



Imposta federale diretta

Berna, 17 luglio 2013

Circolare n. 38¹

Imposizione degli utili in capitale conseguiti mediante alienazione di fondi ubicati in zona edificabile appartenenti alla sostanza commerciale di agricoltori

Indice

1	Oggetto della circolare	3
2	Definizioni	3
2.1	Definizione di <i>fondo agricolo e silvicolo</i>	3
2.1.1	Definizione di fondo secondo il legislatore	3
2.1.2	Definizione di <i>fondo agricolo e silvicolo</i> secondo il legislatore	4
2.2	Definizione di <i>fondo agricolo e silvicolo</i> secondo il Tribunale federale ..	4
2.3	Suddivisione degli immobili della sostanza fissa in <i>fondi agricoli e silvicoli e fondi non agricoli e silvicoli</i>	5
2.4	Adeguate area circostante	6
2.4.1	Definizione di adeguata area circostante secondo il commento della legge federale sul diritto fondiario rurale	6
2.4.2	Accertamento dell'adeguata area circostante	6
2.5	Fondi ubicati in zona mista	6

¹ Completata dall'allegato 2 del 29 settembre 2017 nell'ambito dell'imposizione degli utili in capitale realizzati su terreni edificabili, su incarico della Commissione dell'economica e dei tributi del Consiglio degli Stati (CET-S)

3	Imposizione degli utili in capitale conseguiti mediante alienazione di fondi ubicati in zona edificabile e facenti parte della sostanza commerciale di agricoltori	7
3.1	Considerazione sui proventi imponibili da attività lucrativa indipendente	7
3.1.1	Alienazione.....	7
3.1.2	Proventi da attività indipendente: principio	7
3.1.3	Norma speciale per i <i>fondi agricoli e silvicoli</i>	7
3.2	Valore venale dei fondi: principio	7
3.2.1	Valore venale dei fondi assoggettati al diritto fondiario rurale e ubicati fuori zona edificabile	8
3.2.2	Valore venale dei fondi assoggettati al diritto fondiario rurale e ubicati in zona edificabile.....	8
3.3	Momento dell'incorporazione in zona edificabile	8
3.3.1	Azzonamento in un periodo fiscale la cui tassazione è già cresciuta in giudicato.....	8
3.3.2	Azzonamento durante una procedura di tassazione ancora pendente ...	8
3.4	Rappresentazione schematica	9
3.5	Diritto all'utile.....	10
3.6	Casi particolari.....	10
3.6.1	Differimento dell'imposta in caso di affitto	10
3.6.1.1	Prima dell'entrata in vigore della riforma dell'imposizione delle imprese II (RI II; fino al 31.12.2010)	10
3.6.1.2	Dopo l'entrata in vigore della riforma dell'imposizione delle imprese II (dal 1°.01.2011)	10
3.6.2	Sostituzione di beni.....	10
4	Implicazioni della sentenza del Tribunale federale 2C_11/2011 del 2 dicembre 2011.....	11
5	Attuazione della sentenza del Tribunale federale 2C_11/2011.....	11
5.1	Applicazione a tutte le procedure di tassazione pendenti per quanto concerne l'imposta federale diretta	11
5.2	Rapporto con le imposte cantonali e comunali	11
6	Entrata in vigore	12
	Allegato 1: esempi.....	13
	Allegato 2 del 29 settembre 2017	22

1 Oggetto della circolare

Nella sentenza 2C_11/2011 del 2 dicembre 2011, il Tribunale federale si è occupato principalmente di giudicare in che modo deve essere valutato, a livello di imposta cantonale sul reddito, il trasferimento di un fondo edificabile dalla sostanza commerciale di un agricoltore nella sua sostanza privata.

In virtù dell'articolo 12 capoverso 1 della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID; RS 642.14), gli utili in capitale conseguiti in seguito all'alienazione di un *fondo agricolo o silvicolo*, nonché di parti dello stesso, sono assoggettati all'imposta cantonale sugli utili da sostanza immobiliare, sempreché il prodotto dell'alienazione superi le spese di investimento (prezzo d'acquisto o valore di sostituzione, più le spese).

Secondo la citata sentenza del Tribunale federale 2C_11/2011 del 2 dicembre 2011 (2C_11/2011), le disposizioni cantonali concernenti l'imposta sugli utili da sostanza immobiliare sono armonizzate ai sensi degli articoli 8 capoverso 1 e 12 capoverso 1 LAID. Essendo assoggettati all'imposta cantonale sugli utili da sostanza immobiliare, gli utili in capitale sono esentati dall'imposta sul reddito. Pertanto, conformemente all'articolo 18 capoverso 4 della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta (LIFD; RS 642.11), gli utili conseguiti con l'alienazione di *fondi agricoli e silvicoli* rientrano nel reddito imponibile soltanto sino a concorrenza delle spese d'investimento.

