

13.021

Fondazioni. Aumentare l'attrattiva della Svizzera

Rapporto a sostegno dello stralcio dal ruolo della mozione 09.3344 Luginbühl del 20 marzo 2009

del 27 febbraio 2013

Onorevoli presidenti e consiglieri,

in risposta alla mozione 09.3344 Luginbühl («Fondazioni. Aumentare l'attrattiva della Svizzera»), vi sottoponiamo il presente rapporto pregandovi di prenderne atto.

Gradite, onorevoli presidenti e consiglieri, l'espressione della nostra alta considerazione.

27 febbraio 2013

In nome del Consiglio federale svizzero:

Il presidente della Confederazione, Ueli Maurer

La cancelliera della Confederazione, Corina Casanova

Compendio

La verifica relativa al rapporto della Commissione della gestione del Consiglio degli Stati (CdG-S) «Aspetti afferenti alla vigilanza delle fondazioni: l'esempio delle fondazioni del dottor Gustav Rau» (FF 2006 7067) chiede di sottoporre a esame il sistema di vigilanza delle fondazioni. La stessa richiesta è stata presentata dalla mozione 09.3344 Luginbühl («Fondazioni. Aumentare l'attrattiva della Svizzera»). Il 23 febbraio 2011, prendendo atto del rapporto del 23 dicembre 2010 sulle basi per la futura impostazione della vigilanza sulle fondazioni, il Consiglio federale ha incaricato il Dipartimento federale di giustizia e polizia (DFGP) di esaminare entro la fine del 2012 se e in che misura occorra precisare le basi legali in quest'ambito. Siccome la mozione Luginbühl non si limita soltanto ad aspetti concernenti il diritto in materia di sorveglianza, va esaminato anche se siano necessari adeguamenti nel diritto civile e fiscale.

In risposta a questo incarico e alla mozione Luginbühl, il Consiglio federale presenta al Consiglio nazionale e al Consiglio degli Stati un rapporto a sostegno dello stralcio dal ruolo della mozione dal momento che attualmente non vi è una necessità impellente di adeguare la normativa civile o fiscale del diritto delle fondazioni. L'adeguamento del diritto delle fondazioni agli sviluppi europei richiesto dall'autore della mozione non può limitarsi semplicemente agli aspetti di diritto civile o fiscale. Deve tener conto anche del dibattito sul governo di impresa (corporate governance), degli aspetti del FATF/GAFI in merito alla lotta al riciclaggio di denaro e delle considerazioni dell'OCSE in materia di trasparenza. Un adeguamento del diritto svizzero alle norme europee rischia di ridurre l'attrattiva della piazza svizzera rispetto all'estero poiché, in seguito a una maggiore densità normativa, esso perderebbe il suo carattere liberale. Se si considera lo sviluppo positivo delle fondazioni svizzere, l'obiettivo della revisione del 2004 (iniziativa parlamentare Schiesser) di liberalizzare il diritto delle fondazioni è stato raggiunto. Una nuova modifica delle basi legali di diritto civile troverebbe scarsa accettazione, tanto più che misure affrettate non consentono di anticipare i futuri (e ancora poco chiari) sviluppi all'estero. In ambito fiscale l'attrattiva potrebbe essere raggiunta soltanto mediante accordi bilaterali o multilaterali. Tuttavia il contenuto dipende strettamente dai risultati delle negoziazioni e pertanto non ne conseguirebbe necessariamente in ogni caso un effetto positivo per le fondazioni in Svizzera. In questo contesto vanno tenuti sotto osservazione gli sviluppi del settore nell'Unione europea, soprattutto per quanto riguarda la «Fondazione europea».

L'obiettivo a lungo termine della mozione è di rafforzare in modo durevole l'attrattiva della Svizzera per le fondazioni. Pertanto, il Consiglio federale deve seguire attentamente gli sviluppi internazionali nel settore delle fondazioni e verificare regolarmente la competitività del quadro normativo civile e fiscale. Qualora dovesse rivelarsi necessario adeguarlo, il Consiglio federale proporrà tempestivamente al Parlamento l'adozione di misure appropriate. Al momento le finalità della mozione vanno intese come un incarico permanente di garantire anche in futuro l'attrattiva della Svizzera nel settore delle fondazioni.

Indice

Compendio	1906
1 Situazione iniziale	1909
2 Aspetti di diritto civile	1910
2.1 Diritto svizzero	1910
2.2 Diritto europeo	1910
2.3 Possibili misure per l'attuazione della mozione	1911
2.3.1 Precisazione della definizione di fondazione	1912
2.3.2 Agevolazioni formali per la costituzione e contenuto minimo dell'atto di fondazione	1913
2.3.3 Obbligo di iscrizione nel registro di commercio	1913
2.3.4 Assunzione della vigilanza da parte dell'autorità preposta prima dell'iscrizione nel registro di commercio	1914
2.3.5 Precisazione delle norme sull'organizzazione delle fondazioni	1914
2.3.6 Vigilanza sulle fondazioni	1915
2.3.7 Riduzione / eliminazione del termine per la modifica dello scopo della fondazione su richiesta del fondatore	1918
2.3.8 Fondazioni di famiglia	1918
3 Aspetti afferenti alla fiscalità	1920
3.1 Situazione inerente al diritto delle fondazioni nel settore dell'imposta sul valore aggiunto	1920
3.1.1 Situazione iniziale	1920
3.1.2 Valutazione	1922
3.2 Situazione inerente al diritto delle fondazioni nell'ambito delle imposte dirette	1923
3.2.1 Situazione iniziale	1923
3.2.2 Esenzione fiscale di fondazioni che perseguono uno scopo pubblico o di utilità pubblica	1923
3.2.3 Deducibilità fiscale di versamenti a fondazioni di utilità pubblica	1925
3.2.4 Deducibilità fiscale di versamenti transfrontalieri a fondazioni di utilità pubblica	1929
3.2.5 Trattamento fiscale di fondazioni di famiglia e di fondazioni di mantenimento	1932
3.2.6 Trattamento fiscale di conferimenti addizionali	1933
3.2.7 Legislazione europea	1933
3.3 La situazione inerente al diritto delle fondazioni nell'ambito dell'imposta sulle successioni e sulle donazioni	1937
3.3.1 Imposta sulle successioni e sulle donazioni in Svizzera	1937
3.3.2 L'imposta sulle successioni e sulle donazioni a livello internazionale	1938

4 Sintesi dei risultati e valutazione	1939
4.1 Aspetti di diritto civile	1939
4.2 Aspetti afferenti alla fiscalità	1941
4.3 Valutazione complessiva	1942

Rapporto

1 Situazione iniziale

Con la mozione presentata il 20 marzo 2009, l'autore ha chiesto di adattare la normativa civile e fiscale agli sviluppi europei per le fondazioni di pubblica utilità. Nell'estate 2009 il Consiglio degli Stati ha accolto la mozione con il tenore seguente: «Il Consiglio federale è incaricato di preservare l'attrattiva della Svizzera per le fondazioni e i fondatori svizzeri e stranieri in base agli sviluppi della politica finanziaria e dell'economia reale. A tal fine, è in particolare invitato ad adeguare la legislazione o a collaborare agli sviluppi normativi europei. Le condizioni quadro per le fondazioni di pubblica utilità e le fondazioni di famiglia vanno rese altrettanto attrattive, sul piano fiscale, di quelle previste nei Paesi limitrofi. Le fondazioni vanno tuttavia anche richiamate a svolgere in maggior misura la loro funzione di pubblica utilità.» Il Consiglio nazionale ha accolto la mozione nel dicembre 2009, dopo che era stata integrata su richiesta della Commissione dell'economia e dei tributi del Consiglio nazionale (CET-N), incaricando il Consiglio federale di valutare se sia opportuno procedere a una revisione del diritto delle fondazioni. Il Consiglio degli Stati ha approvato questa modifica il 1° marzo 2010.

L'autore della mozione ha indicato nella motivazione che le fondazioni dovrebbero poter operare a livello internazionale. A tal fine vanno migliorate le condizioni quadro fiscali, poiché risulta fiscalmente più vantaggioso costituire una fondazione all'estero. L'autore della mozione porta a titolo d'esempio il caso della Germania, che ha migliorato con effetto retroattivo al 1° gennaio 2007 la legislazione fiscale, e il rapporto «Feasibility Study on a European Foundation Statute» svolto su incarico della Commissione europea.

L'adeguamento del diritto delle fondazioni agli sviluppi europei non può limitarsi semplicemente agli aspetti di diritto civile o fiscale. Deve tener conto anche del dibattito sul governo di impresa (*corporate governance*), degli aspetti del FATF/GAFI in merito alla lotta al riciclaggio di denaro e delle considerazioni dell'OCSE in materia di trasparenza.

La verifica relativa al rapporto della Commissione della gestione del Consiglio degli Stati (CdG-S) «Aspetti afferenti alla vigilanza delle fondazioni: l'esempio delle fondazioni del dottor Gustav Rau» (FF 2006 7067) chiede di sottoporre l'attuale sistema di vigilanza delle fondazioni a una verifica sistematica che esamini diverse forme organizzative dell'autorità federale di vigilanza sulle fondazioni e tenga conto degli sviluppi internazionali nel settore del diritto societario. Inoltre, va verificato se i principi della vigilanza delle fondazioni, le misure di vigilanza più importanti e le condizioni per l'esercizio delle stesse vadano sancite in una base legale formale. Con la decisione del 20 maggio 2009, il Consiglio federale ha incaricato il DFGP (Ufficio federale di giustizia [UFG], Autorità di sorveglianza dei revisori [ASR]) di verificare, in collaborazione con il DFI ed entro la fine del 2012, se l'articolo 84 capoverso 2 del Codice civile svizzero (CC; RS 210) debba essere specificato a livello di legge. Il 23 febbraio 2011, il Consiglio federale ha preso atto del rapporto del 23 dicembre 2010 sulla futura impostazione della vigilanza sulle fondazioni stabilendo che va verificato se nel sistema normativo attuale sia necessario precisare i criteri di verifica e disciplinare l'obbligo degli organi della fondazione di fornire un rapporto. La vigilanza sulle fondazioni si limiterebbe così, come finora, a una mera

vigilanza giuridica, controllando soltanto che l'attività degli organi di fondazione sia in sintonia con la legge, gli atti di fondazione o i regolamenti. Il DFGP ha il compito di esaminare, di concerto con i Cantoni e le cerchie interessate, se e in che misura occorra precisare le basi legali e di sottoporre un pertinente rapporto al Consiglio federale entro la fine del 2012. Il Consiglio federale vorrebbe mantenere l'attuale sorveglianza diretta sulle fondazioni da parte delle autorità di vigilanza di Confederazione e Cantoni. Una delega del controllo a revisori esterni comporterebbe costi supplementari per le fondazioni. Si porrebbe inoltre la questione di un'autorizzazione specifica per questi revisori. Il Consiglio federale ha fatto inoltre verificare se l'attuale sistema di vigilanza diretta da parte delle autorità federali e cantonali debba essere integrata da un'alta vigilanza. Sempre il 23 febbraio 2011, il DFI è stato incaricato del chiarimento di tale questione.

2 Aspetti di diritto civile

2.1 Diritto svizzero

Con la revisione del diritto delle fondazioni e del diritto fiscale delle fondazioni, entrata in vigore il 1° gennaio 2006, il legislatore ha conseguito un miglioramento a lungo termine delle condizioni quadro per la costituzione delle fondazioni. Ciononostante, l'autore della mozione chiede ulteriori misure per aumentare l'attrattiva della Svizzera in considerazione degli sviluppi internazionali nel settore. La mozione del consigliere agli Stati Luginbühl ha trovato consensi in Parlamento, tuttavia successivamente si sono moltiplicate le critiche a una modifica delle basi di diritto civile del diritto delle fondazioni, in particolare per quanto riguarda l'adeguamento del diritto svizzero agli sviluppi europei.

Il Consiglio federale ritiene che la Svizzera sia una piazza attrattiva per le fondazioni. Ciò è dimostrato ad esempio dal numero di fondazioni sotto la vigilanza del DFI: dalle 1925 fondazioni sottoposte alla vigilanza federale nel 2000, si è infatti passati a 3561 fondazioni nel 2011¹. Un motivo importante per questo sviluppo positivo del settore delle fondazioni risiede senza dubbio nella stabilità e nella prevedibilità del diritto svizzero. Con la creazione di una fondazione, la maggior parte dei fondatori persegue progetti a lungo termine e deve quindi poter fare affidamento su un ordinamento giuridico stabile. Se non vi è l'assoluta necessità di rivedere la legge, bisognerebbe quindi astenersi dal modificare basi legali che si sono dimostrate valide. I presupposti su cui si basa l'attrattiva della Svizzera per le fondazioni andrebbero modificati soltanto con estrema cautela.

2.2 Diritto europeo

L'autore della mozione ha chiesto un adeguamento del quadro legale civile e fiscale agli sviluppi normativi europei per le fondazioni di pubblica utilità, nonostante alla data della presentazione dell'intervento non vi fosse ancora un diritto europeo armonizzato delle fondazioni ma soltanto uno studio di fattibilità sulla creazione di una «*Fondazione europea*»². L'UFG ha analizzato lo studio di fattibilità e concluso a

¹ www.edi.admin.ch/esv/05263/05265/index.html?lang=it

² http://ec.europa.eu/internal_market/company/docs/eufoundation/feasibilitystudy_en.pdf

fine estate 2009 che la nozione svizzera di fondazione adempie sostanzialmente i requisiti della «*Fondazione europea*» (*Fundatio Europaea*; FE). Alla stessa conclusione è giunto anche il Prof. Dominique Jakob, titolare della cattedra di diritto privato presso il Centro per il diritto delle fondazioni dell'Università di Zurigo³.

Nel mese di febbraio del 2011 il Parlamento europeo ha reso noto che la maggioranza sosteneva la creazione dello statuto comune di una «*Fondazione europea*». Il Comitato economico e sociale europeo (CESE) ha previsto l'elaborazione della bozza dello «*Statuto di fondazione europea*», invitando la Commissione europea a elaborare il rispettivo progetto di legge da sottoporre per adozione al Consiglio europeo e al Parlamento europeo.

L'8 febbraio 2012 la Commissione europea ha proposto un regolamento del Consiglio sullo statuto della FE⁴ basato su informazioni raccolte dalla Commissione nell'ambito di uno studio di fattibilità e di due consultazioni pubbliche. Il regolamento ha lo scopo di permettere alle fondazioni operanti in più Stati membri di poter agire in modo più efficace e in particolare con un notevole sgravio burocratico.

