



Imposta federale diretta

Berna, 26 febbraio 2018

Circolare n. 43

Trattamento fiscale di premi di concorso, premi d'onore, riconoscimenti o distinzioni, borse di studio e sussidi in campo culturale, sportivo e scientifico

Indice

1	Oggetto della circolare	2
2	Basi giuridiche	2
3	Criteri di distinzione	2
4	Prestazioni imponibili	3
5	Entrata in vigore	4
	Allegato: Esempi	5

1 Oggetto della circolare

I premi di concorso, i premi d'onore, i riconoscimenti o le distinzioni, le borse di studio e i sussidi in campo culturale, sportivo e scientifico possono essere donazioni che non sottostanno all'imposta federale diretta, sussidi d'assistenza esenti da imposta oppure proventi imponibili.

La presente circolare chiarisce 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.

2 Basi giuridiche

La legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta (LIFD; RS 642.11) non contiene disposizioni esplicite sul trattamento fiscale di premi di concorso, premi d'onore, riconoscimenti o distinzioni, borse di studio e sussidi. In virtù del principio dell'imposizione del reddito netto globale (cfr. sentenza del TF 2A.425/2001 del 12.11.2002 consid. 3.1), secondo l'articolo 16 capoverso 1 LIFD sottostà all'imposta sul reddito la totalità dei proventi, periodici e unici. Non sottostanno all'imposta sul reddito le donazioni e i sussidi d'assistenza provenienti da fondi pubblici o privati (cfr. art. 24 lett. a e d LIFD). Le eccezioni elencate all'articolo 24 LIFD sono interpretate in modo restrittivo (cfr. DTF 137 II 328 consid. 5.1 e DTF 131 II 1 consid. 3.3).

Considerando l'insieme delle circostanze del caso concreto, occorre anzitutto esaminare se una prestazione è una donazione o un sussidio d'assistenza proveniente da un fondo pubblico o privato. Ai fini di tale esame è necessario consultare i regolamenti o gli statuti delle entità private o pubbliche che conferiscono tali premi o sussidi. Deve inoltre essere analizzata la situazione finanziaria del beneficiario della prestazione.

Si tratta di una *donazione* se il donatore versa al donatario un patrimonio o un elemento patrimoniale senza esigere una controprestazione da quest'ultimo. L'incremento patrimoniale derivante da donazione è esplicitamente esente dall'imposta federale diretta (cfr. art. 24 lett. a LIFD), ma può essere soggetto all'imposta sulle donazioni del Cantone in questione.

Si tratta di un *sussidio d'assistenza proveniente da un fondo pubblico o privato* se la prestazione è erogata a titolo gratuito con l'intento di assistere una persona bisognosa (cfr. DTF 137 II 328 consid. 4.3 e sentenza del TF 2C_78/2014 del 26.5.2014 consid. 3.1). I sussidi d'assistenza provenienti da fondi pubblici o privati non sottostanno all'imposta sul reddito (cfr. art. 24 lett. d LIFD).

In virtù dell'articolo 129 capoverso 1 lettera a LIFD, le fondazioni sono tenute a presentare all'autorità di tassazione, per ogni periodo fiscale, un'attestazione sulle prestazioni fornite ai loro beneficiari.

3 Criteri di distinzione

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).

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).

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). 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). 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.

4 Prestazioni imponibili

Se la prestazione non è un sussidio d'assistenza esente da imposta né una donazione, in linea di principio l'importo complessivo è imponibile come reddito ai sensi dell'articolo 16 capoverso 1 LIFD (cfr. sentenza del TF 2C_715/2007 del 28.4.2008 consid. 2.4). Le prestazioni pecuniarie sono imponibili al valore nominale.

Le prestazioni in natura (ad es. automobili, animali e simili) sono valutate al loro valore di mercato, ossia al valore venale (cfr. art. 16 cpv. 2 LIFD).

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. Dai proventi lordi possono essere operate le consuete deduzioni, in particolare per i costi di conseguimento (cfr. sentenza del TF 2C_715/2007 del 28.4.2008 consid. 2.4).

5 Entrata in vigore

La presente circolare entra in vigore con la sua pubblicazione. Essa sostituisce 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».

