

## Diritto tributario svizzero

# Procedura di consultazione concernente la Legge federale sull'esenzione di persone giuridiche con scopi ideali



**Simona Genini**  
Avvocato  
Responsabile dell'Ufficio giuridico della Divisione delle contribuzioni

### La scelta del Consiglio federale è quella corretta?

#### 1.

##### Introduzione

L'avamprogetto di Legge federale sull'esenzione fiscale di persone giuridiche con scopi ideali, posto in consultazione il 10 aprile 2013<sup>[1]</sup>, era volto ad attuare la mozione del 20 marzo 2009 del Consigliere agli Stati, on. Alex Kuprecht<sup>[2]</sup>. Nell'atto parlamentare si invitava il Consiglio federale ad esaminare la possibilità che:

- nella LIFD ed eventualmente anche nella LAID le associazioni vengano esentate dall'imposta completamente o fino a un certo importo;
- a patto che i loro redditi e la loro sostanza siano destinati a scopi ideali, in particolare alla promozione della gioventù e delle nuove generazioni.

Il Consiglio federale, nel suo parere del 13 maggio 2009, aveva proposto di respingere la mozione, malgrado ciò il 27 maggio 2009 il Consiglio degli Stati ha accolto la stessa, così come il Consiglio nazionale nella seduta del 15 marzo 2010. Proprio nella sessione estiva 2009 del Consiglio degli Stati il mozionante ha esplicitato il suo atto evidenziando che non si tratta di esentare qualsiasi associazione con interessi economici, bensì quelle con scopi ideali. Egli riteneva che fosse il legislatore a dover decidere se potessero essere esentate completamente (eventualità da accogliere favorevolmente) oppure dovessero essere fissati dei limiti<sup>[3]</sup>.

#### 2.

##### La proposta del Consiglio federale

Il Consiglio federale dopo aver esaminato alcune prassi cantonali in materia di imposizione delle associazioni ha focalizzato quattro possibili soluzioni al fine di adempiere alla mozione, segnatamente<sup>[4]</sup>:

- 1) la prima soluzione consisterebbe nell'aumentare l'attuale limite di esenzione dall'imposta sull'utile delle associazioni, fondazioni e altre persone giuridiche, previsto all'articolo 71 capoverso 2 LIFD. A livello di LAID, non sono previste modifiche, poiché i Cantoni non sottostanno all'armoniz-

zazione in questo ambito (articolo 129 capoverso 2 della Costituzione federale);

- 2) la seconda soluzione potrebbe consistere nell'estendere l'elenco delle esenzioni dall'assoggettamento soggettivo delle persone giuridiche con scopi ideali previsto agli articoli 56 LIFD e 23 LAID. In questo caso l'esenzione dall'imposta sarebbe completa;
- 3) la terza soluzione sarebbe basata sull'oggetto fiscale. Per le persone giuridiche con scopi ideali deve essere fissato un importo esente da imposta di 20'000 franchi. Ciò significa che gli utili sono deducibili se non superano i 20'000 franchi (nuovo articolo 66a dell'avamprogetto LIFD [di seguito AP-LIFD]). Nella LAID (nuovo articolo 26a dell'avamprogetto LAID [di seguito AP-LAID]) l'ammontare dell'importo esente sarebbe determinato dal diritto cantonale;
- 4) anche la quarta soluzione sarebbe basata sull'oggetto fiscale. In questo caso per le persone giuridiche con scopi ideali dovrebbe essere fissato un limite di esenzione dall'imposta di 20'000 franchi. Solo chi consegue utili inferiori a questo limite rimane esonerato dall'imposta (nuovo articolo 66a AP-LIFD). Nella LAID (nuovo articolo 26a AP-LAID) l'ammontare del limite di esenzione dall'imposta sarebbe determinato dal diritto cantonale.

Dopo aver analizzato nel dettaglio le possibili attuazioni, il Consiglio federale, è giunto alla conclusione che la soluzione ideale sia la quarta, vale a dire con la definizione di un limite di esenzione dall'imposta per le persone giuridiche con scopi ideali.

