

TI_GERICHTE 80.2018.66 vom 7. März 2018

TI Tribunale d'appello, 2018-03-07, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2018.66

FR: TI_GERICHTE 80.2018.66 du 7 mars 2018

IT: TI_GERICHTE 80.2018.66 del 7 marzo 2018

Regeste

Reddito imponibile o esente: borsa di studio di una fondazione privata per finanziare tesi di dottorato, non donazione né sussidio d'assistenza

Erwägungen

E. 22

marzo 2017, nel quale ha contestato la ripresa quale “altri redditi” dell'importo ricevuto _____. L'autorità fiscale ha respinto il reclamo, con decisione del 7 marzo 2018. Nella motivazione allegata, valida sia per l'IC, sia per l'IFD, ha precisato quanto segue: Secondo l'art.

E. 23

lett. d. LT sono esenti da imposta i sussidi d'assistenza (ad es. le borse di studio) provenienti da fondi pubblici o privati, comprese le somme percepite per conseguire un titolo di studio o professionale. Tali prestazioni beneficiano dell'esenzione anche a livello federale in virtù dell'art. 24 lett. d. LIFD (art. 7 cpv. 4 lett. f LAID), secondo cui sono esenti da imposta i sussidi d'assistenza provenienti da fondi pubblici o privati. La dottrina distingue il trattamento fiscale delle borse di studio (sussidi di assistenza) dagli altri contributi elargiti nell'ambito dello studio e della ricerca scientifica, considerando determinante al fine di tale distinzione – e quindi dell'esonero d'imposta – l'esistenza o meno di una controprestazione. In tal senso, fondandosi sui principi della Circolare n. 8 del 25 febbraio 1971 dell'AFC concernente i sussidi del Fondo nazionale svizzero per la ricerca, il Tribunale federale ha stabilito che i sussidi versati dal predetto Fondo non sono esenti da imposta, poiché strettamente legati ad una controprestazione – ovvero la ricerca scientifica – quand'anche il risultato di tale ricerca non appartenga al Fondo (...). Invece, beneficiano dell'esonero di cui all'art. 24 lett. d LIFD le borse di studio non soggette a controprestazione, le quali si configurano come un sostegno sociale alle famiglie modeste, i cui componenti sono impegnati negli studi (...). Ne consegue che l'esonero d'imposta su tali prestazioni è ammesso solo alle seguenti condizioni: - il beneficiario è indigente; - l'ente (di diritto pubblico o privato) versa delle prestazioni al beneficiario allo scopo di sostenerlo (beneficienza o assistenza); - il versamento ha carattere disinteressato e non oneroso, altrimenti detto il contributo elargito non presuppone una controprestazione da parte del beneficiario (...). Considerato che nella presente fattispecie le tre condizioni cumulative non sono adempiute, ne discende che la prestazione deve essere imposta come reddito. D. Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, RI 1, patrocinato dall'avv. RA 1, contesta la decisione dell'UT di considerare quale reddito l'intero importo della borsa di studio. Egli ritiene che il contributo elargitogli dalla _____ non sia legato ad alcuna controprestazione e che, del resto, l'UT non abbia in alcun modo specificato quale sarebbe la presunta controprestazione. RI 1, rifacendosi al contenuto del

