

**Rapporto esplicativo  
concernente la legge federale sull'esenzione fiscale  
di persone giuridiche con scopi ideali**

**10 aprile 2013**

---

---

## Compendio

***Le persone giuridiche che perseguono scopi ideali e i cui utili non superano i 20 000 franchi non devono essere assoggettate all'imposta federale diretta, purché questi utili siano esclusivamente e irrevocabilmente destinati a scopi ideali. I Cantoni devono poter stabilire autonomamente il limite di esenzione.***

*Il presente avamprogetto è stato elaborato in attuazione della mozione depositata dal consigliere agli Stati Alex Kuprecht il 20 marzo 2009 e accolta da entrambe le Camere. La mozione invita il Consiglio federale a proporre le necessarie modifiche di legge, affinché le associazioni siano esentate dall'imposta completamente o fino a un certo importo se i loro redditi e la loro sostanza sono destinati a scopi ideali, in particolare alla promozione della gioventù e delle nuove generazioni.*

*Secondo il diritto vigente, se perseguono uno scopo pubblico o di utilità pubblica e il loro utile (a livello cantonale anche il capitale) è destinato esclusivamente e irrevocabilmente a tali fini, le persone giuridiche possono essere esentate completamente o parzialmente dall'imposta federale diretta nonché dalle imposte cantonali e comunali. Un'attività di per sé utile o ideale non è sufficiente per giustificare l'esenzione dall'imposta. Visto in quest'ottica, il presente avamprogetto è finalizzato ad estendere l'elenco dei casi in cui attualmente è concessa l'esenzione fiscale.*

*Alla luce di questo contesto e in considerazione dell'obiettivo della mozione di esentare dall'imposta in particolare le associazioni il cui scopo è la promozione della gioventù e delle nuove generazioni, il Consiglio federale ha deciso di attuare una variante basata sull'oggetto dell'imposta e di introdurre un limite di esenzione. Devono essere esentati dall'imposta federale diretta gli utili inferiori a 20 000 franchi (limite di esenzione) conseguiti dalle persone giuridiche che perseguono scopi ideali e che destinano gli utili esclusivamente e irrevocabilmente a questi scopi. Per motivi di uguaglianza giuridica, devono poter beneficiare di questa esenzione fiscale degli utili non solo le associazioni, ma tutte le persone giuridiche con scopi ideali. La questione se una persona giuridica persegue scopi ideali o economici si pone soltanto per le persone giuridiche che realizzano un utile inferiore a 20 000 franchi. In questo modo l'onere amministrativo per i Cantoni è limitato. Secondo la mozione devono essere esonerate completamente o almeno parzialmente dall'imposta le associazioni con scopi ideali, in particolare le associazioni il cui scopo è la promozione della gioventù e delle nuove generazioni. Si può supporre, pertanto, che la mozione non intendesse sgravare in via prioritaria le associazioni finanziariamente forti. Tenuto conto di quanto precede, una limitazione dell'esenzione fiscale agli utili inferiori a 20 000 franchi appare sensata. I Cantoni possono stabilire autonomamente l'importo del limite di esenzione per le imposte cantonali e comunali.*

*Questa nuova regolamentazione determinerà minori entrate annue nell'ambito dell'imposta federale diretta inferiori a 1 milione di franchi.*

---

## Indice

<b>Rapporto esplicativo</b>	<b>5</b>
<b>1.Situazione iniziale</b>	<b>5</b>
1.1 Mozione (09.3343) «Esenzione fiscale delle associazioni»	5
<b>2.Diritto vigente</b>	<b>5</b>
<b>2.1 Associazione in quanto corporazione di diritto civile</b>	<b>5</b>
<b>2.2 Assoggettamento e imposizione delle associazioni secondo la LIFD (LAID)</b>	<b>6</b>
2.2.1 Esenzioni dall'assoggettamento soggettivo	7
2.2.2 Obblighi procedurali (dichiarazione d'imposta)	11
2.2.3 Deducibilità delle prestazioni volontarie	11
<b>2.3 Esecuzione e prassi cantonali in materia di imposizione delle associazioni</b>	<b>12</b>
2.3.1 Cantone di Berna (BE)	12
2.3.2 Cantone di Basilea Città (BS)	12
2.3.3 Cantone dei Grigioni (GR)	13
2.3.4 Cantone di San Gallo (SG)	13
2.3.5 Cantone di Zugo (ZG)	13
2.3.6 Cantone di Zurigo (ZH)	14
<b>2.4 Studio sulla Svizzera nell'ambito del «Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project (CNP)» – «Der Dritte Sektor der Schweiz»</b>	<b>14</b>
<b>2.5 Trattamento fiscale delle associazioni nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto</b>	<b>16</b>
<b>2.6 Prime conclusioni</b>	<b>17</b>
<b>3.Possibili soluzioni esaminate</b>	<b>18</b>
<b>3.1 Prima soluzione: aumento dell'attuale limite di esenzione nella LIFD</b>	<b>19</b>
3.1.1 Rimando alla «revisione parziale del 2010» della legge tributaria del Cantone di Svitto	19
3.1.2 LIFD	19
3.1.3 LAID	19
3.1.4 Vantaggi e svantaggi della prima soluzione	20
<b>3.2 Seconda soluzione: estensione dell'elenco delle esenzioni dall'assoggettamento soggettivo nella LIFD e nella LAID</b>	<b>21</b>
3.2.1 Definizione di «scopo ideale»	21
3.2.2 Delimitazione tra scopi ideali e scopi di utilità pubblica	22
3.2.3 Delimitazione tra scopo ideale e scopo economico	23
3.2.4 Nessuna esenzione «generalizzata e illimitata» dall'imposta per le persone giuridiche con scopi ideali	25
3.2.5 Esempi	25
3.2.6 Vantaggi e svantaggi della seconda soluzione	26

---

<b>3.3. Terza soluzione: importo esente da imposta per gli utili di persone giuridiche con scopi ideali nella LIFD e nella LAID</b>	<b>27</b>
<b>3.4. Quarta soluzione: limite di esenzione dall'imposta per gli utili di persone giuridiche con scopi ideali nella LIFD e nella LAID</b>	<b>27</b>
<b>3.5 La nuova normativa proposta</b>	<b>28</b>
<b>4.Ripercussioni</b>	<b>28</b>
<b>4.1 Per la Confederazione, i Cantoni e i Comuni</b>	<b>28</b>
4.1.1 Ripercussioni finanziarie della nuova regolamentazione proposta	28
4.1.2 Ripercussioni sull'effettivo del personale	29
<b>4.2 Ripercussioni sull'economia nazionale</b>	<b>29</b>
<b>5.Programma di legislatura</b>	<b>29</b>
<b>6.Aspetti giuridici</b>	<b>30</b>
<b>6.1 Costituzionalità e legalità</b>	<b>30</b>
6.1.1 Uguaglianza giuridica	30
6.1.2 Armonizzazione	30
<b>6.2 Compatibilità con gli impegni internazionali della Svizzera</b>	<b>30</b>
<b>6.3 Subordinazione al freno alle spese</b>	<b>30</b>

## **Rapporto esplicativo**

### **1. Situazione iniziale**

#### **1.1 Mozione (09.3343) «Esenzione fiscale delle associazioni»**

Il 20 marzo 2009 il consigliere agli Stati Alex Kuprecht ha depositato una mozione in cui invitava il Consiglio federale a proporre una modifica della legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD)<sup>1</sup> ed eventualmente della legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID)<sup>2</sup>. Con la modifica richiesta l'autore della mozione vuole esentare dall'imposta completamente o fino a un certo importo le associazioni, 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.

Nel suo parere del 13 maggio 2009, il Consiglio federale ha proposto di respingere la mozione precisando che la promozione della gioventù e delle nuove generazioni in quanto scopo pubblico è già esentata dal diritto vigente, purché nel caso specifico l'attività dell'associazione si svolga in ambito educativo e quindi possa essere considerata d'interesse generale. Sebbene l'impegno delle associazioni con scopi ideali sia apprezzabile sotto ogni aspetto, spesso le associazioni perseguirebbero in primo luogo scopi di solidarietà e non promuovrebbero concretamente il bene comune. In alcuni casi sarebbe difficile operare delimitazioni e queste dovrebbero essere effettuate caso per caso dai Cantoni. Il Consiglio federale ha infine ricordato che secondo la LIFD e la LAID le quote di membro non rientrano nell'utile imponibile delle associazioni e che in caso di utile imponibile ai fini dell'imposta federale diretta esiste già un limite di esenzione di 5000 franchi (art. 71 cpv. 2 LIFD).

Nonostante queste obiezioni, il 27 maggio 2009 il Consiglio degli Stati ha accolto la mozione con 19 voti contro 14. Nella seduta del 15 marzo 2010 il Consiglio nazionale ha condiviso la posizione del Consiglio degli Stati, accogliendo la mozione con 103 voti contro 50.

### **2. Diritto vigente**

#### **2.1 Associazione in quanto corporazione di diritto civile**

L'articolo 23 della Costituzione federale (Cost.) garantisce ad ognuno il diritto, nei confronti dello Stato, di costituire e sciogliere associazioni<sup>3</sup>. La libertà d'associazione prevista dal diritto costituzionale deve essere distinta dalla libertà d'associazione del diritto privato. Quest'ultima è caratterizzata da due aspetti: innanzitutto la legge subordina la costituzione di un'associazione con capacità giuridica a una serie di condizioni minime. In secondo luogo l'associazione gode di un margine per quanto possibile ampio per l'organizzazione autonoma della vita associativa, nell'ambito dello scopo definito dalla legge ed entro i limiti posti dall'ordinamento giuridico e dalla morale.

<sup>1</sup> RS 642.11

<sup>2</sup> RS 642.14

<sup>3</sup> Basler Kommentar Zivilgesetzbuch, I. A. Heini/U. Scherrer, art. 60 CC.

Per chiara volontà del legislatore, il diritto «liberale» d'associazione spetta unicamente alle associazioni che perseguono uno scopo ideale, non economico. Anche l'articolo 60 del Codice civile (CC) parla di «fine non economico».

Per contro, conformemente all'articolo 59 capoverso 2 CC le società di persone che hanno un fine economico devono avere una delle forme di società disciplinate dal Codice delle obbligazioni (CO).

Il Codice civile chiarisce che cosa si deve intendere per *fine non economico* ai sensi dell'articolo 60 capoverso 1 CC elencando alcune attività tipiche dell'associazione («ideali»), ad esempio le attività che perseguono un fine politico, religioso, scientifico, artistico, benefico, ricreativo o altri scopi/attività non economiche. L'enumerazione non è esaustiva.

Dottrina e giurisprudenza concordano inoltre sul fatto che *il fine è economico se l'attività dell'associazione è intesa a procurare ai propri membri un vantaggio economico concreto, valutabile in denaro*. La combinazione di uno scopo ideale con uno scopo principalmente economico non è ammessa, anche se ciò non risulta dallo statuto ma dall'attività effettiva. Per contro, in particolare la dottrina ritiene prevalentemente che un'associazione possa perseguire un fine economico secondario, vale a dire d'importanza subordinata.

