca proprio per l'incidenza di ospedali privati non sussidiati, che sono sei su dodici (cioè il 50%, percentuale seconda solo a quella di Ginevra e pari a quella del Canton Zugo; cfr. Crivelli/Filippini/Mantegazzini-Antonio li/Pallotti, op. cit., p. 33). La conseguenza della situazione descritta è che le cliniche private, pur coprendo una parte significativa del fabbisogno di base della popolazione, non beneficiano del finanziamento fiscale previsto dall'art. 49 LAMal (Crivelli/Filippini/Mantegazzini-Antonio li/Pallotti, op. cit., p. 55). In tal modo, il Canton Ticino riesce a limitare la quota di finanziamento a carico della spesa pubblica (34,2%, contro il 42,3% della media dei cantoni) e supera invece gli altri cantoni per quanto riguarda la quota di finanziamento rappresentata dai premi dell'assicurazione malattia (43,1%, contro il 31,9%; cfr. Crivelli/Filippini/Mantegazzini-Antonio li/Pallotti, op. cit., p. 56). Anche in questo caso, vale la pena di proporre la tabella contenuta nel testo citato, da cui risulta la particolare situazione del Canton Ticino nel confronto intercantonale: In questo contesto, va ricordato che, in base alle nuove disposizioni della LAMal entrate in vigore il 1° gennaio 2009, in caso di cura ospedaliera l'assicurato avrà la libera scelta tra gli ospedali che figurano nell'apposito elenco ed il Cantone di domicilio dovrà contribuire alla remunerazione delle prestazioni ospedaliere nella misura minima del 55%, anche qualora si tratti di un ospedale privato (cfr. articoli 41, 49 e 49a LAMal, nella versione in vigore dal 1.1.2009; cfr. anche le disposizioni transitorie, che concedono ai cantoni un termine di tre anni per adeguarsi alla nuova normativa). 4.6. Ritornando alla questione dello scopo pubblico degli ospedali inclusi nella pianificazione ospedaliera cantonale, dovrebbe essere chiaro che esso non può essere limitato agli istituti facenti parte dell'Ente ospedaliero. La pianificazione ospedaliera ha lo scopo di garantire ai cittadini di un cantone la disponibilità di posti letto sufficienti: se tale obiettivo non è raggiunto con l'offerta dei nosocomi pubblici (dello Stato o sussidiati da quest'ultimo), il Cantone deve necessariamente includere nell'elenco ospedali privati. Per effetto dell'inclusione nell'apposito elenco, gli ospedali privati vengono, sia pure indirettamente, sussidiati con fondi pubblici; come si è visto, se si tratta di ospedali privati non sussidiati (come è il caso di tutti quelli inclusi nella pianificazione cantonale ticinese), tutti i costi sono a carico dell'assicurazione sociale contro le malattie. Fra l'altro, è significativo che proprio il Canton Ticino emerga nel confronto intercantonale perché la situazione particolare del suo sistema ospedaliero gli

consente di spostare i costi dalle casse cantonali a quelle dell'assicurazione sociale. La circostanza che in tal modo le finanze cantonali ne traggano un (relativo) beneficio non significa certamente che siano solo gli ospedali dell'EOC a rientrare nell'offerta sanitaria "pubblica". Indicazioni interessanti emergono poi anche dall'esame dell'evoluzione dell'offerta ospedaliera ticinese. Il Cantone è passato, in tempi relativamente recenti, da un sistema caratterizzato dall'esistenza esclusiva di nosocomi privati (o comunque non cantonali), sussidiati peraltro in misura praticamente illimitata in virtù del loro "interesse pubblico", ad un sistema misto in cui il fabbisogno dei cittadini è garantito da sei ospedali pubblici e sei privati. Che il fabbisogno non potesse essere coperto dai soli ospedali dell'EOC era del resto scontato, fin dalla sua istituzione, proprio per il modo in cui esso è nato: spettava ai singoli ospedali "di interesse pubblico" decidere se diventare statali o rimanere privati.