Di conseguenza, agli utili conseguiti con l'alienazione di *fondi agricoli e silvicoli* è accordato uno statuto particolare (cfr. messaggio del 25 maggio 1983 a sostegno delle leggi federali sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni e sull'imposta federale diretta [FF 1983 III 25 e 102]). All'epoca del decreto del Consiglio federale del 9 dicembre 1940 concernente la riscossione di un'imposta federale diretta (DIFD), gli agricoltori erano normalmente esentati dall'obbligo di iscriversi nel registro di commercio e di tenere una contabilità, e quindi anche dall'imposta sugli utili in capitale. Del regime di allora, nelle pertinenti disposizioni della LIFD oggi vigenti, è rimasto soltanto il fatto che all'imposta sul reddito federale e cantonale sono assoggettati solamente gli ammortamenti recuperati, mentre il vero e proprio utile derivante dall'incremento di valore è assoggettato esclusivamente all'imposta cantonale e comunale sugli utili da sostanza immobiliare e a livello federale è invece esente da imposta. Si tratta di un'eccezione molto particolare.

La presente circolare ha lo scopo di chiarire le definizioni utilizzate dal Tribunale federale nella citata sentenza 2C_11/2011 del 2 dicembre 2011 e fornisce una panoramica delle ripercussioni di ordine fiscale di detta sentenza 2C_11/2011 per quanto riguarda l'imposizione degli utili in capitale conseguiti con l'alienazione di fondi in zona edificabile appartenenti alla sostanza commerciale degli agricoltori.

2 Definizioni

2.1 Definizione di *fondo agricolo e silvicolo*

2.1.1 Definizione di fondo secondo il legislatore

Il concetto di fondo non è definito in modo autonomo né nella LIFD né nella LAID. La definizione di cui agli articoli 18 capoverso 4 LIFD e 12 capoverso 1 LAID coincide con la definizione del diritto civile di cui all'articolo 655 del codice civile svizzero del 10 dicembre 1907 (CC; RS 210). Ai sensi dell'articolo 655 CC, sono fondi:

- i beni immobili;

- i diritti per sé stanti e permanenti intavolati nel registro fondiario;
- le miniere;
- le quote di comproprietà d'un fondo.

2.1.2 Definizione di *fondo agricolo e silvicolo* secondo il legislatore

La vigente prassi delle autorità fiscali concernente la definizione del concetto di *fondo agricolo e silvicolo* è ampiamente fondata sulla legge federale del 4 ottobre 1991 sul diritto fondiario rurale (LDFR; RS 211.412.11). Secondo l'articolo 6 capoverso 1 LDFR, è agricolo il fondo che si presta alla gestione agricola o orticola. Sono fondi agricoli anche i diritti di godimento e di partecipazione su almeude, alpi, foreste e pascoli appartenenti a consorzi di almeude, alpi, foreste o ad altre simili corporazioni (cfr. art. 6 cpv. 2 LDFR).

Per azienda agricola si intende un insieme di fondi, costruzioni e impianti agricoli che servono da base alla produzione agricola e la cui gestione secondo gli usi del Paese necessita di almeno un'unità standard di manodopera (cfr. art. 7 cpv. 1 LDFR). Anche i fondi affittati per una lunga durata vanno considerati come parte che serve all'azienda agricola e quindi, in virtù dell'articolo 7 capoverso 4 lettera c LDFR, come fondi agricoli.

In virtù dell'articolo 8 capoverso 1 LDFR, le disposizioni sui singoli fondi agricoli si applicano all'azienda agricola che:

- a) è lecitamente affittata particella per particella, interamente o prevalentemente, da oltre sei anni e non soltanto temporaneamente né per ragioni personali ai sensi dell'articolo 31 capoverso 2 lettere e e f della legge federale del 4 ottobre 1985 sull'affitto agricolo (LAAgr; RS 221.213.2) o;
- b) non è più adatta ad essere conservata indipendentemente dalla sua estensione a causa di una struttura aziendale sfavorevole.