Nella prassi si constata che le associazioni perseguono spesso anche scopi economici. Importanti associazioni economiche e società di consulenza sono talvolta organizzate come associazioni. Queste forme organizzative sono tollerate nella realtà giuridica. Tuttavia, per il tema in discussione in questa sede ha maggiore importanza il legame esistente all'interno della stessa associazione tra scopo ideale e attività accessoria a scopo di lucro. Molte associazioni sportive, ad esempio, gestiscono un servizio di ristorazione oltre all'attività sportiva vera e propria, oppure le associazioni di utilità pubblica secondo lo statuto che possiedono immobili e affittano appartamenti o altri spazi (cfr. n. 2.2.1.2). Dette associazioni esercitano questo tipo di attività accessorie in concorrenza con altri partecipanti alla vita economica.

## **2.2 Assoggettamento e imposizione delle associazioni secondo la LIFD (LAID)**

In linea di principio, un'associazione riconosciuta dal diritto civile è considerata dal diritto fiscale soggetto giuridico. L'autorità fiscale decide autonomamente se un'unione di persone alla quale può (o deve) essere riconosciuta la soggettività giuridica costituisca un'associazione di diritto civile.

L'assoggettamento illimitato in Svizzera di una persona giuridica comincia il giorno della sua costituzione, del trasferimento della sede ai sensi del diritto civile o dell'amministrazione effettiva in Svizzera. L'assoggettamento limitato comincia invece al momento dell'acquisizione di un elemento imponibile in Svizzera, al momento del commercio di immobili siti in Svizzera o dell'intermediazione in queste operazioni immobiliari, oppure dell'acquisizione di prestazioni imponibili di fonte svizzera (art. 54 LIFD). Le persone giuridiche che rientrano in quest'ambito normativo sono definite all'articolo 49 LIFD e le associazioni sono esplicitamente

menzionate al capoverso 1 lettera b di questo articolo. Gli stessi principi valgono anche nel quadro della LAID.

Secondo l'articolo 71 capoverso 1 LIFD, l'imposta sull'utile delle associazioni, delle fondazioni e di altre persone giuridiche è pari al 4,25 per cento dell'utile netto. L'utile inferiore a 5000 franchi non è imponibile. I contributi alle associazioni versati dai membri e gli apporti al patrimonio delle fondazioni non costituiscono utile imponibile né ai sensi della LIFD né ai sensi della LAID (art. 66 cpv. 1 LIFD e art. 26 cpv. 1 LAID).

L'imposta sul capitale ha per oggetto il capitale proprio, che per le associazioni, le fondazioni e le altre persone giuridiche consiste nella sostanza netta. Per quanto riguarda l'imposta federale diretta, l'imposta sul capitale delle persone giuridiche è stata abolita nel 1997<sup>4</sup>. Questa revisione non ha invece interessato la LAID, ragione per cui i Cantoni devono per principio continuare a prelevare un'imposta sul capitale<sup>5</sup>. Con la riforma II dell'imposizione delle imprese del 23 marzo 2007, inoltre, ai Cantoni è stata data la possibilità di computare l'imposta sull'utile nell'imposta sul capitale<sup>6</sup>.

## **2.2.1 Esenzioni dall'assoggettamento soggettivo<sup>7</sup>**

### **2.2.1.1 Presupposti generali per l'esenzione dall'imposta**

Il legislatore ha previsto una serie di esenzioni dall'assoggettamento soggettivo. I casi di esenzione, dettati da motivi diversi, sono elencati *esaustivamente* all'articolo 56 LIFD e possono comportare un'esenzione totale o parziale (cfr. anche art. 23 LAID).

In virtù dell'articolo 56 lettera g LIFD (art. 23 cpv. 1 lett. f LAID), le persone giuridiche, che perseguono uno scopo pubblico o di utilità pubblica, sono esenti dall'imposta per quanto concerne l'utile esclusivamente e irrevocabilmente destinato a tali fini. Dal punto di vista oggettivo, il perseguimento di scopi di utilità pubblica presuppone che l'attività della persona giuridica sia svolta nell'interesse generale e sia dettata da motivazioni disinteressate (elemento soggettivo)<sup>8</sup>. L'interesse generale esige tra l'altro che la cerchia dei destinatari, ai quali è diretto il sostegno, sia fondamentalmente aperta. Infine, il carattere disinteressato (altruistico) della motivazione in senso fiscale non è dato se una persona giuridica persegue, esclusivamente o in aggiunta a scopi di utilità pubblica, i propri immediati interessi o interessi particolari dei propri membri.

Per quanto concerne le istituzioni che operano in un contesto di mercato concorrenziale l'esenzione fiscale presuppone un esame nell'ottica del principio della neutralità concorrenziale dell'imposta conformemente alle esigenze della Costituzione

4 Abrogata dalla legge federale del 10 ottobre 1997 sulla riforma 1997 dell'imposizione delle imprese (RU 1998 669).

5 Zwhalen in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, art. 29 n. 1 LAID.

6 FF 2005 4241

7 Circolare n. 12 dell'8 luglio 1994 «Esenzione fiscale delle persone giuridiche che perseguono uno scopo pubblico o di utilità pubblica o fini di culto».

8 M. Greter in: Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, art. 56 g LIFD, n. 28 segg.

federale (art. 27 in combinato disposto con l'art. 127 cpv. 2 Cost.). L'acquisizione e l'amministrazione di partecipazioni in capitale importanti a imprese sono di utilità pubblica quando l'interesse al mantenimento dell'impresa occupa una posizione subalterna rispetto allo scopo di utilità pubblica e quando non sono esercitate attività dirigenziali.

### **2.2.1.2 Istituzioni a scopo di lucro o di mutuo soccorso**

In linea di massima, il perseguimento di uno scopo di lucro o di mutuo soccorso comporta il rifiuto dell'esenzione, a meno che esso occupi *chiaramente una posizione subalterna* rispetto allo scopo di utilità pubblica perseguito dall'organizzazione. L'esenzione rimane possibile nella misura in cui l'attività lucrativa o di mutuo soccorso riveste un carattere accessorio e contribuisce al raggiungimento dell'obiettivo di utilità pubblica di un'organizzazione. Si può ad esempio immaginare che un'organizzazione sostanzialmente rispondente ai suddetti criteri di utilità pubblica affitti anche a terzi un immobile di sua proprietà. Se i mezzi finanziari che derivano da tale attività lucrativa accessoria servono a realizzare lo scopo statutario, niente osta all'esenzione fiscale. L'attività lucrativa non deve però rappresentare il vero scopo dell'istituzione.

### **2.2.1.3 Esenzione fiscale di organizzazioni a favore di fanciulli e giovani<sup>9</sup>**

La legge sulla promozione delle attività giovanili extrascolastiche e la relativa ordinanza sono in vigore dal 1° gennaio 2013<sup>10</sup>. Esse costituiscono le basi legali che definiscono le condizioni per il sovvenzionamento delle organizzazioni a favore di fanciulli e giovani. A questo proposito occorre chiedersi in quale misura dette basi legali siano sufficienti per giustificare un'esenzione dall'imposta in virtù del perseguimento di scopi pubblici. Il versamento di sussidi a sostegno di attività nell'ambito della promozione della gioventù non è, di fatto, una ragione sufficiente per giustificare l'esenzione dall'imposta delle istituzioni beneficiarie in virtù del perseguimento di scopi pubblici. L'esenzione dall'imposta di una persona giuridica operante nel settore della promozione della gioventù deve perciò poter essere fondata sul perseguimento di uno scopo di utilità pubblica. Per questo si esige che siano adempiuti i presupposti generali di cui all'articolo 56 lettera g LFD e all'articolo 23 capoverso 1 lettera f LAID.

Nell'ambito dell'esame delle domande di esenzione presentate da organizzazioni a favore di fanciulli e giovani deve essere prestata un'attenzione particolare alla questione dell'interesse generale. In altre parole, occorre verificare se le attività svolte nell'interesse della gioventù sono il fondamento, o per meglio dire «da ragion d'essere», dell'istituzione. Le attività in questione devono mirare a una finalità promotrice e formativa o educativa oppure alla tutela dei fanciulli e della gioventù.

<sup>9</sup> Conferenza fiscale svizzera, Indicazioni sulla prassi, «Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche oder gemeinnützige oder Kultuszwecke verfolgen».

<sup>10</sup> RS 446.1 e 446.11.

Per accertare il vero scopo di un'istituzione, si possono esaminare diversi aspetti. L'esame è incentrato innanzitutto su statuti e regolamenti. Questi documenti forniscono indicazioni su eventuali scopi secondari, ad esempio scopi di lucro, di mutuo soccorso o ricreativi. In genere il solo esame formale degli statuti non è sufficiente. Ci si deve anche basare su ulteriori indicazioni concrete, che si possono trarre ad esempio dal rapporto annuale o dal rapporto di attività.

Nel settore della promozione dell'infanzia e della gioventù, il carattere disinteressato dell'attività di un'organizzazione può essere anche rivelato dal fatto che i membri dirigenti sacrificano gratuitamente il loro tempo libero a favore dei membri più giovani. L'agire disinteressato dei membri stessi può essere dimostrato con l'adempimento volontario di compiti a beneficio della collettività (ad es. pulizia di un bosco, raccolta della carta, assistenza a persone anziane ecc.). Se i suddetti presupposti sono soddisfatti, l'organizzazione per la gioventù può essere esentata dall'imposta in virtù del perseguimento di scopi di utilità pubblica.

Numerose organizzazioni a favore di fanciulli e giovani soddisfano a prima vista i presupposti dell'esenzione fiscale fondata sul perseguimento di scopi di utilità pubblica, ma hanno anche un carattere religioso. Tali istituzioni non perdono il loro carattere di utilità pubblica, fintanto che le attività dirette alla promozione della gioventù prevalgono chiaramente sulle attività legate al culto. Se un'organizzazione per la gioventù persegue principalmente fini di culto, l'esenzione fiscale è possibile unicamente in virtù del perseguimento di tali scopi, ma non in forza del criterio dell'utilità pubblica. In tal caso, le attività a favore della gioventù passano in secondo piano e non costituiscono più il criterio decisivo per l'esenzione fiscale.

#### **2.2.1.4 Attività ricreative (sport, musica, teatro)**

Le istituzioni che svolgono attività ricreative in ambito sportivo o culturale (filarmiche, teatri ecc.) non hanno diritto all'esenzione fiscale in virtù di uno scopo di utilità pubblica. Quantunque la collettività possa avere interesse alle attività di queste istituzioni, in genere manca il requisito del carattere disinteressato. Si tratta di istituzioni che operano tipicamente a esclusivo o perlomeno principale vantaggio dei propri membri. Per questa ragione, di regola il criterio del carattere disinteressato non dovrebbe essere soddisfatto.

