

TI_GERICHTE 80.2019.41 vom 19. Dezember 2018

TI Tribunale d'appello, 2018-12-19, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2019.41

FR: TI_GERICHTE 80.2019.41 du 19 décembre 2018

IT: TI_GERICHTE 80.2019.41 del 19 dicembre 2018

Regeste

Reddito imponibile o esente: sussidio del Fondo Nazionale Svizzero per la ricerca scientifica (FNS), borsa di mobilità per dottorandi e postdottorandi, non sussidio d'assistenza

Erwägungen

E. 23

maggio 2017 l'UT richiedeva la seguente documentazione: · borsa di studio; · disoccupazione; · conti bancari. Con risposta e-mail del 31 maggio 2017, RI 1, in merito alla richiesta di documentazione affermava di aver svolto un dottorato all'Università della Svizzera Italiana a Lugano e di essere poi stato in disoccupazione fino al mese di febbraio 2014. Successivamente, avrebbe iniziato un "PostDoc" della durata di 18 mesi con una borsa di studio, per complessivi fr. 66'750.-, da parte del Fondo nazionale svizzero per la ricerca scientifica (FNS), rientrando poi in disoccupazione nel mese di settembre 2015. Dal mese di ottobre del 2015 al mese di aprile del 2016 sarebbe rimasto senza entrate e "in questa situazione [avrebbe] preso un credito dalla mia ragazza e di un amico mio". Per quanto concerne, la richiesta di documentazione, dichiarava che per i periodi di disoccupazione non aveva alcun documento e che, in merito alla borsa di studio, aveva ricevuto una sola e-mail di conferma e che il suo account dell'Università "non esiste ancora". Non avendo ricevuto la documentazione richiesta, con e-mail del 1° giugno 2017, l'UT sollecitava nuovamente l'inoltro della documentazione, e meglio di: · attestato di disoccupazione per gli anni che ne ha usufruito con l'importo versato (se non disponibili richiederli); · certificato borsa di studio; · quantificare la somma di denaro ricevuta dalla sua ragazza e dal suo amico (specificare se si tratta di un credito/prestito). Il contribuente veniva avvertito che tale scritto valeva quale diffida e che, in caso di inosservanza dell'invito, gli avrebbe inflitto una multa per violazione degli obblighi procedurali e avrebbe proceduto alla tassazione d'ufficio in base agli articoli 204 cpv. 2 LT e 130 cpv. 2 LIFD. Per tutta risposta il contribuente chiedeva al funzionario i "dati di contatti del suo superiore". C. Con decisione di tassazione del 27 settembre 2017, l'autorità fiscale determinava il reddito imponibile in fr. 60'000.- per l'IC e fr. 60'500.- per l'IFD e ai soli fini IC la sostanza imponibile in fr. 2'000.-. In particolare, nella situazione reddituale del contribuente, veniva accertato alla cifra 6.3. "Altri redditi", un reddito di fr. 66'750.-, con la motivazione "Prestazione imponibile proveniente dal FNS/SNF.". D. RI 1 impugnava la suddetta decisione, con reclamo del 17 ottobre 2017, ove contestava, in primo luogo, che l'importo di fr. 66'750.- fosse stato erroneamente considerato per l'anno 2015, mentre, a suo dire, dal mese di marzo 2014 al mese di dicembre 2014 avrebbe ricevuto fr. 37'083.- e dal mese di gennaio 2015 al mese di agosto 2015 i restanti fr. 29'667.-. In secondo luogo, sosteneva che la borsa di studio ricevuta fosse esente da tassazione, in quanto "la borsa non è considerata