2.2 Definizione di *fondo agricolo e silvicolo* secondo il Tribunale federale

Nella sua sentenza 2C_11/2011 del 2 dicembre 2011, il Tribunale federale stabilisce in particolare che il concetto di *fondo agricolo e silvicolo* non è definito o ulteriormente precisato né nelle disposizioni della LIFD, né in quelle della LAID (cfr. cifra 2.1.1). Secondo il Tribunale federale, per la definizione di tale concetto occorre invece basarsi sulla LDFR, sulla legge federale del 22 giugno 1979 sulla pianificazione del territorio (LPT; RS 700) e sulla legge federale del 29 aprile 1998 sull'agricoltura (LAgr; RS 910.1). Queste leggi sono accomunate dal fatto che puntano tutte a far sì che il suolo agricolo, fattore di produzione essenziale per l'economia nazionale, rimanga di proprietà delle aziende agricole. Nel diritto fiscale la definizione di fondo agricolo e silvicolo deve dunque essere concretizzata conformemente al campo d'applicazione, alla sfera di protezione e alle restrizioni del diritto di alienazione risultanti dalla legislazione sul diritto fondiario rurale.

Conformemente a questa giurisprudenza, si può parlare di fondo fiscalmente privilegiato ai sensi dell'articolo 18 capoverso 4 LIFD se sono adempiuti i presupposti previsti per l'applicazione della LDFR (cfr. cifra 2.1.2). Secondo il Tribunale federale, tali presupposti sono adempiuti principalmente quando si tratta, a norma dell'articolo 2 capoverso 1 LDFR, di fondi isolati o facenti parte di un'azienda agricola ubicati fuori da una zona edificabile secondo l'articolo 15 LPT e di cui sia lecita un'utilizzazione agricola. Sempre secondo la citata sentenza 2C_11/2011 del 2 dicembre 2011, inoltre, devono essere considerati fiscalmente privilegiati anche i fondi definiti in quattro altri casi specifici menzionati all'articolo 2 capoverso 2 LDFR, vale a dire:

- a) i fondi e le parti di fondi comprendenti edifici e impianti agricoli, inclusa un'adeguata area circostante, ubicati in una zona edificabile e facenti parte di un'azienda agricola;
- b) le selve facenti parte di un'azienda agricola;
- c) i fondi ubicati in parte in una zona edificabile, fintanto che non sono suddivisi secondo le zone di utilizzazione;
- d) i fondi con utilizzazione mista, non suddivisi in una parte agricola e in una parte non agricola.

A norma dell'articolo 2 capoverso 1 LDFR, si può parlare di *fondi agricoli e silvicoli* ai sensi dell'articolo 18 capoverso 4 LIFD principalmente nel caso in cui si tratta di fondi isolati o facenti parte di un'azienda agricola ubicati fuori da una zona edificabile secondo l'articolo 15 LPT e di cui sia lecita un'utilizzazione agricola.

Un fondo comprendente edifici e impianti agricoli ubicato in zona edificabile, inclusa un'adeguata area circostante (cfr. cifra 2.4) rientra nel campo d'applicazione e nella sfera protetta del diritto fondiario rurale (cfr. art. 2 cpv. 2 lett. a LDFR) e soddisfa pertanto la definizione data dal Tribunale federale di *fondo agricolo e silvicolo*, se sono inoltre adempiute le seguenti condizioni cumulative:

- deve essere utilizzato per la gestione agricola ai sensi dell'articolo 6 LDFR e
- deve far parte di un'azienda agricola ai sensi dell'articolo 7 LDFR.²

2.3 Suddivisione degli immobili della sostanza fissa in *fondi agricoli e silvicoli* e *fondi non agricoli e silvicoli*

Secondo il Tribunale federale il privilegio fiscale eccezionale non si applica ai fondi non edificati e interamente ubicati in zona edificabile che però non costituiscono un'*adeguata area circostante* di un fondo comprendente edifici e impianti agricoli ai sensi dell'articolo 2 capoverso 2 LDFR. Il fatto che si tratti di fondi non edificati esclude a priori il privilegio fiscale senza che occorra verificare ancora se il fondo è utilizzato per la gestione agricola e faccia parte di un'azienda agricola.³

Il rifiuto ad applicare l'articolo 18 capoverso 4 LIFD non è dovuto al fatto che il fondo è ubicato in zona edificabile, bensì al fatto che si tratta di un fondo non edificato interamente situato in zona edificabile, senza appartenere all'*adeguata area circostante* di un fondo comprendente edifici e impianti agricoli.⁴

Di conseguenza, i fondi in zona edificabile che non adempiono i presupposti descritti alle cifre 2.1 e 2.2 della presente circolare non costituiscono *fondi agricoli e silvicoli*.

² Cfr. DTF 2C_11/2011, consid. 2.2.2 e DTF 2C_539/2010 del 15 dicembre 2010.

³ Cfr. DTF 2C_11/2011, consid. 2.2 e 2.3.

⁴ Cfr. DTF 2C_11/2011, consid. 2.3.1.