Nella proposta di regolamento la FE è definita come «un ente costituito separatamente per uno scopo di pubblica utilità» che si occupa ad esempio di arte, cultura, tutela ambientale, diritti civili e umani, ricerca, scienza e innovazione. Per poter essere costituita, una FE deve svolgere la sua attività in almeno due Stati membri e avere un patrimonio di costituzione pari ad almeno 25 000 euro. La proposta di regolamento conferisce alla FE in tutti gli Stati membri personalità giuridica e piena capacità di esercitare i diritti civili. Salvo eventuali restrizioni contenute nel proprio statuto, la FE è libera di intraprendere attività commerciali o altre attività economiche, a condizione che gli utili vengano impiegati esclusivamente per perseguire i propri scopi di pubblica utilità. Anche il contenuto minimo dello statuto di una FE è definito nella proposta di regolamento. La FE deve essere registrata in uno Stato membro ed è compito dei singoli Stati designare il registro competente. La FE è amministrata da un consiglio di amministrazione composto di almeno tre membri e sottostà alla vigilanza di un'autorità che deve essere designata in ciascuno Stato membro dell'UE. L'autorità di vigilanza garantisce che il consiglio di amministrazione agisca in conformità allo statuto della FE, al regolamento e al diritto nazionale applicabile. In relazione alle imposte sul reddito e sui redditi di capitale, sulle donazioni e sulle successioni, patrimoniali e fondiarie, nonché sui trasferimenti, di registro e simili, lo Stato membro in cui ha sede la FE assoggetta quest'ultima allo stesso trattamento fiscale applicabile agli enti di pubblica utilità stabiliti.

2.3 Possibili misure per l'attuazione della mozione

Alla luce delle richieste della mozione e della decisione del Consiglio federale del 23 febbraio 2011, si esaminano qui di seguito le possibili misure da attuare nel Codice civile. Le considerazioni seguenti si basano altresì sulla valutazione dei pareri delle autorità cantonali di vigilanza in merito al rapporto sulla futura imposta-

³ Cfr. Dominique Jakob, *Das Stiftungsrecht der Schweiz im Europa des dritten Jahrtausends*, SJZ 104 (2008), pag. 542.

⁴ COM(2012)35 final; cfr. anche il testo proposto alla pagina: http://ec.europa.eu/internal_market/company/eufoundation/index_de.htm (in tedesco, francese e inglese).

zione della vigilanza sulle fondazioni e su studi interni all'Amministrazione e includono riferimenti a eventuali modifiche che si impongono in virtù dei requisiti posti dal FATF/GAFI e dall'OCSE in materia di trasparenza, governo di impresa, rapporti e via dicendo. Le indicazioni qui appresso si intendono, in sintonia con la mozione, come adempimento del mandato di verifica.

2.3.1 **Precisazione della definizione di fondazione**

Innanzitutto è stato esaminato se la definizione legale di «fondazione» andasse precisata, descrivendone in modo più dettagliato le caratteristiche e quindi gli scopi legali, così da distinguere chiaramente la fondazione da altre persone giuridiche.

L'attuale definizione legale non va necessariamente precisata, tanto più che le caratteristiche di questa forma giuridica (scopo; presenza di destinatari; nessuna tesaurizzazione) sono riconosciute da giurisprudenza, dottrina e prassi. In virtù di queste caratteristiche tipiche, lo scopo delle fondazioni non può essere illimitato, ma è circoscritto per legge a determinati obiettivi. Anche applicando il diritto vigente i potenziali fondatori devono verificare se questa forma giuridica risponde alle loro esigenze e obiettivi.

Una limitazione della fondazione a *scopi di pubblica utilità*, come previsto per la FE, non è applicabile in Svizzera in considerazione della realtà giuridica e si è rivelata uno dei motivi per cui un'ampia maggioranza ha rifiutato l'avamprogetto di revisione del diritto delle fondazioni del 1993, che escludeva il perseguimento di scopi economici per le fondazioni. La limitazione della FE a scopi di pubblica utilità è dovuta al fatto che questo tipo di istituto agisce a livello *transnazionale* e costituisce un'alternativa sussidiaria alle fondazioni del diritto nazionale. Per motivi di certezza del diritto, nella proposta di regolamento è stilato un elenco dettagliato degli scopi di pubblica utilità riconosciuti in base al diritto civile e tributario in gran parte degli Stati membri dell'Ue. L'utilità pubblica nel diritto svizzero è innanzitutto un concetto del diritto tributario, importante in particolare ai fini dell'esenzione fiscale. La «*pubblica utilità*» presuppone che l'attività sia *disinteressata* (cioè con scopi altruistici) e *nel pubblico interesse* (ciò significa che i propri interessi assumono importanza secondaria). Tenuto conto della realtà giuridica, limitare il concetto di fondazione svizzera all'obiettivo della pubblica utilità significherebbe fare un passo indietro e ciò sarebbe in contraddizione con lo scopo della mozione Luginbühl. Le fondazioni del diritto svizzero dovrebbero limitarsi a scopi di pubblica utilità come la FE, ma non come altre fondazioni rette dal diritto nazionale dei singoli Stati membri, a cui sono consentiti scopi diversi che sarebbero invece preclusi alle fondazioni rette dal diritto svizzero. Un'autolimitazione allo scopo di pubblica utilità va respinta in quanto contraria alle intenzioni della mozione Luginbühl.

In questo contesto bisogna chiedersi se sia sensato definire delle «sottocategorie» di fondazione nel diritto positivo. Si tratta innanzitutto del «conferimento addizionale» legalmente dipendente, previsto dal diritto tedesco, ovvero di una donazione a favore del patrimonio di una fondazione già esistente. Il patrimonio «conferito» è legato allo scopo della fondazione o è reso disponibile per un obiettivo specifico tra quelli perseguiti dalla stessa. Questa possibilità consente di integrare conferimenti patrimoniali in un'infrastruttura già esistente, così che i fondi siano usati in modo più efficiente e duraturo per un obiettivo stabilito dal donatore. In Svizzera esistono già

diversi casi del genere, che si basano di regola su un accordo tra il donatore e la fondazione. Dal momento che la gestione di tali conferimenti addizionali funziona nella pratica in modo autonomo e privato, non vi è necessità di creare una norma legale specifica per i conferimenti.

2.3.2 Agevolazioni formali per la costituzione e contenuto minimo dell'atto di fondazione

Nell'ambito della verifica delle richieste della mozione Luginbühl ci si è chiesti, in particolare considerando il regolamento della FE, se l'obbligo legale dell'atto pubblico per la costituzione di una fondazione tra viventi debba essere eliminato. Ciò permetterebbe di semplificare le modalità di costituzione delle fondazioni o di renderle simili ai requisiti formali per la disposizione a causa di morte e agli sviluppi nello spazio UE; andrebbe per contro precisato nella legge il contenuto minimo dell'atto di fondazione.

Di primo acchito questa semplificazione appare interessante, a un'analisi più attenta presenta però anche svantaggi. Rinunciare a coinvolgere un pubblico ufficiale rogatore rende necessario elencare dettagliatamente nella legge il contenuto minimo dell'atto di fondazione, in modo che il fondatore sia in grado di redigere l'atto in modo ampiamente autonomo. Ciò costituirebbe tuttavia un'ingerenza nell'attuale ordinamento liberale. La soluzione del diritto vigente parte dall'idea opposta e rinuncia – contrariamente al diritto europeo – a definire il contenuto minimo dell'atto di fondazione, il che presuppone però che per costituire la fondazione è necessario ricorrere a un pubblico ufficiale rogatore. Non si ravvisano motivi oggettivi che rendano necessaria una modifica dell'attuale sistema, tanto più che la proposta di definire legalmente il contenuto minimo dell'atto di fondazione è stata rifiutata sia nel 1993 (vedi sopra) sia in occasione della revisione del diritto delle fondazioni del 2004.

2.3.3 Obbligo di iscrizione nel registro di commercio

Le critiche rivolte alla Svizzera per la scarsa trasparenza della sua piazza finanziaria e gli sforzi da parte del FATF/GAFI e dell'OCSE per ottenere maggiore trasparenza impongono l'introduzione di un obbligo generale di iscrizione di tutte le fondazioni nel registro di commercio⁵.

Un obbligo generale di iscrizione delle fondazioni private nel registro di commercio (comprese le fondazioni ecclesiastiche e di famiglia, finora esentate) permetterebbe di ottenere maggiore trasparenza, soddisfacendo le richieste internazionali più volte iterate ai fini della lotta contro il riciclaggio di denaro, il terrorismo e l'evasione fiscale. La richiesta di maggiore trasparenza non è tuttavia un obiettivo dichiarato della mozione e non viene pertanto ulteriormente trattata in questa sede.

⁵ Secondo le stime, con l'obbligo di iscrizione generalizzato dovrebbero essere iscritte nel registro di commercio da 100 fino a massimo 1000 fondazioni di famiglia (cfr. Grüniger Harold, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Thomas Geiser (Ed.), «Basler Kommentar», Codice civile I, 4ª edizione, Basilea 2011, art. 335 n. 3), che non rappresenta una cifra eccessiva se rapportata al totale delle fondazioni registrate (2011: 17 761).

L'obbligo generale di registrazione delle fondazioni deve essere oggetto di ulteriore esame in vista dell'attuazione dei requisiti del FATF/GAFI e dell'OCSE nel diritto svizzero.

2.3.4 Assunzione della vigilanza da parte dell'autorità preposta prima dell'iscrizione nel registro di commercio

A meno che una fondazione sia attiva nell'ambito della previdenza professionale, l'autorità di vigilanza non deve essere definita al momento dell'iscrizione nel registro di commercio (cfr. DTF 120 II 374 consid. 4, pag. 379 segg.). Prima si ricorreva in parte alla prassi discordante di richiedere, per l'iscrizione della fondazione nel registro di commercio, all'autorità comunale competente la conferma che avrebbe assunto la sorveglianza della fondazione in questione oppure di richiedere una vera e propria verifica da parte dell'autorità di vigilanza sull'ammissibilità della fondazione e quindi della sua idoneità a essere registrata⁶. Secondo il Tribunale federale l'applicazione di questa prassi alle fondazioni ordinarie manca di qualsiasi fondamento giuridico⁷. La procedura legale è stata in seguito definita nel diritto positivo mediante l'ordinanza del 17 ottobre 2007 sul registro di commercio (ORC; RS 221.411), secondo la quale i fondatori possono rapidamente costituire e far iscrivere nel registro di commercio la fondazione, anche senza l'intervento dell'autorità di vigilanza.

L'onere amministrativo, gli obblighi di informazione e il lavoro di coordinamento successivo all'iscrizione nel registro sarebbero di per sé motivo sufficiente per semplificare la procedura attuale. Ciò introdurrebbe però una procedura di autorizzazione preliminare compromettendo gli sforzi attuali verso una riduzione della procedura amministrativa.

2.3.5 Precisazione delle norme sull'organizzazione delle fondazioni

Resta da verificare in che misura le norme organizzative sulle fondazioni vadano precisate, segnatamente mediante la definizione dei compiti degli organi superiori delle fondazioni. In tal modo le esigenze del governo di impresa nell'ambito del diritto delle fondazioni verrebbero attuate sulla base di una norma di diritto positivo (la cosiddetta *foundation governance*).

Contrariamente agli istituti giuridici organizzati corporativamente, per i quali l'assemblea societaria può esercitare una certa influenza sull'unità giuridica, la fondazione, in quanto patrimonio autonomo sul piano giuridico, non dispone di un

⁶ Cfr. Rebsamen Karl, Handbuch für das Handelsregister, 2^a ed., Basilea 1993, pag. 169, e Hahnloser Bernhard, Die Stiftungsaufsicht, Schriftenreihe Arbeitsgemeinschaft für gemeinnützige Stiftungen, volume I, Basilea 1989, pagg. 9/10, nonché ad es. GAAC 52 1988 n. 55.

⁷ Cfr. anche Riemer Hans Michael, in: Arthur Meier-Hayoz [ed.], «Berner Kommentar», Band I: Einleitung und Personenrecht, 3. Abteilung: Die juristischen Personen, 3. Teilband: Die Stiftungen, Systematischer Teil und Kommentar zu Art. 80–89^{bis} CC, Berna 1975, art. 81 n. 99.

tale organo e deve pertanto sottoporre la tutela degli scopi della fondazione alla vigilanza statale. Una regolamentazione chiara dei diritti e doveri delle diverse parti coinvolte permette di restringere in modo sensato i margini di manovra e le responsabilità giuridicamente rilevanti. Ciò corrisponde anche al concetto della FE, che prevede un regolamento sull'organizzazione della fondazione e i compiti dei suoi organi.

Tutto ciò è ben noto nel settore delle fondazioni: diverse opere di autoregolamentazione chiariscono, con direttive o raccomandazioni più o meno dettagliate, i principi direzionali e amministrativi di una fondazione, i compiti del consiglio di fondazione, la direzione operativa (direzione), i principi della trasparenza e della presentazione dei conti nonché le responsabilità organizzative⁸. Sono sempre più numerose le fondazioni che applicano volontariamente queste regole interne di *self governance* come strumenti di gestione e controllo dei propri organi, così che non vi è la necessità di una normativa esaustiva come quella prevista dal diritto europeo. Altrimenti si rischia di limitare senza motivi concreti la tanto apprezzata liberalità del diritto svizzero delle fondazioni. Al momento sono pertanto da favorire gli sforzi di autoregolamentazione delle fondazioni.

2.3.6 Vigilanza sulle fondazioni

In generale

L'incarico supplementare della CET-N chiede di verificare se e in che misura sia opportuno procedere a una revisione del diritto in materia di vigilanza sulle fondazioni.

Nel diritto vigente le fondazioni di pubblica utilità sottostanno alla vigilanza statale. La vigilanza sulle fondazioni intende compensare la mancanza di un diritto, immediato e basato sulla partecipazione, all'autodeterminazione del patrimonio della fondazione e ha lo scopo di proteggere gli interessi del fondatore e dei destinatari. Il suo obiettivo principale è la tutela degli interessi privati e pubblici perseguiti dalla fondazione, che non devono per forza coincidere con gli interessi soggettivi degli organi della fondazione. Lo Stato si assume così la funzione di garante indipendente che assicura l'osservanza del diritto da parte degli organi della fondazione. L'attività di vigilanza consiste in sostanza nel *verificare che la volontà del fondatore sia realizzata*. L'autorità di vigilanza deve pertanto intervenire se la realizzazione dello scopo della fondazione è in pericolo. Nel far ciò va tenuto presente che l'attività degli organi della fondazione, in particolare la necessaria libertà decisionale, non deve essere inutilmente limitata e che, per quanto riguarda questioni discrezionali, va verificato con molta moderazione se il giudizio esercitato rispetta i limiti legali. Sulla base dell'articolo 84 capoverso 2 CC, le autorità di vigilanza esaminano *l'impiego dei beni conformemente al fine della fondazione, il rispetto delle prescrizioni legali* (legge, atto di fondazione, regolamenti) e la *politica di investimento*⁹. Nel valutare la politica di investimento, le autorità di vigilanza devono considerare il

⁸ Swiss Foundation Code dell'Associazione delle fondazioni donatrici svizzere del 25 ottobre 2005; Swiss NPO-Code della Conferenza dei presidenti delle maggiori organizzazioni umanitarie svizzere KPGH (Konferenz der Grossen Hilfswerke der Schweiz) del 31 marzo 2006.