promemoria (“Merkblatt”), inviato al contribuente dalla Fondazione finanziatrice e prodotto in sede di reclamo, sostiene inoltre che una borsa di studio non dovrebbe essere considerata reddito imponibile, né a livello federale né a livello cantonale. Il ricorrente, che in sede di dichiarazione d’imposta non aveva ritenuto di dover informare l’UT in merito ai costi sopportati per i suoi studi a _____, allega le pezze giustificative e, in via subordinata, chiede la deduzione di fr. 17'642.54. E. Nelle proprie osservazioni del 23 maggio 2018, l’UT ribadisce che nella fattispecie non sono adempiute le tre condizioni cumulative per beneficiare dell’esenzione d’imposta per la borsa di studio, stabilite dalla Circolare n. 43 dell’AFC concernente il trattamento fiscale di premi di concorso, premi d’onore, riconoscimenti o distinzioni, borse di studio e sussidi in campo culturale, sportivo e scientifico. Nello specifico, l’autorità ritiene che RI 1 non sia in stato di bisogno, in quanto, alla fine del periodo fiscale in esame, disponeva di una sostanza imponibile di fr. 43'000.-, ciò che, a fronte della sostanza di fr. 5'000.- dichiarata per il 2015, dimostrerebbe come a fine 2016 il capitale ricevuto dalla _____ non fosse ancora stato intaccato. A mente dell’autorità fiscale, la situazione finanziaria del ricorrente, a cui nessuna delle lettere della fondazione finanziatrice fa riferimento, non rasenta la situazione di indigenza o di bisogno che giustificerebbe l’esenzione d’imposta. Altrettanto contestata è l’asserita gratuità del versamento ricevuto dalla _____, essendo, a mente dell’UT, il contributo subordinato allo svolgimento del progetto di dottorato presso l’Università di Oxford. L’autorità fiscale solleva anche dei dubbi sulla forza probante delle lettere di concessione delle sovvenzioni, prodotte solo in sede di ricorso, essendo le medesime sottoscritte da un solo membro del Consiglio di fondazione senza firma individuale. L’UT propone di accogliere parzialmente il ricorso per quanto attiene alle spese organiche chieste in deduzione da RI 1, limitatamente a fr. 8'933.-. Non ammette invece le spese per l’utilizzo dei mezzi pubblici, asserendo che il luogo di lavoro può essere raggiunto a piedi, e le spese per il deposito degli effetti personali, in quanto tale costo non è previsto da alcuna norma legale. F. Con replica del 7 giugno 2018, RI 1 si riconferma sulle proprie posizioni. Il ricorrente contesta innanzitutto l’applicabilità della Circolare n. 43 dell’AFC sostenendo che, risalendo la medesima al 26 febbraio 2018, la sua applicazione alla fattispecie concreta violerebbe il divieto generale di retroattività. In merito al suo stato di bisogno, RI 1 sostiene che il primo anno di dottorato sia iniziato nel mese di ottobre del 2015, motivo per cui il fatto che egli non avesse ancora intaccato il capitale versatogli dalla _____ non dimostra l’assenza di uno stato di bisogno. RI 1 contesta anche l’assunto secondo cui la fondazione avrebbe dovuto riportare nelle proprie lettere di assegnazione del sussidio lo stato di bisogno del ricevente. A suo dire, il fine della _____ sarebbe quello di finanziare giovani talenti in maniera del tutto disinteressata. Il ricorrente contesta altresì che la ricezione della borsa di studio sia subordinata a qualsivoglia controprestazione. RI 1 ritiene che sostenere solo in sede di osservazione e “in modo claudicante” di avere dei dubbi in merito alla forza probante delle lettere della fondazione, mal si concilia con la buona fede che il contribuente ripone nell’amministrazione pubblica. Quanto alle spese organiche, il ricorrente contesta il mancato riconoscimento di £ 2'848.- di tasse di iscrizione al College, il cui pagamento è, a suo dire, imprescindibile per la partecipazione al programma di studi, e di £ 50.80 per l’utilizzo dei mezzi pubblici per il trasferimento da _____ agli aeroporti londinesi. Diritto 1. 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. 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. 2. 2.1. L'UT ha considerato imponibile il compenso di fr. 36'000.-, versato della _____ a favore di RI 1, a titolo di borsa di studio, per un corso di dottorato (DPhil) presso l'Università di _____. Secondo il contribuente, invece, tale finanziamento rientrerebbe fra i sussidi d'assistenza provenienti da fondi pubblici o privati, che la legge esenta dall'imposta. 2.2. Il Tribunale federale si è occupato dell'imposizione dei sussidi del Fondo Nazionale Svizzero per la ricerca scientifica (di seguito 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).

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'esenzione 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'esenzione 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'esenzione: · 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.).

