

AMMINISTRAZIONE FEDERALE
DELLE CONTRIBUTIONI
Divisione principale
imposta federale diretta

Berna, 8 luglio 1994

Alle amministrazioni cantonali
dell'imposta federale diretta

Circolare n. 12

Esenzione fiscale delle persone giuridiche che perseguono uno scopo pubblico o di utilità pubblica (art. 56 lett. g LIFD) o fini di culto (art. 56 lett. h LIFD); deducibilità delle elargizioni (art. 33 cpv. 1 lett. i e art. 59 lett. c LIFD)

I. In generale

I principi dominanti in materia di esonero fiscale, specialmente per quanto riguarda l'utilità pubblica, sono stati sviluppati dal Tribunale federale nella sua pluriennale prassi concernente l'articolo 16 numero 3 DIFD (cfr. STF in Archivio 19, 328; Archivio 57, 506; Archivio 59, 464). Questa giurisprudenza conserva la sua validità, con l'eccezione delle modifiche espressamente apportate dal nuovo diritto.

II. Esenzione fiscale giusta l'articolo 56 lettera g LIFD (perseguimento di scopi pubblici o di utilità pubblica)

1. Istanza

Secondo l'articolo 56 lettera g LIFD sono esenti dall'imposta le persone giuridiche, che perseguono uno scopo pubblico o di utilità pubblica, per quanto concerne l'utile ed il capitale esclusivamente ed irrevocabilmente destinati a questi fini. La persona giuridica che vuole beneficiare dell'esenzione fiscale deve inoltrare la relativa istanza. Spetta comunque sempre alla stessa persona giuridica dimostrare l'esistenza dei presupposti richiesti dal legislatore per la concessione dell'esenzione fiscale (DTF 92 I 253 segg.).

2. Presupposti generali

Per beneficiare dell'esenzione dall'imposta devono essere in primo luogo soddisfatti, in modo cumulativo, i seguenti presupposti:

a) Persona giuridica

Deve trattarsi di persone giuridiche (di solito sono fondazioni e associazioni). Le società per azioni che perseguono uno scopo di utilità pubblica devono rinunciare, secondo gli statuti, alla distribuzione dei dividendi e dei tantièmes.

b) Esclusività dell'impiego dei fondi

L'attività esente dall'imposta deve essere indirizzata esclusivamente verso compiti pubblici o il bene di terzi. Lo scopo della persona giuridica non deve essere legato a fini di lucro o ad altri interessi della persona giuridica stessa o dei suoi membri risp. soci. Se, oltre ad uno scopo esclusivamente pubblico o di utilità pubblica, una persona giuridica persegue anche altri scopi, è possibile - a certe condizioni - prendere in considerazione un'esenzione fiscale parziale (cfr. n. 5).

c) Irrevocabilità della destinazione vincolata dei fondi

I fondi destinati a finalità esenti dall'imposta devono essere irrevocabili, vale a dire legati indissolubilmente a tali scopi. La retrocessione in favore dei donatori risp. fondatori deve essere esclusa per sempre. In caso di scioglimento della persona giuridica in questione la sostanza deve dunque essere devoluta ad un'altra corporazione esentata fiscalmente e con finalità simili, ciò che deve essere fissato nello statuto, all'atto della costituzione, con un'appropriata disposizione non modificabile.

d) Attività effettiva

Oltre ai suddetti presupposti occorre anche la realizzazione effettiva delle previste finalità. La mera dichiarazione statutaria di un'attività esente dall'imposta non è sufficiente. Le fondazioni il cui fine principale è rappresentato dall'accumulazione di capitale, tanto da costituire con i profitti riserve il cui rapporto con gli eventuali compiti futuri non è più ragionevole (fondazioni di tesaurizzazione), non hanno, anche secondo le nuove disposizioni, alcun diritto all'esenzione fiscale.

3. Presupposti per le persone giuridiche con scopi di utilità pubblica

a) Interesse generale

Ai fini dell'esenzione fiscale a titolo di utilità pubblica riveste fondamentale importanza il perseguimento dell'interesse generale. Il bene comune può essere sostenuto attraverso attività nei settori caritativi, umanitari, della promozione della sanità, ecologici, educativi, scientifici e culturali.

L'assistenza sociale, l'arte e le scienze, l'insegnamento, il sostegno dei diritti dell'uomo, la tutela delle bellezze naturali, la protezione della natura e degli animali nonché l'aiuto allo sviluppo sono alcuni esempi di promozione del bene comune.