4.7. L'argomentazione della Divisione delle contribuzioni, secondo cui l'inclusione nella pianificazione ospedaliera cantonale non avrebbe alcun riflesso sul riconoscimento dello scopo pubblico, implicando semplicemente l'obbligo per le casse malati di coprire i costi di cura, impone un'ulteriore considerazione. Proprio il fatto che gli ospedali inclusi nella lista allestita dai cantoni in base all'art. 39 LAMal beneficiano del finanziamento dell'assicurazione sociale dovrebbe invece essere un argomento che conferma la tesi dello scopo pubblico. Non si può ignorare infatti che l'assicurazione contro le malattie è un'assicurazione sociale e obbligatoria. Gli assicuratori rientrano allora fra quelle "organizzazioni e persone di diritto pubblico o privato al di fuori dell'Amministrazione federale", alle quali "la legislazione federale può attribuire compiti amministrativi" secondo l'art. 2 cpv. 4 della legge del 21 marzo 1997 sull'organizzazione del Governo e dell'Amministrazione (LOGA; RS 172.010). Le casse malati adempiono dunque un compito attribuito loro dalla Confederazione, così come definito dalla legge federale (cfr. Poledna, *Krankenversicherung und ihre rechtliche Organisation*, Zurigo, 2002, p. 12 ss.). Non a caso, le casse malattia beneficiano a loro volta dell'esenzione fiscale (articoli 56 lett. f LIFD e 65 lett. e LT; inoltre StE 2001 B 71.64 n. 5 = RDAF 2002 II 7). Il finanziamento degli ospedali compresi nella lista cantonale da parte dell'assicurazione sociale obbligatoria è dunque una sorta di finanziamento pubblico, proveniente non da mezzi fiscali bensì da contributi versati da tutti i cittadini a enti che esercitano un compito loro attribuito dallo Stato. La differenza nelle modalità di finanziamento degli ospedali statali o sussidiati, da un lato, e quelli privati, dall'altro, è poi destinata a scomparire nei prossimi anni, quando entreranno in vigore le nuove disposizioni sul finanziamento degli ospedali, che obbligano, come detto, anche i cantoni a contribuire. Stando così le cose, non può essere condivisa la tesi dell'autorità di tassazione, secondo cui solo gli ospedali dell'EOC assolvono uno scopo pubblico.

4.8. Che l'inclusione di un ospedale nella pianificazione ospedaliera sia significativo, ai fini della verifica del perseguimento di uno scopo pubblico, è del resto confermato anche dalla giurisprudenza di altri cantoni (cfr. in particolare la sentenza della Corte fiscale del Tribunale amministrativo del Canton Friburgo del 9 giugno 2000, in RDAF 2001 II 178, consid. 3). Nella stessa direzione va anche la dottrina più recente, preoccupata di conformare la prassi delle autorità fiscali in materia di esenzione ai più recenti sviluppi della giurisprudenza. Una voce, in particolare, ha sottolineato l'importanza che dovrebbe essere attribuita anche in questa materia al principio di legalità. In questa prospettiva, un'esenzione in considerazione del perseguimento di uno scopo pubblico sarebbe giustificata solo se fossero adempiute le due condizioni seguenti: in primo luogo, si tratterebbe di verificare se l'attività in questione sia effettivamente attribuita dalla legge allo Stato; in caso di risposta affermativa, dovrebbe ancora essere accertato se lo