⁹ Cfr. al riguardo Grüniger, op. cit., art. 84 n. 14a seg.

rispetto di principi quali liquidità, redditività, sicurezza, ripartizione dei rischi e mantenimento del valore patrimoniale reale. L'autorità di vigilanza controlla le decisioni sugli investimenti patrimoniali applicando tali principi, tenendo conto della situazione globale e della proporzionalità, in modo da assicurare l'osservanza duratura dello scopo della fondazione (cfr. al riguardo in particolare DTF 124 III 99 consid. 2a). Occorre partire da un'attenta gestione secondo i principi commerciali lasciando, per quanto riguarda gli investimenti patrimoniali, la massima libertà discrezionale possibile agli organi della fondazione. In tal modo le autorità di vigilanza possono tener conto delle particolarità dei singoli casi. La normativa vigente andrebbe pertanto mantenuta.

Secondo l'articolo 84 CC, le fondazioni sono sottoposte alla vigilanza degli enti pubblici (Confederazione, Cantone o Comune) a cui appartengono per la loro destinazione. La vigilanza federale è esercitata sulle fondazioni attive a livello nazionale e internazionale, quella cantonale sulle fondazioni attive a livello locale e cantonale. Istituito un sistema di alta vigilanza, la vigilanza su tutte le fondazioni classiche – anche quelle per cui in base al diritto vigente è competente la Confederazione – sarebbe esercitata dalle autorità di vigilanza cantonali, mentre alla Confederazione spetterebbe l'alta vigilanza. Considerando la varietà degli scopi e delle attività delle fondazioni, che sono il risultato dell'autonomia privata concessa alle fondazioni tradizionali, non sarebbe tuttavia possibile assegnare a una nuova autorità di alta vigilanza dei compiti sensati. Ciò vale in particolare per eventuali competenze dell'autorità di alta vigilanza di emanare istruzioni nei confronti delle autorità di vigilanza cantonali: le istruzioni dovrebbero limitarsi a questioni «molto generiche», che sono però già chiarite esaurientemente dalla giurisprudenza o che, se necessario, possono ancora essere chiarite. Un sistema di alta vigilanza non porterebbe pertanto alcun valore aggiunto nel caso delle fondazioni classiche; si correrebbe invece il rischio di complicare inutilmente e rendere più costosa la vigilanza sulle fondazioni.

Parere delle autorità di vigilanza LPP e delle fondazioni

Le possibili modalità di impostazione della vigilanza illustrate nel «Rapporto sulla futura impostazione della vigilanza sulle fondazioni» del 23 dicembre 2010, redatto dall'UFG e dal DFI, influiscono sull'organizzazione e le competenze degli attori coinvolti. In vista di una decisione sull'obiettivo della revisione, le autorità svizzere di vigilanza sulle fondazioni sono state invitate a esprimere i propri pareri e desideri. La Conferenza delle autorità cantonali di vigilanza LPP e delle fondazioni ha fatto pervenire il suo parere scritto il 24 febbraio 2012 in rappresentanza di tutte le autorità di vigilanza. I risultati possono essere riassunti come segue.

Per quanto riguarda le fondazioni tradizionali, le autorità di vigilanza cantonali *non riscontrano la necessità di precisare le basi legali* della vigilanza sulle fondazioni. La maggior parte delle autorità di vigilanza cantonali dispone di regolamenti cantonali che disciplinano dettagliatamente la vigilanza sulle fondazioni e l'attività delle autorità di vigilanza. Le autorità di vigilanza attuano una *vigilanza di tipo giuridico*: in base ai rapporti del consiglio di fondazione e dell'ufficio di revisione, ai conti annuali, inclusi gli allegati, e ai commenti specifici di ulteriori esperti in materia, verificano che gli organi di direzione e gestione della fondazione agiscano nel rispetto della legge. Se altri uffici (p. es. erogatori di sussidi) esercitano una specifica vigilanza tecnica, le autorità di vigilanza si basano anche sui rapporti e sulle osservazioni di questi ultimi.

Le autorità di vigilanza cantonali e regionali considerano appropriato l'attuale *sistema della vigilanza diretta da parte delle autorità*. È necessario che ci sia una certa vicinanza spaziale con gli istituti supervisionati per poter valutare la loro attività. Le autorità di vigilanza si basano sulle constatazioni degli uffici di revisione e sulle relazioni e informazioni del consiglio di fondazione. Se necessario, i regolamenti cantonali delle autorità di vigilanza autorizzano la delega di incarichi di verifica particolari se per poter valutare correttamente la fondazione è opportuno coinvolgere altri esperti oppure chiedere perizie o pareri. Nel quadro della revisione ordinaria è inoltre necessaria una dichiarazione in merito ai meccanismi di controllo della fondazione e procedere a una valutazione dei rischi, così che le autorità di vigilanza prendano atto di eventuali deficit. Secondo le autorità di vigilanza *non è necessario sostituire l'attuale sistema di controllo da parte delle autorità con un sistema di vigilanza mediato*.

Nei diversi regolamenti cantonali i mezzi di vigilanza sono già disciplinati in modo tale che *un'ulteriore normativa a livello federale non appare funzionale*. L'autorità di vigilanza deve sempre decidere caso per caso quali misure sono proporzionate e appropriate. È inoltre difficile precisare le misure in modo generalmente valido. Le fondazioni e le istituzioni su cui è esercitata la vigilanza sono di natura talmente differente (dalle pure fondazioni di pubblica utilità a quelle di impresa) che una precisazione comporterebbe l'intensificazione della vigilanza in determinati settori parziali, mentre, per motivi oggettivi, le stesse disposizioni non potrebbero essere utilizzate in altri settori. I documenti giustificativi che le fondazioni devono presentare sono definiti nella maggior parte dei regolamenti cantonali (p. es. rapporto del consiglio di fondazione, rapporto dell'ufficio di revisione con conti annuali e relativi allegati), di modo che con l'introduzione di ulteriori disposizioni a livello federale si corre il rischio di un eccesso di regolamentazione. All'occorrenza, occorrerebbe tener conto in maniera più precisa delle peculiarità delle fondazioni nell'ambito delle disposizioni sul rendiconto, il che costituisce tuttavia una questione di diritto materiale. Il diritto contabile riveduto, entrato in vigore 1° gennaio 2013, ha effetti diretti sulle fondazioni, in particolare su quelle sottoposte all'obbligo di revisione ordinaria, che d'ora innanzi dovranno anche presentare i conti secondo una norma contabile riconosciuta (art. 962a cpv. 5 CO) o un conto di gruppo conformemente a norme contabili riconosciute (art. 963b cpv. 1 CO).

La Conferenza svizzera delle autorità cantonali di vigilanza LPP e delle fondazioni ritiene che nel settore delle fondazioni classiche vi siano *solo pochi problemi relativi al diritto in materia di vigilanza* (in particolare: composizione personale degli organi; conflitti di interesse delle persone in seno alla fondazione; azioni perseguibili penalmente, come appropriazione indebita o arricchimento personale). Le autorità di vigilanza intervengono rapidamente nel caso specifico e cercano di evitare un inasprimento del problema. I problemi connessi a temi come lealtà, maggiore trasparenza o lotta al riciclaggio di denaro assumono da un lato sempre più importanza, dall'altro non sono risolvibili unicamente con le disposizioni di legge. Inoltre, la Conferenza respinge anche l'introduzione di un modello di alta vigilanza.

Il Consiglio federale concorda con tali argomentazioni. Non essendoci motivi imperativi per una riforma radicale, va mantenuto l'attuale sistema di vigilanza sulle fondazioni.

2.3.7

Riduzione / eliminazione del termine per la modifica dello scopo della fondazione su richiesta del fondatore

Occorre inoltre esaminare se, nell'ambito di un'eventuale revisione del diritto delle fondazioni, nell'articolo 86a capoverso 1 CC non vada ridotto o completamente rimosso il termine minimo di dieci anni per la modifica dello scopo della fondazione su richiesta del fondatore o in seguito a una sua disposizione a causa di morte.

In occasione del secondo forum svizzero delle fondazioni («2. Schweizer Stiftungsforum») dell'8 settembre 2009, singole voci hanno lamentato che la modifica dello scopo della fondazione su richiesta del fondatore o in seguito a una disposizione a causa di morte non dovrebbe essere possibile soltanto dopo dieci anni, come previsto dall'articolo 86a capoverso 1 CC, perché proprio i fondatori in vita potrebbero sentire il bisogno di modificare lo scopo della fondazione prima della scadenza di tale termine decennale.

Questa limitazione della possibilità di modificare lo scopo della fondazione era stato oggetto di critiche pluriennali già prima della revisione del diritto svizzero delle fondazioni, entrata in vigore il 1° gennaio 2006. Il termine di dieci anni dovrebbe garantire che l'attività della fondazione non sia ostacolata da modifiche ravvicinate del suo scopo¹⁰.

Non è possibile esprimersi oggettivamente sull'eventuale eccessiva rigidità di questo termine decennale dal momento che è passato solo poco tempo dall'adozione della revisione del diritto delle fondazioni. Anche se alcuni hanno chiesto una riduzione del termine, ciò non significa che vi sia urgenza di intervenire al riguardo. Al contrario: una riduzione massiccia o addirittura l'abolizione di tale termine andrebbe a modificare la struttura di base della fondazione, la quale è concepita, dal punto di vista legislativo, come una struttura piuttosto rigida, con un obiettivo di lunga durata. Permettendo al fondatore di modificare in ogni momento lo scopo della fondazione, si modifica la caratteristica della fondazione. Non essendo stati avanzati motivi concreti per cui questo termine di dieci anni debba avere effetti negativi sull'attrattiva della Svizzera per le fondazioni, il Consiglio federale non ritiene necessario modificare questa regola a soli sei anni dalla sua entrata in vigore.

2.3.8

Fondazioni di famiglia

Una fondazione acquisisce il carattere di fondazione di famiglia mediante l'associazione del suo patrimonio a una determinata famiglia. Criterio decisivo di distinzione è che la cerchia di destinatari sia limitata agli appartenenti a una determinata famiglia. La denominazione quale fondazione di famiglia da parte del fondatore non è, in sé, un elemento determinante. È invece decisivo il senso dell'atto di fondazione in base al suo contenuto integrale: sono infatti rilevanti le disposizioni concernenti lo scopo della fondazione e le persone che, in base a detto scopo, dovrebbero beneficiare dei servizi della fondazione¹¹.

¹⁰ Cfr. Sprecher Thomas, Die Revision des schweizerischen Stiftungsrechts, Zurigo 2006, n. marg. 217; Grüniger, op. cit., art. 86a n. 7.

¹¹ Cfr. Grüniger op. cit., art. 87 n. 1.

Le fondazioni di famiglia possono sostenere unicamente le spese di educazione, dotazione, assistenza o simili dei membri di una famiglia (cfr. art. 335 cpv. 1 CC). L'erezione di fedecommessi di famiglia è esplicitamente vietata dalla legge (cfr. art. 335 cpv. 2 CC). La fondazione di famiglia, pertanto, può fornire prestazioni ai beneficiari solo in determinate situazioni e non «senza motivo», ovvero senza che siano soddisfatti particolari presupposti. Sono in particolare illecite le mere fondazioni di mantenimento o di godimento¹².

Le fondazioni di famiglia non devono essere iscritte nel registro di commercio e non sottostanno alla vigilanza statale; per tale motivo è difficile stabilire in maniera attendibile il numero di fondazioni di questo tipo costituite secondo il diritto svizzero¹³. Negli ultimi anni in Svizzera sembra essere notevolmente diminuito l'interesse nei confronti delle fondazioni di famiglia, il che potrebbe essere dovuto a un'applicazione più restrittiva delle prescrizioni dell'articolo 335 CC¹⁴. L'articolo 335 CC sancisce una doppia restrizione:

- *in riferimento alle persone*: la cerchia di destinatari è circoscritta ai membri della famiglia;
- *in riferimento alla materia*: i possibili scopi per la costituzione di una fondazione di famiglia sono elencati in un catalogo esaustivo (educazione, dotazione, assistenza o fini simili). Non sono pertanto consentite le fondazioni di famiglia che «*permettono ai beneficiari di usufruire dei vantaggi patrimoniali della fondazione per godere semplicemente di un tenore di vita migliore o più gradevole senza che vi sia un nesso con una particolare o determinata situazione di vita*»¹⁵. Di conseguenza, sono illecite le cosiddette fondazioni di mantenimento o di godimento, che offrono agevolazioni senza che queste siano legate a determinate condizioni¹⁶.

Per tale motivo nella pratica si utilizzano «*strumenti esteri*» (p. es. la fondazione di famiglia del Liechtenstein o il trust). A tal proposito va osservato che l'articolo 335 CC non preclude l'istituzione di trust, poiché al più tardi dopo la DTF 135 III 614 tale norma non può più essere considerata come legge d'applicazione necessaria ai sensi dell'articolo 16 della Convenzione del 1° luglio 1985 relativa alla legge applicabile ai trust ed al loro riconoscimento (RS 0.221.371). Tuttavia, il fatto che in Svizzera, a causa dell'articolo 335 CC, si debba ricorrere a «strumenti esteri» per la costituzione di mere fondazioni di mantenimento non è stato giudicato così grave dal Tribunale federale da rendere necessario l'intervento del legislatore.

Secondo alcuni pareri espressi nella dottrina, la mancanza di un «contenitore» adeguato per la pianificazione della successione costituisce uno svantaggio della Svizzera per quanto riguarda la «*competitività degli ordinamenti giuridici*»¹⁷. Oltre che per necessità pratiche, la revisione dell'articolo 335 CC viene invocata anche sulla base del fatto che gli ordinamenti giuridici di Germania, Austria e Liechtenstein

¹² Cfr. Grüniger, op. cit., art. 335 n. 6 segg.

¹³ Secondo Grüniger, op. cit., art. 335 n. 3, vi sono tra 100 e 1000 fondazioni di famiglia.

¹⁴ Cfr. DTF A.457/2001 del 4 marzo 2002, consid. 4.5.

¹⁵ Cfr. DTF 108 II 393, 394; v. anche TF 5C.9/2001 del 18 maggio 2001, consid. 3b.

¹⁶ Cfr. anche Opel Andrea, *Hat die schweizerische Familienstiftung ausgedient? Eine Analyse unter zivil- und steuerrechtlichem Blickwinkel mit Verbesserungsvorschlägen*, in: Jusletter 31 agosto 2009, pag. 3.

¹⁷ Cfr. Opel, op. cit., pag. 4.

consentono la costituzione di fondazioni di mantenimento¹⁸. In questo contesto, parte della dottrina invoca per il futuro l'autorizzazione delle fondazioni di mantenimento¹⁹.