2.4 Adeguata area circostante

2.4.1 Definizione di adeguata area circostante secondo il commento della legge federale sul diritto fondiario rurale⁵

Le dimensioni dell'adeguata area circostante sono definite in funzione delle condizioni locali e aziendali. In particolare, quest'area comprende:

- le aree di circolazione necessarie alla gestione dell'azienda; gli accessi agli stabili aziendali devono essere percorribili con autocarri;
- le aree di sosta in rapporto con le necessarie rimesse, dove lasciare macchinari e veicoli dell'azienda per non doverli riparcheggiare all'interno degli stabili dopo ogni utilizzo durante la stagione;
- nelle aziende detentrici di animali, le corti che servono al soddisfacimento delle esigenze previste dall'ordinanza del 23 aprile 2008 sulla protezione degli animali (OPAn; RS 455.1) riguardo alle possibilità di movimento per gli animali. I depositi per il concime aziendale e le balle di insilato fanno parte degli edifici e impianti dell'azienda;
- il giardino domestico, comprendente sia la parte adibita alla coltivazione di fiori e ortaggi destinati al consumo proprio, sia un'adeguata superficie all'aria aperta a disposizione della famiglia (area riposo);
- l'area all'esterno dei garage destinata al parcheggio di una o due automobili della famiglia o di visitatori.

Altri fondi o parti degli stessi non rientrano nella nozione di adeguata area circostante.

2.4.2 Accertamento dell'adeguata area circostante

Se sussistono dubbi sulla necessità di un'area per la gestione aziendale o sulla sua appartenenza all'azienda, può essere richiesta una decisione d'accertamento ai sensi dell'articolo 84 LDFR. La competenza per l'emanazione delle decisioni di accertamento spetta all'autorità che si occupa dell'esecuzione del DFR (cfr. art. 84 LDFR).

Esempio 4 nell'allegato

2.5 Fondi ubicati in zona mista

In virtù dell'articolo 2 capoverso 2 lettera c LDFR, sono assoggettati al diritto fondiario rurale anche i fondi ubicati in parte in una zona edificabile, fintanto che non sono suddivisi secondo le zone di utilizzazione. A titolo cautelativo, vengono integralmente assoggettati alla LDFR anche i fondi parzialmente assoggettati che si trovano sul confine di zona (cfr.

TF 2C_11/2011, consid. 2.2.1 nonché Kommentar zum Bundesgesetz über das bürgerliche Bodenrecht, n. 27 ad art. 2 LDFR).

⁵ Kommentar zum Bundesgesetz über das bürgerliche Bodenrecht vom 4. Oktober 1991, edito dall'Unione svizzera dei contadini, 2a edizione, Brugg 2011.

3 Imposizione degli utili in capitale conseguiti mediante alienazione di fondi ubicati in zona edificabile e facenti parte della sostanza commerciale di agricoltori

3.1 Considerazione sui proventi imponibili da attività lucrativa indipendente

3.1.1 Alienazione

Il concetto di alienazione secondo l'articolo 12 capoverso 1 LAID comprende di principio ogni forma di trasferimento della proprietà prevista dal diritto civile e così pure le forme di passaggio della proprietà previste in virtù del diritto pubblico che non comportano né esenzione fiscale né fattispecie che giustificano un differimento dell'imposizione. I casi principali di alienazione sono la compravendita, la permuta, il conferimento di un fondo a una società di persone, una società di capitali o una società cooperativa, il conferimento di un fondo facente parte della sostanza privata a una società semplice, in nome collettivo o in accomandita. In tale contesto il concetto di alienazione comprende soltanto il trasferimento di proprietà che viene eseguito a titolo oneroso e genera un utile in capitale.

L'articolo 18 capoverso 2 LIFD annovera inizialmente gli utili in capitale conseguiti mediante alienazione tra i proventi da attività indipendente. Il concetto di alienazione designa le operazioni che portano alla realizzazione di utili in capitale. L'alienazione a titolo oneroso porta alla realizzazione di un utile imponibile in capitale. L'oggetto dell'imposta, tuttavia, non è l'alienazione, bensì l'utile che in generale viene conseguito con l'alienazione (cfr. art. 16 e 18 LIFD).

3.1.2 Proventi da attività indipendente: principio

Secondo l'articolo 18 capoverso 2 LIFD fanno parte di principio dei proventi da attività lucrativa anche tutti gli utili in capitale conseguiti mediante alienazione, realizzazione o rivalutazione contabile di elementi della sostanza commerciale. Il trasferimento di questi elementi nella sostanza privata o in imprese o stabilimenti d'impresa siti all'estero è equiparato all'alienazione. La sostanza commerciale comprende tutti i valori patrimoniali che servono integralmente o in modo preponderante all'attività lucrativa indipendente.

