

# **TI\_GERICHTE 80.2013.292 vom 16. Oktober 2013**

TI Tribunale d'appello, 2013-10-16, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2013.292](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2013.292)

FR: TI\_GERICHTE 80.2013.292 du 16 octobre 2013

IT: TI\_GERICHTE 80.2013.292 del 16 ottobre 2013

## **Regeste**

Reddito imponibile: sussidio del Fondo Nazionale Svizzero per la ricerca scientifica (FNS), incoraggiamento della carriera accademica, non sussidio d'assistenza

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Secondo l'art. 15 cpv. 1 LT, sottostà all'imposta sul reddito la totalità dei proventi, periodici e unici. Analoga formulazione è prevista dall'art. 7 cpv. 1 della legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei cantoni e dei comuni (LAID). Come ha ripetutamente sottolineato il Tribunale federale, con riferimento all'art. 16 cpv. 1 LIFD di uguale tenore, il legislatore ha in tal modo fatto proprio il principio dell'imposizione del reddito netto globale ("Grundsatz der Gesamtreineinkommensbesteuerung"). L'art. 16 cpv. 1 LIFD (e, di riflesso, l'art. 15 cpv. 1 LT) contiene dunque una clausola generale, che è completata, agli articoli da 17 a 23 LIFD (da 16 a 22 LT), da una lista esemplificativa di diverse componenti reddituali e da un elenco tassativo di redditi esenti dall'imposta (DTF 125 II 113 = ASA 67 p. 644 = RDAF 1999 II 385 consid. 4a). Ne consegue che ogni reddito che non sia esplicitamente dichiarato esente è assoggettato all'imposta.

### **E. 1.2**

L'art. 24 lett. d LIFD menziona, fra gli altri redditi non soggetti all'imposta, i sussidi d'assistenza provenienti da fondi pubblici o privati. Per l'imposta cantonale, l'art. 23 lett. d LT esenta dall'imposta i sussidi d'assistenza provenienti da fondi pubblici o privati, compresi gli assegni integrativi e di prima infanzia, le allocazioni per grandi invalidi e le somme percepite per conseguire un titolo di studio o professionale.

### **E. 2.1**

L'Ufficio di tassazione ha considerato imponibile il sussidio percepito dal ricorrente nell'ambito del programma "\_\_\_\_\_ " del FNS. Al contrario, secondo il contribuente il finanziamento rientrerebbe fra i sussidi d'assistenza provenienti da fondi pubblici o privati, che la legge esenta dall'imposta.

### **E. 2.2**

Il Tribunale federale si è occupato dell'imposizione dei sussidi del FNS in una sentenza del 28 aprile 2008 (n. 2A.103/2007 e 2C\_715/2007, in StE 2008 B 26.23 n. 1 = RF 2008 p. 773 = RDAF 2008 II 364 = ZStP 2008 p. 291), che concerneva il caso di una giurista, che aveva ottenuto un finanziamento di 225'000 franchi per tre anni, perché realizzasse un progetto di ricerca finalizzato all'abilitazione per l'insegnamento. Essenzialmente, la sentenza dell'Alta Corte lascia aperta la questione della qualifica precisa della natura di reddito di cui si tratta, limitandosi ad escludere che l'importo ricevuto dalla ricorrente potesse essere esentato