Allegato: Esempi

Esempio 1: Trattamento fiscale di una borsa di studio

Fattispecie: Lo studente A riceve una borsa di studio pari a 1500 franchi mensili dal Cantone B, senza essere obbligato a fornire alcuna prestazione. Lo studente versa in condizioni economiche modeste e non dispone né di un reddito né di un patrimonio.

Fattispecie, variante: Il Cantone B conferisce allo studente A una borsa di studio pari a 3000 franchi mensili.

Domanda: Come deve dichiarare la borsa di studio lo studente A?

Soluzione: La borsa di studio in questione è considerata un sussidio a titolo gratuito a scopo d'assistenza. 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 LPC (cfr. le spiegazioni concernenti il criterio del bisogno contenute al n. 3 della circolare). Nell'ipotesi che il minimo vitale dello studente A ammonti a 2200 franchi mensili, quest'ultimo necessiterebbe dell'intera borsa di studio per provvedere al proprio sostentamento. La borsa di studio non supera il fabbisogno vitale e rappresenta quindi un sussidio d'assistenza proveniente da fondi pubblici ed esente dall'imposta federale diretta secondo l'articolo 24 lettera d LIFD.

Soluzione della variante: In questo caso la borsa di studio supera il fabbisogno vitale dello studente A. Di conseguenza la parte di reddito che supera il minimo vitale (vedi soluzione precedente), ovvero 800 franchi mensili, è interamente imponibile (cfr. le spiegazioni concernenti il criterio del bisogno contenute al n. 3 della circolare).

Esempio 2: Trattamento fiscale di un sussidio in campo sportivo

Fattispecie: Nel 2018 la fondazione X versa alla giovane atleta B un sussidio pari a 5000 franchi per i successivi quattro anni. L'ammontare del sussidio dipende per due terzi dal fabbisogno finanziario dell'atleta e per un terzo da altre condizioni, come l'obbligo di impegnarsi personalmente in favore della fondazione X. La collaborazione tra l'atleta e la fondazione è definita in un accordo scritto.

Domanda: Come deve dichiarare il sussidio la giovane atleta B?

Soluzione: Il sussidio versato dalla fondazione X rappresenta per due ragioni un reddito imponibile ai sensi dell'articolo 16 capoverso 1 LIFD: da un lato, l'ammontare della prestazione dipende solo in parte dal fabbisogno finanziario dell'atleta B; dall'altro, la fondazione chiede all'atleta B una controprestazione conformemente all'accordo sulla collaborazione (cfr. spiegazioni concernenti il concetto di gratuità contenute al n. 3 della circolare).

Esempio 3: Trattamento fiscale di un sussidio in campo scientifico

Fattispecie: Il dottorando C svolge compiti di ricerca al 50 per cento presso l'Università di Zurigo. Questa gli versa uno stipendio mensile pari a 1960 franchi, finanziato dalla fondazione Y.

Domanda: Come deve dichiarare lo stipendio percepito il dottorando C?

Soluzione: Per il dottorando C lo stipendio versato dall'Università di Zurigo rappresenta un reddito imponibile da attività lucrativa dipendente secondo l'articolo 17 capoverso 1 LIFD.

Esempio 4: Trattamento fiscale di un sussidio in campo scientifico

Fattispecie: La fondazione Z versa una borsa di studio di 42 000 franchi alla ricercatrice D affinché possa seguire una formazione continua all'estero. La ricercatrice D è tenuta, da una parte, a utilizzare la borsa di studio secondo le condizioni stabilite dalla fondazione Z e,

dall'altra, a presentare regolarmente un rapporto alla fondazione sull'avanzamento dei suoi lavori.

Domanda: Come deve dichiarare la borsa di studio la ricercatrice D?

Soluzione: La borsa di studio concessa dalla fondazione Z rappresenta un reddito imponibile ai sensi dell'articolo 16 capoverso 1 LIFD. Secondo il Tribunale federale, l'obbligo di presentare regolarmente alla fondazione un rapporto sull'avanzamento dei lavori di ricerca è considerato una controprestazione (cfr. spiegazioni concernenti il concetto di gratuità contenute al n. 3 della circolare).