2.4. Nella sentenza del 26 maggio 2014 (decisione TF n. 2C_74/2014 e n. 2C_78/2014), l'Alta Corte, richiamando le summenzionate decisioni, ha in particolar modo riconfermato, quali motivi di esenzione dell'imposta sul reddito, i criteri cumulativi dello stato di bisogno, del motivo di assistenza e della gratuità, in relazione al versamento di una borsa di studio dal FNS,

dell'ammontare di fr. 21'350.-, a favore del ricorrente. In quello specifico caso, dopo aver analizzato alcune disposizioni del regolamento del FNS sulla concessione dei sussidi, il Tribunale federale è giunto alla conclusione che il sussidio erogato dal FNS soggiaceva a un numero importante di condizioni che impedivano di considerare gratuito il versamento. L'art. 24 lett. d LIFD non poteva dunque trovare applicazione (sentenza cit., consid. 3.1. e 3.2.). 2.5. Come indicato nelle osservazioni della Divisione delle contribuzioni, il 26 febbraio 2018 l'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) ha adottato la Circolare n. 43, che concerne il trattamento fiscale di premi di concorso, premi d'onore, riconoscimenti o distinzioni, borse di studio e sussidi in campo culturale, sportivo e scientifico. Lo scopo dichiarato della circolare è di chiarire il trattamento fiscale di questi tipi di prestazioni fondandosi sulle basi legali e sull'attuale giurisprudenza del Tribunale federale (TF). La distinzione tra sussidi d'assistenza esenti da imposta e proventi imponibili è effettuata nel caso concreto grazie ai criteri enunciati nella circolare in questione (circolare n. 43, cap. 1). L'AFC afferma in primo luogo che i premi di concorso, i premi d'onore, i riconoscimenti o le distinzioni sono considerati quali donazioni se il donatario non è tenuto a fornire una controprestazione, rispettivamente se il premio conferito per un lavoro o un'opera non costituisce una remunerazione a posteriori (cfr. sentenza del TF 2C_715/2007 del 28.4.2008 consid. 2.3.4). Per quanto concerne invece sussidi e borse di studio, sono considerati quali sussidi d'assistenza provenienti da fondi pubblici o privati esenti da imposta soltanto se i criteri seguenti sono adempiuti in modo cumulativo (cfr. DTF 137 II 328 consid. 4.3 pag. 332 e sentenza del TF 2C_78/2014 del 26.5.2014 consid. 3.1): 1. il beneficiario è nel bisogno (bisogno); 2. l'entità privata o pubblica che eroga il sussidio persegue uno scopo d'assistenza (assistenza); 3. l'erogazione ha un carattere gratuito, ossia il beneficiario non deve fornire alcuna controprestazione (gratuità). La circolare precisa quindi come valutare l'adempimento dei tre presupposti cumulativi in questione. Per determinare se il beneficiario è nel bisogno (criterio 1) bisogna valutare la sua situazione finanziaria. Si presume l'esistenza di una situazione di bisogno se il reddito del beneficiario è inferiore al reddito determinante per stabilire il minimo vitale secondo gli articoli 9 e 11 della legge federale del 6 ottobre 2006 sulle prestazioni complementari all'assicurazione per la vecchiaia, i superstiti e l'invalidità (LPC; RS 831.30) (cfr. DTF 137 II 328 consid. 5.2, nonché l'esempio 1 dell'allegato). L'applicazione dell'articolo 24 lettera d LIFD dovrebbe limitarsi ai casi in cui la situazione di bisogno del beneficiario è comprovata (cfr. DTF 137 II 328 consid. 5.2). Ne consegue che le prestazioni d'assistenza non sono imponibili soltanto se coprono il fabbisogno vitale. Per contro, la parte di reddito eccedente l'ammontare fissato per il calcolo del minimo vitale è interamente imponibile (cfr. DTF 137 II 328 consid. 5.3, nonché la variante dell'esempio 1 dell'allegato). Il sussidio d'assistenza proveniente da fondi pubblici o privati presuppone uno scopo d'assistenza (criterio 2). Tale scopo è raggiunto se l'entità privata o pubblica eroga il sussidio per aiutare il beneficiario a provvedere al proprio (minimo) sostentamento. Una prestazione è erogata a titolo gratuito (criterio 3) se il beneficiario non è tenuto a fornire alcuna controprestazione. Il valore economico e il tipo di controprestazione sono irrilevanti (cfr. sentenza del TF 2C_904/2012 del 12.2.2013 consid. 4.2.6, nonché l'esempio 2 dell'allegato alla circolare stessa). Anche gli studi o i lavori di ricerca possono rappresentare una controprestazione (cfr. sentenza del TF 2C_715/2007 del 28.4.2008 consid. 2.3.4 e sentenza del TF 2C_78/2014 del 26.5.2014 consid. 3.1, nonché gli esempi 3 e 4 dell'allegato alla circolare stessa). Una prestazione che costituisce una sorta di remunerazione a posteriori non è gratuita (cfr. sentenza del TF 2C_715/2007 del 28.4.2008 consid. 2.3.4 e sentenza del TF 2C_78/2014 del 26.5.2014