L'interesse che la comunità ritrae da una determinata attività viene giudicato sulla base del pensiero dominante dell'opinione pubblica. Importanti elementi a questo proposito sono i principi etici del diritto così come trasposti nella Costituzione federale nonché nelle leggi e sentenze svizzere. Secondo il legislatore l'interesse generale previsto nella LIFD non è più limitato solo ad un'attività svolta in Svizzera: infatti è possibile esentare dall'imposta l'attività esercitata a livello mondiale da una persona giuridica svizzera a condizione che essa sia svolta nell'interesse generale e avvenga in maniera disinteressata. In particolare nei casi in cui l'attività è svolta fuori dei nostri confini nazionali, il raggiungimento dello scopo deve essere provato per mezzo di una documentazione adeguata (rapporti sull'attività, conti annuali ecc.).

Un interesse generale è di regola riconosciuto soltanto quando la cerchia dei destinatari, cui è diretto il sostegno, è fondamentalmente aperta. Un ristretto numero di destinatari (ad es. una cerchia familiare, i membri di un'associazione o di una corporazione) esclude la possibilità di un'esenzione fiscale a titolo di utilità pubblica.

b) Disinteresse

L'espressione "utilità pubblica" comprende, oltre all'elemento oggettivo dato dall'interesse generale, anche l'elemento soggettivo del disinteresse, vale a dire dell'agire altruistico. L'utilità pubblica è data unicamente allorché l'attività non si prefigge solo di promuovere l'interesse della comunità bensì quando si fonda anche sulla comprensione e disponibilità per la collettività. L'espressione "esclusiva utilità pubblica" presuppone quindi che l'attività della persona giuridica sia esercitata nell'interesse generale e sia pure disinteressata, vale a dire che esige da parte dei membri delle corporazioni o terzi un sacrificio in favore dell'interesse generale senza tener conto dei propri interessi (STF in Archivio 19, 328 e Archivio 59, 468).

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).

- Mancanza dei fini di lucro o del mutuo soccorso

Un altro presupposto per l'esenzione fiscale totale o parziale a titolo di utilità pubblica è la mancanza di fini di lucro o del mutuo soccorso.

I fini di lucro sono dati allorché una persona giuridica, in una situazione di concorrenza economica o in condizioni di monopolio economico, impiega capitale e lavoro allo scopo di conseguire un utile e per le sue prestazioni chiede un compenso simile a quello usualmente pagato nella vita economica.

D'altra parte non ogni attività lucrativa comporta un rifiuto dell'esenzione fiscale. Laddove vi è attività lucrativa, questa non deve rappresentare lo scopo effettivo dell'istituzione; essa può tutt'al più costituire un mezzo per conseguire lo scopo e non deve essere l'unica base economica della persona giuridica (Archivio 19, 328). In certi casi l'attività economica è addirittura una condizione indispensabile per raggiungere uno scopo di utilità pubblica. Un istituto di educazione potrebbe, ad esempio, ricorrere ad un'azienda agricola o a un officina per apprendisti. Se questa attività economica riveste un'importanza secondaria rispetto all'attività altruistica, essa non esclude la possibilità di un'esenzione fiscale.

c) Scopi imprenditoriali e fondazioni holding (subordinazione ad uno scopo di utilità pubblica)

La legge stabilisce espressamente che gli scopi imprenditoriali non sono di norma considerati di utilità pubblica. Collocamenti di capitale veri e propri - anche se si tratta di partecipazioni ad imprese superiori al 50 per cento - non precludono l'esenzione fiscale, qualora non sia possibile alcuna influenza sulla direzione dell'impresa. Ciò è ad esempio il caso allorché i diritti di voto spettano ad un altro soggetto di diritto. In tal modo la partecipazione in capitale non consente quindi di esercitare alcuna influenza sull'attività commerciale dell'impresa in questione. A questo fine è però necessaria una chiara separazione organizzativa e personale (ossia indipendenza) tra consiglio di fondazione e consiglio di amministrazione; la presenza di una persona di collegamento è peraltro ammessa.

La legge esige pure che in caso di partecipazioni importanti il mantenimento dell'impresa occupi una posizione subalterna rispetto allo scopo di utilità pubblica. Questo presuppone che la fondazione venga regolarmente alimentata dall'impresa con importanti elargizioni e che con queste risorse venga pure effettivamente esercitata una corrispondente attività altruistica, ossia di utilità pubblica, nell'interesse generale.

4. Presupposti per le persone giuridiche con scopi pubblici

Nell'articolo 56 lettera g LIFD gli "scopi pubblici" sono menzionati accanto agli scopi di utilità pubblica. Di conseguenza gli scopi pubblici possono costituire unicamente una categoria limitata di compiti che - diversamente dall'utilità pubblica - devono rigidamente fondarsi sui compiti dello Stato e non richiedono alcun sacrificio. Tali compiti possono venir conferiti, oltre che all'ente pubblico, anche a persone giuridiche di diritto privato o di economia mista.