Non è facile rispondere alla domanda se l'esercizio di un'attività sportiva o culturale a favore della gioventù adempie i presupposti dell'esenzione fiscale in virtù dell'utilità pubblica. In ogni caso, l'esenzione fiscale è plausibile soltanto se l'attività esercitata a favore della gioventù è intesa ad avvicinarli a uno sport o a uno strumento. L'attività in questione deve avere un carattere educativo, che releghi in secondo piano il carattere ricreativo. Il vero scopo dell'istituzione deve essere quello di avvicinare i giovani a un'attività sportiva o a uno strumento e deve chiaramente prevalere sulla finalità ricreativa. In altre parole, lo *scopo principale* dell'istituzione deve essere la *promozione dei fanciulli e degli adolescenti* ai sensi dell'articolo 11 della Costituzione federale (protezione dei fanciulli e degli adolescenti).

Nel settore dello sport, un'associazione spesso comprende più squadre. Una società di calcio, ad esempio, può essere strutturata in diversi settori, e segnatamente juniores, prima squadra e veterani. In questi casi, deve sussistere una chiara separazione

tra i vari settori sia dal punto di vista organizzativo sia da quello contabile (conto settoriale). L'esenzione dall'imposta in virtù dello scopo di utilità pubblica può essere concessa soltanto a quei settori dell'organizzazione che perseguono uno scopo educativo o promuovono l'interesse per lo sport in questione. Tale problematica deve essere distinta da quella dei club sportivi professionali, che in genere non sono più organizzati in forma di associazione<sup>11</sup>.

### 2.2.1.5 Federazioni sportive internazionali ed esenzione dall'imposta

Le federazioni sportive internazionali<sup>12</sup> sono di principio assoggettate all'imposta federale diretta. In base a un'interpretazione estensiva dell'articolo 56 lettera g LIFD, diverse autorità fiscali cantonali hanno esentato la maggior parte di queste federazioni dall'imposta federale diretta. Su richiesta di alcuni Cantoni, il 5 dicembre 2008 il Consiglio federale ha deciso di approvare questa prassi sviluppata dai Cantoni nell'arco di diversi anni. Con la stessa decisione il Consiglio federale ha incaricato l'AFC di comunicare ai Cantoni che l'articolo 56 lettera g LIFD deve essere applicato alle federazioni sportive internazionali in modo uniforme a livello nazionale, e precisamente come segue:

- a.) sono esonerate dall'imposta federale diretta le federazioni sportive internazionali domiciliate in Svizzera e affiliate al Comitato internazionale olimpico (CIO) nonché i relativi organismi internazionali domiciliati in Svizzera (confederazioni). Non sono considerate confederazioni - e pertanto non sono esonerate dall'imposta - le federazioni nazionali e regionali come pure le federazioni sportive svizzere;
- b.) l'esenzione è circoscritta all'imposta federale diretta. Essa non riguarda le altre imposte e gli altri tributi della Confederazione (imposta sul valore aggiunto ecc.);
- c.) l'esenzione dall'imposta federale diretta è concessa soltanto alle federazioni sportive internazionali in quanto tali e non è estesa alle persone fisiche che lavorano in queste federazioni quali personale, membri di comitati, funzionari ecc.

<sup>11</sup> Due esempi circa la struttura delle grandi associazioni calcistiche: 1. *Fussball Club Basel*: l'associazione «FC Basel 1893» partecipa con una quota del 25% alla società anonima «FC Basel 1893 AG». Il rimanente 75% è detenuto (presumibilmente) dalla «FC Basel Holding AG». La «FC Basel 1893 AG» gestisce il calcio professionale, mentre l'associazione «FC Basel 1893» gestisce le altre squadre e la «FC Basel Holding AG» possiede la partecipazione e detiene, amministra e accresce gli elementi patrimoniali destinandoli al sostegno della «FC Basel 1893 AG» e dell'associazione «FC Basel 1893» (fonte: registro di commercio del Cantone di Basilea Città, consultato il 14 dicembre 2010, e rapporti annuali 2009 della «FC Basel 1893 AG» e dell'associazione «FC Basel 1893»). 2. *Berner Sport Club Young Boys*: la società anonima «Sport und Event Holding AG» controlla le società anonime «BSC Young Boys Betriebs AG» e «Stade de Suisse Nationalstadion AG». La «BSC Young Boys Betriebs AG» gestisce il calcio professionale e la «Stade de Suisse Nationalstadion AG» si occupa in particolare anche della commercializzazione delle attività dell'associazione «Berner Sport Club Young Boys (BSC YB)». Quest'ultima gestisce le altre squadre. (Fonte: registro di commercio del Cantone di Berna e Wikipedia, consultati il 14 dicembre 2010).

<sup>12</sup> Cfr. in merito l'interpellanza 08.3592 del consigliere agli Stati Alex Kuprecht «Imposizione delle organizzazioni sportive internazionali in Svizzera», depositata il 2 ottobre 2008 (liquidata).

Nelle deliberazioni parlamentari per la trasmissione della mozione oggetto del presente rapporto si è accennato in particolare anche alla summenzionata decisione del Consiglio federale del 5 dicembre 2008<sup>13</sup>. Sulla base del principio della parità di trattamento, si è invocato il fatto che le piccole associazioni sportive in Svizzera non potrebbero beneficiare dell'esenzione fiscale<sup>14</sup>.

### **2.2.2 Obblighi procedurali (dichiarazione d'imposta)**

Con la soppressione dell'assoggettamento viene naturalmente a cadere anche l'obbligo di presentare una dichiarazione d'imposta. Dato che nella maggior parte dei casi l'esenzione fiscale viene decisa a tempo indeterminato all'inizio dell'attività di un'associazione o di una fondazione, vi è il rischio che con l'andar del tempo l'attività si discosti dalla finalità originaria all'insaputa dell'autorità fiscale. Per questo motivo, le decisioni concernenti l'esenzione dall'assoggettamento prevedono in genere l'obbligo di informare spontaneamente l'amministrazione cantonale delle contribuzioni o un'altra autorità designata in merito alle modifiche dello scopo o di altre disposizioni statutarie importanti per la valutazione dell'esenzione fiscale. Per di più, l'amministrazione delle contribuzioni può chiedere in qualsiasi momento alla persona giuridica di informarla in merito alla propria attuale attività. Solitamente anche questo punto è precisato nelle decisioni e, a seconda della prassi del Cantone, le relative informazioni devono essere fornite mediante invio del conto annuale e dei rapporti di attività annualmente o su specifica richiesta.

### **2.2.3 Deducibilità delle prestazioni volontarie**

Secondo il diritto in vigore, le *persone fisiche* possono dedurre dai proventi le prestazioni volontarie in contanti e in altri beni a persone giuridiche con sede in Svizzera che sono esentate dall'imposta in virtù del loro scopo pubblico o di utilità pubblica (art. 56 lett. g LIFD), sempre che tali prestazioni, durante l'anno fiscale, siano di almeno 100 franchi e non superino complessivamente il 20 per cento dei proventi, dopo le deduzioni di cui agli articoli 26–33 LIFD (cfr. art. 33a LIFD). Al suo articolo 9 capoverso 2 lettera i, la LAID contempla una disposizione di analogo tenore. La LAID lascia però ai Cantoni il compito di fissare l'entità delle prestazioni deducibili.

Per quanto riguarda le persone giuridiche, le prestazioni volontarie in contanti e in altri beni a persone giuridiche con sede in Svizzera che sono esentate dall'imposta in virtù del loro scopo pubblico o di utilità pubblica (cfr. art. 56 lett. g LIFD) rientrano fino a concorrenza del 20 per cento dell'utile netto tra gli oneri giustificati dall'uso commerciale (cfr. art. 59 cpv. 1 lett. c LIFD). Anche in questo caso, la LAID contempla, al suo articolo 25 capoverso 1 lettera c, una disposizione di analogo tenore, e lascia ai Cantoni il compito di fissare l'entità delle prestazioni deducibili.

Il solo fatto che una persona giuridica sia esentata dall'imposta non consente di trarre conclusioni circa la deducibilità delle liberalità effettuate a suo favore. Perché

<sup>13</sup> Circolare dell'AFC del 12 dicembre 2008 «Steuerbefreiung von internationalen Sportverbänden».

<sup>14</sup> Intervento del consigliere agli Stati Bruno Frick del 27 maggio 2009; 09.3343 – Bollettino ufficiale, Consiglio degli Stati, 27 maggio 2009.

sia ammessa la deduzione fiscale a concorrenza delle liberalità effettuate, occorre dimostrare che l'esenzione è stata concessa in virtù dello scopo pubblico o di utilità pubblica perseguito. Da questo esame de lege lata consegue necessariamente che le liberalità volontarie concesse a persone giuridiche che perseguono uno scopo ideale (mutuo soccorso) non sono deducibili.

### **2.3 Esecuzione e prassi cantonali in materia di imposizione delle associazioni**

Per farsi una prima idea dal punto di vista fiscale dell'importanza pratica del tema in discussione, l'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) ha interpellato alcuni Cantoni prescelti, e precisamente i Cantoni di Berna, Basilea Città, Grigioni, San Gallo, Zugo e Zurigo, ponendo loro le seguenti domande: 1.) Quante sono le associazioni iscritte nel registro dei contribuenti del Cantone? 2.) Quali sono le modalità della loro iscrizione nel registro dei contribuenti? 3.) Le associazioni iscritte possono essere suddivise in categorie (associazioni sportive, culturali, altre)? 4.) A quanto ammontano le imposte versate annualmente da queste associazioni alla Confederazione, al Cantone e ai Comuni? 5.) Quante associazioni sono completamente o parzialmente esentate dall'imposta?

#### **2.3.1 Cantone di Berna (BE)**

Nel registro dei contribuenti del Cantone di Berna sono iscritte 8200 associazioni. Le associazioni sono tenute ad annunciarsi nel Comune in cui hanno sede. Secondo le indicazioni fornite dal Cantone, tuttavia, esse mancano spesso a questo dovere e l'amministrazione delle contribuzioni viene a sapere dell'esistenza di un'associazione soltanto al momento in cui questa presenta una domanda d'esenzione. Il Cantone non suddivide le associazioni in categorie, ma stima che tra le associazioni iscritte vi siano circa 250 associazioni sportive. La legge tributaria del Cantone di Berna prevede un limite di esenzione dall'imposta di 5000 franchi per l'utile e di 75 000 franchi per il capitale. Le 8200 associazioni versano annualmente imposte a Confederazione, Cantone e Comuni per un totale di 2,4 milioni di franchi. Le associazioni esentate dall'imposta in virtù dello scopo pubblico o di utilità pubblica perseguito sono in totale 2200.