Le critiche mosse alla legge in vigore tengono però troppo poco conto delle intenzioni del legislatore storico di combattere l'ozio e sopprimere le strutture feudali («manomorta»). Lo stralcio definitivo dell'articolo 335 capoverso 2 CC farebbe sì che le fondazioni di famiglia potrebbero essere erette anche come fondazioni di mantenimento e di godimento con agevolazioni incondizionate, ma occorrerebbe limitarne la durata temporale per evitare di vincolarne a tempo indeterminato il patrimonio. Ispirandosi all'istituto anglosassone del trust e a istituti giuridici paragonabili nel nostro ordinamento giuridico (p. es. l'usufrutto) sarebbe ad esempio possibile proporre di limitare l'esistenza della fondazione a 100 anni²⁰.

È discutibile che una nuova regolamentazione delle fondazioni di famiglia possa migliorare l'attrattiva della Svizzera per le fondazioni. Semplici presunzioni o puri motivi fiscali non giustificano un nuovo ordinamento del diritto privato. Modifiche sostanziali del diritto delle fondazioni di famiglia andrebbero necessariamente a toccare anche il diritto in materia di regime dei beni fra i coniugi e il diritto di successione, rendendo pertanto necessaria una revisione anche in questi settori.

3 Aspetti afferenti alla fiscalità

3.1 Situazione inerente al diritto delle fondazioni nel settore dell'imposta sul valore aggiunto

3.1.1 Situazione iniziale

Diritto svizzero

Il 25 giugno 2008, con il messaggio concernente la semplificazione dell'imposta sul valore aggiunto, il Consiglio federale aveva sottoposto al Parlamento una riforma dell'imposta sul valore aggiunto in due parti. La parte A conteneva il disegno di una revisione totale della legge sull'imposta sul valore aggiunto con oltre 50 singoli provvedimenti volti a sgravare le imprese, mentre la parte B prevedeva l'istituzione di un'aliquota d'imposta unica e una notevole riduzione delle esclusioni dall'imposta.

¹⁸ Cfr. Opel, op. cit., pagg. 2 e 5 con rimandi a Grüniger, op. cit., art. 335 n. 18 segg. e Künzle Hans Rainer, Familienstiftung – Quo Vadis?, in: Breitschmid Peter et al. (a. c. di), Grundfragen der juristischen Person, Festschrift Hans Michael Riemer zum 65. Geburtstag, Berna 2007, pag. 175 seg.

¹⁹ Cfr. Grüniger, op. cit., art. 335 n. 3; Hamm Michael/Peters Stefanie, Die schweizerische Familienstiftung – ein Auslaufmodell?, successio 2008, pag. 251; Künzle, op. cit., pag. 189 segg.; Wach Thomas, Die angelsächsischen Trusts und die schweizerische Rechtsordnung, SJZ 83 (1987), pag. 210 e Opel, op. cit., pag. 9.

²⁰ Cfr. anche art. 749 cpv. 2 CC per l'usufrutto; cfr. Sprecher Thomas, Die Revision des schweizerischen Stiftungsrechts, Zürich 2006, pag. 83; Thorens Justin, L'article 335 CCS et le trust de common law, in: Bolle Pierre-Henri (a. c. di), Mélanges en l'honneur de Henri-Robert Schüpbach, Basilea 2000, pag. 160; Künzle, op. cit., pagg. 186 e 192, che indica una durata di 50 anni.

Con l'adozione della legge federale del 12 giugno 2009 concernente l'imposta sul valore aggiunto (parte A della riforma dell'IVA; LIVA; RS 641.20), il 1° gennaio 2010 è entrata in vigore una legge sull'imposta sul valore aggiunto completamente rielaborata. Gli obiettivi della riforma consistevano, in generale, nella chiara semplificazione del sistema, nella garanzia della massima certezza del diritto per il contribuente, nell'incremento della trasparenza e in un più marcato orientamento dell'Amministrazione verso le esigenze della clientela. Maggiore chiarezza nel settore delle donazioni è stata conseguita in particolare mediante la definizione delle nozioni di «dono e di «organizzazione di utilità pubblica» nell'articolo 3 lettere i e j LIVA. Il contenuto delle normative corrisponde in gran parte al previgente articolo 33a LIVA, con l'aggiunta dell'esclusione dall'imposta per le prestazioni di promozione dell'immagine da parte e a favore delle organizzazioni di utilità pubblica (cfr. art. 21 cpv. 2 n. 27 LIVA). La nozione dell'utilità pubblica si fonda completamente sulla definizione valida per l'imposta federale diretta, importante soprattutto per la cifra d'affari massima di 150 000 franchi per l'assoggettamento obbligatorio di fondazioni di utilità pubblica (art. 10 cpv. 2 lett. c LIVA), superiore alla cifra d'affari massima ordinaria di 100 000 franchi, nonché per talune disposizioni derogatorie. Così, talune prestazioni di organizzazioni di utilità pubblica di cure ai malati e nell'ambito di scambi di giovani o, come menzionato, anche le prestazioni di promozione dell'immagine da parte e a favore delle organizzazioni di utilità pubblica sono escluse dall'imposta sul valore aggiunto (art. 21 cpv. 2 n. 8, 10, 17 e 27 LIVA). Diversamente dal diritto in vigore nell'Unione europea (cfr. art. 137 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006²¹ relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto IVA e contrario), le fondazioni domiciliate in Svizzera possono optare per l'imposizione volontaria di un volume assai maggiore di cifre d'affari escluse dall'imposta, diventando così assoggettate all'imposta secondo l'articolo 10 LIVA. Ciò diventa interessante se l'onere dell'imposta precedente sugli investimenti e sulle altre entrate è maggiore dell'onere dell'imposta sulle prestazioni dichiarate volontariamente. Quale ulteriore semplificazione, le fondazioni possono allestire il rendiconto secondo il cosiddetto metodo delle aliquote forfetarie (art. 37 cpv. 5 LIVA in combinato disposto con l'art. 97 segg. OIVA). Le aliquote forfetarie sono aliquote settoriali che considerano in modo forfetario tutte le imposte precedenti che sono contenute negli acquisti di merci, prestazioni di servizi, mezzi d'esercizio e beni d'investimento. L'applicazione del metodo delle aliquote forfetarie semplifica sensibilmente il lavoro amministrativo per la contabilità e il rendiconto IVA, in quanto non è necessario determinare l'imposta precedente.

Il 21 dicembre 2011, il Parlamento ha rinviato definitivamente al Consiglio federale la parte B della riforma dell'imposta sul valore aggiunto (aliquota unica e soppressione della maggior parte delle esclusioni dall'imposta), conferendogli inoltre il mandato di elaborare un modello a due aliquote. Il 30 gennaio 2013, il Consiglio federale ha adottato il messaggio complementare sulla semplificazione dell'IVA (modello a due aliquote) che conserva le eccezioni concernenti le fondazioni.

²¹ GUL 347 dell'11.12.2006, pag. 1.

Diritto europeo

La direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (direttiva IVA) prevede, all'articolo 132, esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico. Secondo il suo articolo 133, gli Stati membri possono subordinare la concessione di talune di queste esenzioni ad organismi diversi dagli enti di diritto pubblico, caso per caso, all'osservanza di una o più delle menzionate condizioni. Gli Stati membri possono così sancire nel proprio diritto interno quali condizioni devono essere adempite affinché un ente sia riconosciuto essere di interesse pubblico. Il fatto che lo sia determina se le cifre d'affari vengono escluse dall'imposta (ad es. art. 132 cpv. 1 lett. g, h, i della direttiva IVA) e se viene applicata l'aliquota d'imposta ridotta (n. 15 dell'allegato III della direttiva IVA).

La legge tedesca del 21 febbraio 2005 concernente l'imposta sulla cifra d'affari (UStG; BGBl. I 2005, 386) prevede, di massima, in particolare per organismi di utilità pubblica, l'applicazione dell'aliquota d'imposta ridotta (7%) sulla cifra d'affari (§ 12 cpv. 2 n. 8 lett. a primo periodo 1 UStG). Altri vantaggi che la UStG accorda agli organismi di utilità pubblica sono la possibilità del calcolo forfetario dell'imposta precedente (§ 23a UStG; con il «Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerlichen Engagements», dal 1° gennaio 2007 la soglia d'imposizione è salita da 30 678 a 35 000 euro) e il rimborso dell'imposta precedente (§ 4a UStG).

3.1.2 Valutazione

La legge sull'imposta sul valore aggiunto sottoposto a revisione totale è in vigore solamente dal 1° gennaio 2010. La semplificazione amministrativa generale e l'accresciuta certezza del diritto, in particolare grazie alla definizione del dono e dell'organizzazione di utilità pubblica, hanno indubbiamente effetti positivi pure sulle fondazioni. Anche la cifra d'affari massima maggiore, le molte disposizioni derogatorie e la possibilità di allestire il rendiconto secondo il metodo delle aliquote forfetarie sono nell'interesse delle fondazioni di utilità pubblica. Il diritto svizzero in materia di imposta sul valore aggiunto consente inoltre l'imposizione volontaria della maggior parte delle cifre d'affari escluse e quindi il diritto alla deduzione dell'imposta precedente per un volume assai maggiore rispetto a quanto possibile in virtù del diritto dell'Unione, senza che neppure ricevere doni pregiudichi il diritto alla deduzione. Unicamente i sussidi portano a una riduzione proporzionale della deduzione dell'imposta precedente, così decisa nei dibattiti parlamentari sulla vigente legge del 12 giugno 2009 sull'imposta sul valore aggiunto (art. 33 cpv. 2 LIVA). Innanzitutto per ragioni di politica finanziaria, non è possibile rinunciare alla riduzione dell'imposta precedente qualora si ricevano sussidi. Una simile rinuncia, inoltre, non porterebbe automaticamente al pieno diritto alla deduzione dell'imposta precedente delle organizzazioni di utilità pubblica, poiché tale diritto si ricollega a una corrispettiva attività imprenditoriale. E data attività imprenditoriale per la quale si richiede, tra l'altro, che sia diretta al conseguimento, mediante prestazioni, di entrate, se, secondo la prassi dell'AFC, a lungo termine almeno il 25 per cento delle spese è coperto da controprestazioni per prestazioni (esclusi i redditi da capitale e a titolo di interessi).

Il rinvio della parte B della riforma dell'imposta sul valore aggiunto ha radicalmente mutato la situazione vigente al momento del deposito della mozione Luginbühl. Con la soppressione di tutte le esclusioni dall'imposta nei settori della sanità, della formazione e della ricerca, della socialità, della cultura e dello sport, come previsto dalla parte B della riforma dell'IVA, sarebbero diventate sempre più assoggettate le fondazioni di utilità pubblica che forniscono prestazioni e non distribuiscono soltanto fondi dal reddito del loro patrimonio di fondazione. Ora, però, con il rinvio e la sua trasposizione prevista nel messaggio complementare del 30 gennaio 2013 che mira alla semplificazione dell'IVA (modello a due aliquote), rimangono valide tutte queste esclusioni dall'imposta. Non viene così esteso l'assoggettamento nel settore delle fondazioni di utilità pubblica, come previsto dal Consiglio federale nella parte B della riforma dell'IVA.

Per l'ambito dell'imposta sul valore aggiunto non urge quindi alcun provvedimento correttivo nel raffronto internazionale.

3.2 Situazione inerente al diritto delle fondazioni nell'ambito delle imposte dirette

3.2.1 Situazione iniziale

Conformemente all'articolo 49 capoverso 1 lettera b LIFD, le fondazioni sono imponibili come persone giuridiche. L'imposta sull'utile delle fondazioni è pari al 4,25 per cento dell'utile netto (rispetto all'8,5 % per le società di capitale e le società cooperative), dove l'utile inferiore a 5000 franchi non è imponibile (cfr. art. 71 LIFD). Occorre osservare che si tratta di un limite di esenzione fiscale di 5000 franchi, e non di una franchigia²². Per determinare l'utile delle fondazioni si applicano i pertinenti principi unitari di cui alla LIFD, completati e precisati comunque dall'articolo 66 capoverso 1 LIFD, in virtù del quale gli apporti al patrimonio delle fondazioni non costituiscono utile imponibile. La LAID ha normative simili (cfr. in particolare art. 20 cpv. 1 e art. 26 cpv. 1 LAID), ma non contiene né una tariffa fiscale, né un importo esente da imposta.

Inoltre, conformemente all'articolo 29 LAID, le fondazioni sono anche assoggettate all'imposta sul capitale. Per le fondazioni, il capitale proprio imponibile consiste nella sostanza netta determinata secondo le disposizioni applicabili alle persone fisiche (cfr. art. 29 cpv. 2 lett. c LAID).

3.2.2 Esenzione fiscale di fondazioni che perseguono uno scopo pubblico o di utilità pubblica

Le fondazioni 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 (cfr. art. 56 lett. g LIFD). Conformemente alla LAID, è inoltre esente dall'imposta il capitale di simili fondazioni (cfr. art. 23 cpv. 1 lett. f LAID).

²² Cfr. Lutz Georg in: Zweifel Martin, Athanas Peter [ed.], «Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht», I/2a, legge federale sull'imposta federale diretta, 2^a edizione, Basilea 2008, art. 71, n. 2.

Un'esenzione fiscale per il fatto di perseguire uno scopo di utilità pubblica presuppone, da un lato, il perseguimento di un interesse generale e, dall'altro, il disinteresse. Il fatto di sapere se una determinata attività sia di interesse per la comunità è determinata sulla base del pensiero dominante dell'opinione pubblica. Un interesse generale è di regola riconosciuto soltanto quando la cerchia dei destinatari cui è diretto l'incoraggiamento o il sostegno è fondamentalmente aperta. Di interesse generale possono essere attività nei settori caritativi, umanitari, della promozione della sanità, ecologici, educativi, scientifici e culturali. Secondo il legislatore l'interesse generale previsto nella LIFD non è più limitato solo a un'attività svolta in Svizzera, bensì è possibile esentare dall'imposta anche l'attività esercitata a livello mondiale da una persona giuridica svizzera, purché essa sia svolta nell'interesse generale e in maniera disinteressata²³. Il disinteresse esige da parte dei membri delle corporazioni o terzi un sacrificio in favore dell'interesse generale senza tener conto dei propri interessi. Per la concessione dell'esenzione fiscale occorre pertanto sempre esigere che non venga perseguito alcun interesse proprio. Un altro presupposto per l'esenzione fiscale causa perseguimento di uno scopo di utilità pubblica è la mancanza di fini di lucro o del mutuo soccorso. Scopi imprenditoriali non sono di norma considerati d'interesse pubblico (cfr. art. 56 lett. g LIFD). È consentita unicamente un'attività lucrativa secondaria se costituisce un mezzo per conseguire lo scopo e non l'unica base economica della fondazione²⁴. 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 (cfr. art. 56 lett. g LIFD).