come stipendio né SNF è considerato il datore di lavoro, pertanto non sussiste alcun contratto di lavoro”. A sostegno della propria tesi produceva dei documenti in merito alla vertenza in oggetto. E. Con decisione di tassazione dopo reclamo di data 19 dicembre 2018, l’autorità di prime cure respingeva integralmente il reclamo, accertando un reddito e una sostanza imponibile di importi uguali sia per l’IC sia per l’IFD alla decisione di tassazione del 27 settembre 2017, con la seguente motivazione: “Reclamo non ammesso. Con tempestivo reclamo, viene contestata l’imposizione del contributo elargito dal Fondo nazionale svizzero per la ricerca scientifica (FNS). In conformità dell’art. 23 lett. d LT sono esenti da imposta i sussidi d’assistenza 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, secondo cui sono esenti da imposta i sussidi d’assistenza provenienti da fondi pubblici o privati. Considerato che il provento ricevuto sia condizionato alla redazione di un rapporto finale da parte del contribuente, non può beneficiare dell’esenzione giusta gli articoli sopraelencati, in quanto la condizione della gratuità non è adempiuta. I rapporti di studio o di ricerca rappresentano infatti una controprestazione, la cui tipologia o valore economico sono irrilevanti. Visto quanto sopraesposto si evince come la prestazione sia imponibile come reddito ex art. 15 cpv. 1 LT e 16 cpv. 1 LIFD e la decisione di prima istanza intimata il 27 settembre 2017 è confermata.” F. Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario il contribuente si aggrava avverso la decisione di tassazione su reclamo IC/IFD 2015 del 19 dicembre 2018. Secondo l’insorgente il FNS richiede semplicemente al beneficiario del sussidio di rendere conto con regolarità di ciò che ha fatto e pertanto “il provento ricevuto dall’SNF non ha le caratteristiche del reddito e non può pertanto essere tassato come tale”. Pertanto postula l’annullamento della decisione su reclamo del 19 dicembre 2018, chiedendo che alla cifra 6.3. non venga aggiunto nessun reddito. In via sussidiaria, qualora questa Camera lo dovesse ritenere come reddito imponibile, chiede che le spese generali come le spese di trasferta e di soggiorno all’estero vengano dedotte e che il provento venga ripartito sui due periodi fiscali di competenza (2014 e 2015). G. Con osservazioni del 22 marzo 2019, la PI 1 - per il tramite dell’PI 1 - propone di aumentare il reddito imponibile a fr. 60'900.- sia per l’IC sia per l’IFD, includendo anche gli assegni familiari, precedentemente non dichiarati. Delle sue argomentazioni si dirà, laddove necessario, in corso di motivazione. H. Con raccomandata 29 novembre 2019 questa Camera ha avvisato formalmente il qui insorgente che la PI 1, con le proprie succitate osservazioni, prospettava una reformatio in pejus della decisione su reclamo di data 19 dicembre 2018, assegnandoli un termine di 10 giorni per presentare eventuali osservazioni e che, senza risposta da parte sua, si sarebbe proceduto con la decisione. A tale scritto il ricorrente non ha dato alcun seguito. 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.

E. 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. 66'750.- percepito dal ricorrente nell'ambito del programma "Early Postdoc.Mobility" del FNS. Al contrario, secondo il contribuente il provento ricevuto rientrerebbe fra i sussidi d'assistenza provenienti da fondi pubblici o privati, che la legge esenta da imposta. 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 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 PI 1, il 26 febbraio 2018 l'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC), ha adottato la Circolare n. 43, che riguarda il "Trattamento fiscale di premi a 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 qui di seguito (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). 2.6. Lo stesso FNS non condivide la giurisprudenza del Tribunale federale e la prassi dell’AFC appena evocate. In un documento, allegato anche al ricorso e intitolato *Steuerliche Behandlung von Stipendien des Schweizerischen Nationalfonds (SNF)*, ricorda che le sue borse di studio Early Postdoc.Mobility, riservate ai ricercatori postdottorato che ambiscono a migliorare il loro

profilo scientifico in un istituto di ricerca all'estero, sono concesse a giovani ricercatori, che risultano i più promettenti al termine di una selezione rigorosa. Lo scopo è di garantire la continuità accademica e scientifica in Svizzera. Le borse sono concepite in modo tale da coprire unicamente il costo della vita dei beneficiari durante il loro soggiorno all'estero. Il FNS contesta in particolare di esigere una controprestazione dai ricercatori. Non vi sarebbe infatti alcun obbligo di fornire regolarmente dei rapporti sull'avanzamento dell'attività di ricerca. Tutti e tre i criteri, stabiliti dalla giurisprudenza per l'esenzione del sussidio, sarebbero in tal modo adempiuti. Oltre a quello della gratuità, infatti, sarebbero date anche la condizione del bisogno e dell'assistenza, in quanto il FNS verserebbe sussidi solo al fine di aiutare i beneficiari e solo per coprire i loro bisogni vitali.