#### **2.3.2 Cantone di Basilea Città (BS)**

Nel registro dei contribuenti del Cantone di Basilea Città figurano in totale circa 1000 associazioni. Le associazioni sono iscritte nel registro dei contribuenti se chiedono l'iscrizione nel registro di commercio oppure quando si annunciano all'amministrazione cantonale delle contribuzioni. Due volte l'anno quest'ultima avvisa le associazioni, mediante inserzioni sui giornali, che se presentano elementi imponibili esse sono tenute ad annunciarsi. Il Cantone non può procedere a una suddivisione delle associazioni in categorie. Nella legge tributaria del Cantone di Basilea Città è previsto un limite di esenzione dall'imposta di 10 000 franchi per l'utile e di 50 000 franchi per il capitale. Le associazioni (imponibili) versano annualmente a Cantone e Comuni circa 1 milione di franchi di imposte, ma il Cantone non conosce un'imposta comunale separata per le persone giuridiche. Alla Confede-

razione le associazioni del Cantone di Basilea Città versano annualmente circa 350 000 franchi di imposte. Le associazioni imponibili iscritte al registro dei contribuenti sono circa 250, le associazioni esentate circa 750.

### **2.3.3 Cantone dei Grigioni (GR)**

Nel registro dei contribuenti del Cantone dei Grigioni nel 2009 si contavano complessivamente 1597 associazioni (associazioni intercantionali e internazionali escluse). Di queste, 382 erano imponibili (con dichiarazione d'imposta) e 349 esentate, mentre 866 associazioni non hanno pagato imposte in virtù di agevolazioni previste dalla legge. La legge tributaria del Cantone dei Grigioni prevede un limite di esenzione dall'imposta di 28 900 franchi per l'utile e un importo esente da imposta di 43 300 franchi per il capitale. Nel 2008 le associazioni assoggettate all'imposta (associazioni intercantionali e internazionali incluse) hanno versato a Confederazione, Cantone e Comuni circa 990 000 franchi. Le associazioni si possono suddividere nelle seguenti categorie: 118 associazioni sportive, 16 associazioni religiose, 16 associazioni artistiche, 25 associazioni ricreative e 33 associazioni esercitanti un'attività commerciale.

### **2.3.4 Cantone di San Gallo (SG)**

Il Cantone di San Gallo tiene un registro comune per associazioni e fondazioni. Per ragioni legate all'onere amministrativo rinuncia a suddividerle in categorie. Nel Cantone vengono tassate circa 400 associazioni e fondazioni. Secondo una pubblicazione su Internet 511 associazioni e fondazioni sono esentate dall'imposta. Se l'amministrazione delle contribuzioni constata che non sono dovute imposte, le associazioni e le fondazioni in questione vengono cancellate dal registro. A causa delle modalità di tenuta dei registri, nel Cantone di San Gallo non è possibile suddividere le associazioni in categorie. La legge tributaria del Cantone prevede un limite di esenzione dall'imposta di 10 000 franchi per l'utile e di 50 000 franchi per il capitale. Poiché le associazioni sono registrate insieme alle altre persone giuridiche, non è nemmeno possibile distinguere il gettito fiscale generato dalle sole associazioni. Inoltre, le associazioni sono iscritte nel registro dei contribuenti in seguito a iscrizione nel registro di commercio, notifica di immobili, dichiarazione spontanea ecc.

### **2.3.5 Cantone di Zugo (ZG)**

Nel registro dei contribuenti del Cantone di Zugo si contavano nel 2010 circa 320 associazioni. L'iscrizione era effettuata in seguito alla presentazione di una domanda di esenzione dall'imposta, alla richiesta da parte delle associazioni di informazioni in merito all'eventuale assoggettamento ecc. La legge tributaria del Cantone di Zugo prevede un limite di esenzione dall'imposta di 10 000 franchi per l'utile e un importo esente da imposta di 80 000 franchi per il capitale. Il Cantone non è in grado di fornire indicazioni sulle varie categorie di associazioni. Annualmente le associazioni versano imposte cantonali e comunali per circa 335 000 franchi e 24 000 franchi di imposta federale diretta (quota cantonale: 17%). In totale, nel registro dei contribuenti figurano 270 associazioni esenti da imposta.

### 2.3.6 Cantone di Zurigo (ZH)

Nel 2007 il Cantone di Zurigo contava 2433 associazioni e fondazioni iscritte nel registro dei contribuenti per l'imposta federale diretta. Il Cantone non è in grado di suddividere le associazioni in precise categorie; si stima tuttavia che nel registro siano iscritte circa 2000 associazioni assoggettate all'imposta. Una minoranza di associazioni è iscritta nel registro dei contribuenti mediante l'iscrizione nel registro di commercio. L'iscrizione nel registro dei contribuenti può anche avvenire in seguito all'istanza scritta con cui l'associazione fa valere il diritto al rimborso dell'imposta preventiva. Per quanto riguarda l'imposta cantonale, le associazioni (come le altre persone fisiche e giuridiche assoggettate all'imposta) sono registrate nei 171 Comuni del Cantone. Neppure il Cantone di Zurigo è in grado di procedere a una suddivisione delle associazioni in diverse categorie. Nella legge tributaria cantonale è previsto un limite di esenzione dall'imposta pari a 10 000 franchi per l'utile e a 100 000 franchi per il capitale. Nel periodo fiscale 2007 le 2433 associazioni e fondazioni iscritte nel registro dei contribuenti hanno versato circa 2,2 milioni di franchi di imposta federale diretta e circa 6,6 milioni di franchi di imposte cantonali e comunali. Il Cantone stima che nel periodo fiscale 2007 le sole associazioni abbiano versato circa 5,5 milioni di franchi tra imposte federali, cantonali e comunali. Infine, le associazioni registrate in forza del perseguimento di uno scopo pubblico o di utilità pubblica sono circa 2500. 48 associazioni sono parzialmente esentate dall'imposta in virtù dello scopo pubblico o di utilità pubblica che perseguono; 82 associazioni sono esentate in virtù di scopi di utilità pubblica e di culto e 336 associazioni sono esentate in virtù del solo perseguimento di un fine di culto.

### 2.4 Studio sulla Svizzera nell'ambito del «Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project (CNP)» – «Der Dritte Sektor der Schweiz»<sup>15</sup>

Lo studio è incentrato sulle *organizzazioni non profit (ONP)* (ovvero senza scopo di lucro) e sulla loro importanza in Svizzera. Si tratta di organizzazioni che si consacrano a un mandato di prestazioni socialmente riconosciuto come sensato e necessario senza essere guidate in primo luogo dalla produzione di un utile. Rientrano tra le organizzazioni che fanno parte di questa categoria anche le associazioni che operano in Svizzera.

Per lo studio sono stati scelti 600 Comuni svizzeri rappresentativi partendo da un totale di 2699 Comuni. Tra i 536 Comuni che hanno fornito le informazioni richieste è stato estratto un campione di 15 467 associazioni. Effettuando un'extrapolazione in rapporto ai 2699 Comuni in Svizzera, si è stimato che in tutta la Svizzera esistono circa 76 000 associazioni! Le associazioni che non corrispondono alla definizione del CNP non sono state prese in considerazione per lo studio. Tra le associazioni escluse si contano in particolare le casse malati, le casse d'assicurazione infortuni e le casse di compensazione, ma anche le associazioni sportive internazionali (FIFA, UEFA ecc.). I risultati dello studio indicano che in Svizzera esistono in ultima

<sup>15</sup> Studio nell'ambito del *Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project (CNP)*; a cura di Helmig, Lichtsteiner, Gmür, ed. Haupt 2010 (di seguito: studio CNP).

analisi 80 000 organizzazioni che rivestono la forma giuridica dell'associazione, il 95 per cento delle quali hanno – secondo la terminologia su cui si basa lo studio – carattere di utilità pubblica<sup>16</sup>. Lo studio ha proceduto a una classificazione delle associazioni in particolare per settore indicando il numero di associazioni operanti a titolo principale nel settore corrispondente.

Il quadro che ne risulta è il seguente:

Settore	Attività principale (numero di associazioni)
Cultura	16 080
Sport e tempo libero	35 150
Educazione e ricerca	700
Protezione dell'ambiente e della natura	1330
Servizi sociali	10 550
Sanità	1670
Alloggio e occupazione	3210
Cittadini e interessi dei consumatori	3890
Affari internazionali	600
Associazioni economiche e di categoria	1750
Religione	1100
<b>Totale (arrotondato):</b>	<b>76 000</b>

Per determinare *il numero delle fondazioni di utilità pubblica* che possono essere attribuite al settore delle ONP, gli autori si sono basati sulle indicazioni risultanti dal registro di commercio. Ne è emerso che nel 2008 vi erano in Svizzera circa 18 300 fondazioni di utilità pubblica.

Dalle proprie analisi lo studio CNP ha dedotto, tra l'altro, che attualmente l'importanza economica del terzo settore come datore di lavoro (180 000 posti a tempo pieno) supera nettamente quella del settore dell'agricoltura. In Svizzera, uno dei fattori economici importanti sarebbe costituito dal volontariato e dalle attività svolte a titolo onorifico (i quali forniscono prestazioni lavorative corrispondenti a circa 80 000 posti a tempo pieno). Se l'opera dei volontari venisse a mancare, l'intero settore perderebbe la capacità di fornire le proprie prestazioni. Lo studio è inoltre giunto alla conclusione che in Svizzera esistono condizioni particolarmente favorevoli per costituire organizzazioni della società civile, che spiegherebbero la

<sup>16</sup> Studio CNP, pagg. 156 e 157.

percentuale particolarmente elevata di persone affiliate a un'associazione o l'estensione delle attività delle fondazioni<sup>17</sup>.

Quest'ultima constatazione trova conferma anche nel rapporto sul volontariato in Svizzera nel 2010 («Freiwilligen-Monitor Schweiz 2010»), pubblicato dalla Società svizzera di utilità pubblica, secondo il quale in Svizzera circa un quarto della popolazione di età superiore ai 15 anni si impegna in attività di volontariato in seno ad associazioni e organizzazioni. Il rapporto constata inoltre che circa il 30 per cento della popolazione presta opera di volontariato all'esterno di strutture organizzate (aiuto ad amici e conoscenti, custodia di bambini, assistenza, preparazione di pasti per persone anziane ecc.)<sup>18</sup>.

## **2.5 Trattamento fiscale delle associazioni nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto**

La presente mozione non chiede l'esenzione delle associazioni dall'imposta sul valore aggiunto. Tuttavia, per ragioni di completezza, di seguito esporremo succintamente il trattamento fiscale delle associazioni in quest'ambito.

Come nel diritto previgente, anche secondo la riveduta legge sull'IVA (LIVA), entrata in vigore il 1° gennaio 2010, le associazioni sportive e culturali senza scopo lucrativo e gestite a titolo onorifico o le istituzioni di utilità pubblica sono soggettivamente assoggettate all'imposta soltanto se realizzano una cifra d'affari annua superiore a 150 000 franchi (art. 10 cpv. 2 lett. c LIVA). Questa regolamentazione è ora espressamente applicabile anche alle associazioni culturali. Per tutte le altre imprese l'obbligo dell'assoggettamento soggettivo nasce già a partire da una cifra d'affari superiore a 100 000 franchi.