Al riguardo va osservato che le persone giuridiche che perseguono in primo luogo fini di lucro o del mutuo soccorso non possono di principio beneficiare dell'esenzione fiscale a titolo di perseguimento di "scopi pubblici", anche se in pari tempo soddisfanno scopi pubblici.

L'esenzione fiscale (anche parziale) è salva qualora la persona giuridica sia stata incaricata di assolvere compiti pubblici sulla base di un atto di diritto pubblico (ad es. legge), risp. se l'ente pubblico ha manifestato espressamente un evidente interesse per la persona giuridica in questione, se è prevista una sua determinata vigilanza e, oltre a ciò, la destinazione "esclusiva ed irrevocabile" (duratura) del capitale proprio è stabilita negli statuti. Pertanto, in caso di scioglimento della persona giuridica in questione, i suoi fondi propri (ad eccezione degli apporti dei soci al capitale sociale/valore nominale) devono sempre essere devoluti all'ente pubblico oppure ad un'istituzione esentata fiscalmente con scopi identici o equivalenti e non devono essere distribuiti dividendi (o almeno non in misura considerevole).

Alle medesime suddette condizioni, le imprese di economia mista sono parzialmente esentate dall'imposta a titolo di perseguimento di "scopi pubblici" se vi partecipano soggetti di diritto pubblici.

Non sono atti di diritto pubblico nel senso di cui sopra le decisioni in materia di sussidiamento o di conferimento di una concessione. Il conferimento di una concessione non costituisce il trasferimento di una funzione pubblica, bensì unicamente l'autorizzazione ad esercitare un'attività il cui controllo spetta all'ente pubblico (Neue Steuerpraxis 1992, pag. 27).

Per le persone giuridiche senza fini di lucro o del mutuo soccorso occorre unicamente che esercitino effettivamente un'attività in favore di uno scopo pubblico (vale a dire a favore di un reale compito dell'ente pubblico) e destinino i loro mezzi finanziari "esclusivamente ed irrevocabilmente" allo scopo effettivo e previsto dagli statuti e, in caso di liquidazione, li devolvino all'ente pubblico o ad un'istituzione esentata dall'imposta che si prefigge scopi identici o equivalenti. Sono considerati pubblici tutti gli scopi di una collettività pubblica che rientrano nella sua ordinaria sfera di competenze. Poco importa se questi compiti le sono stati esplicitamente conferiti per legge o se sono comunemente considerati di competenza dell'ente pubblico (Archivio 11, 346 e Archivio 56, 188).

L'espressione "scopo pubblico" deve essere interpretata in modo restrittivo e comprovata almeno da un'attestazione della collettività interessata, onde evitare che essa degeneri in una fattispecie di esenzione fiscale senza limiti. A titolo d'esempio, un partito politico non persegue primariamente uno scopo pubblico nel senso di detta disposizione di legge, bensì innanzitutto gli interessi dei propri aderenti, sicché non può essere esentato dall'imposta (D. Yersin; Le statut fiscal des partis politiques, Archivio 58, 97 segg. e 107). Il medesimo principio vale anche per le associazioni con fini idealistici di qualsiasi tipo nonché per le società sportive.

5. Esenzione fiscale parziale

I fondi della persona giuridica esentata dall'imposta devono essere destinati esclusivamente e irrevocabilmente (cfr. II.2. più sopra) al perseguimento di uno scopo pubblico o di utilità pubblica esentato fiscalmente. Se ciò fosse possibile solo in parte, potrebbe essere eventualmente presa in considerazione un'esenzione fiscale parziale. Anche in questo caso l'attività esentata fiscalmente deve rivestire un'importanza considerevole. Un altro presupposto è inoltre dato dal fatto che i fondi per i quali è richiesta l'esenzione fiscale siano contabilmente separati in modo chiaro dal resto della sostanza e del reddito. Nel caso in cui possa entrare in considerazione un'esenzione fiscale parziale (cfr. n. 4 più sopra) anche le persone giuridiche che, oltre a scopi pubblici, perseguono pure fini di lucro o del mutuo soccorso, sono esentate soltanto se le loro risorse sono destinate esclusivamente ed irrevocabilmente a scopi pubblici.

III. Esenzione fiscale giusta l'articolo 56 lettera h LIFD (perseguimento di fini di culto)

1. In generale

Giusta l'articolo 56 lettera c LIFD le parrocchie sono esentate dall'imposta.

La LIFD opera una differenza tra fini di culto e scopi di utilità pubblica nel senso che, diversamente dal vecchio diritto (DIFD), i fini di culto sono menzionati autonomamente nell'articolo 56 lettera h LIFD. Secondo il nuovo diritto, i fini di culto sono dunque un motivo autonomo di esenzione fiscale, sebbene le relative risorse devono essere destinate esclusivamente ed irrevocabilmente a questo scopo. L'espressione "fini di culto" corrisponde nel suo significato a quella contenuta nell'articolo 16 numero 3 DIFD.