3.1.3 Norma speciale per i *fondi agricoli e silvicoli*

L'articolo 18 capoverso 4 LIFD rappresenta una norma speciale rispetto al capoverso 2 della stessa disposizione. Gli utili in capitale conseguiti con l'alienazione di *fondi agricoli e silvicoli* rientrano nel reddito imponibile soltanto sino a concorrenza delle spese d'investimento. L'articolo 18 capoverso 4 LIFD esclude dunque dall'imposta sul reddito gli utili realizzati sui *fondi agricoli e silvicoli* nella misura in cui eccedono le spese d'investimento.

3.2 Valore venale dei fondi: principio

Il valore venale di un fondo equivale al prezzo d'acquisto praticabile in normali condizioni senza tener conto di situazioni insolite o personali. In genere è stabilito in un'ottica di redditività sulla base del valore reale e del valore di reddito.

Per valore venale si intende il prezzo medio al quale vengono venduti fondi di dimensioni, posizione e qualità uguali o analoghe nella stessa regione in normali condizioni (cfr. DTF 103 la 103 consid. 3a).

3.2.1 Valore venale dei fondi assoggettati al diritto fondiario rurale e ubicati fuori zona edificabile

L'acquisto di fondi agricoli è soggetto ad autorizzazione. In virtù dell'articolo 63 LDFR, l'autorizzazione è rifiutata se è stato pattuito un prezzo esorbitante. Secondo l'articolo 66 LDFR, il prezzo d'acquisto è esorbitante se supera di oltre il 5 per cento il prezzo pagato in media per aziende o fondi agricoli paragonabili della stessa regione durante gli ultimi cinque anni. I Cantoni possono aumentare questa percentuale sino al 15 per cento al massimo nella loro legislazione (cfr. art. 66 cpv. 2 LDFR). In ogni Cantone, l'autorità competente per il rilascio dell'autorizzazione tiene una statistica delle vendite per poter determinare in qualsiasi momento questi valori empirici. Il prezzo di vendita massimo che è stato o viene autorizzato rappresenta il valore venale del fondo agricolo secondo la LDFR.

3.2.2 Valore venale dei fondi assoggettati al diritto fondiario rurale e ubicati in zona edificabile

La parte del fondo ubicata in zona edificabile viene considerata terreno edificabile e valutata in base al valore commerciale.

3.3 Momento dell'incorporazione in zona edificabile

3.3.1 Azzonamento in un periodo fiscale la cui tassazione è già cresciuta in giudicato

All'epoca dell'incorporazione in zona edificabile, il fondo aveva un valore venale determinato in base al diritto fondiario rurale. La differenza tra le spese d'investimento e il valore venale agricolo (cfr. cifra 3.2.1) al momento dell'azzonamento rappresenta l'utile in capitale massimo che poteva essere realizzato sotto il regime del diritto fondiario rurale (cfr. art. 66 LDFR). L'utile in capitale così determinato può essere esonerato dall'imposta federale diretta su domanda del contribuente.⁶ L'aumento di valore conseguito con l'azzonamento è assoggettato all'imposta federale diretta sul reddito.

3.3.2 Azzonamento durante una procedura di tassazione ancora pendente

In una procedura di tassazione pendente, nell'anno dell'azzonamento il contribuente può richiedere la rivalutazione esente da imposta entro i limiti della differenza tra le spese d'investimento e il nuovo valore contabile fiscale (valore venale secondo la LDFR prima dell'azzonamento) conformemente alla cifra 3.1.3 della presente circolare.⁷

Con l'azzonamento, il fondo viene escluso dalla sfera protetta dalla LDFR. Sull'aumento di valore conseguente all'azzonamento deve essere percepita l'imposta sul reddito.⁸

Esempi 1 e 2 nell'allegato

⁶ Art. 18 cpv. 4 LIFD.

⁷ Art. 18 cpv. 4 LIFD.

⁸ Cfr. DTF 2C_11/2011 consid. 2.4.

3.4 Rappresentazione schematica

L'esempio che segue illustra le conseguenze di quanto esposto sopra alle cifre 3.1 - 3.3:

al momento in cui ha ripreso l'azienda, un agricoltore ha acquistato un *fondo agricolo e silvicolo* al prezzo di CHF 0.50 al m². Qualche tempo dopo il fondo viene incorporato in zona edificabile. Fondandosi su vendite analoghe avvenute nella stessa zona negli ultimi cinque anni precedenti l'azzonamento, l'ufficio dell'agricoltura, autorità competente per il rilascio dell'autorizzazione d'acquisto, stabilisce il valore venale ai sensi della LDFR a CHF 7.50 al m². Subito dopo l'azzonamento viene venduto un fondo analogo in zona edificabile. In quel caso il valore venale al m² è di CHF 207.50. Alcuni anni più tardi l'agricoltore rivende il suo fondo per CHF 307.50 al m². Il fondo non è edificato e il valore contabile fiscale al momento della vendita è sempre di CHF 0.50 al m² (valore corrispondente alle spese d'investimento).