dall'imposta sul reddito quale sussidio d'assistenza proveniente da fondi pubblici o privati (articoli 24 cpv. 1 lett. d LIFD e 7 cpv. 4 lett. f LAID). Infatti, perché un sussidio sia esente occorre che sia finalizzato all'assistenza, cioè che sia erogato ad una persona indigente. Vi rientrano pertanto solo le borse di studio in senso stretto (cfr. la sentenza citata, consid. 2.1). Nel caso esaminato, il Tribunale federale ha rilevato che si trattava di un sussidio versato ad una ricercatrice in vista della sua carriera scientifica e che la situazione finanziaria della richiedente non era un criterio per l'attribuzione del finanziamento (consid. 2.2). La sentenza si confronta poi con la Circolare n. 8 del 25 febbraio 1971 dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC), che sottolinea essere ancora applicabile e secondo cui sono imponibili "i sussidi personali, per quanto costituiscano degli stipendi"; essi "consentono alle Università svizzere e ad altre istituzioni di assicurarsi i servizi di scienziati particolarmente qualificati per lo sviluppo della ricerca scientifica". La circolare considera per contro non imponibili "le borse, designate talvolta anche contributi per le giovani leve". L'Alta Corte giustifica la differenza di regime prevista per le borse di studio in senso stretto, da una parte, e i sussidi personali per ricercatori, dall'altra. Le prime sono infatti versate a giovani, che di solito hanno meno di 33 anni e che vogliono terminare la tesi di dottorato o uno studio postdiploma (p. es. LL.M.); essendo all'inizio della loro carriera professionale, non dispongono di solito di redditi e pertanto i sussidi ricevuti servono essenzialmente a coprire le loro spese di mantenimento piuttosto modeste. Si tratta dunque di borse in senso stretto, che possono essere qualificate "sussidi d'assistenza provenienti da fondi pubblici". I sussidi personali invece sono versati a ricercatori progrediti, solitamente più anziani, che dispongono di un'esperienza professionale e di migliori competenze scientifiche; il loro scopo è di incoraggiare i candidati idonei ad affrontare la carriera accademica; l'ammontare delle prestazioni è anche superiore a quello delle borse; non si tratta pertanto di sussidi d'assistenza (sentenza cit., consid. 2.3.2). Il Tribunale federale rinuncia dunque a qualificare i sussidi come reddito dell'attività lucrativa dipendente (o indipendente), ma osserva che ciò non basta ancora ad escludere che si tratti di un reddito imponibile secondo la clausola generale. Sottolinea comunque lo stretto legame che il regolamento dei sussidi del FNS stabilisce fra il finanziamento e la prestazione del ricercatore, per concludere che i contributi erogati non possono essere considerati versamenti gratuiti o "a fondo perso" e neppure delle borse, dal momento che i beneficiari particolarmente qualificati non sono in linea di principio indigenti. Stabilito che il contributo erogato alla ricorrente dal FNS rientra fra i redditi imponibili secondo la clausola generale, l'Alta Corte conclude affermando che, in considerazione della corrispondenza del regime fiscale in materia di imposta cantonale e di imposta federale diretta, le disposizioni delle leggi cantonali devono essere interpretate conformemente a quelle della legge federale, poiché altrimenti sarebbe violato il postulato dell'armonizzazione verticale (sentenza cit., consid. 2.3.4).

### **E. 2.3**

In un'altra sentenza, di poco più recente, il Tribunale federale ha poi precisato il campo d'applicazione delle disposizioni legali che esentano dall'imposta sul reddito i sussidi d'assistenza ( DTF 137 II 328 = RDAF 2011 II 280 = RF 66/2011 p. 506) . I giudici hanno sottolineato dapprima che dalle versioni tedesca e italiana della legge risulta in modo più chiaro che la disposizione in questione mira anzitutto a esentare dall'imposta l'aiuto alle persone svantaggiate o bisognose, i relativi sussidi provenienti in generale da fondazioni, associazioni caritative o altre entità che perseguono fini disinteressati di pura utilità pubblica. Si tratta pertanto di un'esenzione fondata su motivazioni di carattere