Stato, invece di adempiere tale compito in proprio, lo abbia espressamente attribuito (mediante un atto di diritto pubblico) ad una persona giuridica privata (Imthurn , Die Praxis der Steuerbefreiung bei privatrechtlich organisierten juristischen Personen mit öffentlichen Zwecken – Wie hilfreich sind die “Praxishinweise der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 18. Januar 2008” in der Rechtsanwendung?, in RF 2008, pp. 760-772, in particolare pp. 769-771). Un simile modo di procedere permetterebbe anche di rendere più agevole e più coerente l’operato delle autorità incaricate di accertare l’adempimento dei presupposti per l’esenzio ne fiscale, soprattutto alla luce delle indicazio ni, piuttosto complesse, proposte dalla circolare della Conferenza fiscale svizzera del 18 giugno 2008. A tale riguardo, l’autore rileva come sarebbe semplificato il lavoro dell’autorità competente se, dovendo per esemp io pronunciarsi sullo scopo pubblico invocato da una scuola privata, potesse basarsi su una decisio ne dell’autorità cantonale in materia di pianificazio ne scolastica: se il fabbisogno è coperto con l’offerta scolastica pubblica, non vi sarebbe spaz io per riconoscere uno scopo pubblico a privati, mentre in caso contrar io il compito dovrebbe essere attribuito ai privati dallo Stato (Imthurn , op. cit., p. 771).

4.9. Venendo alla ricorrente, va ricordato che _____ è inserito nell’elenco degli istituti autorizzati ad esercitare a carico dell’assicurazione obbligatoria contro le malattie del 29 novembre 2005 (cfr. il relativo decreto legislativo, RL 6.4.6.1.2). Esso concorre pertanto a garantire la copertura del fabbisogno ospedaliero del Cantone. Alla luce della situazione descritta, il fatto che la fondazione ricorrente non abbia aderito all’Ente ospedaliero, al momento della sua costituzione, non appare determinante. Lo sarebbe tutt’al più se gli ospedali cantonali potessero coprire l’intero fabbisogno, con la conseguenza che nell’apposito elenco non figurerebbero che i sei nosocomi dell’EOC. Per quanto non abbia direttamente effetto sul giudizio, vale la pena ricordare che l’_____ era persino già annoverato fra gli ospedali “di interesse pubblico” secondo la legge ospedaliera del 19 dicembre 1963. Proprio tale statuto gli avrebbe permesso di aderire all’EOC.

5. 5.1. Stabilito che, in linea di princip io , l’_____ persegue uno scopo pubblico, resta ancora da verificare se l’esenzio ne non sia esclusa, come sostiene in via subordinata l’autorità di tassazio ne, dal fatto che la ricorrente gestisce la propria attività secondo criteri commerciali.

5.2. In effetti, le persone giuridiche che mirano quale fine ultimo alla redditività ed al conseguimento di un utile non perseguono di solito uno scopo pubblico e non possono pertanto invocare l’esenzio ne fiscale a tale titolo. Un’eccez io ne sarebbe data solo qualora l’attività orientata al conseguimento di un utile, considerata nel suo insieme, avesse un mero carattere subordinato oppure se lo scopo pubblico effettivamente perseguito superasse manifestamente lo scopo lucrativo (DTF 131 II 1 = RDAF 2005 II 262 consid. 3.4). Come già accennato (v. supra , consid. 2.3.), su questa base il Tribunale federale ha per esemp io negato l’esenzio ne fiscale all’azienda elettrica di Davos, costituita nella forma di una società anonima. La dottrina ha approfondito questo aspetto, di fondamentale importanza nella decisio ne sul riconoscimento dell’esenzio ne fiscale, ponendo l’accento sulla distinzio ne che deve essere fatta fra scopo diretto e scopo finale di un’attività. Il primo coincide con l’attività stessa dell’impresa, che può consistere nello svolgimento di un compito pubblico; il secondo è invece il fine che il titolare dell’impresa vuole raggiungere con la sua attività. Se lo scopo finale dell’attività consiste precipuamente nel conseguimento di un utile, non dovrebbe essere ammessa un’esenzio ne fiscale. È vero che, in mancanza di utili, l’esenzio ne fiscale potrebbe apparire priva di significato, ma tale conclusio ne non tiene conto del fatto che una persona giuridica che persegue uno scopo pubblico ha comunque interesse all’esonero dalle imposte cantonali sul capitale (Simonek , Steuerbefreiung und