Rappresentazione schematica:

	CHF/m ²		Utile in capitale
Prezzo di vendita del terreno edificabile	307.50	Terreno edificabile	Imposta sul reddito Conforme alla DTF 2C_11/2011 del 02.12.2011 CHF 300.00
Valore venale del terreno edificabile al momento dell'azzonamento	207.50		
Valore venale LDFR prima dell'azzonamento	7.50	Fondo agricolo	Esente da imposta Art. 18 cpv. 4 LIFD CHF 7.00*
Prezzo d'acquisto	-0.50		

*Questo è un valore definito secondo il diritto fondiario rurale; per questa ragione la differenza (CHF 7.50 – 0.50) è esente da imposta secondo l'articolo 18 capoverso 4 LIFD.

L'utile in capitale corrisponde di principio alla differenza tra il valore contabile fiscale (= spese d'investimento, CHF 0.50/m²) e il prezzo di vendita (CHF 307.50/m²). Su domanda del contribuente, rimane esente da imposta la parte dell'utile in capitale così calcolata che secondo la LDFR avrebbe potuto essere realizzata con la vendita come *fondo agricolo e silvicolo* ai sensi dell'articolo 18 capoverso 4 LIFD al momento dell'azzonamento (= CHF 7.00/m²). L'utile residuo (= CHF 300.00/m²) deve essere qualificato come reddito imponibile da attività indipendente ai sensi dell'articolo 18 capoverso 2 LIFD.

3.5 Diritto all'utile

Eventuali utili in capitale derivanti dalla vendita di un *fondo agricolo e silvicolo* spettano integralmente all'alienante. Le quote di utile netto vengono attribuite agli aventi diritto all'utile come incremento patrimoniale esente da imposta.⁹ I pagamenti delle quote di utile netto non devono essere contabilizzati quali fattori di reddito.

3.6 Casi particolari

3.6.1 Differimento dell'imposta in caso di affitto

In seguito al differimento dell'imposta, al momento della fattispecie che giustifica il differimento non viene ammessa la realizzazione di un'utile fiscalmente rilevante. Questa deroga dal principio della realizzazione è disciplinata in modo esaustivo. La realizzazione per la quale è stato concesso un differimento dell'imposta non costituisce il punto di partenza per il calcolo dell'imposta. Questa si basa invece sull'ultima alienazione imponibile o sull'ultimo conferimento imponibile alla sostanza commerciale (cfr. art. 18 cpv. 2 LIFD e circolare n. 31 dell'AFC del 22 dicembre 2010).

3.6.1.1 Prima dell'entrata in vigore della riforma dell'imposizione delle imprese II (RI II; fino al 31.12.2010)

Fino al 31 dicembre 2010, in caso di cessazione dell'esercizio o di affitto definitivo di un'azienda agricola l'azienda era di norma trasferita dalla sostanza commerciale alla sostanza privata, con conseguente imposizione delle riserve occulte realizzate sotto il profilo della sistematica fiscale.

Per quanto riguarda le procedure di tassazione ancora pendenti, occorre esaminare nel singolo caso se le conseguenze fiscali non siano state regolate contestualmente in modo vincolante per mezzo di un reversale. Se ciò non è avvenuto, alla procedura di tassazione pendente deve essere applicata la nuova prassi del Tribunale federale introdotta in seguito alla sentenza del 2 dicembre 2011.

3.6.1.2 Dopo l'entrata in vigore della riforma dell'imposizione delle imprese II (dal 1°.01.2011)

In seguito all'entrata in vigore del nuovo articolo 18a capoverso 2 LIFD, introdotto nell'ambito della riforma dell'imposizione delle imprese II, si applica ora la presunzione legale in base alla quale i beni affittati rimangono nella sostanza commerciale del locatore. Questo vale anche per le aziende la cui sostanza mobiliare è venduta all'affittuario. L'affitto di un'azienda agricola è ormai considerato trasferimento dalla sostanza commerciale a quella privata solo sulla base di un'esplicita domanda del contribuente. In mancanza di tale domanda, il reddito che deriva è considerato reddito da attività lucrativa indipendente (cfr. cifra 4.3 della circolare n. 31 dell'AFC del 22 dicembre 2010 e circolare n. 26 dell'AFC del 16 dicembre 2009).