socio-politico, che si prefigge di far pervenire integralmente al destinatario le prestazioni versate allo scopo di sfuggire ad una situazione di indigenza o di bisogno (“Notlage”). La sentenza prende poi atto delle critiche rivolte in dottrina all’esonazione in questione, che sarebbe causa di ineguaglianze. Immaginando due contribuenti che si trovassero in una simile situazione economica precaria, quello che percepisce redditi provenienti da prestazioni d’assistenza sarebbe indebitamente avvantaggiato rispetto a quello che consegue redditi professionali, poiché questi ultimi sono imponibili. Gli autori in questione auspicano pertanto, de lege ferenda, l’esonazione generale di un importo corrispondente al minimo vitale, mediante deduzioni sociali o mediante l’aliquota. Il Tribunale federale ha concluso lasciando aperta la questione, in quanto l’art. 190 Cost. lo obbliga comunque ad applicare il diritto federale vigente. Ha tuttavia sottolineato che, nell’interpretazione dell’art. 24 lett. d LIFD, avrebbe cercato di ridurre il più possibile le disparità di trattamento che questa norma poteva generare (DTF 137 II 328 = RDAF 2011 II 280 = RF 66/2011 p. 506, consid. 4.1). In seguito, la Corte ha stabilito a quali condizioni è data l’esonazione: · il beneficiario deve trovarsi in una situazione di disagio (stato di bisogno, Bedürftigkeit); · l’entità (di diritto pubblico o privato) che eroga le prestazioni lo deve fare allo scopo di venire in aiuto del beneficiario (motivo di assistenza, Unterstützung); · il versamento deve avere un carattere disinteressato e non oneroso, cioè dal beneficiario non deve essere pretesa alcuna controprestazione o contropartita (gratuità, Unentgeltlichkeit) (DTF 137 II 328 = RDAF 2011 II 280 = RF 66/2011 p. 506, consid. 4.3; v. anche RtiD I-2012 p. 677 ss.).

### **E. 3.1**

Il regolamento dei sussidi del FNS del 14 dicembre 2007 distingue diverse categorie di promozione: progetti, carriere, programmi, infrastrutture e comunicazione scientifica (art. 2). Per promozione delle carriere si intendono i sussidi destinati a promuovere la carriera dei ricercatori (art. 4). I sussidi Ambizione, in particolare, sono destinati a persone che mirano ad un’attività di ricerca autonoma per profilarsi scientificamente in università, ospedali universitari e scuole universitarie professionali, in Svizzera (art. 1 cpv. 2 del Regolamento relativo alla concessione di sussidi Ambizione, Ambizione-PROSPER e Ambizione-SCORE). La durata massima del sussidio è di tre anni (art. 2 cpv. 1). Il presupposto è che il candidato abbia acquisito un dottorato di ricerca (PhD) da non più di cinque anni (art. 3 cpv. 1). Fra i criteri di valutazione delle domande, rientrano in particolare la qualità, l’originalità, l’attualità e l’autonomia del progetto, l’indipendenza scientifica del richiedente all’istituto di ricerca che lo accoglie, le ricerche già effettuate, l’idoneità personale ad una carriera di alto livello nella ricerca accademica, la mobilità del richiedente prima dell’inoltro della domanda, la possibilità di integrazione nell’ambiente scientifico svizzero (art. 7). Il sussidio comprende il salario del beneficiario, fissato in collaborazione con l’istituto che lo accoglie, e le spese direttamente legate alla realizzazione del progetto (art. 11 e 12).

### **E. 3.2**

Il consiglio di ricerca del FNS ha deciso nel mese di agosto del 2011 di concedere al ricorrente un sussidio Ambizione di fr. 391'998.– per il progetto presentato. La decisione precisava che il salario previsto sarebbe stato fissato in collaborazione con l’università di \_\_\_\_\_. Dell’importo stabilito, la maggior parte (fr. 379'098.–) era rappresentata dal salario (fr. 326'809.–) e dai relativi oneri sociali (fr. 52'289.–). La posizione del ricorrente non è sostanzialmente diversa da quella della ricercatrice che ha interposto ricorso al Tribunale federale nel caso precedentemente menzionato. Anche qui, si tratta di un sussidio