#### 3.

##### Le reazioni alla procedura di consultazione

Il fatto di voler esentare le associazioni con scopi ideali ha raccolto ampi consensi, ma il progetto del Consiglio federale, in quanto tale, è stato criticato<sup>[5]</sup>. A tal proposito è d'uopo rilevare che la Conferenza delle direttrici e dei direttori cantonali delle finanze (di seguito CDCF), nella sua presa di posizione, ha evidenziato che lo stesso andrebbe riesaminato e rielaborato alla luce delle osservazioni dei singoli Cantoni, sottolineando che andrebbe preferita la prima soluzione, ossia l'aumento dell'attuale limite di esenzione nella LIFD<sup>[6]</sup>. La CDCF è probabilmente giunta a questa conclusione, come d'altronde altri

Cantoni, ritenendo che con questa variante la sistematica attuale della legge sarebbe rimasta invariata e non sarebbe stata di conseguenza creata un'ulteriore complessità nel sistema fiscale. Una tale soluzione è giustificabile anche per il fatto che la maggior parte dei Cantoni (ma non il Canton Ticino come si evidenzierà in seguito) per le imposte cantonali e comunali già attualmente prevede un limite maggiore d'esenzione a livello tariffario rispetto a quelli che sono tutt'ora in vigore nell'ambito dell'imposta federale diretta. A tal proposito è opportuno rilevare che non va trascurato il fatto che tale soluzione presenta lo "svantaggio" che non solo associazioni e fondazioni con scopi ideali ne beneficerebbero, bensì anche quelle con scopi economici/imprenditoriali.



#### 4.

##### La peculiarità del Canton Ticino

Nel passato il Canton Ticino già conosceva un'esenzione per associazioni che perseguivano scopi ideali, ma i cambiamenti dettati dalla necessità di adeguare il diritto cantonale alla LAID ed alla LIFD hanno sottratto dal beneficio dell'esenzione dalle imposte ordinarie quegli enti con scopi ideali, attribuendo tale vantaggio unicamente alle persone giuridiche di pubblica utilità o che perseguono scopi pubblici[7]. Segnatamente prima della revisione totale della Legge tributaria, entrata in vigore il 1. gennaio 1995, nel Canton Ticino le società cooperative, le associazioni e le fondazioni che perseguivano degli scopi ideali nel Cantone erano posti al beneficio dell'esonero fiscale dalle imposte ordinarie (articolo 15 capoverso 1 lettera I della Legge tributaria del Canton Ticino del 1976 [di seguito LT-76]). 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[8].

Il Canton Ticino, indirettamente, si è già espresso in modo opposto alla soluzione privilegiata della CDCF. In effetti nel febbraio 2010 era stata presentata un'iniziativa parlamentare generica volta ad innalzare le soglie d'imposizione nei confronti delle associazioni che nel passato erano definite a scopo ideale[9]. Il Parlamento cantonale dando seguito all'atto parlamentare, in data 24 settembre 2012, ha approvato la proposta della Commissione tributaria[10], ed ha scelto di attenuare l'aliquota d'imposta relativa all'utile delle associazioni, fondazioni e altre persone giuridiche (dall'8% al 4%), considerando di offrire un servizio alle associazioni senza scopo di lucro. La

legge tributaria in vigore, a differenza di altri Cantoni, prescrive tuttora che è unicamente l'utile inferiore a 5'000 franchi a beneficiare dell'esonero fiscale[11].

È d'uopo altresì rilevare che nel rispondere ad un altro atto parlamentare, che chiedeva di parificare il trattamento ed accettare tutti i contributi versati da contribuenti a scopo benefico (società sportive, culturali, benefiche) quale deduzione dal reddito[12], il Consiglio di Stato faceva riferimento al fatto che in base alla legislazione in vigore non era possibile procedere in tal senso, ma rendeva attenti sulla possibile modifica legislativa, proprio a seguito della mozione depositata dall'on. Alex Kuprecht[13].