Esempio 3 nell'allegato

3.6.2 Sostituzione di beni

In virtù dell'articolo 30 capoverso 1 LIFD, in caso di sostituzione di immobilizzi necessari all'azienda, le riserve occulte possono essere trasferite su beni sostitutivi se questi beni sono parimenti necessari all'azienda e sono situati in Svizzera. Rimane salva l'imposizione in caso

⁹ Art. 16 cpv. 3 o art. 24 lett. a LIFD.

di sostituzione di immobili con beni mobili. I beni sostitutivi non vengono acquistati a scopo di alienazione, bensì per essere usati ripetutamente e consumati. I beni d'investimento necessari all'azienda sono direttamente destinati alla produzione aziendale e non possono essere alienati senza compromettere il processo produttivo aziendale. I beni necessari all'azienda rappresentano una componente indispensabile dell'unità aziendale (cfr. sentenza del Tribunale federale 2A.122/2005 del 16 settembre 2005, in: Zürcher Steuerpraxis [ZStP] 2005, 378).

Nell'ambito della sostituzione il fondo alienato viene sostituito e l'utile imponibile ma differito deve essere trasferito sul fondo sostitutivo acquistato. In caso di successiva alienazione di fondi sostitutivi o di parti degli stessi comprendenti edifici e impianti agricoli (inclusa un'adeguata area circostante), appartenenti a un'azienda agricola e ubicati in zona edificabile, l'utile derivante dall'incremento di valore è assoggettato all'imposta cantonale sull'utile da sostanza immobiliare ed è esentato dall'imposta federale diretta. L'incremento di valore residuo (parte non compresa nell'adeguata area circostante) e gli ammortamenti recuperati che erano stati differiti sono assoggettati all'imposta sul reddito.

Esempi 4 e 5 nell'allegato

4 Implicazioni della sentenza del Tribunale federale 2C_11/2011 del 2 dicembre 2011

Nella sentenza 2C_11/2011 il Tribunale federale fornisce per la prima volta una definizione di *fondo agricolo e silvicolo* in relazione con l'alienazione di fondo ubicato in zona edificabile e con l'utile in capitale imponibile che ne deriva. Si tratta di una definizione restrittiva e pertanto la nuova giurisprudenza estende l'imposizione degli utili in capitale conseguiti dagli agricoltori.

5 Attuazione della sentenza del Tribunale federale 2C_11/2011

5.1 Applicazione a tutte le procedure di tassazione pendenti per quanto concerne l'imposta federale diretta

La nuova prassi stabilita dal Tribunale federale con la sentenza 2C_11/2011 del 2 dicembre 2011 deve essere applicata a tutte le procedure di tassazione pendenti ancora aperte al momento dell'entrata in vigore delle presente circolare.

Nell'ambito di una procedura di recupero d'imposta secondo l'articolo 151 capoverso 1 LIFD, l'autorità fiscale procede al recupero dell'imposta non incassata quando fatti o mezzi di prova sconosciuti in precedenza permettono di stabilire che la tassazione è stata indebitamente omessa o che la tassazione cresciuta in giudicato è incompleta, ovvero che una tassazione omessa o incompleta è dovuta a un crimine o a un delitto contro l'autorità fiscale. Il recupero d'imposta può dunque entrare in considerazione soltanto se emerge a posteriori che la base della decisione era inesatta sin dall'inizio.

La sentenza del Tribunale federale del 2 dicembre 2011 non è costitutiva di fatti nuovi o incompletezze ai sensi dell'articolo 151 LIFD. Pertanto, non è possibile procedere al recupero d'imposta per le tassazioni già cresciute in giudicato.

5.2 Rapporto con le imposte cantonali e comunali

Se è già cresciuta in giudicato, la tassazione per le imposte cantonali e comunali non influisce in alcun modo sulla procedura di tassazione pendente per l'imposta federale diretta.

6 Entrata in vigore

La presente circolare entra in vigore il 17 luglio 2013 ed è applicabile a tutte le procedure di tassazione pendenti ancora aperte al momento dell'entrata in vigore delle presente circolare.

Allegato 1: esempi

Esempio 1: *incorporazione parziale di una particella in zona edificabile, parcellazione, vendita:* *azienda agricola ai sensi della LDFR*

L'agricoltore Giovanni Rossi gestisce un'azienda agricola ai sensi della LDFR. Nel 2006 viene incorporato in zona edificabile un terzo di una particella a lui appartenente, non edificata di 1,5 ettari in totale, situata ai margini del paese. La superficie incorporata misura quindi 0,5 ettari e il resto della particella 1,0 ettaro.