finalizzato alla promozione della carriera accademica in Svizzera, mediante un finanziamento della ricerca della durata di tre anni. La più rilevante differenza è rappresentata dalla circostanza che la ricercatrice di cui si è occupata l'Alta Corte aveva ottenuto il sussidio proprio per elaborare una tesi di abilitazione all'insegnamento universitario. Si tratta tuttavia di un aspetto poco significativo, se si considera che all'Università di Zurigo, ed in generale negli atenei della Svizzera tedesca, l'ammissione all'insegnamento presuppone la tesi di abilitazione. Come ha spiegato l'insorgente all'udienza tenutasi dinanzi alla Camera, anche la sua ricerca culminerà in una pubblicazione, che tuttavia non sarà tecnicamente una tesi di abilitazione, in quanto non richiesta per l'insegnamento nelle facoltà della Svizzera francese; il contribuente ha peraltro anche precisato che all'occorrenza il suo lavoro potrebbe essere presentato ad un'università della Svizzera tedesca quale tesi di abilitazione.

### **E. 3.3**

Se si tiene conto della giurisprudenza del Tribunale federale, non solo della sentenza relativa al sussidio erogato dal FNS ma anche di quella che ha definito – in modo piuttosto restrittivo – il campo d'applicazione delle disposizioni che esentano dall'imposta i sussidi d'assistenza, è indubbio che la prestazione erogata al ricorrente non possa beneficiare dell'esenzione. Nessuna delle tre condizioni stabilite dal Tribunale federale, perché una prestazione possa essere considerata un sussidio d'assistenza, è adempiuta nella fattispecie. D'altra parte, come già ricordato, è lo stesso FNS a definire salario la prestazione versata all'insorgente ed a calcolare anche gli oneri sociali dovuti. Pur non qualificando il sussidio quale reddito dell'attività lucrativa, inoltre, il Tribunale federale ha motivato l'imposizione dei fondi erogati dal Fondo nazionale svizzero per la ricerca scientifica con l'argomento che i beneficiari devono in contropartita realizzare lo studio o la ricerca per il quale hanno domandato il sussidio.

### **E. 3.4**

Nessuna indicazione favorevole al ricorrente può essere tratta dalla giurisprudenza citata nel ricorso, la quale si riferisce esclusivamente al trattamento contributivo dei sussidi del FNS. È vero infatti che il Tribunale federale ha deciso che i contributi assegnati dal Fondo nazionale ai ricercatori non costituiscono reddito determinante soggetto a contribuzione AVS, siano essi designati borse o sussidi alla ricerca e contengano essi o meno un contributo personale al proprio mantenimento (DTF 133 V 297). Nella sentenza del 2008, che si è invece occupata del trattamento fiscale dei sussidi del FNS, la stessa Alta Corte ha ricordato la decisione in questione, sottolineando tuttavia che la qualifica fiscale non dipende dalla disciplina in materia di AVS e rimane riservata (StE 2008 B 26.23 n. 1 = RF 2008 p. 773 = RDAF 2008 II 364 = ZStP 2008 p. 291 consid. 2.3.2 in fine ). Non va del resto dimenticato che ai contributi AVS sono soggetti essenzialmente i redditi di un'attività lucrativa (art. 4 cpv. 1 della Legge federale del 20 dicembre 1946 sull'assicurazione per la vecchiaia e per i superstiti [LAVS]; RS 831.10), mentre si è detto che il Tribunale federale, nell'ambito fiscale, ha rinunciato a qualificare i sussidi del FNS redditi dell'attività lucrativa, ritenendo sufficiente la loro inclusione nella clausola generale (cfr. anche Behnisch/Opel , Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2008, in ZBJV 145/2009, p. 503 ss., in particolare p. 507 s.).

### **E. 4**

Il ricorso è conseguentemente respinto. Tassa di giustizia e spese processuali sono a carico del ricorrente, soccombente. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è respinto . 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di fr. 1'000.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 100.– per un totale di fr. 1'100 .– sono a carico del ricorrente. 3. Contro il presente giudizio è dato ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale in Losanna, entro 30 giorni (art. 146 LIFD; art. 73 LAID; art. 82 ss. LTF). 4. Intimazione a: -; -; -; -. Copia per conoscenza: - municipio di per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello II  
presidente: Il segretario:

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.