2.7. L'esistenza di una controprestazione è stata recentemente messa in discussione anche in una sentenza del Tribunale amministrativo del Canton Basilea Città. A suo avviso, i lavori di ricerca intrapresi dal beneficiario del sussidio non rappresenterebbero una vera e propria controprestazione, in quanto lo stesso regolamento dei sussidi del FNS prevede che i diritti relativi ai risultati della ricerca appartengano al beneficiario del sussidio. Quest'ultimo sarebbe pertanto erogato direttamente per coprire il minimo vitale per il mantenimento del ricercatore e indirettamente per promuovere l'approfondimento delle sue conoscenze scientifiche, nella prospettiva di una futura carriera scientifica. Il fatto che la concessione del sussidio prescinderebbe dalla situazione finanziaria del richiedente è stato ritenuto dalla Corte cantonale di secondaria importanza. Al ricorrente è stata comunque negata l'esenzione fiscale del sussidio, per il fatto che il Tribunale amministrativo ha ritenuto che non fosse adempiuto il requisito dello stato di bisogno (sentenza del 2.11.2017, in BJM 2018 p. 233 = StE 2018 B 26.23 n. 2). Come è stato fatto notare da autorevole dottrina, il punto di vista espresso dal tribunale basilese non tiene conto del fatto che i risultati della ricerca sussidiata dal FNS, sebbene non appartengano a quest'ultimo, vanno tuttavia a beneficio della ricerca scientifica nel suo insieme. I sussidi per la ricerca vengono infatti concessi solo se il progetto di ricerca presenta una elevata qualità scientifica e i ricercatori sono particolarmente qualificati. Negare ogni "controprestazione" significherebbe allora ignorare l'essenza della promozione della ricerca, di cui si occupa il FNS (Locher, Kommentar zum DBG, vol. I, 2 a ediz., Basilea 2019, n. 16 ad art. 24 LIFD, p. 750 s.).

2.8. In questo contesto, deve anche essere menzionata un'interpellanza (n. 19.4348), presentata al Consiglio federale il 27 settembre 2019 dal consigliere nazionale Carlo Sommaruga. Il deputato ha premesso che le borse di studio del FNS in passato non erano imposte, ma che, dopo alcune decisioni cantonali, "il Tribunale federale ha confermato nel 2014 il principio di imposizione di queste borse di studio, che nel frattempo si applica in tutta la Svizzera". Ha poi ricordato che, "secondo la circolare numero 43 dell'Amministrazione federale delle contribuzioni del 26 febbraio 2018, occorre soddisfare cumulativamente tre criteri per ottenere l'esenzione, ovvero i criteri del bisogno, dell'assistenza e della gratuità (non deve essere fornita alcuna controprestazione)", concludendo che "salvo eccezioni, le borse di studio di carattere scientifico sembrano di fatto non rientrare nel campo di applicazione dell'esenzione". Secondo l'interpellante, "l'imposizione di queste borse di studio suscita molta incomprensione nei beneficiari, che rilevano una certa incoerenza per quanto concerne il loro statuto. Questi ultimi infatti non hanno un datore di lavoro, per loro non viene versato alcun contributo sociale, sono considerati dall'AVS come persone senza attività lucrativa e nonostante ciò soggiacciono all'imposta. Pertanto vedono ridursi l'importo disponibile della borsa di studio perché quando fanno ritorno in Svizzera devono pagare le imposte". Il deputato ha allora chiesto al Consiglio federale se non ritenga che, al