Privatisierung, cit., pp. 234-235). 5.3. La forma giuridica della ricorrente costituisce già un elemento che la differenzia in modo essenziale rispetto all'azienda elettrica di Davos (EWD SA). In quest'ultimo caso, infatti, il Tribunale federale ha sottolineato che le società anonime perseguono di solito e tipicamente dei fini economici nell'ottica di conseguire un utile, che è in seguito distribuito ai soci (DTF 131 II 1 consid. 3.4). La ricorrente è invece una fondazione, costituita con testamento da _____, con lo scopo di mettere a disposizione della popolazione del _____ un ospedale. 5.4. Altro elemento determinante, ai fini del giudizio sullo scopo dell'attività, è rappresentato dalla delimitazione di quest'ultima. Nel caso della EWD SA, il Tribunale federale ha sottolineato il fatto che negli statuti della società non figuravano unicamente le attività che rientrano nello "scopo di servizio pubblico", cioè è la distribuzione di energia elettrica, ma anche altri settori che non meritano un privilegio fiscale (quali la produzione d'elettricità e le prestazioni di servizi), potendo l'attività essere addirittura estesa a prestazioni tecniche, di pianificazione, di consulenza, ecc. (DTF 131 II 1 consid. 3.4.1). Anche da questo punto di vista, il caso della ricorrente è ben diverso. La sua attività è perfettamente coincidente con quella prevista dalla pianificazione ospedaliera, tanto è vero che, come ribadito in udienza, tutti i 56 letti attualmente in esercizio rientrano nella pianificazione ospedaliera (cfr. verbale d'udienza del 23 ottobre 2008). 5.5. Un elemento fondamentale è evidentemente quello del risultato dell'attività d'impresa: la EDW SA conseguiva utili di rilievo e li distribuiva agli azionisti (DTF 131 II 1 consid. 3.4.1). La ricorrente, che come già rilevato non ha e non può avere azionisti, chiude sempre i conti d'esercizio con delle perdite, di dimensioni peraltro trascurabili. È interessante anche confrontarsi con un ulteriore argomento posto a fondamento della decisione del Tribunale federale nel caso dell'azienda elettrica grigione: la società anonima ricorrente non era limitata dai principi dell'equivalenza e della copertura dei costi, nel proprio finanziamento, come sarebbe accaduto se si fosse trattato di un ente pubblico che si finanzia con tributi casuali, ma poteva esigere prezzi conformi al mercato ed era totalmente libera nell'allestimento della propria tariffa (DTF 131 II 1 consid. 3.4.1). È noto invece che gli ospedali autorizzati a lavorare a carico dell'assicurazione malattia sociale sottostanno a precisi vincoli tariffali (cfr. in particolare l'art. 49 LAMal). 5.6. Strettamente legato alla questione dell'esercizio di un'attività che persegue uno scopo lucrativo è il tema della libertà di commercio e di industria. Vi accenna, nella decisione impugnata, la Divisione delle contribuzioni, argomentando che l'esercizio di attività economiche dovrebbe escludere l'esenzione fiscale anche in considerazione del principio per cui l'imposizione non deve influenzare la concorrenza. Ancora una volta, deve essere posto l'accento sulle peculiarità del settore ospedaliero. Come ha ripetutamente affermato il Tribunale federale, è escluso che si possa invocare la libertà economica nei casi in cui un intero settore è sottratto a tale libertà, come avviene proprio per quello ospedaliero, caratterizzato in Svizzera da uno stretto intreccio fra imprese private, statali e sussidiate dallo Stato. L'ente pubblico provvede, da un lato, a gestire in proprio degli ospedali, finanziati in larga misura con fondi pubblici; lo stesso risultato viene poi raggiunto quando lo Stato sovvenziona ospedali privati, pretendendo da essi determinate prestazioni. Oltre che con mezzi dello Stato, gli ospedali vengono largamente finanziati dai versamenti delle assicurazioni sociali, che a loro volta non sottostanno alla libertà economica (DTF 130 I 26 consid. 4.3 e 4.5; 122 V 85 consid. 5b/bb/aaa; 112 Ia 356 consid. 5d; inoltre sentenze n. 2P.153/2003 del 19 settembre 2003, consid. 1.4 e 1.5 e n. 2P.67/2004 del 23 settembre 2004, consid. 1.8). 5.7. La situazione della ricorrente non è dunque assimilabile a quella della EWD SA, di cui si è occupato il Tribunale federale. Si può al contrario affermare che