Le prestazioni fornite ai propri membri, contro pagamento di contributi stabiliti in conformità degli statuti, da parte di istituzioni senza scopo lucrativo sono escluse dall'imposta (art. 21 cpv. 2 n. 13 LIVA). Di conseguenza, i contributi versati dai membri attivi alle associazioni senza scopo di lucro non devono essere considerati ai fini della determinazione dell'assoggettamento. I contributi di membri passivi e sostenitori e le donazioni a istituzioni senza scopo di lucro non sono assoggettati all'IVA, poiché non si tratta di controprestazioni per ottenere in cambio prestazioni.

Nel contesto dell'elaborazione della nuova LIVA il Parlamento ha discusso in particolare della cifra d'affari a partire dalla quale deve iniziare l'assoggettamento soggettivo delle associazioni sportive e culturali (limite di esenzione dall'imposta sulla cifra d'affari), proponendo un limite di 100 000 franchi (caso normale), di 150 000 franchi (regolamentazione previgente per le associazioni) o addirittura di 300 000 franchi (importo particolarmente elevato per sgravare le associazioni). Il Consiglio federale proponeva in linea di massima di introdurre nella parte A della riforma dell'IVA un limite unitario di 100 000 franchi per la cifra d'affari e di introdurre soltanto nella parte B un limite speciale di 300 000 franchi per le associazioni e le istituzioni di utilità pubblica allo scopo di compensare la soppressione

<sup>17</sup> Studio CNP, pag. 201.

<sup>18</sup> Fonte: Neue Zürcher Zeitung del 10 novembre 2010, pag. 15. Isabelle Stadelmann-Steffen, Richard Traunmüller, Birte Gundelach e Markus Freitag: «Freiwilligen-Monitor Schweiz 2010». Ed. Seismo, 2010.

dell'esclusione dall'assoggettamento delle prestazioni fornite dalle associazioni ai propri membri. I rappresentanti degli interessi delle associazioni chiedevano invece di introdurre un limite di esenzione dall'imposta di 300 000 franchi già nell'ambito del dibattito relativo alla parte A. In conclusione, il Parlamento ha optato per un limite di esenzione dall'imposta sulla cifra d'affari di 150 000 franchi, come nella previgente LIVA, in particolare per evitare che altre associazioni fossero assoggettate.

L'applicazione di limiti di esenzione diversi comporta inevitabilmente distorsioni della concorrenza: un'associazione calcistica, ad esempio, può fornire prestazioni della ristorazione senza essere assoggettata all'imposta sulla cifra d'affari fino a un limite di 150 000 franchi, mentre qualsiasi altra impresa della ristorazione è assoggettata all'imposta già a partire da una cifra d'affari di 100 000 franchi. Per questa ragione le associazioni non possono nemmeno essere esentate dall'IVA in maniera generalizzata. Per motivi di neutralità concorrenziale, qualsiasi attività imprenditoriale deve essere assoggettata all'IVA, a prescindere da forma giuridica, scopo e fine di lucro (art. 10 cpv. 1 LIVA), salvo che la legge preveda per determinate prestazioni specifiche un'esclusione dall'imposta, che deve però valere per tutte le imprese a prescindere dalla forma giuridica. Di conseguenza, ai fini dell'IVA è altrettanto irrilevante che un eventuale utile sia o non sia destinato esclusivamente e irrevocabilmente a scopi ideali.

## 2.6 Prime conclusioni

- Il gettito fiscale generato dalle associazioni iscritte nei registri dei contribuenti dei Cantoni di Berna, Basilea Città, Grigioni, San Gallo, Zugo e Zurigo va da alcune decine di migliaia a qualche milione di franchi.
- Sotto il profilo del diritto fiscale, e in particolare per quanto riguarda il finanziamento dei compiti pubblici, l'imposizione delle associazioni in quanto soggetti fiscali indipendenti riveste, nei Cantoni citati, un'importanza secondaria.
- Lo studio CNP, che ha esaminato l'importanza economica del cosiddetto «terzo settore» (e quindi anche delle associazioni), presenta un quadro nettamente diverso. Secondo lo studio, il «terzo settore» riveste un'enorme importanza economica in Svizzera.
- Il «terzo settore» partecipa al prodotto interno lordo (PIL) con una quota del 4,7 per cento circa (nel 2005 la cifra d'affari realizzata si è attestata all'incirca a 21,5 mia. di fr.).
- Il «terzo settore» crea circa 180 000 posti a tempo pieno. Se si trasformasse in posti a tempo pieno anche il lavoro fornito nell'ambito del volontariato non organizzato, si aggiungerebbero altri 80 000 posti a tempo pieno; 260 000 posti a tempo pieno equivalgono al 6,4 per cento della popolazione attiva in Svizzera.

### 3. Possibili soluzioni esaminate

Come abbiamo già avuto modo di spiegare, il diritto vigente consente di esentare totalmente o parzialmente dalle imposte dirette della Confederazione, dei Cantoni e dei Comuni le persone giuridiche (e in particolare le associazioni e le fondazioni) che perseguono uno scopo pubblico o di utilità pubblica.

In altre parole, finora il perseguimento di una finalità meramente ideale non era sufficiente per ottenere l'esenzione dalle imposte dirette. *La mozione chiede in linea di massima una modifica di tale quadro giuridico per il futuro.* Tutte le associazioni che destinano i propri redditi e la propria sostanza esclusivamente a scopi ideali dovrebbero essere esentate dall'imposta, completamente o fino a concorrenza di un certo importo. Il testo della mozione menziona la promozione della gioventù e delle nuove generazioni solo come esempio di scopo ideale. Pertanto, una regolamentazione che si limitasse alle sole associazioni che hanno come fine la promozione della gioventù e delle nuove generazioni attuerebbe in modo troppo restrittivo il mandato conferito dalla mozione.

Per adempiere la mozione, si offrono quattro possibili soluzioni:

- 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<sup>19</sup>. A livello di LAID, non sono previste modifiche, poiché i Cantoni non sottostanno all'armonizzazione in questo ambito (art. 129 cpv. 2 Cost.).
- 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.
- 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 art. 66a). Nella LAID (nuovo art. 26a) l'ammontare dell'importo esente sarebbe determinato dal diritto cantonale.
- 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 art. 66a). Nella LIFD (nuovo art. 26a) l'ammontare del limite di esenzione dall'imposta sarebbe determinato dal diritto cantonale.

<sup>19</sup> L'imposizione del capitale nella LIFD è stata soppressa con il n. 11 della legge federale del 10 ottobre 1997 sulla riforma dell'imposizione delle imprese (RU 1998 669).

### **3.1 Prima soluzione: aumento dell'attuale limite di esenzione nella LIFD**

#### **3.1.1 Rimando alla «revisione parziale del 2010» della legge tributaria del Cantone di Svitto**

Con la «revisione parziale del 2010», il Cantone di Svitto ha rielaborato la propria legge tributaria. La revisione riguardava, tra l'altro, anche associazioni, fondazioni e altre persone giuridiche. Nei loro confronti, il limite di esenzione è stato infatti aumentato a 20 000 franchi per l'utile e a 300 000 franchi per il capitale.

Il Cantone di Svitto ritiene che, a parte poche eccezioni, con questa misura anche le associazioni e le fondazioni, che non sono già esentate in virtù dello scopo perseguito, lo saranno di fatto a livello cantonale.

#### **3.1.2 LIFD**

Se si seguisse la «revisione parziale del 2010» della legge tributaria del Cantone di Svitto, si potrebbe aumentare il limite di esenzione dall'imposta sull'utile previsto all'articolo 71 capoverso 2 LIFD. Il limite ammonta attualmente a 5000 franchi ed è rimasto invariato dal 1° gennaio 1995, data dell'entrata in vigore della LIFD.

Secondo il diritto vigente, beneficiano del limite di esenzione previsto al capoverso 2 della citata disposizione non solo le associazioni, ma anche le fondazioni e altre persone giuridiche (art. 71 cpv. 1 LIFD)<sup>20</sup>. Pertanto, l'aumento del limite previsto al capoverso 2 favorirebbe anche queste persone giuridiche.

#### **3.1.3 LAID**

Secondo l'articolo 129 capoverso 2 Cost. sono esclusi dall'armonizzazione le tariffe e le aliquote fiscali e gli importi esenti da imposta. In base a questa disposizione costituzionale i Cantoni hanno già introdotto nel loro diritto fiscale sia limiti di esenzione sia importi esenti da imposta ai fini dell'imposizione dell'utile e del capitale di associazioni, fondazioni e altre persone giuridiche. I limiti di esenzione e gli importi esenti da imposta variano da Cantone a Cantone (cfr. panoramica seguente).

In questo contesto occorre evidenziare che i limiti di esenzione e gli importi esenti da imposta hanno conseguenze diverse sotto il profilo fiscale. La differenza è spiegata nei due esempi seguenti.

##### **Limite di esenzione**

L'articolo 71 capoverso 2 LIFD recita: «L'utile inferiore a 5000 franchi non è imponibile». Ciò significa che si tratta di un limite di esenzione e che un utile di 4999 franchi non è imponibile. Se però ammonta a un importo pari o superiore a 5000 franchi viene interamente tassato<sup>21</sup>.

<sup>20</sup> L'espressione «*altre persone giuridiche*» indica le corporazioni e gli istituti di diritto pubblico o di carattere ecclesiastico e le corporazioni di diritto cantonale (art. 59 CC).  
Fonte: P. Locher, Kommentar zum DBG, n. 12 ad art. 49 LIFD.

<sup>21</sup> Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Agner, Jung, Steinmann, n. 2 ad art. 71 LIFD.

### **Importo esente da imposta**

Il nuovo articolo 24 lettera f<sup>bis</sup> LIFD (in vigore dal 1° gennaio 2013) cita un esempio di importo esente da imposta. Esso stabilisce che il soldo dei pompieri di milizia non sottostà all'imposta sino a concorrenza di un importo di 5000 franchi all'anno. Questo significa che nel caso di un soldo annuo di 5600 franchi, solo 600 franchi vengono tassati come reddito da un'attività lucrativa accessoria e 5000 franchi rimangono esenti da imposta.

### **3.1.4 Vantaggi e svantaggi della prima soluzione**

La prima soluzione che consiste nell'innalzare il limite di esenzione ha il vantaggio di lasciare immutata l'attuale sistemica nella LIFD e di essere dal punto di vista legislativo di attuazione relativamente facile (modifica dell'importo nell'art. 71 cpv. 2 LIFD). Lo svantaggio di questa soluzione risiede però nel fatto che essa include anche le persone giuridiche che non dovrebbero beneficiare del privilegio previsto dalla mozione in quanto non perseguono scopi ideali. In altre parole tale soluzione andrebbe oltre l'obiettivo della mozione.