fine di favorire la ricerca ed evitare che i fondi pubblici destinati alle borse di studio per la ricerca siano tassati, non occorra tornare all'esenzione completa delle borse di studio del FNS. Nel suo parere del 20 novembre 2019, il governo si è così espresso: Il diritto fiscale prevede l'imposizione della totalità dei proventi periodici o unici (principio dell'imposta generale sul reddito). Ne sono esclusi i sussidi d'assistenza provenienti da fondi pubblici o privati. Nel delimitare l'esenzione, l'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) deve attenersi alla giurisprudenza. Per questo motivo la circolare numero 43 dell'AFC del 26 febbraio 2018 elenca i tre criteri cumulativi del Tribunale federale per l'esenzione fiscale di sussidi e borse di studio: bisogno, assistenza e gratuità (DTF 137 II 328). Due sentenze del Tribunale federale hanno escluso esplicitamente la gratuità (ossia la mancanza di una controprestazione) del sostegno da parte del FNS sulla base delle sue condizioni regolamentari per l'attribuzione di una borsa di studio (sentenze del Tribunale federale del 28.4.2008, 2C_715/2007 e del 26.5.2014, 2C_78/2014). Ad esempio, è considerata controprestazione la consegna di rapporti periodici o la pubblicazione dei risultati delle ricerche con riferimento alla promozione da parte del FNS. Una modifica della prassi come richiesto dall'autore dell'interpellanza sarebbe contraria alla giurisprudenza del Tribunale federale. Secondo il Consiglio federale l'interpretazione del Tribunale federale soddisfa il principio dell'imposizione sistematica di tutti i redditi e quello della parità di trattamento. Inoltre il Governo è fortemente impegnato a promuovere la formazione, la ricerca e l'innovazione. A tale scopo, nel periodo 2017-2020 il Parlamento ha stanziato un credito di oltre 26 miliardi di franchi. Il Consiglio federale è inoltre a favore della partecipazione della Svizzera a programmi internazionali di ricerca. Recentemente, nel quadro della riforma fiscale e del finanziamento dell'AVS sono state decise altre agevolazioni fiscali per la promozione della ricerca e dello sviluppo. Per i motivi succitati il Consiglio federale ritiene che l'esenzione fiscale delle borse di mobilità del FNS non sia prioritaria ai fini della promozione della ricerca.

3. 3.1. Tornando al caso qui posto in giudizio, in mancanza della documentazione da parte del contribuente, di cui verrà detto di seguito, solo dall'atto "conferma della borsa di mobilità (" Bestätigung Mobilitätsstipendium P2TIP2_152293 ") del 3 ottobre 2017 è possibile desumere che il FNS aveva deciso di concedere al contribuente una borsa di studio (" Stipendienbetrag ") di fr. 66'750.-, ripartiti nel modo seguente: fr. 37'083.- dal 1° marzo 2014 al 31 dicembre 2014 e di fr. 29'667.- dal 1° gennaio 2015 al 31 agosto 2015, con l'aggiunta di fr. 900.- di assegni familiari (" Kinderzulagen "). Mentre l'autorità fiscale ritiene che sia un reddito imponibile secondo gli articoli 15 cpv. 1 LT e 16 cpv. 1 LIFD, l'insorgente sostiene per contro che il provento ricevuto non sia imponibile, trattandosi di una borsa di studio "concepita con il mero obiettivo di coprire il costo della vita durante il periodo di assegnazione".

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 cit., 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 dal FNS 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 a 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, anche se l'insorgente non ha prodotto la decisione con la quale il FNS gli ha attribuito la borsa di studio, è possibile giungere alla conclusione che la stessa gli sia stata conferita per svolgere un progetto di ricerca, volto al suo perfezionamento scientifico, e non certo a titolo di donazione per un qualsivoglia premio, riconoscimento o distinzione. Del resto, neppure l'insorgente pretende che il contributo litigioso abbia voluto premiare i suoi meriti culturali o scientifici.

4. 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 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.