Gli scopi pubblici costituiscono invece unicamente una categoria limitata di compiti che devono rigidamente fondarsi sui compiti dello Stato e che, di massima, non richiedono alcun sacrificio. Al riguardo va osservato che le persone giuridiche che perseguono in primo luogo fini di lucro o del mutuo soccorso non possono, in linea di principio, beneficiare dell'esenzione fiscale a titolo di perseguimento di scopi pubblici, anche se al contempo soddisfano scopi pubblici. L'esenzione fiscale è fatta salva qualora la persona giuridica sia stata incaricata di assolvere compiti pubblici sulla base di un atto di diritto pubblico o se l'ente pubblico ha manifestato espressamente un evidente interesse per la persona giuridica in questione, se è prevista una certa vigilanza di tale ente pubblico e, oltre a ciò, la destinazione esclusiva e irrevocabile del capitale proprio per scopi pubblici è stabilita negli statuti. Per le persone giuridiche senza fini di lucro o del mutuo soccorso occorre unicamente che esercitino effettivamente un'attività a favore di uno scopo pubblico e destinino i loro mezzi finanziari esclusivamente e irrevocabilmente allo scopo effettivo e previsto dagli statuti e, in caso di liquidazione, li devolvano all'ente pubblico o a un'istituzione esentata dall'imposta che si prefigge scopi identici o equivalenti. Sono considerati pubblici tutti gli scopi di un ente pubblico che rientrano nella sua ordinaria sfera di competenze²⁵.

²³ Cfr. in proposito la Circolare n. 12 dell'AFC dell'8 luglio 1994 sull'esenzione fiscale delle persone giuridiche che perseguono uno scopo pubblico o di utilità pubblica o fini di culto [Circ. 12], n. II./3./a.

²⁴ Cfr. in proposito la Circ. 12, n. II./3./b.

²⁵ Cfr. in proposito la Circ. 12 n. II./4.

In tale contesto occorre inoltre rammentare che, secondo il gruppo di lavoro «Esenzione fiscale» della Conferenza fiscale svizzera (CFS), non è necessario che la persona giuridica abbia la propria sede in Svizzera²⁶. Ciò potrebbe essere rilevante in particolare per stabilimenti d'impresa di persone giuridiche straniere.

Sussiste così già nella normativa vigente la possibilità di esentare dall'imposta le fondazioni di utilità pubblica o che perseguono interessi pubblici. Quanto all'imposizione delle fondazioni di utilità pubblica, non vi è quindi la necessità di un intervento legislativo nel senso della mozione. Occorre per contro chiedersi se nel settore della *deducibilità fiscale di liberalità* a fondazioni di utilità pubblica sia possibile, attraverso il diritto fiscale, accrescere l'attrattiva della Svizzera per le fondazioni.

Per completezza, in tale contesto occorre segnalare la mozione 09.3343 del consigliere agli Stati Alex Kuprecht del 20 marzo 2009, che chiede che le associazioni vengano esentate dall'imposta completamente o fino a un certo importo, a patto che i loro redditi e la loro sostanza siano destinati esclusivamente a scopi ideali. Nel quadro dell'attuazione della mozione, al momento il DFF sta elaborando una proposta per una modifica di legge. Non si può escludere che la proposta sarà correlata con la mozione Luginbühl dal profilo materiale.

3.2.3 Deducibilità fiscale di versamenti a fondazioni di utilità pubblica

Va innanzitutto segnalato che già in conformità con il diritto vigente dai proventi vengono dedotte le prestazioni volontarie in contanti e in altri beni a persone giuridiche con sede in Svizzera che sono esenti dall'imposta in virtù del loro scopo pubblico o di utilità pubblica. È deducibile al massimo il 20 per cento dei proventi (art. 26–33 LIFD), dopo deduzione delle spese (cfr. art. 33a LIFD). Lo stesso vale anche nell'ambito della LAID, dove le deduzioni massime sono determinate dal diritto cantonale (cfr. art. 9 cpv. 2 lett. i LAID). Per le persone giuridiche, simili prestazioni volontarie sono considerate oneri giustificati o consentiti dall'uso commerciale (cfr. art. 59 cpv. 1 lett. c LIFD; art. 25 cpv. 1 lett. c LAID), con un limite del 20 per cento dell'utile netto nell'ambito della LIFD. Prima del 1° gennaio 2006 il limite era ancora del 10 per cento.

Deducibilità di versamenti a organizzazioni di utilità pubblica esenti dall'imposta nei Cantoni (in percentuale del reddito netto per le persone fisiche e dell'utile netto imponibile per le persone giuridiche)²⁷:

	Persone fisiche	Persone giuridiche
Confederazione	20 %	20 %
Argovia	20 %	20 %
Appenzello Esterno	10 %	3 %

²⁶ Cfr. «Praxishinweise der SSK-Arbeitsgruppe Steuerbefreiung vom 18. Januar 2008 zur Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke oder Kultuszwecke verfolgen» [Indicazioni sulla prassi del gruppo di lavoro «Esenzione fiscale» della CFS sull'esenzione fiscale delle persone giuridiche che perseguono uno scopo pubblico o di utilità pubblica o fini di culto] n. 5./IV.

²⁷ Stato: 1° gennaio 2011.

	Persone fisiche	Persone giuridiche
Appenzello Interno	20 %	20 %
Basilea Campagna	100 %	100 %
Basilea Città	20 %	20 %
Berna	20 %	20 %
Friburgo	20 %	20 %
Ginevra	20 %	20 %
Glarona	20 %	20 %
Grigioni	20 %	20 %
Giura	10 %	10 %
Lucerna	20 %	20 %
Neuchâtel	5 %	10 %
Nidvaldo	20 %	20 %
Obvaldo	20 %	20 %
Sciaffusa	20 %	20 %
Svitto	20 %	20 %
Soletta	20 %	20 %
San Gallo	20 %	20 %
Ticino	10 %	10 %
Turgovia	20 %	20 %
Uri	20 %	20 %
Vaud	20 %	20 %
Vallese	20 %	10 %
Zugo	20 %	20 %
Zurigo	20 %	20 %

Circa la deduzione massima nell'ambito della LIFD va segnalato che, con l'entrata in vigore dell'articolo 33a LIFD il 1° gennaio 2006, tale deduzione è stata aumentata dal 10 per cento (dell'utile netto, dedotti i versamenti) al 20 per cento (dei proventi previa deduzione delle spese [art. 26–33 LIFD]). Anche per le persone giuridiche la rispettiva percentuale è stata aumentata dal 10 al 20 per cento (cfr. art. 59 cpv. 1 lett. c LIFD). Inoltre, il 1° gennaio 2006 i versamenti che fino ad allora erano limitati ai contanti sono stati estesi agli altri valori patrimoniali.

Affinché venga accresciuta l'attrattiva della Svizzera per le fondazioni, sarebbe possibile un nuovo aumento della deduzione massima di cui agli articoli 33a e 59 capoverso 1 lettera c LIFD. Da un simile aumento sarebbe per contro interessata soltanto l'imposta federale diretta. Pur se, in virtù degli articoli 9 capoverso 2 lettera i e 25 capoverso 1 lettera c LAID, sussiste una possibilità di deduzione anche a livello delle imposte cantonali e comunali, finora la LAID lasciava ai Cantoni di stabilire l'importo della deduzione massima, il che corrisponde all'idea del legislatore di concepire la LAID come una legge quadro.

I versamenti a fondazioni di utilità pubblica che superano la deduzione massima prevista dalla LIFD sono poco interessanti dal punto di vista fiscale. Un aumento di questa deduzione massima porterebbe perciò probabilmente ad accrescere l'attrattiva della Svizzera per le fondazioni. Se inoltre si aumenta soltanto la percentuale, per le autorità fiscali di tassazione ciò non dovrebbe comportare alcun onere amministrativo supplementare rilevante. Tuttavia, un incremento della deduzione massima causerebbe perdite nel gettito fiscale non quantificabili per mancanza di dati affidabili.

In base ai dati per l'imposta federale diretta del periodo fiscale 2005 del Cantone di Berna (persone fisiche), si può stabilire quanto segue: il 69,57 per cento dei contribuenti ha fatto valere una deduzione per versamenti volontari. L'ammontare medio del versamento è stato di 660 franchi, pari a 459 franchi per contribuente. Questo mostra che la deduzione viene fatta valere molto spesso, ma che generalmente viene dedotto un importo piuttosto basso. Non è accertabile quanto spesso venga fatta valere la deduzione massima.

I dati per le imposte cantonali sul reddito del periodo fiscale 2007 del Cantone di Zugo (persone fisiche) hanno messo in luce quanto segue: dapprima va ricordato che la deduzione massima per versamenti volontari è pari al 20 per cento dell'utile netto. Nel Cantone di Zugo, appena il 23,48 per cento dei contribuenti ha fatto valere una deduzione per versamenti volontari. Per contro, l'ammontare del versamento medio è stato di 1241 franchi, pari a un importo di 291 franchi per contribuente. La deduzione massima è stata di 530 000 franchi.

Secondo lo «Spendenmonitor 2011 des Forschungsinstitutes gfs-zürich», nel 2011 il volume di donazioni svizzero delle economie domestiche private è ammontato complessivamente a 1,3 miliardi di franchi (2010: 1,27 mia. fr.). Il 72 per cento delle economie domestiche (2010: 69 %) ha fatto donazioni, con una media di 684 franchi per donazione (2010: fr. 694.–). Tendenzialmente sono state donate sempre più somme tra 101 e 500 franchi. Al contempo, ci sono stati un po' meno importi a quattro cifre²⁸.

Sulla base di questi dati non è tuttavia possibile trarre una conclusione sulle possibili ripercussioni finanziarie di un aumento della deduzione massima. Dai dati disponibili si può presumere che nei casi normali la deduzione massima già oggi non viene esaurita, ma ciò non è dimostrabile.

In questo contesto va altresì segnalato che la deduzione massima per versamenti volontari ai sensi degli articoli 33a e 59 capoverso 1 lettera c LIFD è stata aumentata soltanto pochi anni fa. In particolare per questa ragione, ma anche a causa delle prevedibili perdite nel gettito fiscale, viene respinto un aumento di questa deduzione massima.

Un'ulteriore possibilità per accrescere l'attrattiva fiscale della Svizzera per le fondazioni consisterebbe nell'introdurre un riporto di donazione. Con ciò va intesa la possibilità di dedurre nel successivo periodo fiscale, nell'ambito della quota eccedente, i versamenti che superano l'importo massimo previsto dalla LIFD (o dal diritto cantonale). Un simile riporto potrebbe essere limitato nel tempo (ad es. su 5 o 10 anni) o illimitato. Finora la LIFD e la LAID non contemplavano la possibilità di riportare una deduzione. Unicamente per chi esercita un'attività indipendente e per

²⁸ Cfr. «Spendenmonitor 2011 des Forschungsinstitutes gfs-zürich», comunicato del 26 aprile 2012 su www.gfs-zh.ch.

le persone giuridiche è previsto un riporto delle perdite (cfr. art. 211 e 67 LIFD, nonché art. 25 cpv. 2 e 67 cpv. 1 LAID). Il Consiglio federale ritiene che un simile riporto di donazione sia da respingere poiché porterebbe a una disparità di trattamento rispetto ad altre deduzioni. Non si vede perché una possibilità di riporto debba essere ammessa unicamente per i versamenti volontari ma non, ad esempio, per le spese destinate alla manutenzione di immobili o al perfezionamento professionale. L'introduzione di un riporto di donazione complicherebbe poi il sistema fiscale e comporterebbe un onere amministrativo supplementare per le autorità fiscali. Inoltre, il riporto di donazione potrebbe non essere semplice da capire per tutti i contribuenti. La sua introduzione causerebbe pure perdite nel gettito fiscale, che tuttavia non sono quantificabili.

Un ulteriore possibile provvedimento consisterebbe nell'introduzione di una deduzione per versamenti nel patrimonio di fondazioni o di persone giuridiche, che la Germania già conosce («Spenden in den Vermögensstock», donazioni nello stock patrimoniale; cfr. in proposito il n. 3.2.7). Introducendo una simile deduzione, la fondazione dovrebbe ricevere i relativi versamenti quale patrimonio e solamente i proventi derivanti potrebbero essere utilizzati nel senso dello scopo della fondazione. Né il diritto civile svizzero, né il diritto fiscale svizzero esigono tuttavia che il patrimonio della fondazione abbia un ammontare preciso. Unicamente riguardo al capitale iniziale la prassi richiede usualmente che esso sia di 50 000 franchi²⁹. L'ammontare del patrimonio della fondazione dipende dallo scopo di quest'ultima. Occorre dunque chiedersi come definire lo «stock patrimoniale», ovvero come stabilirne l'ammontare. Nella prassi esistono in parte già simili quote patrimoniali separate di fondazioni (cfr. n. 2.2.1 e 3.2.6), che tuttavia finora non sono disciplinate per legge. L'introduzione di una deduzione per versamenti nello «stock patrimoniale» di una fondazione esigerebbe però, in particolare per ragioni legate alla certezza del diritto, che esso venga definito e disciplinato per legge. Sarebbe poi sensato che alla pertinente normativa giuridica si procedesse nel CC e non nella LIFD o nella LAID, poiché lo «stock patrimoniale» stesso costituisce un ente di diritto civile (cfr. in proposito le spiegazioni riguardanti i conferimenti addizionali ai n. 2.2.1 e 3.2.6). L'introduzione di una deduzione per donazioni nello «stock patrimoniale» necessiterebbe inoltre di un controllo effettivo e sul lungo periodo delle fondazioni da parte dell'autorità di vigilanza sulle fondazioni o delle autorità fiscali onde impedire abusi, cagionando così un onere amministrativo supplementare. In questo contesto occorre anche chiedersi come si potrebbero punire eventuali abusi. Va inoltre segnalato che una simile nuova deduzione complicherebbe ulteriormente il sistema fiscale. L'introduzione di una deduzione delle donazioni supplementare provocherebbe perdite di gettito fiscale. Per tali ragioni, il Consiglio federale respinge l'introduzione di una deduzione supplementare per versamenti nello «stock patrimoniale» di una fondazione.

A titolo complementare occorre inoltre segnalare la seguente circostanza: l'articolo 23 capoverso 1 lettera f LAID disciplina l'esenzione fiscale di persone giuridiche che perseguono scopi pubblici o di utilità pubblica. L'esenzione fiscale per tali ragioni è così armonizzata. Nella pratica si verificano singoli casi in cui un Cantone non accetta la decisione sull'esenzione fiscale di una persona giuridica presa dal Cantone in cui questa ha la sede e non ammette in deduzione versamenti alla per-

²⁹ Cfr. la «Guida per fondazioni» del Dipartimento federale dell'interno, in conformità con l'art. 80 segg. CC, del novembre 2010, n. 4.

sona giuridica in questione. Che un Cantone non accetti la decisione di esenzione fiscale presa da un altro Cantone è in particolare connesso anche alle possibilità di abuso nel sistema federalistico. Si verificano infatti casi isolati in cui una persona giuridica, dopo una decisione negativa sull'esenzione fiscale, presenta una domanda di esenzione in vari altri Cantoni finché viene accolta. Finora il Tribunale federale non ha giudicato se la decisione sull'esenzione fiscale di una persona giuridica presa dal Cantone in cui questa ha la sede è vincolante per gli altri Cantoni. In merito, vi sono unicamente sentenze cantionali³⁰. Trattandosi tuttavia soltanto di casi isolati, il Consiglio federale non reputa necessario procedere per questo a una modifica di legge.