#### 5.

##### Il Canton Ticino non potrebbe essere da esempio? La vecchia legge tributaria ticinese potrebbe essere presa in considerazione al fine di attuare la mozione Kuprecht e la volontà delle Camere federali

Come già rilevato, in materia d'imposte di successione e donazione il legislatore ticinese ha mantenuto l'esenzione fiscale per le persone giuridiche che perseguono degli scopi ideali nel Cantone o d'interesse della Comunità svizzera, per le devoluzioni e le liberalità esclusivamente e irrevocabilmente destinate a tali fini (articolo 154 capoverso 1 lettera d LT). Sotto l'egida di detta norma è stata promulgata diversa giurisprudenza, dalla quale si evince che la nozione di "scopo ideale" è molto più ampia di quella di "pubblica utilità" e si oppone a quella di scopo di lucro. La principale differenza rispetto alla pubblica utilità è rappresentata dall'assenza dell'interesse generale e del disinteresse, che si è visto essere proprio 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[14]. La giurisprudenza cantonale ha comunque evidenziato che anche se la nozione di scopo ideale è meno restrittiva di quella di pubblica utilità, la stessa dev'essere opposta a quella di scopo di lucro, di conseguenza l'esenzione in questo caso va negata[15]. Anche in tempi recenti la Camera di diritto tributario del Tribunale di Appello del Canton Ticino (di seguito CDT) ha ribadito che, "in linea di principio, la nozione di scopo ideale si contrappone a quella di scopo di lucro. Si tratta dunque di un concetto più ampio rispetto a quello della pubblica utilità, che non presuppone lo svolgimento in modo disinteressato di un'attività per il bene generale della collettività. Vi rientrano anche quegli enti che, pur fondandosi sul sacrificio finanziario dei propri membri, perseguono fini non necessariamente meritevoli di promozione, con l'intenzione di migliorare la condizione dei loro aderenti. È il caso, in particolare, delle associazioni, che si reggono sì sul solo sacrificio finanziario dei membri, ma che non mirano al bene di terzi. L'esenzione fiscale degli enti che perseguono scopi ideali era stata introdotta con un'apposita modifica della lettera I dell'articolo 15 relativo alle imposte ordinarie e della lettera e dell'articolo 120 relativo alle imposte di successione e donazione LT-76, con effetto a contare dal 1. gennaio 1987: il Consiglio di Stato aveva infatti ritenuto di concedere l'esonero anche a quegli enti che, quale attività principale, promuovevano gli interessi ideali specifici dei loro membri. Secondo le indicazioni contenute nel messaggio, beneficiavano allora della qualifica di associazioni a scopo ideale, fra le altre, le società sportive (calcio, tennis, aeroclub, eccetera), le società per il tempo libero (foto, cine e radioamatori, eccetera), le società amato-

riali (canto, teatro, filodrammatica, carnevale, bande, eccetera) e le società locali (di quartiere, studentesche, eccetera)"[16].

Da questa giurisprudenza si evince che è possibile dare una definizione di scopo ideale e che quest'ultimo dev'essere posto in contrapposizione agli scopi economici o ai fini di lucro, di conseguenza si può delimitare il concetto di scopo ideale, a differenza di quanto sostenuto dal Consiglio federale[17].

La creazione di una nuova norma, come prospettato dal Consiglio federale, crea un sistema più complesso sia dal profilo amministrativo sia da quello della gestione, come anche rilevato dalla CDCF. Ma vi è di più, l'ente sarà posto al beneficio dell'esenzione, ma la persona fisica o giuridica che farà una devoluzione volontaria a questa persona giuridica non potrà beneficiare della relativa deduzione fiscale, situazione che, a mio modo di vedere, potrà dare adito a ulteriori atti parlamentari per il riconoscimento della deduzione della devoluzione. Nel Canton Ticino come già evidenziato al considerando precedente è già successo. Probabilmente anche a livello federale potrà accadere, in quanto è importante rilevare che molto spesso degli enti chiedono di essere posti al beneficio dell'esonero fiscale, non tanto perché essi stessi risultano imponibili (non superando il valore soglia di 5'000 franchi di utile e di 50'000 franchi di capitale per l'imposta cantonale), ma bensì per incentivare le devoluzioni, in quanto queste sono deducibili dall'imponibile dei contribuenti che effettuano la liberalità.



Si osserva inoltre che il Parlamento federale ha lasciato ampio spazio di manovra su come implementare la norma, dai dibattiti parlamentari si evince che lo scopo è quello di sostenere le piccole associazioni con scopi culturali, sportivi e senza interessi lucrativi.