4.2. 4.2.1. Si tratta in primo luogo di stabilire se il contribuente sia in uno stato di indigenza. Come visto, la Circolare n. 43 considera determinante, per stabilire lo stato di bisogno, il minimo vitale secondo gli articoli 9 e 10 LPC. La questione dovrà rimanere aperta in quanto, come verrà detto in proseguo, il ricorrente non ha mai prodotto la documentazione attestante la sua situazione finanziaria.

4.2.2. In merito, va premesso che, di principio, in applicazione analogica della regola generale prevista dall'art. 8 CC, nella procedura fiscale l'onere della prova è ripartito nel senso che l'autorità fiscale è tenuta a dimostrare l'esistenza di elementi che fondano o aumentano l'onere fiscale, mentre è a carico del contribuente la prova di quei fatti che concorrono ad escludere o a ridurre il debito verso l'erario (DTF 133 II 153 e 121 II 257; ASA 64 p. 493; StE 1990 B 13.1 n. 8). Nella fattispecie in esame, il ricorrente non ha comprovato la sua reale situazione economica, nonostante l'UT, a più riprese, gli avesse chiesto apposita documentazione. Si è limitato a sostenere che “per la disoccupazione (fino Febbraio 2014) non ho documenti e per Settembre 2015 ho mandato un documento con la tassazione se mi ricordo bene. Per la borsa di studio ho ricevuto un'email con la conferma. Purtroppo il mio account della Università non esiste ancora. E anche per il periodo senza entrate non ho documenti.” (cfr. e-mail 31 maggio 2017).

4.2.3. Va da sé che il qui ricorrente è venuto meno al suo dovere di collaborazione con l'autorità fiscale. Solo per questo motivo tenuto conto della ripartizione dell'onere della prova, si deve concludere che non è provato l'adempimento della prima delle tre condizioni cumulative per esentare il sussidio dall'imposta sul reddito. In considerazione del fatto che i requisiti sono cumulativi,

ciò sarebbe sufficiente per concludere che il ricorso dev'essere respinto. A titolo meramente abbondanziale, questa Camera si determinerà anche sulla sussistenza o meno degli altri due requisiti restanti, e meglio se l'entità privata o pubblica che eroga il sussidio persegue uno scopo d'assistenza e se l'erogazione ha un carattere gratuito, ovvero il beneficiario non deve fornire alcuna controprestazione. 4.3. In sé, è innegabile che il FNS non persegue uno scopo d'assistenza. Basti, a tale riguardo, considerare lo scopo della medesima emergente dall'art. 1 dello Statuto del 30 marzo 2007 del Fondo nazionale svizzero per la ricerca scientifica, secondo cui il FNS promuove la ricerca scientifica in Svizzera, ne promuove la competitività e il posizionamento internazionale, nonché la capacità di risolvere problemi. Esso s'impegna in particolar modo nella promozione delle nuove leve scientifiche. D'altronde, all'art. 5 del Regolamento del 20 marzo 2012 relativo alla concessione di borse di mobilità per i dottorandi e post-dottorandi all'inizio della carriera «Early Postdoc.Mobility» nemmeno rientra, fra i criteri formali di concessione della borsa, la situazione finanziaria del richiedente. Ciò induce ad escludere a maggior ragione che il FNS persegua scopi assistenziali. Per quanto concerne la situazione personale del ricorrente, d'altra parte, ancora una volta si deve constatare come non abbia prodotto alcuna documentazione che permetta di conoscere la sua situazione finanziaria nel momento in cui ha presentato la domanda di sussidio. Pertanto, non è possibile stabilire se l'importo erogato dal FNS, di complessivi fr. 67'650.-, gli abbia consentito di raggiungere il minimo vitale. 4.4. Infine, la borsa di studio percepita dal contribuente non è erogata a titolo gratuito, proprio perché finalizzata al conseguimento di un progetto di ricerca scientifico. Si è già sottolineato come, secondo giurisprudenza e prassi, anche gli studi o i lavori di ricerca possono 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). Ora, è incontestato che RI 1 abbia tutta una serie di obblighi derivanti dalla concessione di tale sussidio, tra cui l'obbligo di riferire. I beneficiari dei sussidi sono infatti tenuti a presentare rapporti periodici in base alle prescrizioni del Consiglio della ricerca e quest'ultimo può, inoltre, chiedere informazioni e documenti sui progetti sostenuti e sui sussidi che ha concesso nonché effettuare controlli in loco, giusta l'art. 41 cpv. 1 e 2 del Regolamento. Del resto, come già ricordato, lo scopo stesso dei sussidi del FNS consiste nel promuovere la ricerca scientifica, sicché è escluso che un sussidio erogato a un giovane ricercatore meritevole possa essere considerato "gratuito". Ne consegue che, nemmeno da questo punto di vista, è possibile considerare il sussidio come una borsa di studio esente da imposta. 5. 5.1. RI 1 ha dichiarato solo in sede di ricorso di aver percepito fr. 900.-, a titolo di assegni familiari ("Kinderzulagen"), per il periodo fiscale 2015 (01.01-31.08.2015) (cfr. pag. 1 del ricorso). 5.2. Secondo l'art. 16 cpv. 1 LT e l'art. 17 cpv. 1 LIFD sono imponibili tutti i proventi di un'attività dipendente, retta dal diritto privato o pubblico, compresi i proventi accessori, quali indennità per prestazioni straordinarie, provvigioni, assegni, premi per anzianità di servizio, gratificazioni, mance, tantièmes e altre prestazioni valutabili in denaro. Gli assegni familiari che il contribuente riceve per il mantenimento dei suoi figli dal suo datore di lavoro o dalla cassa competente fanno parte del reddito del lavoro imponibile (cfr. p. es. la sentenza del Tribunale federale del 6 aprile 1990, in ASA 60 p. 139 consid. 1; inoltre la sentenza del 16 settembre 2010 n. 2C_436/2010 consid. 5.1.1). 5.3. Nell'esame del ricorso, la Camera di diritto tributario ha le medesime attribuzioni dell'autorità di tassazione nella procedura di tassazione (art. 142 cpv. 4 LIFD e 228 cpv. 1 LT). Essa prende la sua decisione fondandosi sui risultati dell'inchiesta. Sentito il contribuente, può