3.2.4 Deducibilità fiscale di versamenti transfrontalieri a fondazioni di utilità pubblica

Versamenti a fondazioni di utilità pubblica con sede all'estero

Una deduzione di cui all'articolo 33a LIFD o all'articolo 9 capoverso 2 lettera i LAID è ammessa solamente se il versamento è fatto a una *persona giuridica con sede in Svizzera* esente dall'imposta in virtù del suo scopo pubblico o di utilità pubblica (lo stesso vale anche per gli oneri giustificati o consentiti dall'uso commerciale; cfr. in proposito gli art. 59 cpv. 1 lett. c LIFD e 25 cpv. 1 lett. c LAID). I versamenti a fondazioni di utilità pubblica con sede all'estero non sono pertanto deducibili da contribuenti in Svizzera, ovvero non costituiscono oneri giustificati o consentiti dall'uso commerciale.

L'opinione diffusa nella dottrina è che il tenore dell'articolo 33a LIFD vada relativizzato nel senso che possano essere dedotti anche i versamenti volontari a persone giuridiche straniere i cui stabilimenti d'impresa svizzeri sono esenti dall'imposta a causa del perseguimento di uno scopo pubblico o di utilità pubblica. Inoltre, sono deducibili anche versamenti a organizzazioni internazionali delle quali la Svizzera è membro³¹.

Il gruppo di lavoro «Esenzione fiscale» della CFS interpreta invece in modo più restrittivo le pertinenti disposizioni di legge. Ritiene che anche se a una persona giuridica con sede all'estero e succursale in Svizzera l'esenzione fiscale potrebbe essere accordata in virtù dell'articolo 56 lettera g LIFD, i versamenti a detta persona o al suo stabilimento d'impresa in Svizzera non sarebbero tuttavia deducibili dai proventi secondo l'articolo 33a LIFD o dall'utile secondo l'articolo 59 capoverso 1 lettera c LIFD. Il legislatore ha esplicitamente previsto che i versamenti di utilità pubblica ai sensi degli articoli menzionati in precedenza sono deducibili fiscalmente

³⁰ Cfr. ad es. la sentenza del Tribunale amministrativo del Cantone di Argovia del 25 giugno 2004, pubblicato in: «Der Steuerentscheid», 2005, vol. 27.4, n. 16.

³¹ Cfr. Richner Felix, Frei Walter, Kaufmann Stefan, Meuter Hans Ulrich, «Handkommentar zum DGB», 2ª edizione, Zurigo 2009, art. 33a, n. 6; Zigerlig Rainer, Jud Guido, in: Zweifel Martin, Athanas Peter [ed.], «Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht», I/2a, Legge federale sull'imposta federale diretta, 2ª edizione, Basilea 2008, art. 33a, n. 5; sulla LAID: Reich Markus, in: Zweifel Martin, Athanas Peter [ed.], «Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht», I/1, Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni, 2ª edizione, Basilea 2002, art. 9, n. 52.

soltanto se sono effettuati a persone giuridiche con sede in Svizzera esenti dall'imposta in quanto perseguono uno scopo pubblico o di utilità pubblica³².

Nell'ambito dell'imposta federale diretta e delle imposte dirette di Cantoni e Comuni non vi sono accordi internazionali che contravvengano a questa normativa. Di conseguenza, per quanto detto sopra, in linea di principio non sono deducibili i versamenti effettuati da contribuenti in Svizzera a fondazioni di utilità pubblica con sede all'estero.

È vero che a questo punto vi sarebbe la possibilità di modificare la LIFD e la LAID in modo tale che siano ammessi in deduzione o riconosciuti quali oneri giustificati o consentiti dall'uso commerciale anche i versamenti a fondazioni di utilità pubblica (o a persone giuridiche) con sede all'estero. Diversamente dalla deducibilità di versamenti a fondazioni con sede in Svizzera, la deducibilità di versamenti a fondazioni con sede all'estero non accresce l'attrattiva della Svizzera per le fondazioni, motivo per cui una modifica in tal senso della LIFD e della LAID esula dall'obiettivo che la mozione si prefigge. Un simile provvedimento unilaterale avrebbe anzi un effetto negativo poiché renderebbe più interessanti fiscalmente i versamenti a fondazioni con sede all'estero, con una conseguente probabile fuga di donazioni verso l'estero.

Versamenti a fondazioni di utilità pubblica con sede in Svizzera

Dal punto di vista dell'accrescimento dell'attrattiva del diritto svizzero in materia di fondazioni sarebbe di massima più interessante una deducibilità di versamenti di contribuenti all'estero a fondazioni di utilità pubblica in Svizzera. Poiché, tuttavia, come menzionato più sopra, nell'ambito dell'imposta federale diretta e delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni non esistono accordi internazionali che disciplinano la deducibilità di versamenti transfrontalieri, nei versamenti di contribuenti all'estero a fondazioni di utilità pubblica in Svizzera sono sempre determinanti le disposizioni legali dello Stato di domicilio o di sede del donatore.

A tale proposito va segnalato anche il «Final Report of the Feasibility Study on a European Foundation Statute» (cfr. n. 1), da cui risulta che la parte preponderante degli Stati membri dell'UE non ammette in deduzione i versamenti a organizzazioni di utilità pubblica con sede all'estero (in particolare in Paesi al di fuori dell'UE).

Nel frattempo è disponibile una Proposta di Regolamento (PdR) del Consiglio sullo statuto della fondazione europea (FE) che, sotto il profilo fiscale, non prevede tuttavia una normativa armonizzata su scala UE. Piuttosto, negli Stati membri interessati le norme vigenti per gli enti di utilità pubblica nazionali si applicano anche al FE (cfr. n. 3.2.7). Per quanto si può vedere al momento, non ne risulterebbe alcun cambiamento evidente rispetto alla situazione attuale quanto alla deducibilità di versamenti di contribuenti all'estero a fondazioni di utilità pubblica in Svizzera. La deducibilità dipenderebbe dalle disposizioni legali dello Stato di domicilio o di sede del donatore.

³² Cfr. «Praxishinweise der SSK-Arbeitsgruppe Steuerbefreiung vom 18. Januar 2008 zur Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke oder Kultuszwecke verfolgen» [Indicazioni sulla prassi del gruppo di lavoro «Esenzione fiscale» della CFS sull'esenzione fiscale delle persone giuridiche che perseguono uno scopo pubblico o di utilità pubblica o fini di culto] n. 5/IV.

Per la Svizzera quale sede di fondazioni potrebbe essere utile se fossero deducibili i versamenti di contribuenti all'estero a fondazioni di utilità pubblica con sede in Svizzera. Poiché questa deducibilità dipende in primo luogo dalle disposizioni legali dello Stato di domicilio o di sede del donatore, un cambiamento in tal senso della situazione attuale può tuttavia avvenire solamente attraverso accordi internazionali. Se e con quale contenuto eventuali accordi internazionali vengano stipulati o modificati dipende sempre dai risultati dei negoziati nel singolo caso concreto. Dato che questa via è difficile da percorrere e conduce a normative più vantaggiose per la Svizzera quale sede di fondazioni soltanto in singoli Paesi, va considerata come non funzionale allo scopo. Inoltre, tenuto conto che i versamenti di contribuenti all'estero a fondazioni con sede in Svizzera riguardano piuttosto casi isolati, rimane il dubbio se l'onere riguardante la negoziazione di pertinenti accordi internazionali giustifichi una simile procedura.

A questo punto occorre tuttavia fare presente che, nella sua sentenza del 27 gennaio 2009 nella causa C-318/07 (Persche), la CdGCE ha sancito che quando un soggetto passivo chiede in uno Stato membro la deduzione fiscale di donazioni eseguite a favore di enti stabiliti e riconosciuti di interesse generale in un altro Stato membro, a tali donazioni si applicano le disposizioni del Trattato CE relative alla libera circolazione dei capitali. La CdGCE ritiene che l'articolo 56 CE osti a una normativa di uno Stato membro ai sensi della quale, relativamente alle donazioni disposte a favore di enti riconosciuti di interesse generale, il beneficio della deduzione fiscale è accordato solamente per le donazioni a favore di enti stabiliti sul territorio nazionale, senza alcuna possibilità per il soggetto passivo di dimostrare che una donazione a favore di un ente stabilito in un altro Stato membro soddisfa i requisiti imposti dalla suddetta normativa per la concessione del beneficio. Secondo taluni autori, la sentenza pronunciata nella causa Persche è applicabile anche con riferimento a donazioni disposte in favore di un'organizzazione o di una fondazione di utilità pubblica domiciliata in Svizzera, poiché la libera circolazione dei capitali è applicabile anche a Stati terzi come la Svizzera. In proposito, la CdGCE sancisce però che è ammessa l'esclusione di organizzazioni stabilite in Stati terzi in assenza di un obbligo convenzionale da parte di tale Stato terzo di fornire informazioni. Nel frattempo, la Svizzera soddisfa tali requisiti nei confronti della maggioranza degli Stati membri dell'UE. Così le fondazioni e le organizzazioni di utilità pubblica svizzere dovrebbero, in linea di principio, potersi giovare della sentenza pronunciata nella causa Persche³³.

In tale contesto occorre rammentare che nella prassi rimarrà il dubbio se le relative deduzioni saranno effettivamente concesse. Il problema consiste nel fatto che la libera circolazione dei capitali impegnerebbe soltanto gli Stati membri dell'UE, ma non la Svizzera. In particolare la Germania non è disposta a concedere i vantaggi alla Svizzera a tali condizioni (cfr. in proposito anche il n. 3.2.7). Poiché farli valere attraverso le vie legali è oneroso in termini di tempo e incerto (occorre chiedersi se basta lo scambio di informazioni o se serve anche l'assistenza amministrativa nella riscossione delle imposte, come lo esige la Germania in virtù del diritto interno), la deducibilità dovrebbe probabilmente essere sancita mediante un accordo di reciprocità (cfr. però in proposito le spiegazioni più sopra in questo capitolo). Ma così verrebbero probabilmente in parte vanificati i vantaggi per la Svizzera quale sede di fondazioni.

³³ Cfr. Luuk Jan Ole, Oesterhelt Stefan, Winzap Maurus, «EuGH Report 2/09», pubblicato in: *Steuerrevue* 6/2009, pag. 497 segg., pag. 499.

3.2.5

Trattamento fiscale di fondazioni di famiglia e di fondazioni di mantenimento

Imposizione di fondazioni di famiglia e fondazioni di mantenimento

Nel diritto tributario federale non vi sono disposizioni speciali che disciplinano l'imposizione di fondazioni di famiglia, valgono cioè le stesse norme come per le fondazioni classiche. Così, conformemente agli articoli 49 capoverso 1 lettera b LIFD e 20 capoverso 1 LAID, le fondazioni di famiglia sono assoggettate all'imposta sull'utile quali persone giuridiche. In virtù dell'articolo 29 LAID, esse sono altresì assoggettate all'imposta sul capitale (cfr. in proposito le spiegazioni al n. 3.2.1). Alla liquidazione della fondazione, le riserve occulte costituite mediante utili non assoggettati all'imposta sono tassate unitamente all'utile netto o all'utile d'esercizio dell'ultimo anno. In conformità con le norme generali, i riporti di perdite non ancora compensati possono ancora essere compensati insieme agli elementi ordinari e straordinari dell'utile³⁴.

Va tuttavia osservato che, in presenza di una fondazione di famiglia non ammessa (fedecommissi di famiglia), il ricavato della fondazione di famiglia (nulla) va attribuita totalmente ai beneficiari; causa nullità, una simile fondazione è da considerarsi trasparente³⁵.

Nell'ambito della LIFD e della LAID, il conferimento di patrimonio non porta ad alcuna imposizione. Tuttavia, nella maggioranza dei Cantoni il conferimento di patrimonio è considerato quale versamento alla fondazione e tassato con l'imposta sulle successioni e sulle donazioni al tasso massimo applicato alle persone che non sono parenti³⁶.

Per completezza, qui occorre segnalare che le elargizioni fatte dalle fondazioni di famiglia ai loro beneficiari non possono essere dedotte dal ricavato, anche se queste elargizioni sono stabilite nell'atto di fondazione, ma non per l'educazione o in caso di situazione precaria motivata³⁷.

Imposizione delle elargizioni ai beneficiari di fondazioni di famiglia e di fondazioni di mantenimento

Nelle elargizioni ai beneficiari mentre esiste la fondazione di famiglia si deve distinguere se si tratta di prestazioni che, conformemente all'articolo 335 capoverso 1 CC, sono ammesse oppure no secondo il diritto civile. Le elargizioni che avvengono per provvedere alle spese di educazione, dotazione o assistenza dei membri della famiglia o a fini simili sono ammesse dal diritto civile e, di massima, devono essere assoggettate all'imposta dai beneficiari. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale queste elargizioni, conformemente allo scopo della fondazione di famiglia, obbligatoriamente ideale e da interpretare in modo restrittivo, potrebbero rientrare regolarmente tra le eccezioni ai sensi dell'articolo 24 lettera d o articolo 24 lettera e

³⁴ Cfr. Wipfli Hans, «Besteuerung der Vereine, Stiftungen und übrigen juristischen Personen», Muri/Berna 2001, pag. 305, con ulteriori rinvii.

³⁵ Cfr. Richner Felix, Frei Walter, Kaufmann Stefan, Meuter Hans Ulrich, Ibid., art. 24, n. 27.

³⁶ Cfr. Opel Andrea, «Familienstiftungen und Trust – Postulat für eine kohärente Besteuerung», pubblicato in: ASA 78, pag. 265 segg., pag. 274.

³⁷ Cfr. le istruzioni dell'AFC sul modo di compilare la dichiarazione d'imposta delle associazioni, delle fondazioni e delle altre persone giuridiche, periodo fiscale 2012, n. 2.2.

LIFD e rimanere dunque esenti da imposta per i destinatari³⁸. Se invece si tratta di prestazioni non ammesse dal diritto civile, vi sono proventi imponibili da fondazioni che vengono tassati con la clausola generale di cui all'articolo 16 capoverso 1 LIFD³⁹. In linea di principio sono parimenti assoggettati all'imposta sul reddito le elargizioni da fondazioni con sede all'estero, sempre che non siano soddisfatti i requisiti dell'articolo 24 lettera d o e.