Di conseguenza una soluzione più praticabile potrebbe consistere nella modifica degli attuali articoli 56 capoverso 1 lettera g LIFD e 23 capoverso 1 lettera f LAID, nel senso di concedere l'esenzione fiscale a tutte le persone giuridiche (in virtù della parità di trattamento) che perseguono degli scopi pubblici, di pubblica utilità o scopi ideali, per quanto concerne l'utile esclusivamente e irrevocabilmente destinato a tali fini, escludendo scopi imprenditoriali e di lucro.

Per quanto riguarda il Canton Ticino si avrebbe un allineamento con l'esenzione in materia d'imposte di successione e donazione e si ristabilirebbe la situazione *ante* armonizzazione.

Si potrebbe esplicitare, in un nuovo messaggio che attui questa variante, che l'esenzione sarebbe così concessa a quelle persone giuridiche, che operano senza scopo di lucro, negli ambiti amatoriali, per il tempo libero, locali e sportivi. In quest'ultimo settore si rileva che è difficile giustificare l'esenzione fiscale delle federazioni sportive internazionali[18], e non concederla a delle associazioni sportive locali che si fondano sul volontariato. Questa situazione ha già dato, in effetti, adito a diversi atti parlamentari federali[19].

In conclusione la vecchia legge tributaria ticinese, e la giurisprudenza sviluppata in quest'ambito, potrebbero essere un modello per attuare la mozione Kuprecht.

#### Disclaimer:

Le considerazioni del presente contributo sono espresse dall'autore a titolo personale e non vincolano in alcun modo la Divisione delle contribuzioni.

#### Elenco delle fonti fotografiche:

<http://www.npo-forum.ch/wp-content/uploads/Steuerbefreiung.jpg> [25.09.2013]

<http://images.nzz.ch/app.php/eos/v2/image/view/643/-/text/inset/72f23ad1/1.18114092.1373442973.jpg> [25.09.2013]

**[1]** Dipartimento federale delle finanze (di seguito DFF), Esenzione fiscale di associazioni con scopi ideali: il Consiglio federale avvia la procedura di consultazione, Comunicato stampa, Berna 10 aprile 2013, in: <http://www.news.admin.ch/message/index.html?lang=it&msg-id=48440> [25.09.2013]. L'avamprogetto di legge, il Rapporto esplicativo concernente la legge federale sull'esenzione fiscale di persone giuridiche con scopi ideali, nonché i risultati della consultazione, che si è chiusa il 10 luglio 2013, sono disponibili al seguente link: <http://www.admin.ch/ch/ig/pc/ind2013.html#DFF> [25.09.2013].

**[2]** Mozione depositata dall'on. Alex Kuprecht il 20 marzo 2009, n. 09.3343, dal titolo: Esenzione fiscale delle associazioni, in: [http://www.parlament.ch/i/suche/pagine/geschaefte.aspx?gesch\\_id=20093343](http://www.parlament.ch/i/suche/pagine/geschaefte.aspx?gesch_id=20093343) [25.09.2013].

**[3]** Kuprecht Alex, intervento al Consiglio degli Stati, sessione estiva 2009, terza sessione, 27 maggio 2009.

**[4]** DFF, Rapporto esplicativo concernente la legge federale sull'esenzione fiscale di persone giuridiche con scopi ideali, Berna, 10 aprile 2013, pagina 19 (citato: Rapporto esplicativo).

**[5]** Corriere del Ticino del 10 luglio 2013, Fiscaltà a favore delle associazioni; Comunicato stampa del 18 giugno 2013 del Centre Patronale (exonération des personnes morales poursuivant un but idéal: une solution qui n'est pas une); Canton Basilea campagna, comunicato stampa del 18 giugno 2013; Canton Soletta, presa di posizione del Consiglio di Stato del 18 giugno 2013; Canton Neuchâtel, Informations brèves sur la séance du Conseil d'Etat du 21 juin 2013 (affaires fédérales) pagina 4; Canton Uri: presa di posizione del Consiglio di Stato del 25 giugno 2013; Canton Lucerna: risposte al questionario "Fragenkatalog zum Bundesgesetz über die Steuerbefreiung von juristischen Personen mit Ideellen Zwecken" del 25 giugno 2013; Canton Zurigo, Auszug aus dem Protokoll des Regierungsrates del 26 giugno 2013, n. 740; Canton Ginevra, Point de Presse du Conseil d'Etat du 26 juin 2013, pagina 6; Canton Friburgo, Réponse à la consultation del 1. luglio 2013; Canton Vaud: presa di posizione del Consiglio di Stato del 3 luglio 2013 (ref. PM/15014141).