modificare la tassazione anche a svantaggio del medesimo (art. 143 cpv. 1 LIFD e 230 cpv. 2 LT). La legge cantonale precisa che la Camera di diritto tributario decide le questioni di ordine e di merito in base alle risultanze dell'istruttoria senza essere vincolata alle proposte delle parti ed alla tassazione impugnata (art. 230 cpv. 1 LT). Con la sentenza, la Camera può pertanto peggiorare la tassazione contestata (reformatio in peius) ma anche andare oltre le richieste del ricorrente, con una modifica a suo favore (reformatio in melius). Avendo constatato che, oltre alla borsa di studio, il ricorrente aveva percepito anche assegni familiari nella misura di fr. 900.-, l'autorità fiscale, nelle sue osservazioni al ricorso, ha proposto di assoggettare all'imposta anche questo importo. Con scritto del 29 novembre 2019, la Camera di diritto tributario ha attribuito all'insorgente un termine di dieci giorni per prendere posizione sulla prospettata modifica della tassazione a suo svantaggio. Il ricorrente non ha risposto. Ne consegue che l'importo di fr. 900.-, percepito dal ricorrente quale padre di _____, corrispondente ad un assegno per figli, deve essere considerato nel computo del reddito imponibile.

6. 6.1. Stabilito che nel caso concreto il reddito ricevuto quale borsa di studio sia imponibile ai sensi degli articoli 15 cpv. 1 LT e 16 cpv. 1 LIFD, resta ora da determinare il periodo in cui tale reddito debba essere imposto.