consid. 3.1). Se tutti e tre i criteri suesposti sono adempiuti cumulativamente, la prestazione in questione è un sussidio d'assistenza esente da imposta. Se uno dei criteri non è adempiuto, la prestazione è imponibile ai sensi dell'articolo 16 capoverso 1 LIFD purché non si tratti di una donazione (cfr. circolare cit., cap. 3).

3. 3.1. Tornando alla fattispecie in esame, in data 12 maggio 2015 la _____, con scritto firmato dal proprio segretario, ha deciso di concedere ad RI 1 una borsa di studio ("Stipendium") di fr. 36'000.- valida dal 1° settembre 2015 al 31 agosto 2016 per il suo progetto di tesi di dottorato ("Dissertationsprojekt") presso l'Università di _____. Mentre l'autorità fiscale ritiene che si tratti di un reddito imponibile secondo gli articoli 16 cpv. 1 LIFD e 15 cpv. 1 LT, l'insorgente sostiene per contro che la prestazione non sia imponibile, trattandosi di una donazione.

3.2. Va premesso che nulla si oppone all'applicazione della circolare n. 43 dell'AFC, sebbene sia stata adottata solo il 26 febbraio 2018. Anzitutto, le circolari dell'Amministrazione federale delle contribuzioni sono ordinanze amministrative indirizzate alle amministrazioni fiscali cantonali, mediante le quali l'autorità esplicita l'interpretazione che intende dare alla legge ai fini di un'applicazione uniforme e rispettosa della parità di trattamento. Simili atti non hanno forza di legge e non vincolano né i singoli contribuenti né i tribunali. Nella misura in cui riflettono il senso reale del testo legale e propongono un'interpretazione corretta e adeguata al caso specifico, anche le istanze di ricorso devono tuttavia tenerne conto (p. es. sentenza del TF 2C_949/2014 del 24 aprile 2015 consid. 4.2 con riferimenti). Proprio in considerazione della loro natura giuridica, le circolari si applicano immediatamente a tutti i casi ancora aperti, a meno che esse stesse non prevedano un regime transitorio (Locher, Kommentar zum DBG, vol. III, Basilea 2015, n. 35 ad art. 102 LIFD, p. 65). In secondo luogo, la stessa circolare fa coincidere la sua entrata in vigore con la sua pubblicazione, precisando di sostituire la circolare numero 15 dell'AFC dell'8 aprile 1953 «Trattamento fiscale dei premi di concorso, premi d'onore e borse conferiti a scrittori, musicisti, pittori, scultori, scienziati, ecc.» e la circolare numero 8 dell'AFC del 25 febbraio 1971 «Sussidi del Fondo nazionale svizzero per le ricerche scientifiche» (cfr. Circolare n. 43 dell'AFC, cap. 5). Nel caso concreto, la circolare in questione non prevede neppure un vero e proprio cambiamento di prassi, ma si limita a recepire la più recente giurisprudenza del Tribunale federale.