**[6]** Presa di posizione del 28 giugno 2013 della CDCE, in: [http://www.fdk-cdf.ch/fr-ch/130628\\_steuerbefreiung\\_vereine\\_stn\\_fdkvb\\_uz\\_f.pdf](http://www.fdk-cdf.ch/fr-ch/130628_steuerbefreiung_vereine_stn_fdkvb_uz_f.pdf) [25.09.2013].

**[7]** Messaggio del Consiglio di Stato concernente il progetto di nuova legge tributaria del 13 ottobre 1993, n. 4169, pagina 49.

**[8]** Barbuscia-Genini Simona, Esenzioni di persone giuridiche che perseguono scopi pubblici o di pubblica utilità, Deduzione delle devoluzioni, in: RtiD I-2008, pagina 334.

**[9]** Iniziativa parlamentare generica depositata dall'on. Giovanni Jelmini e confirmatari per il

gruppo PPD e ripresa da Raffaele De Rosa, del 21 febbraio 2010, intitolata: Associazioni a scopo ideale: innalzare le soglie d'imposizione sull'utile e sul capitale. Lo Stato sostenga fattivamente il volontariato, in: <http://www.ti.ch/CAN/SegGC/comunicazioni/GC/inizgeneriche/pdf/IG460.pdf> [25.09.2013].

**[10]** Rapporto del 7 settembre 2012 della Commissione speciale tributaria del Gran Consiglio.

**[11]** L'articolo 78 capoverso 2 della Legge tributaria del Canton Ticino del 1994 (di seguito LT) prevede che, per le associazioni, fondazioni e altre persone giuridiche, l'utile inferiore ai 5'000 franchi non è imponibile.

**[12]** Interrogazione presentata dall'on. Fabio Badasci, del 27 settembre 2012, n. 231.12, intitolata: Le varie società sportive, culturali e a scopo benefico attive sul nostro territorio non vengono trattate tutte allo stesso modo davanti al fisco in merito ai versamenti ricevuti dal contribuente, in: <http://www.ti.ch/CAN/SegGC/comunicazioni/GC/interrogazioni/pdf/231.12.pdf> [25.09.2013].

**[13]** Risposta del Consiglio di Stato del 30 gennaio 2013 all'interrogazione presentata dall'on. Fabio Badasci, n. 231.12, in: <http://www.ti.ch/CAN/SegGC/comunicazioni/GC/interrogazioni/risposte/pdf/r231.12.pdf> [25.09.2013].

**[14]** RDAT n. 13t/I-1998, cfr. inoltre RDAT n. 5t/II-1993.

**[15]** RDAT n. 10t/II-1999.

**[16]** Sentenza CDT del 26 settembre 2012 n. 80.2012.34/36 e giurisprudenza ivi citata.

**[17]** DFF, Rapporto esplicativo, pagine 22 e 27.

**[18]** Consiglio federale, Tassazione delle federazioni sportive in Svizzera – mantenere lo status quo, Comunicato stampa, Berna 5 dicembre 2008, in: <http://www.news.admin.ch/message/index.html?lang=it&msg-id=23681> [25.09.2013].

**[19]** Interpellanza depositata dall'on. Louis Schlebert, del 24 settembre 2008, n. 08.3511, intitolata: UEFA. Federazione sportiva di pubblica utilità?, in: [http://www.parlament.ch/i/suche/pagine/geschaefte.aspx?gesch\\_id=20083511](http://www.parlament.ch/i/suche/pagine/geschaefte.aspx?gesch_id=20083511) [25.09.2013], Interpellanza depositata dall'on. Hans Fehr, del 15 giugno 2011, n. 11.3552, intitolata: La FIFA non è di utilità pubblica, in: [http://www.parlament.ch/i/suche/pagine/geschaefte.aspx?gesch\\_id=20113552](http://www.parlament.ch/i/suche/pagine/geschaefte.aspx?gesch_id=20113552) [25.09.2013].