3.2.6 Trattamento fiscale di conferimenti addizionali

Sotto l'aspetto del diritto civile vengono poi menzionati conferimenti addizionali (giuridicamente non indipendenti). Si tratta di versamenti nello «stock patrimoniale» di una fondazione nel senso che il patrimonio «conferito» è vincolato al fine specifico della fondazione o è adibito a un fine particolare all'interno degli obiettivi perseguiti dalla fondazione (cfr. n. 2.2.1).

Sotto il profilo fiscale, simili conferimenti addizionali vengono sostanzialmente trattati allo stesso modo del rimanente patrimonio di fondazione non essendo il conferimento addizionale, come detto, una fondazione autonoma. Eventualmente è tuttavia possibile che al conferimento addizionale venga concessa una parziale esenzione dall'imposta. Tale può essere ad esempio il caso se la fondazione nell'insieme non soddisfa i requisiti per un'esenzione dall'imposta ai sensi dell'articolo 56 lettera g o h LIFD, ma tali requisiti sono dati quanto al conferimento addizionale e si tiene una contabilità separata⁴⁰.

Circa la deducibilità fiscale di simili conferimenti addizionali da parte del donatore occorre fare presente che questi può eventualmente portarli in deduzione nel quadro degli articoli 33a LIFD e 9 capoverso 2 lettera i LAID o degli articoli 59 capoverso 1 lettera c LIFD e 25 capoverso 1 lettera c LAID, se i pertinenti requisiti sono soddisfatti (cfr. n. 3.2.3). Il diritto vigente non prevede una supplementare possibilità di deduzione nel senso di una «donazione allo stock patrimoniale» (cfr. in proposito i n. 3.2.3 e 3.2.7).

3.2.7 Legislazione europea

Germania

In Germania, le fondazioni che perseguono esclusivamente e direttamente scopi di utilità pubblica, caritatevoli o di culto possono essere esentate dalle imposte. Una fondazione persegue scopi di utilità pubblica se la sua attività è focalizzata a sostenere in modo disinteressato la collettività in ambito materiale, intellettuale o morale. Vi sono scopi caritatevoli se vengono sostenute in modo disinteressato persone che si trovano in una situazione precaria (definita dalla legge). Una fondazione persegue scopi di culto se la sua attività è focalizzata a sostenere in modo disinteressato una comunità religiosa che è un ente di diritto pubblico. Un'attività economica della fondazione è consentita se si tratta di un cosiddetto esercizio finalizzato. Vi è esercizio finalizzato se, nel suo orientamento complessivo, l'esercizio aziendale econo-

³⁸ Cfr. sentenza 2A.668/2004 del Tribunale federale del 22 aprile 2005, consid. 2.4.

³⁹ Cfr. sentenza 2A.668/2004 del Tribunale federale, *Ibid.*, consid. 4.1.

⁴⁰ Cfr. in proposito la Circ. 12 n. IV./2.

mico serve a realizzare i fini sociali della fondazione fruente di agevolazioni fiscali, se i fini possono essere raggiunti soltanto mediante un simile esercizio aziendale e se quest'ultimo non entra in concorrenza in misura maggiore di quanto necessario per raggiungere i fini fruente di agevolazioni fiscali con le aziende che non ne beneficiano. Se per contro non sussiste alcun nesso tra l'attività economica e il fine della fondazione, vi è assoggettamento se i proventi superano 35 000 euro.

I versamenti sotto forma di denaro, valori patrimoniali e altri beni economici (ad eccezione di rendite e prestazioni) sono deducibili fiscalmente. L'entità della deduzione arriva fino al 20 per cento dell'importo complessivo dei proventi o al 4 per mille della somma dell'insieme delle cifre d'affari e dei salari e degli stipendi spesi nell'anno civile. I versamenti deducibili che superano gli importi massimi o che non possono essere considerati nel periodo di tassazione del versamento sono deducibili quali oneri straordinari nell'ambito degli importi massimi nei periodi di tassazione successivi. Su richiesta del contribuente, nel periodo di tassazione del versamento e nei nove periodi di tassazione successivi, le donazioni nello «stock patrimoniale» di una fondazione di diritto pubblico o di una fondazione di diritto privato esente dall'imposta possono essere dedotte fino a un importo complessivo di 1 milione di euro in più dei summenzionati importi massimi. Si può far valere questa deduzione speciale solamente una volta ogni dieci anni.

I versamenti a fondazioni all'estero sono deducibili se la fondazione è una corporazione, un'associazione di persone o una massa patrimoniale situata in uno Stato membro dell'Unione europea o in uno Stato al quale si applica l'accordo sullo Spazio economico europeo e che sarebbe esente dall'imposta ai sensi del diritto tedesco. Un ulteriore requisito è che lo Stato di domicilio della fondazione estera fornisca assistenza amministrativa e sostegno nel recupero, ovvero nell'esecuzione, di diritti fiscali.

Nell'ambito dell'imposta sulle successioni e sulle donazioni, l'esenzione dall'imposta viene concessa quanto ai versamenti a fondazioni nazionali con fini esclusivamente qualificati. Un'esenzione completa dall'imposta sulle successioni è concessa se, entro due anni dal decesso, l'eredità è destinata a una fondazione che persegue uno scopo di utilità pubblica. Nei rapporti internazionali, i versamenti a fondazioni estere che perseguono uno scopo di utilità pubblica sono esentate dall'imposta sulle successioni e sulle donazioni se il Paese beneficiario ha sottoscritto una dichiarazione di reciprocità con la Germania.

Francia

Le fondazioni di utilità pubblica beneficiano di agevolazioni fiscali. Vi è uno scopo di utilità pubblica se l'attività della fondazione non è svolta per conseguire un profitto, la gestione della fondazione non ha un simile intento, i fondatori non ne ricevono alcun vantaggio e delle attività della fondazione non beneficia soltanto un ristretto gruppo di persone. Solitamente, le attività economiche connesse al fine della fondazione sono esenti dall'imposta sull'utile, mentre quelle slegate dal fine della fondazione vengono tassate con tale imposta alla tariffa ordinaria.

Il contribuente francese gode di un computo d'imposta per i versamenti a fondazioni. A prescindere dal fatto che la loro sede principale sia in Francia o all'estero, le fondazioni beneficiarie devono esercitare almeno una parte delle loro attività in Francia o farne beneficiare i cittadini di questo Paese. I versamenti non sono limitati a una determinata forma (p. es. denaro contante).

La riduzione d'imposta per le persone fisiche è pari al 66 per cento del valore del versamento (75 % per versamenti a fondazioni che distribuiscono gratuitamente generi alimentari a persone in difficoltà), fino al massimo il 20 per cento del reddito imponibile. Gli importi superiori possono essere riportati fino a cinque anni.

Le persone giuridiche beneficiano di una riduzione d'imposta del 60 per cento dei versamenti fino al massimo allo 0,5 per cento della cifra d'affari annua. La deduzione può essere riportata fino a cinque anni.

I versamenti a fondazioni all'estero soggiacciono all'imposta francese sulle donazioni, a meno che un accordo in materia fiscale preveda una normativa diversa. Con riferimento alla Svizzera, occorre segnalare che la Francia ha concluso con vari Cantoni un simile accordo nell'ambito dell'imposta sulle successioni e sulle donazioni (cfr. n. 3.3.2). Tali accordi non vanno confusi con la Convenzione del 31 dicembre 1953 tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Francese intesa a evitare i casi di doppia imposizione in materia d'imposte sulle successioni. Si tratta di dichiarazioni di reciprocità nell'ambito delle imposte sulle successioni e sulle donazioni concernenti il trattamento fiscale delle liberalità fatte a scopi di pubblica utilità.

Le fondazioni di utilità pubblica che destinano i loro fondi esclusivamente per assistenza, ambiente, protezione degli animali e a scopi scientifici, culturali o artistici sono esenti dall'imposta sulle successioni e sulle donazioni.

Austria

Le fondazioni che perseguono esclusivamente e direttamente scopi di utilità pubblica, caritatevoli o di culto godono di agevolazioni fiscali. Sono di pubblica utilità gli scopi grazie alla cui realizzazione si incoraggia la comunità. Vi è un incoraggiamento della comunità solamente se l'attività giova all'interesse pubblico in ambito intellettuale, culturale, morale o materiale. Sono caritatevoli (umanitari, di beneficenza) gli scopi focalizzati a sostenere persone bisognose d'aiuto. Sono religiosi gli scopi grazie alla cui realizzazione si incoraggiano chiese e società religiose riconosciute per legge. A parte scopi ausiliari del tutto subordinati, tali fondazioni non possono perseguire scopi diversi da quelli di utilità pubblica, caritatevoli o di culto e cercare di conseguire un utile.

Quanto all'imposta sulle società, le fondazioni che perseguono gli scopi summenzionati sono esenti dall'imposta. Per i proventi da un esercizio economico che si presenta quale mezzo per raggiungere il fine della fondazione sussiste un obbligo di pagare l'imposta.

I versamenti a fondazioni per scopi speciali, cosiddetti «scopi agevolati» (in particolare per scopi caritatevoli, scopi della cooperazione allo sviluppo o dell'assistenza nazionale o internazionale in caso d'emergenza) sono riconosciuti come oneri straordinari deducibili o oneri giustificati o consentiti dall'uso commerciale. I versamenti riducono la base di calcolo fino a un massimo del 10 per cento del reddito imponibile. A determinate condizioni, i versamenti a organizzazioni comparabili in altri Paesi UE o SEE vengono ammessi in deduzione (l'organizzazione deve perseguire su un periodo di almeno tre anni uno dei tre fini menzionati degni di promozione, esercitare soltanto attività economiche subordinate e le spese amministrative non devono superare il 10 % della somma dei versamenti).

I versamenti a fondazioni nell'ambito di successioni e donazioni vengono tassati a un'aliquota del 2,5 per cento, mentre i versamenti sotto forma di immobili vengono tassati a un'aliquota del 3,5 per cento.

Proposta di Regolamento del Consiglio sullo statuto della fondazione europea (FE)

L'8 febbraio 2012 la Commissione europea ha pubblicato la Proposta di Regolamento (PdR) del Consiglio sullo statuto della fondazione europea (FE)⁴¹. In primo luogo, il Regolamento contiene norme che disciplinano la costituzione della FE, il contenuto dello statuto della FE, l'iscrizione o la registrazione della FE, l'organizzazione della FE, la sede della FE, lo scioglimento della FE e la vigilanza dello Stato membro. Il trattamento fiscale è disciplinato in soli tre articoli (49–51), che verranno perciò analizzati in maniera particolare qui di seguito. Si procederà però anche a un raffronto tra la nozione di scopi di utilità pubblica secondo la PdR e la nozione di scopi di utilità pubblica ai sensi della LIFD.

Trattamento fiscale

Riguardo al trattamento fiscale stesso della FE, la PdR sancisce che, in relazione alle imposte sul reddito e sui redditi di capitale, alle imposte sulle donazioni e sulle successioni, alle imposte patrimoniali e fondiari, e alle imposte sui trasferimenti, di registro e simili, lo Stato membro in cui ha sede la FE deve assoggettare quest'ultima allo stesso trattamento fiscale applicabile agli enti di pubblica utilità stabiliti in tale Stato membro. (cfr. art. 49 par. 1 PdR). Con riferimento alle imposte di cui al paragrafo 1, gli Stati membri diversi da quello in cui ha sede la FE assoggettano quest'ultima allo stesso trattamento fiscale applicabile agli enti di pubblica utilità stabiliti in tali Stati membri (cfr. art. 49 par. 2 PdR). Ai fini dell'articolo 49 paragrafi 1 e 2 PdR, la FE viene assimilata agli enti di pubblica utilità stabiliti a norma delle leggi degli Stati membri in questione (cfr. art. 49 par. 3 PdR).

Conformemente all'articolo 50 paragrafo 1 PdR, con riferimento alle imposte sul reddito, sulle donazioni, sui trasferimenti, di registro e simili, una persona fisica o giuridica che effettua una donazione alla FE a livello nazionale o transfrontaliero è soggetta allo stesso trattamento fiscale applicabile alle donazioni effettuate a favore degli enti di pubblica utilità stabiliti nello Stato membro in cui il donatore ha la residenza fiscale. Ai fini dell'articolo 50 paragrafo 1 PdR, la FE che riceve la donazione è assimilata agli enti di pubblica utilità stabiliti a norma delle leggi dello Stato membro in cui il donatore ha la residenza fiscale (cfr. art. 50 par. 2 PdR).

In relazione a sovvenzioni o altri benefici ricevuti, i beneficiari della FE vengono trattati come se tali contributi fossero erogati da un ente di pubblica utilità stabilito nello Stato membro in cui il beneficiario ha la residenza (cfr. art. 51 PdR).

Riassumendo si può quindi affermare che riguardo al trattamento fiscale della FE non ha luogo alcuna armonizzazione in seno all'UE. La Proposta di Regolamento prevede unicamente che, quanto all'imposizione e al trattamento fiscale dei donatori e dei beneficiari, le FE vengono trattate alla stregua degli enti di utilità pubblica residenti nello Stato membro.

⁴¹ COM(2012) 35 final.

La nozione dello scopo di utilità pubblica nella Proposta di Regolamento

La FE è un ente costituito separatamente per uno scopo di pubblica utilità che opera al servizio dell'interesse pubblico in genere (art. 5 par. 1 e 2 PdR). Per «ente di pubblica utilità» si intende una fondazione con scopo di pubblica utilità e/o una persona giuridica simile con scopo di pubblica utilità senza status di socio, costituita in conformità alle leggi di uno Stato membro (cfr. art. 2 par. 5 PdR). I possibili fini che una FE può perseguire sono riportati in maniera esaustiva all'articolo 5 paragrafo 2 PdR.

Salvo eventuali restrizioni contenute nel proprio statuto, la FE ha la capacità ed è libera di intraprendere attività commerciali o altre attività economiche, a condizione che gli utili vengano esclusivamente impiegati per perseguire i propri scopi di pubblica utilità (cfr. art. 11 par. 1 PdR). Le attività economiche non correlate allo scopo di pubblica utilità della FE possono costituire al massimo il 10 per cento del fatturato annuo netto della stessa, a condizione che i risultati delle attività non correlate siano esposti separatamente in bilancio (cfr. art. 11 par. 2 PdR).

Riguardo alla nozione dello scopo di pubblica utilità così com'è impiegata nel diritto fiscale svizzero, occorre anzitutto ricordare che nella Proposta di Regolamento tale nozione è più restrittiva in quanto vi si stabilisce in maniera esaustiva quali scopi sono considerati di pubblica utilità, mentre il diritto fiscale svizzero non contiene una simile enumerazione. Va tuttavia osservato che secondo il diritto svizzero affinché una persona giuridica venga esentata dall'imposta in virtù del perseguimento di uno scopo di utilità pubblica, tale scopo deve essere di interesse generale e la persona giuridica deve inoltre agire in maniera disinteressata (cfr. n. 3.2.2). Dalla Proposta di Regolamento risulta invece unicamente che un ente di pubblica utilità deve operare al servizio dell'interesse pubblico in senso lato.