6.2. Dottrina e giurisprudenza sono concordi nell'affermare che un reddito è realizzato quando il soggetto fiscale ne può disporre effettivamente, sia entrandone in possesso, cioè incassando la somma, sia ricevendo sul medesimo una pretesa giuridica ferma. Di solito, già l'acquisizione di un credito viene ritenuta costitutiva di reddito, purché l'adempimento non appaia incerto (cfr., per esempio, le sentenze del Tribunale federale n. 2C_94/2010 del 10 febbraio 2011 consid. 3.1, DTF 113 Ib 23 consid. 2e; ASA 66 p. 377 consid. 4a; ASA 66 p. 554 consid. 5d; ASA 65 p. 733 consid. 3b; StE 2003 B 21.1 n. 11 consid. 3.2). Secondo la Circolare n. 43 dell'AFC, le prestazioni sono imponibili nell'anno in cui sono state accordate al beneficiario. Sono considerate accordate e percepite quando il beneficiario ha acquisito il diritto a ottenerle.

6.3. Come si evince dal documento "conferma della borsa di mobilità" ("Bestätigung Mobilitätsstipendium P2TIP2_152293") del 3 ottobre 2017, prodotto dall'insorgente con il ricorso, la borsa di studio è stata concessa per un periodo della durata complessiva di 18 mesi, a cavallo fra il 2014 e il 2015, secondo il seguente calcolo: da marzo a dicembre 2014 fr. 37'083.- e da gennaio a agosto 2015 di fr. 30'567.-. Non avendo tuttavia il ricorrente prodotto né le attestazioni fiscali né dei conteggi relativi all'erogazione delle prestazioni percepite, non è noto se l'importo in discussione sia stato versato in un'unica soluzione o in diverse rate. In queste circostanze, si giustifica l'imposizione dell'intera borsa di studio nel periodo fiscale litigioso. Il ricorrente avrebbe infatti con ogni verosimiglianza tratto profitto da un'imposizione separata nei due periodi fiscali, in considerazione dell'aliquota progressiva. Siccome però non ha in alcun modo provato quando siano avvenuti i pagamenti, anche su questo aspetto il ricorso deve essere respinto. D'altra parte, essendo la decisione di tassazione per il periodo fiscale 2014 già passata in giudicato, l'eventuale accoglimento del ricorso avrebbe comportato l'apertura di un procedimento di recupero d'imposta per l'anno fiscale 2014, compresi gli interessi (cfr. art. 236 cpv. 1 LT e 151 cpv. 1 LIFD).

7. 7.1. Infine, il ricorrente chiede in deduzione "le spese di trasferta e soggiorno all'estero nonché tutte le spese generali necessarie, la quantificazione delle quali dovrà essere valutata nel momento in cui questo provento dovesse essere confermato quale reddito".

7.2. La più volte citata circolare n. 43 dell'AFC prevede che dai proventi lordi possano essere operate le consuete deduzioni, in particolare per i costi di conseguimento. Come già ricordato, nella procedura fiscale l'onere della prova è ripartito nel senso che l'autorità fiscale è tenuta a dimostrare l'esistenza di elementi che

fondano o aumentano l'onere fiscale, mentre è a carico del contribuente la prova di quei fatti che concorrono a escludere o a ridurre il debito verso l'erario (DTF 133 II 153 e 121 II 257; ASA 64 p. 493; StE 1990 B 13.1 n. 8). Per quanto concerne le spese deducibili dal reddito imponibile, l'onere della prova è pertanto a carico del contribuente (cfr. p. es. la sentenza del TF 2C_112/2014 del 15.9.2014 consid. 4.1 in fine). 7.3. Nella fattispecie, il ricorrente non solo non ha allegato alcun giustificativo a comprova delle spese sostenute per il conseguimento del reddito, ma neppure ne ha fornito un elenco o indicato l'ammontare. Nella misura in cui l'UT ha riconosciuto, quali spese professionali del contribuente, il forfait di fr. 2'500.- per l'IC e fr. 2'000.- per l'IFD, ha adottato una decisione che non può essere censurata. 8. Il ricorso è conseguentemente respinto per quanto attiene alla questione dell'imponibilità delle prestazioni erogate dal FNS. Al reddito in questione è tuttavia aggiunto l'importo di fr. 900.-, corrispondente agli assegni familiari. 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. § Al reddito imponibile è aggiunto l'importo di fr. 900.-, corrispondente agli assegni familiari. 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 poste a carico del ricorrente. 3. Contro il present 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.