3.3. Si può in primo luogo escludere che la borsa di studio erogata dalla Fondazione _____ al ricorrente sia esente dall'imposta sul reddito in virtù della sua natura di donazione. Come poc'anzi chiarito, giurisprudenza e prassi circoscrivono l'applicazione delle disposizioni legali che esentano dall'imposta sul reddito l'incremento patrimoniale derivante da donazione (articoli 24 lett. a LIFD e 23 lett. a LT) ai soli premi di concorso, premi d'onore, riconoscimenti o distinzioni. Perché le prestazioni siano considerate gratuite si richiede in altri termini che il donatario non sia tenuto a fornire una controprestazione o che il premio conferito per un lavoro o un'opera non costituisca una remunerazione a posteriori (cfr. la Circolare n. 43 dell'AFC, cit., cap. 3, con riferimento alla sentenza del TF 2C_715/2007 del 28.4.2008 consid. 2.3.4). Nella fattispecie, pur essendovi poca documentazione agli atti in merito ai criteri di attribuzione della borsa di studio, è estremamente eloquente il tenore della lettera con cui la fondazione finanziatrice ha comunicato al contribuente l'attribuzione della borsa stessa. Quest'ultima gli è infatti stata attribuita in relazione ad un progetto di tesi presso l'Università di _____ ("für Ihr Dissertationsprojekt ad der Universität _____"). Ciò consente infatti di concludere che il contributo gli sia stato versato affinché egli realizzasse la tesi per la quale ne aveva chiesto l'erogazione. Neppure l'insorgente pretende del resto che il contributo litigioso abbia voluto premiare i suoi meriti culturali o scientifici.

3.4. 3.4.1. Resta da stabilire se la borsa di studio percepita dall'insorgente possa beneficiare dell'esenzione fiscale quale sussidio d'assistenza proveniente da fondi pubblici o privati (articoli

E. 24

lett. d LIFD e 23 lett. d LT). A tal fine, la giurisprudenza e la circolare dell'AFC richiedono l'adempimento di tre condizioni cumulative. 3.4.2. Può essere lasciata aperta la questione se il contribuente potesse essere considerato in stato di bisogno. L'autorità fiscale lo esclude, sottolineando la circostanza che, fra il primo e l'ultimo giorno del periodo fiscale, il ricorrente ha avuto un incremento patrimoniale di 38'000 franchi, sicché avrebbe risparmiato l'intero capitale erogatogli dalla fondazione. L'insorgente obietta che la sua ricerca scientifica avrebbe avuto inizio solo nel mese di ottobre del 2015, con la conseguenza che non avrebbe avuto bisogno di intaccare il capitale ricevuto. Come visto, la circolare n. 43 dell'AFC considera determinante, per stabilire lo stato di bisogno, il minimo vitale secondo gli articoli 9 e 10 LPC. Il solo reddito dichiarato dall'insorgente è effettivamente la borsa di studio litigiosa, ma anche il patrimonio deve essere considerato. Non mette conto di approfondire la questione, non essendo in ogni caso adempiute le altre due condizioni. 3.4.3. Si deve escludere infatti che la Fondazione _____ persegua uno scopo d'assistenza. Basti, a tale riguardo, considerare lo scopo della stessa, come risulta dal sito internet della fondazione (http://_____.ch/#stiftungszweck): Die _____-Stiftung hat zum Zweck, jungen, hervorragend ausgewiesenen Schweizerinnen und Schweizern, die bereits über einen akademischen Abschluss auf Masterstufe verfügen, die weitere wissenschaftliche Ausbildung zu ermöglichen. Nach dem Willen des Stifters, wie er in der Stiftungsurkunde von 1934 niedergelegt ist, „dürfen nur ausserordentlich begabte, hervorragende Leistungen versprechende, bestbeleumdete und beste Charaktereigenschaften“ aufweisende schweizerische Bewerber und Bewerberinnen berücksichtigt werden, „von denen man erwarten kann, dass sie auf irgendeinem Gebiet der Allgemeinheit, vor allem aber ihrem Vaterland wirklich nützlich sein können“. Die Unterstützung von Bewerberinnen und Bewerbern, die gemäss den erwähnten Kriterien als mittelmässig einzustufen sind, wurde vom Stifter ausdrücklich ausgeschlossen. Ziel ist die Förderung der Exzellenz. In Frage kommen alle akademischen Studienrichtungen ausser Theologie. Wegen der grossen Zahl von Gesuchen und der begrenzten finanziellen Mittel der Stiftung sah sich der Stiftungsrat in den letzten Jahren gezwungen, von seinem Ermessen restriktiv Gebrauch zu machen. Er konzentriert sich bei der Zuspreehung von Stipendien auf solche Bewerberinnen und Bewerber, die für eine akademische Laufbahn in Frage kommen oder auf anderen Wegen hervorragende wissenschaftliche Leistungen erwarten lassen. Sie müssen über einen Universitätsabschluss auf Masterstufe verfügen und dürfen das zweiunddreissigste Lebensjahr nicht überschritten haben. Come si vede, il solo criterio che viene menzionato è quello della qualità dei ricercatori, che devono tendere all'eccellenza e ambire ad una carriera accademica, mentre non hanno alcun rilievo le loro condizioni economiche. Circa il riferimento, fatto dal contribuente nella sua replica del 7 giugno 2018, alla “valutazione dei bisogni finanziari del candidato”, che figurerebbe fra i fattori inclusi nella candidatura presentata, va ricordato che, in ambito fiscale, vale il principio in base al quale l'autorità deve sostanziare l'esistenza di elementi che fondano o aumentano il carico impositivo, mentre i fatti che concorrono ad escludere o a ridurre il debito verso l'erario devono essere dimostrati dal contribuente (cfr. p. es. la sentenza del TF 2C_768/2017 dell'8 giugno 2018 consid. 6.1 e giurisprudenza citata). Siccome il contribuente invoca l'esenzione di un provento, è a suo carico l'onere di provare