La Proposta di Regolamento prevede poi un'ampia autorizzazione della FE a svolgere attività di carattere economico. Il diritto fiscale svizzero ammette simili attività economiche di persone giuridiche esenti dall'imposta a causa del perseguimento di uno scopo di utilità pubblica solamente se tali attività sono di importanza secondaria e un mezzo per raggiungere lo scopo (cfr. n. 3.2.2). Sotto questo profilo, la Proposta di Regolamento è dunque meno restrittiva della vigente normativa del diritto svizzero.

3.3 La situazione inerente al diritto delle fondazioni nell'ambito dell'imposta sulle successioni e sulle donazioni

3.3.1 Imposta sulle successioni e sulle donazioni in Svizzera

L'imposta sulle successioni e sulle donazioni è un'imposta prettamente cantonale. La Confederazione non riscuote una simile imposta, che inoltre non è armonizzata tra i vari Cantoni. La pertinente legislazione cantonale risulta quindi diversificata. In tale contesto occorre inoltre segnalare che il Cantone di Svitto non riscuote né un'imposta sulle successioni né un'imposta sulle donazioni e il Cantone di Lucerna rinuncia alla riscossione di quest'ultima.

Nelle successioni o donazioni intracantonali, le persone giuridiche (e dunque anche le fondazioni) che soddisfano il presupposto di un'esenzione dall'imposta in conformità con il pertinente diritto fiscale cantonale sono costantemente esenti dall'imposta in conformità con la legge concernente le imposte sulle successioni e sulle donazioni (cfr. p. es. art. 6 cpv. 1 ESchG BE; § 10 cpv. 1 lett. f ESchG ZH; art. 145 cpv. 1 StG SG).

Per le successioni o donazioni extracantonali, spesso i Cantoni hanno concluso accordi di reciprocità con altri Cantoni. Tali accordi prevedono che i versamenti patrimoniali mediante testamento o donazioni ad esempio a istituzioni di utilità pubblica nell'altro Cantone vengano esentati dall'imposta.

Con riferimento alle fondazioni di utilità pubblica si può quindi affermare che in ambito nazionale esse sono per lo più esenti dall'imposta sulle successioni e sulle donazioni. Non vi è tuttavia un sistema uniforme a livello svizzero. Riguardo alla Svizzera quale sede attrattiva per le fondazioni, sarebbe sicuramente auspicabile un'armonizzazione nazionale concernente l'esenzione dall'imposta sulle successioni e sulle donazioni. Poiché quest'ultima (almeno secondo l'opinione del legislatore storico) non è considerata un'imposta diretta⁴², secondo l'articolo 129 Cost. la Confederazione non dispone tuttavia di alcuna competenza per procedere a un'armonizzazione in questo ambito. Spetta quindi ai Cantoni stessi adeguare eventualmente la propria legislazione quanto all'esenzione dall'imposta sulle successioni e sulle donazioni e, senza un adeguamento della Costituzione federale, il legislatore federale non ha alcuna possibilità di intervenire a livello legislativo nel senso della mozione Luginbühl.

A questo punto occorre inoltre fare presente che l'iniziativa popolare federale «Tasare le eredità milionarie per finanziare la nostra AVS (Riforma dell'imposta sulle successioni)» è stata depositata presso la Cancelleria federale. L'iniziativa prevede la riscossione di un'imposta sulle successioni e sulle donazioni da parte della Confederazione.

3.3.2 L'imposta sulle successioni e sulle donazioni a livello internazionale

A livello internazionale le dichiarazioni di reciprocità tra Cantoni e Stati esteri rappresentano soltanto casi assai isolati: 23 Cantoni ne hanno firmata una con la Francia, 11 Cantoni con la Germania, quattro Cantoni con il Liechtenstein, due Cantoni con gli Stati Uniti e un Cantone con Israele.

In ambito internazionale vi sarebbe perciò per i Cantoni, di massima, la possibilità di convenire ulteriori siffatte dichiarazioni di reciprocità. A causa dell'autonomia dei Cantoni, il Consiglio federale ritiene che, eccettuate le convenzioni tra la Svizzera e diversi Paesi intese a evitare i casi di doppia imposizione in materia d'imposte sulle successioni, spetti ai Cantoni decidere se intendono concludere convenzioni più esaustive in questo ambito ed eventualmente incaricare la Confederazione di negoziarle.

⁴² Cfr. Behnisch Urs R., in: Ehrenzeller Bernhard, Mastronardi Philippe, Schweizer Rainer J., Vallender Klaus A. [ed.], «Die Schweizerische Bundesverfassung», 2ª edizione, Zurigo/Basilea/Ginevra 2008, art. 128, n. 16.

4

Sintesi dei risultati e valutazione

4.1

Aspetti di diritto civile

Le possibili misure di diritto civile esaminate al numero 2.3 possono essere sintetizzate come segue:

- *precisazione della definizione di fondazione*: la definizione legale non va necessariamente precisata, tanto più che le caratteristiche definitorie di questa forma giuridica (scopo; nessuna tesaurizzazione; destinatari) sono riconosciute in giurisprudenza, dottrina e prassi. In considerazione della limitazione della Fondazione europea a scopi di pubblica utilità non è opportuno introdurre tale limitazione nel diritto svizzero. Nell'interesse dell'attrattiva della Svizzera per le fondazioni non vi è al momento alcuna necessità di modificare l'attuale normativa per quanto riguarda la definizione della fondazione. Lo stesso vale per i conferimenti addizionali di economia privata che già oggi funzionano senza specifiche norme di diritto positivo;
- *facilitazioni formali relative alla costituzione e contenuto minimo dell'atto di fondazione*: rinunciando all'obbligo dell'atto pubblico per la costituzione di una fondazione tra vivi si semplificherebbero le modalità di costituzione di una fondazione in conformità con gli sviluppi europei. Per contro andrebbe tuttavia precisato il contenuto minimo dell'atto di fondazione, per cui al momento questa semplificazione non s'impone, tanto più che non vi è concreta necessità di abbandonare il sistema attuale. La soluzione del diritto vigente rinuncia – contrariamente al diritto europeo – a definire nel dettaglio il contenuto minimo dell'atto di fondazione, prescrive però di avvalersi delle prestazioni di un pubblico ufficiale rogatore;
- *obbligo di iscrizione nel registro di commercio*: per lottare contro il riciclaggio di denaro e il finanziamento del terrorismo (FATF/GAFI) e per garantire la trasparenza in materia fiscale (OCSE), tutte le fondazioni vanno iscritte nel registro di commercio, in modo da poter respingere l'accusa mossa alla Svizzera di avere una piazza finanziaria poco trasparente. L'obbligo generale di registrazione delle fondazioni dovrà essere oggetto di ulteriore esame in vista dell'attuazione dei requisiti del FATF/GAFI e dell'OCSE nel diritto svizzero;
- *assunzione della sorveglianza da parte dell'autorità di vigilanza prima dell'iscrizione nel registro di commercio*: non vi è necessità di invertire l'attuale procedura di iscrizione, che prevede la designazione dell'autorità di vigilanza dopo l'iscrizione della fondazione nel registro di commercio. Una modifica in tal senso sarebbe inoltre contraria agli intenti di ridurre l'onere amministrativo della procedura di autorizzazione;
- *precisazione delle norme sull'organizzazione delle fondazioni*: il miglioramento del governo d'impresa va affidato soprattutto agli sforzi di autoregolamentazione delle cerchie interessate (p. es. Swiss Foundation Code 2009); attualmente non è quindi necessario intervenire al riguardo sul piano legislativo;
- *vigilanza sulle fondazioni*: il rapporto sulla futura impostazione della vigilanza sulle fondazioni arriva alla conclusione che l'attuale concezione della vigilanza giuridica presenta vantaggi non previsti dagli altri modelli. Il Con-

siglio federale ritiene l'attuale sistema della vigilanza diretta adatto allo scopo, poiché sia una vigilanza mediata che un modello di alta vigilanza implicherebbero oneri troppo elevati, il cui valore aggiunto non è comprovabile. L'attuale impostazione della vigilanza sulle fondazioni ha prodotto buoni risultati nonostante singole critiche. Non è quindi necessario procedere alla revisione delle basi legali della vigilanza sulle fondazioni dal momento che lo strumento della vigilanza statale, conosciuto anche negli ordinamenti esteri, non ha alcun influsso negativo sull'attrattiva della Svizzera per le fondazioni;

- *riduzione o eliminazione del termine per la modifica dello scopo della fondazione su richiesta del fondatore*: a soli sei anni dall'introduzione della riserva di modifica dello scopo appare prematuro ridurre o addirittura eliminare il termine di dieci anni per la modifica dello scopo della fondazione su richiesta del fondatore;
- *fondazioni di famiglia*: è discutibile che una liberalizzazione di questo settore possa aumentare l'attrattiva della Svizzera per le fondazioni. Attualmente non sembra necessario o urgente intervenire per creare una nuova normativa in questo settore, tanto più che si andrebbe inevitabilmente a toccare il diritto relativo al regime dei beni fra i coniugi e il diritto di successione.

Sulla base di quanto illustrato, il Consiglio federale è giunto alla conclusione che non vi è la necessità di modificare il diritto delle fondazioni dal punto di vista del diritto civile come chiesto dalla mozione Luginbühl.

Sebbene alcune modifiche materiali potrebbero ancora essere esaminate in modo più approfondito, attualmente non vi è alcuna esigenza oggettiva vincolante di elaborare norme legali in materia. Prendere in considerazione gli sviluppi nel diritto europeo, come richiesto, avrebbe piuttosto l'effetto contrario: un avvicinamento del diritto svizzero alle norme europee ne ridurrebbe l'attrattiva rispetto all'estero poiché esso perderebbe i suoi caratteristici tratti liberali a causa di una maggiore densità normativa. Dalla valutazione delle richieste formulate nella mozione Luginbühl si vince che attualmente non è indicato modificare le basi legali civili poiché le modifiche sopra illustrate avrebbero effetti minimi o nulli sulle condizioni quadro rilevanti per l'attrattiva della Svizzera per le fondazioni.

Una revisione del diritto delle fondazioni non è in particolare giustificabile con l'insufficienza della normativa vigente. Con la revisione del 2004 il diritto delle fondazioni è stato liberalizzato e ciò, visto lo sviluppo delle fondazioni svizzere, ha prodotto effetti positivi. Le difficoltà di fronte alle quali si trovano attualmente alcune fondazioni donatrici sono dovute agli effetti diretti della crisi finanziaria: la raccolta di fondi è resa ardua non dal quadro normativo civile, ma principalmente dalla situazione economica.

4.2

Aspetti afferenti alla fiscalità

Gli aspetti afferenti alla fiscalità esaminati al numero 3 si possono riassumere e valutare come segue:

1. *imposta sul valore aggiunto*: considerati gli sviluppi nella revisione della legge sull'imposta sul valore aggiunto, per quest'ultima non vi è la necessità di un intervento legislativo;
2. *imposte dirette*: per queste imposte, il sistema fiscale vigente si dimostra competitivo nel raffronto internazionale. Dal punto di vista della concorrenza tra piazze economiche, al momento non si registra alcuna necessità di un intervento legislativo. Sui singoli provvedimenti possibili si può affermare quanto segue:
 - *aumento della deduzione massima per prestazioni volontarie di cui agli articoli 33a e 59 capoverso 1 lettera c LIFD*: poiché un aumento di questa deduzione ha avuto luogo soltanto pochi anni fa e il provvedimento presenta un rapporto costi/benefici negativo, al momento attuale tale provvedimento va respinto;
 - *introduzione di un riporto di donazione*: questa introduzione rappresenterebbe un'irruzione nel sistema fiscale, con conseguenti disparità di trattamento rispetto ad altre deduzioni che non possono essere riportate;
 - *introduzione di una deduzione supplementare per versamenti nel patrimonio di persone giuridiche («donazioni nello stock patrimoniale»)*: l'introduzione di una simile deduzione supplementare complicherebbe il sistema fiscale, comporterebbe un onere amministrativo supplementare (in particolare in attività di controllo) e causerebbe minori entrate. Al contempo, non è chiaro come si potrebbe ovviare agli abusi. Per tali ragioni viene respinta l'introduzione di una deduzione supplementare per versamenti nel patrimonio di persone giuridiche. Peraltro, un simile provvedimento non accrescerebbe in modo sostanziale l'attrattiva della Svizzera per le fondazioni;
 - *deduzione per versamenti a persone giuridiche di utilità pubblica con sede all'estero*: si respinge l'introduzione unilaterale di una simile deduzione poiché non contribuisce ad accrescere l'attrattiva della Svizzera per le fondazioni;
 - *deduzione per versamenti a fondazioni di utilità pubblica in Svizzera da parte di contribuenti all'estero*: una simile deducibilità sarebbe auspicabile, ma oggi dipende in linea di principio dalle disposizioni legali determinanti dello Stato di domicilio o di sede del donatore. Viene respinto un cambiamento della situazione attuale attraverso accordi internazionali poiché questa via è difficile da percorrere e condurrebbe a normative più vantaggiose per la Svizzera quale sede di fondazioni soltanto in singoli Paesi. In tale contesto occorre inoltre sicuramente continuare a osservare gli sviluppi nell'Unione europea, in particolare per quanto riguarda la «Fondazione europea». In base all'attuale stato delle cose circa quest'ultima, non si rende tuttavia ancora necessario un intervento legislativo in materia;

- *imposta sulle successioni e sulle donazioni*: poiché questa è un’imposta prettamente cantonale e la Confederazione non dispone di alcuna competenza per procedere a un’armonizzazione, senza adeguamento della Costituzione federale non vi è alcuna possibilità di intervento legislativo a livello della Confederazione.

Riassumendo si può quindi affermare che, dal punto di vista fiscale, oggi non si ravvisa alcuna necessità di intervento urgente nel senso della mozione.

4.3 Valutazione complessiva

Sulla base dei risultati della valutazione in ambito civile e fiscale, qui illustrati, non vi è al momento alcuna necessità di intervenire per aumentare l’attrattiva della Svizzera per le fondazioni. Il Consiglio federale propone pertanto alle Camere di togliere dal ruolo la mozione Luginbühl.

Il Consiglio federale condivide tuttavia gli obiettivi della mozione. Seguirà attentamente gli sviluppi internazionali nel settore delle fondazioni e verificherà periodicamente la competitività del quadro normativo civile e fiscale. Qualora dovesse manifestarsi la necessità di adeguarlo, il Consiglio federale proporrà tempestivamente al Parlamento l’adozione di misure appropriate. Il Consiglio federale intende gli obiettivi della mozione come un incarico permanente di garantire anche in futuro l’attrattiva della Svizzera nel settore delle fondazioni.