### **Panoramica dei limiti di esenzione e degli importi esenti da imposta previsti nei Cantoni per l'utile e il capitale di associazioni, fondazioni e altre persone giuridiche<sup>22</sup>**

Cantone	Limite di esenzione per l'utile	Limite di esenzione per il capitale
AG	20 000 franchi	50 000 franchi
AI	30 000 franchi	50 000 franchi
AR	5 000 franchi	50 000 franchi
BE	5 000 franchi	75 000 franchi
BL	15 000 franchi	75 000 franchi
BS	10 000 franchi (importo esente da imposta)	50 000 franchi
FR	5 000 franchi	100 000 franchi
GE	In percento dell'utile	In per mille del capitale
GL	5 000 franchi	50 000 franchi
GR	28 900 franchi	43 300 franchi (importo esente da imposta)
JU	15 000 franchi (importo esente da imposta)	50 000 franchi (importo esente da imposta)
LU	10 000 franchi	100 000 franchi
NE	10 000 franchi	100 000 franchi (importo esente da imposta)
NW	10 000 franchi	100 000 franchi
OW	50 000 franchi	50 000 franchi
SG	10 000 franchi	50 000 franchi

<sup>22</sup> Stato secondo le raccolte delle leggi pubblicate a luglio 2011.

SH	20 000 franchi (importo esente da imposta)	100 000 franchi (importo esente da imposta)
SO	5 000 franchi	200 000 franchi
SZ	20 000 franchi	300 000 franchi
TG	5 000 franchi	100 000 franchi
TI	5 000 franchi	50 000 franchi
UR	20 000 franchi	100 000 franchi
VD	12 500 franchi	50 000 franchi
VS	20 000 franchi	10 000 franchi
ZG	10 000 franchi	80 000 franchi (importo esente da imposta)
ZH	10 000 franchi	100 000 franchi

### 3.2 Seconda soluzione: estensione dell'elenco delle esenzioni dall'assoggettamento soggettivo nella LIFD e nella LAID

L'obiettivo della mozione è esentare completamente o fino a concorrenza di un certo importo dalle imposte dirette della Confederazione e dei Cantoni le associazioni che destinano il loro utile e il capitale esclusivamente a scopi ideali, in particolare alla promozione della gioventù e delle nuove generazioni. Per raggiungere questo obiettivo è possibile estendere l'elenco delle esenzioni dall'assoggettamento soggettivo sia nella LIFD sia nella LAID.

Il testo della mozione è incentrato sull'esenzione dall'imposta dell'associazione in quanto *soggetto fiscale*. Altre persone giuridiche, in particolare le fondazioni, sarebbero quindi escluse dall'esenzione fiscale. Questa disparità di trattamento viola il principio dell'uguaglianza giuridica sancito dalla Costituzione, ragione per cui non si può limitare l'esenzione fiscale alle sole associazioni, in quanto soggetti fiscali. Questo approccio è del resto già seguito nel diritto vigente per i soggetti fiscali che perseguono uno scopo pubblico o di utilità pubblica o un fine di culto. Sia le lettere g e h dell'articolo 56 LIFD sia le lettere f e g dell'articolo 23 capoverso 1 LAID menzionano le *persone giuridiche* in modo del tutto generale e senza restrizioni (cfr. anche n. 6.1.1).

#### 3.2.1 Definizione di «scopo ideale»

Per garantire sul piano dell'esecuzione un certo grado di certezza del diritto, occorrerebbe definire che cosa si debba intendere per scopo «ideale». Nel procedere in tal senso ci si rende però immediatamente conto dell'impossibilità di fornire una definizione precisa ed esaustiva di tale concetto. Questa difficoltà dipende anche dal fatto che nel linguaggio comune il termine «ideale» è assai ricco di sfumature. Nel linguaggio comune si utilizzano ad esempio sinonimi quali gli aggettivi caritatevole, entusiastico, idealistico, disinteressato, nobile, altruistico, generoso, impegnato, benefico, filantropico ecc. Questa constatazione mette in luce lo svantaggio della

soluzione proposta (estensione dell'elenco delle esenzioni dall'assoggettamento soggettivo), legato al tempo e all'esperienza che occorrerebbero per instaurare una prassi consolidata (con il rischio di complicare il diritto fiscale). Per le autorità fiscali, ma in misura eventualmente ridotta anche per i tribunali fiscali, questa soluzione causerebbe un onere supplementare.

Un'indicazione di ciò che potrebbe essere considerato scopo ideale è fornita dall'articolo 60 capoverso 1 CC. Esso menziona a titolo di esempio, tra i compiti ideali che le associazioni possono perseguire, *fini politici, religiosi, scientifici, artistici, benefici, ricreativi o altri fini non economici*. La trasposizione nella LIFD e nella LAID di questa enumerazione non esaustiva non consente di compiere progressi significativi nella ricerca di una definizione precisa di scopo ideale e appesantirebbe le relative disposizioni, ragione per cui si rinuncia alla trasposizione. Soltanto a titolo marginale, si fa presente che è inconfutabile che anche i partiti politici perseguono scopi ideali. Anch'essi in futuro potrebbero beneficiare dell'esenzione dall'assoggettamento all'imposta<sup>23</sup>.

A questo riguardo occorre inoltre ricordare che secondo il diritto vigente anche le persone giuridiche che perseguono fini di culto a livello nazionale possono essere esentate dall'imposta per quanto riguarda l'utile (a livello cantonale anche il capitale) esclusivamente e irrevocabilmente destinato a tali fini (art. 56 lett. h LIFD e art. 23 cpv. 1 lett. g LAID). Considerando più da vicino il concetto di scopo ideale, si giunge alla conclusione che esso riguarda anche il perseguimento di fini di culto. L'esenzione dall'imposta delle persone giuridiche che perseguono scopi ideali o fini di culto può quindi essere disciplinata in un'unica disposizione.

Non essendo possibile definire con precisione il concetto di scopo ideale, occorre chiedersi se è almeno possibile delimitarlo.

### 3.2.2 Delimitazione tra scopi ideali e scopi di utilità pubblica

Secondo costante giurisprudenza del Tribunale federale, l'esenzione fondata sul perseguimento di uno scopo di utilità pubblica è concessa solamente se lo scopo di utilità pubblica è l'unico scopo perseguito. La condizione oggettiva è che l'attività della persona giuridica rientri nell'interesse della collettività, mentre dal punto di vista soggettivo l'azione deve essere dettata da motivi altruistici<sup>24</sup>.

Il perseguimento dell'*interesse generale* è fondamentale per l'ottenimento dell'esenzione fiscale in virtù di uno scopo di utilità pubblica. Per stabilire se una determinata attività rientra nell'interesse della collettività, occorre fare riferimento all'opinione comune determinante. Un interesse generale è di regola riconosciuto

<sup>23</sup> Nell'ambito della procedura di consultazione indetta per l'attuazione dell'iniziativa parlamentare Reimann (06.463) «Deducibilità fiscale dei versamenti in favore dei partiti politici», otto Cantoni avevano espressamente auspicato che anche i partiti politici fossero esentati dall'assoggettamento soggettivo (fonte: rapporto del 21 maggio 2008 sui risultati della procedura di consultazione concernente l'iniziativa parlamentare 06.463, n. 10.2).

<sup>24</sup> Marco Greter, in: Martin Zweifel / Peter Athanas [a c. di], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2<sup>a</sup> ed., Basilea 2008, art. 56, n. 28).

soltanto quando la cerchia dei destinatari, cui è diretto il sostegno, è fondamentale-mente aperta<sup>25</sup>.

*Il carattere disinteressato (altruistico)* presuppone che per il perseguimento dello scopo d'interesse generale i membri della corporazione *si sacrificino*, relegando in secondo piano i propri interessi. Per la concessione dell'esenzione fiscale occorre pertanto sempre esigere che non venga perseguito alcun interesse proprio. Lo scopo delle istituzioni di mutuo soccorso e delle associazioni che si occupano della promozione di attività per il tempo libero non è disinteressato (altruistico). Inoltre, la persona giuridica non deve perseguire fini di lucro o del mutuo soccorso<sup>26</sup>.

Qualsiasi scopo non economico si presenta come scopo ideale. Chi persegue scopi ideali non si preoccupa di ottenere vantaggi valutabili in denaro per sé o per persone appartenenti alla propria sfera di interessi. Un'istituzione con scopi ideali fornisce prestazioni quantificabili in denaro soltanto in presenza di condizioni oggettive molto precise, in particolare in determinate situazioni di bisogno dei beneficiari.

Agire a scopo ideale non implica necessariamente né una promozione del bene comune né l'altruismo. Anche un club di «scala 40» persegue scopi ideali così come le organizzazioni politiche e le associazioni sportive. Le attività a scopo ideale sono di utilità pubblica soltanto se soddisfano i criteri specifici previsti dal diritto fiscale per il riconoscimento di uno scopo di utilità pubblica. Sia secondo il diritto vigente sia secondo la dottrina, la definizione di utilità pubblica ai sensi del diritto fiscale è pertanto più restrittiva rispetto al concetto di attività a carattere ideale<sup>27</sup>.

Consegue da quanto precede che secondo il diritto vigente le persone giuridiche possono essere esentate dall'imposta in virtù del perseguimento di uno scopo di utilità pubblica soltanto se soddisfano le condizioni restrittive appena descritte. In generale, le persone giuridiche che perseguono scopi ideali non adempiono tali requisiti. *La mozione intende però cambiare proprio questa situazione.*

### 3.2.3 Delimitazione tra scopo ideale e scopo economico

Dottrina e giurisprudenza ritengono concordemente che uno scopo sia economico (e non ideale) se l'attività svolta dalla persona giuridica in questione è intesa a procurare ai membri (o a persone a loro vicine) un concreto vantaggio economico, valutabile in denaro<sup>28</sup>. Di conseguenza, appena procura ai propri membri (o a persone a loro vicine) un vantaggio (economico) valutabile in denaro, la persona giuridica non persegue più uno scopo ideale. Questa condizione si verifica in particolare nel caso delle persone giuridiche regolamentate dal Codice delle obbligazioni (società anonima, società in accomandita per azioni, società a garanzia limitata e cooperativa).

Il vantaggio economico procurato ai membri (o persone a loro vicine) può essere pecuniario (in denaro) o in natura. Per vantaggi in natura si intendono vantaggi

<sup>25</sup> Circolare n. 12 dell'AFC, n. II./3./a.

<sup>26</sup> Circolare n. 12 dell'AFC, n. II./3./b.

<sup>27</sup> Markus Reich, Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund, pubblicato in: ASA 58, pag. 465 segg., pag. 476 con ulteriori rimandi.