l'adempimento dei presupposti per poter beneficiare dell'esenzione. Egli non ha tuttavia prodotto né la candidatura presentata al consiglio di fondazione né altra documentazione che possa avvalorare la tesi della valutazione della situazione finanziaria da parte di quest'ultima. Il mero fatto che nella richiesta di un sussidio il candidato debba indicare il suo fabbisogno finanziario non implica tuttavia che la fondazione persegua scopi assistenziali. È naturale infatti che voglia conoscere le spese preventivate dal candidato, per poter fissare l'ammontare della borsa di studio.

3.4.4. La borsa di studio percepita dal contribuente non è infine erogata a titolo gratuito, proprio perché è finalizzata al conseguimento di un dottorato di ricerca presso una prestigiosa università. Si è già sottolineato come, secondo giurisprudenza e prassi, anche gli studi o i lavori di ricerca possano rappresentare una controprestazione (cfr. la circolare n. 43 dell'AFC, cit., capitolo 3, con riferimento alle sentenze del TF 2C_715/2007 del 28.4.2008 consid. 2.3.4 e sentenza del TF 2C_78/2014 del 26.5.2014 consid. 3.1, nonché gli esempi 3 e 4 dell'allegato alla circolare stessa).

3.5. Dalle considerazioni che precedono discende la conclusione che la borsa di studio, erogata al ricorrente dalla Fondazione _____ è soggetta all'imposta sul reddito secondo gli articoli 16 cpv. 1 LIFD e 15 cpv. 1 LT.

4. 4.1. Nelle sue osservazioni al ricorso, l'autorità fiscale propone di accogliere parzialmente il gravame per quanto attiene alle spese organiche chieste in deduzione da RI 1, limitatamente a fr. 8'933.-, corrispondenti alla somma delle tasse universitarie, delle spese di alloggio e delle spese di volo. Non ammette invece le spese per l'utilizzo dei mezzi pubblici, asserendo che il luogo di lavoro può essere raggiunto a piedi, e le spese per il deposito degli effetti personali, in quanto tale costo non è previsto da alcuna norma legale. Secondo l'insorgente, dovrebbero essere dedotte anche le tasse di iscrizione al College cui egli è affiliato e i costi del bus per la trasferta da _____ all'aeroporto.