la RI 1 persegue effettivamente, ed anche quale “fine ultimo”, uno scopo pubblico e non uno scopo lucrativo. Del resto, come affermato dalla ricorrente e come peraltro emerge chiaramente dagli atti, l’obiettivo della richiesta di esenzio ne fiscale non è evidentemente quello di non sottostare all’imposta sull’utile, che non sarebbe comunque dovuta alla luce dei risultati d’eserciz io . La preoccupaz io ne dell’istante è, in primo luogo, quella di ottenere l’esonero dall’imposta (cantonale) sul capitale e, in secondo luogo, quella di ricevere le liberalità erogate da alcune fondaz io ni di pubblica utilità senza l’aggrav io dell’imposta di donaz io ne. 6. 6.1. È vero infine, come pure rileva la Divis io ne delle contribuz io ni, che la destinaz io ne del capitale propr io deve essere “esclusiva e irrevocabile” (cfr. anche la Circolare n. 12 dell’AFC, par. II.4; anche DTF 131 II 1 consid. 3.4.2). A tale riguardo, all’udienza tenutasi dinanzi alla Camera di diritto tributar io , il rappresentante della ricorrente ha dichiarato la disponibilità di quest’ultima a procedere ad una modifica degli statuti nel senso auspicato, c io è garantendo che, in caso di sc io glimento della fondaz io ne, i suoi fondi propri saranno devoluti all’ente pubblico oppure ad un’istituz io ne esentata fiscalmente con scopi identici o equivalenti. Il riconoscimento dell’esenzio ne fiscale è pertanto subordinato alla condiz io ne che lo statuto della ricorrente venga modificato in tal senso. 6.2. Di scarsa consistenza è infine l’obiezio ne della Divis io ne delle contribuz io ni che si riferisce alla definiz io ne della “cerchia dei destinatari” dell’attività dell’Ospedale. A suo avviso, infatti, sarebbero preferiti i pazienti dei circoli di _____ È ben vero che secondo la volontà testamentaria del fondatore, l’ospedale doveva servire “in particolare” ai pazienti di tre circoli del _____. Tuttavia, alla luce della successiva inclus io ne dell’istituto nella pianificaz io ne cantonale, tale limitaz io ne ha perso ogni significato, poiché l’ammiss io ne dei pazienti è regolata dalla legislaz io ne in vigore, in particolare dalla LAMal. È peraltro naturale che anche l’_____, come tutti quelli rientranti nella pianificaz io ne, tenderà ad accogliere pazienti della reg io ne. Non si vede però in quale modo ciò possa condiz io nare la concess io ne dell’esonero fiscale. 7. Alla luce di quanto precede, la decis io ne impugnata deve essere riformata nel senso che alla ricorrente è concessa l’esenzio ne dalle imposte sull’utile e sul capitale come pure da quella di success io ne e donaz io ne, a condiz io ne che modifichi il propr io statuto nel senso indicato al consid. 6.1. Visto l’esito del ricorso, non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. Alla ricorrente è riconosciuta 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 parzialmente accolto . § Di conseguenza, la decisione su reclamo del 15 ottobre 2007 è riformata nel senso che l’istanza di esenzione dalle imposte sull’utile e sulla sostanza e dall’imposta di successione e donazione è accolta, a condiz io ne che modifichi il propr io statuto nel senso indicato al consid. 6.1 . 2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. Alla ricorrente è riconosciuta un’indennità di fr. 1’000.– per ripetibili. 3. Contro il presente giudizio è dato ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale in Losanna, entro 30 giorni (art. 146 LIFD; art. 73 LAID; art. 82 ss. LTF). 4. Intimazione a: - ; - ; - . per la Camera di diritto tributar io del Tribunale d’appello Il presidente: Il segretar io :