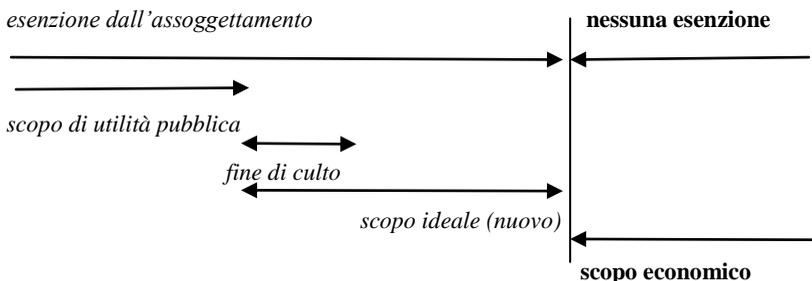
<sup>28</sup> Anton Heini/Urs Scherrer, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Thomas Geiser [a c. di], Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch I, 4<sup>a</sup> ed., Basilea 2010, art. 60, n. 5.

materiali, che possono consistere sia in beni sia in servizi. Ci si trova invece di fronte a un vantaggio di tipo non economico o ideale quando un vantaggio economico nel senso appena descritto va anche a favore di non membri o quando non viene ricercato alcun vantaggio economico<sup>29</sup>.

In virtù del principio della neutralità concorrenziale<sup>30</sup> dell'imposta, tutte le imprese devono essere poste fiscalmente nella stessa posizione concorrenziale e l'imposizione non deve ostacolarne eccessivamente il loro sano sviluppo. La stessa attività economica deve comportare in linea di principio le stesse conseguenze fiscali per tutti i contribuenti, a prescindere dalle condizioni esterne. Sono garantite pari opportunità sotto il profilo della concorrenza soltanto se la forza economica di soggetti economici simili è ridotta dall'imposta in misura analoga<sup>31</sup>. Pertanto, persegue uno scopo economico anche chi, in una situazione di concorrenza economica o in condizioni di monopolio economico, esercita un'attività lucrativa secondo i principi commerciali, ossia in modo pianificato e duraturo, impiegando capitale e lavoro. La ricerca del lucro non è dunque un elemento distintivo dello scopo economico<sup>32</sup>.

Le persone giuridiche che perseguono uno scopo ideale possono tuttavia esercitare un'attività economica se questa riveste un'*importanza secondaria* e non rappresenta il vero scopo della persona giuridica. Tale attività può tutt'al più costituire un mezzo per conseguire lo scopo (ad es. gestione di una buvette in occasione delle partite di calcio)<sup>33</sup>.

Graficamente, la situazione descritta può essere raffigurata nel modo seguente.:



<sup>29</sup> Hans Michael Riemer, in: Heinz Hausherr [a c. di], Berner Kommentar, Band I, 3. Abteilung, 1. Teilband, Berna 1993, Systematischer Teil, n. 79; Hans Michael Riemer, in: Heinz Hausherr [a c. di], Berner Kommentar, Band I, 3. Abteilung, 2. Teilband, Berna 1993, art. 60, n. 47.

<sup>30</sup> DTF 123 II 16, pag. 35 consid. 10 con ulteriori rimandi.

<sup>31</sup> Markus Reich, Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund, pubblicato in: ASA 58, pag. 465 segg., pag. 488 con ulteriori rimandi.

<sup>32</sup> Felix Richner / Walter Frei / Stefan Kaufmann / Hans Ulrich Meuter, Handkommentar zum DBG, 2a ed., Zurigo 2009, art. 56, n. 43; circolare n. 12 dell'AFC, n. II./3./b.

<sup>33</sup> Circolare n. 12 dell'AFC, n. II./3./b.

### 3.2.4 Nessuna esenzione «generalizzata e illimitata» dall'imposta per le persone giuridiche con scopi ideali

Dai due capitoli che precedono si evince che lo scopo ideale si interpone in qualche modo tra lo scopo di utilità pubblica o il fine di culto, esentati dall'imposta, e lo scopo economico, non esentato dall'imposta.

Gli stessi sostenitori della mozione *non* chiedono un'esenzione *generalizzata e illimitata*<sup>34</sup>. La mozione chiede pertanto che l'esenzione in virtù del perseguimento di scopi ideali sia concessa soltanto se i redditi generati e la sostanza sono destinati *esclusivamente* a tali scopi. Essa si ispira dunque al diritto vigente, che per l'esenzione dall'assoggettamento in virtù del perseguimento di uno scopo di utilità pubblica o di un fine di culto esige che l'utile e il capitale siano *esclusivamente e irrevocabilmente destinati al perseguimento di tali scopi*.

### 3.2.5 Esempi

I seguenti esempi illustrano quali scopi e modalità di utilizzo delle risorse possono portare a un'«eccezione dell'assoggettamento soggettivo».

#### **Associazione sportiva**

I membri di un'associazione di pallamano si dedicano nel loro tempo libero alla promozione della gioventù. Per tutto l'anno, allenatori e assistenti allenano due volte alla settimana i giovani del paese e d'inverno partecipano con loro al campionato regionale di pallamano. Per procurarsi le risorse necessarie (oltre ai contributi dei membri), l'associazione di pallamano organizza una volta l'anno una grande lotteria, con i proventi della quale copre i costi per l'allenamento e le partite (affitto della palestra, tessere per i giocatori, retribuzione degli arbitri, spese di trasferta ecc.).

#### **Filarmonica o compagnia di teatro**

I membri di una filarmonica o di una compagnia di teatro si riuniscono una sera alla settimana, durante il loro tempo libero, per le prove del concerto o dello spettacolo teatrale che presenteranno al pubblico dietro pagamento di un biglietto di ingresso. I proventi conseguiti con i biglietti d'ingresso serve, con i contributi dei membri, a coprire le spese (affitto delle sale, costumi, strumenti ecc.).

I due esempi citati sono entrambi rappresentativi dell'attività di migliaia di associazioni che svolgono analoghe attività. In futuro potrebbero essere esentate dall'imposta in virtù dello scopo ideale che perseguono, purché nel quadro di una considerazione globale, nel caso particolare non vi si oppongano altri motivi. Se l'attività economica esercitata (proventi di lotterie, biglietti d'ingresso) dalle due associazioni riveste un'*importanza chiaramente subordinata* (mezzo per raggiungere il fine), il perseguimento dello scopo ideale prevale e comporta pertanto l'esenzione dall'imposta. L'utile e il capitale devono però essere *esclusivamente e irrevocabil-*

<sup>34</sup> Bollettino ufficiale del Consiglio degli Stati, 27 maggio 2009, intervento dell'ex consigliere agli Stati Frick.

*mente* destinati allo scopo ideale. Gli esempi citati dimostrano che, per poter parlare di scopo ideale (non assoggettato all'imposta), occorre eventualmente verificare di volta in volta se l'attività economica dell'associazione (della persona giuridica) riveste effettivamente un'importanza secondaria. L'importanza di tale attività non sarebbe più secondaria se le suddette associazioni possedessero, ad esempio, uno stabile abitativo e i proventi delle pigioni, previa deduzione dei costi, fossero distribuiti ai membri.

### **Fondazione di famiglia**

Lo scopo di una fondazione di famiglia consiste nel finanziare la formazione di base dei parenti del fondatore e dei loro discendenti<sup>35</sup>. I mezzi per il finanziamento delle spese della fondazione provengono dai redditi del capitale ed eventualmente dal capitale della fondazione stessa. L'amministrazione della sostanza si limita all'investimento in titoli obbligazionari del patrimonio in contanti conferito alla fondazione. Una mera gestione patrimoniale di questo tipo non rappresenta un'attività economica. Poiché una fondazione di famiglia persegue uno scopo ideale<sup>36</sup>, anch'essa potrebbe beneficiare dell'«esclusione dall'assoggettamento soggettivo».

### **Cooperativa immobiliare**

Un gruppo di cooperative per la costruzione di abitazioni si propone di promuovere gli alloggi a pigione moderata, in particolare per i membri delle cooperative e istituzioni affiliate. Il gruppo mira unicamente a costruire alloggi di utilità pubblica. Gli alloggi sono però offerti in locazione non solo ai membri, bensì fondamentalmente a chiunque. In un caso del genere non ci si trova di fronte a uno scopo ideale. Per le istituzioni che operano in un contesto di mercato competitivo, va rispettato il principio della neutralità concorrenziale delle imposte. Tale principio vieta di applicare a un esercizio commerciale imposte sul reddito e sulla sostanza dalle quali altri sono esonerati. Sono garantite pari opportunità sotto il profilo della concorrenza soltanto se la forza economica di soggetti economici simili è ridotta dall'imposta in misura analoga. Ne deriva che un'istituzione che opera sul mercato deve essere posta fiscalmente nella stessa posizione concorrenziale degli altri soggetti economici.

Inoltre, se i certificati di quote sono remunerati, l'istituzione persegue anche gli interessi economici dei suoi membri. La remunerazione è anche un indizio che porta a negare l'esistenza di uno scopo ideale<sup>37</sup>.

### **3.2.6 Vantaggi e svantaggi della seconda soluzione**

Il vantaggio della soluzione che prevede di estendere l'«elenco delle esenzioni dall'assoggettamento soggettivo» sta nel fatto che solo i soggetti fiscali che perse-

<sup>35</sup> Si tratta di una fondazione di famiglia ai sensi dell'art. 335 cpv. 1 CC.

<sup>36</sup> Cfr. in proposito la decisione del Tribunale federale del 4 marzo 2002, pubblicata in: *SteuerRevue* 2002, pag. 121 segg., consid. 2; la decisione 2A.668/2004 del Tribunale federale del 22 aprile 2005, consid. 2.4.

<sup>37</sup> Cfr. in proposito la decisione del Tribunale fiscale del Tribunale cantonale di Basilea Campagna del 20 giugno 2003, pubblicata in: *StE* 2004, B 71.63, n. 20, in particolare consid. 3.b e 5.

guono scopi ideali e che destinano i loro utili e il capitale esclusivamente e irrevocabilmente a tali fini beneficiano dell'esenzione fiscale. Assume una rilevanza negativa il fatto che non sia possibile delimitare con precisione il concetto di «scopo ideale» e che occorre tempo ed esperienza prima che si consolidi nella prassi. Poiché la mozione non persegue *un'esenzione fiscale generalizzata e illimitata* (cfr. n. 3.2.4 precedente), anche questa soluzione tende ad andare oltre l'obiettivo della mozione. Se la persona giuridica è esentata dall'assoggettamento soggettivo poiché persegue scopi ideali, tutti gli utili che consegue (senza limiti) sono esenti da imposta. Inoltre, in questa proposta di soluzione non si può escludere che prima o poi in Parlamento vengano avanzate energiche richieste di ammettere la deduzione delle prestazioni volontarie fornite a questi soggetti fiscali. Attualmente sono deducibili solo le prestazioni volontarie fornite a persone giuridiche con sede in Svizzera, che sono esentate dall'assoggettamento in virtù del loro *scopo pubblico o di utilità pubblica*. Tale deducibilità comporterebbe per la Confederazione, i Cantoni e i Comuni considerevoli minori entrate che tuttavia non possono essere attualmente quantificate dall'AFC per mancanza di sufficienti basi di valutazione.