2. Corporazioni di culto vere e proprie

Una persona giuridica (ad es. associazione) persegue fini di culto fiscalmente privilegiati allorché coltiva e promuove a livello svizzero una fede religiosa comune attraverso la dottrina e funzioni religiose, indipendentemente dalla confessione o dalla religione. L'esenzione fiscale a titolo di perseguimento dei fini di culto è riconosciuta soltanto a quelle persone giuridiche che si consacrano ad una fede religiosa d'importanza nazionale.

Anche la pubblicazione di testi riveste un carattere religioso qualora sia intesa al rinnovamento, risp. al promovimento della fede e non serva a fini di lucro. Nell'ottica dell'esenzione fiscale le organizzazioni di culto non possono perseguire fini di lucro (salvo la mera gestione della sostanza), pena la soppressione dell'esenzione fiscale. L'esercizio di un'agenzia di viaggi da parte di una comunità religiosa per la visita di luoghi sacri non è, ad esempio, conciliabile con l'esenzione fiscale.

3. Corporazioni affini a quelle di culto

Le persone giuridiche che non perseguono fini di culto ma che assolvono compiti di natura economica, ideologica, filosofica o idealistica su base religiosa, non beneficiano di alcuna esenzione ai sensi dell'articolo 56 lettera h LIFD.

4. Perseguimento di scopi misti

Gli scopi di natura mista (in parte scopi di utilità pubblica e in parte fini di culto) non precludono di per sé l'esenzione fiscale. Ai fini della deducibilità delle elargizioni occorre, nei casi di scopi misti, creare un soggetto di diritto separato per ciascuno di questi scopi.

IV. Deducibilità delle elargizioni

La deducibilità delle elargizioni a persone giuridiche che sono esentate dall'imposta in virtù del perseguimento di scopi pubblici o di esclusiva utilità pubblica è disciplinata negli articoli 33 capoverso 1 lettera i (persone fisiche) nonché 59 lettera c LIFD (persone giuridiche). Le elargizioni a persone giuridiche che sono esentate dall'imposta in virtù del perseguimento di fini di culto non possono essere dedotte fiscalmente.

Dal solo fatto che una persona giuridica è esentata dall'imposta non è possibile trarre alcuna conclusione sulla deducibilità delle elargizioni fatte a questa persona giuridica. Occorre dimostrare che l'esenzione fiscale poggia su esclusivi scopi pubblici o di utilità pubblica e non su fini di culto.

1. Elargizioni per scopi pubblici o di esclusiva utilità pubblica

a) Elargizioni da parte di persone fisiche (art. 33 cpv. 1 lett. i LIFD)

Tutte le persone fisiche possono dedurre le prestazioni volontarie in contanti a persone giuridiche con sede in Svizzera che sono esentate dall'imposta in virtù del perseguimento di scopi pubblici o di esclusiva pubblica utilità (art. 56 lett. g LIFD). La prestazione deve essere però, durante l'anno fiscale, di almeno 100 franchi e non deve superare complessivamente il 10 % dei proventi imponibili, dopo le deduzioni di cui agli articoli 26-33 LIFD. Le quote sociali previste dagli statuti o altri pagamenti sui quali la persona giuridica ha una pretesa non sono elargizioni in questo senso.

b) Elargizioni da parte di persone giuridiche (art. 59 lett. c LIFD)

In deroga alle prescrizioni previgenti (art. 49 cpv. 2 DIFD) il nuovo diritto prevede una deducibilità delle liberalità a persone giuridiche con sede in Svizzera, che sono esentate dall'imposta in virtù del loro scopo pubblico o di esclusiva utilità pubblica, limitata al 10 % dell'utile netto (prima della deduzione di queste liberalità). Le liberalità ammesse dall'articolo 59 lettera c LIFD sono considerate oneri giustificati dall'uso commerciale.

2. Elargizioni ad una persona giuridica che persegue in parte scopi pubblici o di utilità pubblica e in parte fini di culto o scopi non esenti dall'imposta

Per i singoli scopi occorre di regola istituire soggetti di diritto separati oppure tenere in via eccezionale almeno una contabilità separata con conti di versamento propri. Il donatore che vuole fare valere la deduzione della sua elargizione ad una simile persona giuridica deve dimostrare che l'elargizione è stata effettuata in modo inequivocabile sul conto della parte concernente la pubblica utilità. Se il donatore riesce ad addurre questa prova, l'elargizione è ammessa in deduzione nella misura prevista dalla disposizione di legge. Se invece questa prova non viene portata, o è carente, l'elargizione non deve essere ammessa in deduzione.

Il capo della divisione principale

S. Tanner
(vicedirettore)