4.2. Sia secondo l'art. 24 LT sia secondo l'art. 25 LIFD, il reddito netto corrisponde ai proventi lordi meno le spese di acquisizione e le deduzioni generali di cui agli articoli 25-32 LT e 26-33a LIFD. Secondo il principio dell'imposizione del reddito netto globale ("Grundsatz der Gesamtreineinkommensbesteuerung"), le spese per il conseguimento del reddito devono essere dedotte non solo dai redditi imponibili lordi previsti dagli articoli 16-23 LIFD (per il diritto cantonale: articoli 15-22 LT) ma da redditi di ogni genere. La capacità contributiva del contribuente è infatti rappresentata dal reddito netto, che deve tener conto di tutte le entrate e di tutte le spese (Reich/Hunziker, in: Zweifel/Beusch [a cura di], Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, 3 a ediz., Basilea 2017, n. 6 ad art. 25 LIFD, p. 621). Per gli articoli 25 cpv. 1 LT e 26 cpv. 1 LIFD, nella versione in vigore nel periodo fiscale in discussione, le spese professionali deducibili sono: a) le spese di trasporto necessarie dal domicilio al luogo di lavoro; b) le spese supplementari necessarie per pasti fuori domicilio o in caso di lavoro a turni; c) le altre spese necessarie per l'esercizio della professione; d) le spese inerenti al perfezionamento e alla riqualificazione connessi con l'esercizio dell'attività professionale.

4.3. L'elenco delle spese professionali prodotto dal ricorrente comprende le tasse per la camera al _____ College nei mesi da gennaio a giugno del 2015 e quelle per la camera al _____ College da ottobre a dicembre dello stesso anno, oltre alle tasse universitarie per l'anno accademico 2015/2016. Vi sono inoltre i costi per i voli e per i trasporti con l'autobus. La Divisione delle contribuzioni ha riconosciuto che siano deducibili le spese corrispondenti alla somma delle tasse universitarie, delle spese di alloggio per i mesi da ottobre a dicembre e delle spese di volo per i mesi di novembre e dicembre. Non ammette invece le spese per l'utilizzo dei mezzi pubblici, asserendo che il luogo di lavoro può essere raggiunto a piedi, e le spese per il

deposito degli effetti personali, in quanto tale costo non è previsto da alcuna norma legale. Nella misura in cui l'autorità di tassazione non ha ammesso in deduzione le spese di alloggio per i mesi da gennaio a giugno, la sua proposta è ineccepibile. La borsa di studio è infatti stata riconosciuta per l'anno accademico 2015/2016, che ha avuto inizio nel mese di settembre (o di ottobre, secondo il ricorrente) del 2015. Lo stesso certificato di iscrizione all'Università di _____ per l'anno accademico 2017/2018, allegato al ricorso, indica che il contribuente si è iscritto per la prima volta l'11 ottobre 2015. Possono per contro essere ammesse in deduzione le spese per la trasferta con l'autobus nel mese di novembre 2015, che ammonta a £ 50.80, cioè fr. 75.-, trattandosi dello spostamento da e per l'aeroporto. Le spese per il conseguimento del reddito sono conseguentemente ammesse nella misura di fr. 9'008.-. 5. Il ricorso è pertanto parzialmente accolto. Per quanto concerne la tassa di giustizia e le spese processuali, la maggior parte delle stesse devono essere poste a carico del ricorrente. Secondo l'art. 231 cpv. 3 LT, infatti, esse sono poste totalmente o parzialmente a carico del ricorrente vincente se questi, conformandosi agli obblighi che gli incombevano, avrebbe potuto ottenere soddisfazione già nella procedura di tassazione o di reclamo oppure ha ostacolato con raggiri l'inchiesta della Camera di diritto tributario. Nello stesso senso si pronuncia, per l'imposta federale diretta, l'art. 144 cpv. 2 LIFD. Le spese per il conseguimento del reddito sono state chieste in deduzione dal contribuente per la prima volta con il ricorso. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è parzialmente accolto. § Di conseguenza, la decisione su reclamo del 7 marzo 2018 è riformata nel senso che dal reddito imponibile è ammessa la deduzione dei costi per il suo conseguimento, nella misura di fr. 9'008.-. 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di fr. 800.- b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 80.- per un totale di fr. 880.- sono a carico del ricorrente nella misura di tre quarti (fr. 660.-). Non si assegnano ripetibili. 3. Contro il presente Copia per conoscenza: - municipio di . per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: La segretari a :

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