### **3.3. Terza soluzione: importo esente da imposta per gli utili di persone giuridiche con scopi ideali nella LIFD e nella LAID**

La terza variante è basata sull'*oggetto fiscale*, ossia sul calcolo dell'utile. Essa prevede un importo esente da imposta, da cui consegue che gli utili inferiori all'importo stabilito dal legislatore non sono imponibili. Solo la parte di utile eccedente l'importo esente da imposta rimane imponibile. Ai fini della LIFD è ipotizzabile un importo esente da imposta di 20 000 franchi. Secondo la LAID nell'imposizione degli utili l'ammontare è determinato dal diritto cantonale. Questa proposta di soluzione comporta per tutte le persone giuridiche con scopi ideali un'esenzione totale o parziale dall'imposta. Per le persone giuridiche che conseguono utili esigui questa proposta di soluzione si avvicina al tenore della mozione trasmessa. Per le persone giuridiche con utili elevati, invece, va oltre l'obiettivo prefissato. Inoltre, sotto il profilo dell'onere amministrativo, questa soluzione è meno adatta della quarta soluzione illustrata nei dettagli nel numero successivo, poiché il perseguimento dello scopo ideale va verificato per ogni persona giuridica. Anche in questo caso permane lo svantaggio che il concetto di «scopi ideali» è difficilmente delimitabile. Le associazioni, le fondazioni e le altre persone giuridiche che non perseguono scopi ideali, non sarebbero interessate da questa soluzione legislativa. Esse possono far valere solo il limite di esenzione dall'imposta sancito nell'articolo 71 capoverso 2 LIFD secondo il quale l'utile inferiore a 5000 franchi non è imponibile.

### **3.4. Quarta soluzione: limite di esenzione dall'imposta per gli utili di persone giuridiche con scopi ideali nella LIFD e nella LAID**

Anche la quarta proposta si basa sul *soggetto fiscale*, ma parte da un limite di esenzione dall'imposta. Ne consegue che gli utili inferiori a questo limite non vengono tassati. Se invece lo superano, contrariamente all'importo esente da imposta, tutti gli utili sono imponibili. Ai fini della LIFD è parimenti ipotizzabile un importo di 20 000 franchi. La mozione trasmessa ritiene praticabile un'esenzione fiscale totale o almeno parziale («fino a un certo importo») per le associazioni con scopi ideali. Anche questa soluzione soddisfa la richiesta espressa dall'autore della mozione.

Secondo la LAID il diritto cantonale deve stabilire l'ammontare del limite di esenzione dall'imposta sull'utile.

Con questa variante le persone giuridiche che perseguono scopi ideali continuano ad essere assoggettate all'imposta, se i loro utili superano il limite previsto di esenzione dall'imposta. Esso è stato introdotto, da un lato, perché l'autore della mozione non focalizza la propria attenzione sulle associazioni finanziariamente forti e, dall'altro, perché la questione se la persona giuridica interessata persegue uno scopo ideale o economico va verificata solo se l'utile è inferiore a questo limite di esenzione. Ciò permette di contenere l'onere amministrativo supplementare necessario per stabilire tale delimitazione. Tuttavia, anche per questa soluzione rimane lo svantaggio che il concetto di «scopi ideali» non è nettamente delimitabile. Occorre tempo ed esperienza affinché il significato si consolidi nella prassi della tassazione. Per descrivere e definire il concetto di «scopi ideali» valgono, tra l'altro, le considerazioni contenute nei numeri 3.2.1 – 3.2.5 sulla variante «esenzione dall'assoggettamento soggettivo». Analogamente a quanto detto per la terza soluzione, anche in questo caso è possibile affermare che le associazioni, le fondazioni e altre persone giuridiche senza scopi ideali non sono interessate da questa soluzione. In questi casi continua a valere il limite di esenzione dall'imposta secondo l'articolo 71 capoverso 2 LIFD.

### **3.5 La nuova normativa proposta**

La mozione trasmessa deve essere attuata avvalendosi della quarta soluzione proposta, vale a dire con la definizione di un limite di esenzione dall'imposta per le persone giuridiche con scopi ideali. Come è noto, la mozione parla di un'esenzione dall'imposta totale o almeno parziale per le associazioni con scopi ideali, in particolare per quelle che si dedicano alla promozione della gioventù e delle nuove generazioni. Si può pertanto partire dal presupposto che la mozione non intendesse sgravare principalmente le associazioni e le altre persone giuridiche finanziariamente forti<sup>38</sup>. Alla luce di quanto precede la proposta dal Consiglio federale di limitare l'esenzione fiscale a un utile non superiore a 20 000 franchi nell'ambito dell'imposta federale diretta appare adeguata e sostenibile. Stabilendo un limite di esenzione, i costi legati ai controlli delle autorità di tassazione sono inferiori rispetto alla soluzione relativa all'importo esente da imposta. Anche le minori entrate sarebbero inferiori rispetto alla soluzione relativa all'importo esente da imposta, secondo cui tutte le persone giuridiche con scopi ideali beneficerebbero di un'esenzione totale o parziale.

## **4. Ripercussioni**

### **4.1 Per la Confederazione, i Cantoni e i Comuni**

#### **4.1.1 Ripercussioni finanziarie della nuova regolamentazione proposta**

In base alla statistica dell'imposta federale diretta e alle cifre dell'anno fiscale del 2009, l'introduzione di un limite di esenzione dall'imposta di 20 000 franchi nel nuovo articolo 66a LIFD significherebbe che circa 70 000 persone giuridiche contri-

<sup>38</sup> La mozione parla solo delle associazioni quali soggetti fiscali. Per motivi di uguaglianza giuridica, tuttavia, *tutte* le persone giuridiche con scopi ideali devono poter beneficiare della nuova regolamentazione.

buenti (segnatamente quelle con un utile annuo compreso tra 1 franco e 20 000 franchi) rientrerebbero in questo limite di esenzione. Questi contribuenti attualmente versano ogni anno circa 40 milioni di franchi a titolo di imposta sull'utile. La cifra di 70'000 non comprende le persone giuridiche che non realizzano utili imponibili.

Occorre precisare, tuttavia, che la cifra di 70 000 soggetti fiscali comprende tutti i tipi di persone giuridiche, in particolare anche le società anonime, le società a garanzia limitata e le società cooperative che non perseguono scopi ideali. Poiché solo le persone giuridiche con scopi ideali dovranno beneficiare della nuova regolamentazione, si può dedurre che il minor gettito dell'imposta federale diretta non ammonterà a circa 40 milioni di franchi, ma a un importo molto più basso, che non dovrebbe superare 1 milione di franchi. Questa conclusione è basata, tra l'altro, sul fatto che dei circa 70 000 soggetti fiscali complessivamente solo circa 1500 sono associazioni, fondazioni e altre persone giuridiche che ogni anno versano un totale di circa 650 000 franchi a titolo di imposta federale diretta. Le persone giuridiche con scopi ideali dovrebbero essere effettivamente più ricorrenti nella categoria delle associazioni e delle fondazioni. Non è possibile fare affermazioni per quanto concerne le ripercussioni finanziarie per le imposte cantonali e comunali, poiché nella definizione dell'importo del limite di esenzione dall'imposta vige l'autonomia tariffaria cantonale.

Per ragioni di completezza occorre inoltre sottolineare che nella nuova regolamentazione proposta la definizione di un limite di esenzione dall'imposta sull'utile può causare effetti soglia. Questo accade se una persona giuridica con scopi ideali non può beneficiare del limite di esenzione dall'imposta, perché consegue utili leggermente superiori a tale limite, che sono quindi interamente imponibili, cosicché nel singolo caso al netto delle imposte le rimangono utili inferiori rispetto a una persona giuridica che può ancora beneficiare del limite di esenzione dall'imposta.

#### **4.1.2 Ripercussioni sull'effettivo del personale**

Non sono attese ripercussioni sostanziali sull'effettivo del personale né per la Confederazione né per i Cantoni.

#### **4.2 Ripercussioni sull'economia nazionale**

Le ripercussioni sull'economia nazionale sono marginali, per non dire inesistenti, e in ogni caso non quantificabili.

### **5. Programma di legislatura**

Il presente progetto non è stato annunciato nel messaggio del 25 gennaio 2012<sup>39</sup> sul programma di legislatura 2011–2015. Il DFF ha rinunciato a introdurlo nel programma di legislatura poiché la presente revisione della LIFD e della LAID è di secondaria importanza.

<sup>39</sup> FF 2012 305

## **6. Aspetti giuridici**

### **6.1 Costituzionalità e legalità**

In materia di imposte dirette, l'articolo 128 Cost. autorizza la Confederazione a riscuotere l'imposta federale diretta sul reddito delle persone fisiche e sul reddito netto (utile) delle persone giuridiche.

#### **6.1.1 Uguaglianza giuridica**

Nel diritto fiscale, il principio costituzionale dell'uguaglianza giuridica, garantito dall'articolo 8 Cost., è realizzato dai principi della generalità e dell'uniformità dell'imposizione come pure dal principio dell'imposizione secondo la capacità economica (art. 127 cpv. 2 Cost.). Il principio dell'uguaglianza giuridica deve essere rispettato anche nel legiferare. In linea di massima, un atto normativo viola tale principio se introduce distinzioni giuridiche non sostenute da un ragionevole e legittimo motivo.

Premesso questo, per attuare la mozione in conformità con la Costituzione, occorre riservare un uguale trattamento alle persone giuridiche. La limitazione alle sole associazioni ad esclusione degli altri soggetti fiscali, richiesta nel testo della mozione, deve essere pertanto respinta.

#### **6.1.2 Armonizzazione**

Nella LAID la Confederazione stabilisce i principi applicabili all'armonizzazione delle imposte dirette della Confederazione, dei Cantoni e dei Comuni. L'armonizzazione si estende all'assoggettamento, all'oggetto e al periodo di calcolo delle imposte, alla procedura e alle disposizioni penali. Rimangono escluse dall'armonizzazione in particolare le tariffe e aliquote fiscali e gli importi esenti da imposta (art. 129 Cost.). La soluzione proposta riguarda l'oggetto dell'imposta, che rientra nella sfera di competenza della Confederazione. Conformemente alla LAID l'importo del limite di esenzione nell'ambito dell'imposta sull'utile è stabilito dal diritto cantonale.

### **6.2 Compatibilità con gli impegni internazionali della Svizzera**

La modifica proposta della LIFD e della LAID non ha ripercussioni sugli impegni internazionali assunti dalla Svizzera.

### **6.3 Subordinazione al freno alle spese**

Il presente progetto non è subordinato al freno alle spese.