Nel 2013 Giovanni Rossi fa parcellare il terreno edificabile di 0,5 ettari e lo vende. Le spese d'investimento per la particella ammontano a CHF 0.50/m². Il valore venale in base alla LDFR prima dell'azzoneamento è pari a CHF 7.50/m². Nel 2006 il valore venale del terreno edificabile dopo l'azzoneamento è pari a CHF 207.50/m². Nel 2013 il valore venale del terreno edificabile è di CHF 307.50/m².

Domande:

1. Conseguenze fiscali al momento dell'azzoneamento?
2. Conseguenze fiscali al momento della parcellazione?
3. Conseguenze fiscali al momento della vendita nel 2013?

Risposte:

1. Conseguenze fiscali al momento dell'azzoneamento

Nessuna conseguenza.

2. Conseguenze fiscali al momento della parcellazione

Nessuna conseguenza.

3. Conseguenze fiscali al momento della vendita

In virtù della sentenza del Tribunale federale 2C_11/2011 del 2 dicembre 2011, gli utili conseguiti mediante alienazione di parcelle di terreno edificabile sono assoggettati all'imposta federale diretta. Motivazione: la particella non è più assoggettata alla LDFR e pertanto non rientra più nel campo d'applicazione del privilegio fiscale previsto all'articolo 18 capoverso 4 LIFD.

Calcolo:

Prezzo di vendita: 5 000 m ² a CHF 307.50/m ²	CHF	1 537 500
Dedotte le spese d'investimento: 5000 m ² a CHF 0.50/m ²	- CHF	<u>2 500</u>
Utile lordo conseguito con l'alienazione	CHF	1 535 000
Importo fiscalmente privilegiato in virtù dell'art. 18 cpv. 4 LIFD: utile sino a concorrenza del valore venale LDFR: 5 000 m ² a CHF 7/m ²	- CHF	<u>35 000</u>
Importo assoggettato all'imposta federale diretta in base all'art. 18 cpv. 2 LIFD (ante deduzione dei contributi AVS)	CHF	<u>1 500 000</u>

Esempio 2: *incorporazione parziale di una particella in zona edificabile, parcellazione, vendita:*
non si tratta di un'azienda agricola ai sensi della LDFR

Fattispecie analoga a quella dell'esempio 1 ma la fattoria **non** è un'azienda agricola ai sensi della LDFR.

Domande:

1. Conseguenze fiscali al momento dell'azionamento?
2. Conseguenze fiscali al momento della parcellazione?
3. Conseguenze fiscali al momento della vendita nel 2013?

Risposte:

Risposte **identiche a quelle dell'esempio 1.**

Esempio 3: incorporazione di un'intera particella in zona edificabile, affitto, trasferimento dalla sostanza commerciale a quella privata: azienda agricola ai sensi della LDFR

L'agricoltore Giovanni Rossi gestisce un'azienda agricola ai sensi della LDFR. Nel 2006 una particella di 0,5 ettari non edificata, situata ai margini del paese viene incorporata in zona edificabile.

Nel 2013 Giovanni Rossi affitta la sua fattoria e domanda il trasferimento della medesima nella sostanza privata.

Le spese d'investimento per la particella ammontano a CHF 0.50/m².

Prima dell'azzoneamento il valore venale in base alla LDFR è pari a CHF 7.50/m².

Dopo l'azzoneamento il valore venale del terreno edificabile è pari a CHF 207.50/m².

Nel 2013 il valore venale del terreno edificabile è pari a CHF 307.50/m².

Domanda:

Conseguenze fiscali al momento dell'affitto?

Risposta:

Dato che al momento dell'affitto Giovanni Rossi domanda il trasferimento del bene agricolo dalla sostanza commerciale a quella privata secondo l'articolo 18a capoverso 2 LIFD, bisogna conteggiare le riserve occulte. La particella è interamente situata in zona edificabile e secondo l'articolo 2 capoverso 1 lettera a LDFR non è assoggettata al diritto fondiario rurale. Quindi non può beneficiare integralmente del privilegio fiscale previsto all'articolo 18 capoverso 4 LIFD.

Calcolo:

Valore di trasferimento: 5 000 m ² a CHF 307.50/m ²	CHF	1 537 500
Dedotte le spese d'investimento: 5 000 m ² a CHF 0.50/m ²	- CHF	<u>2 500</u>
Utile lordo del trasferimento	CHF	1 535 000
Importo fiscalmente privilegiato secondo l'art. 18 cpv. 4 LIFD:		
Utile sino a concorrenza del valore venale LDFR: 5 000 m ² a CHF 7/m ²	- CHF	<u>35 000</u>
Importo assoggettato all'imposta federale diretta in base all'art. 18 cpv. 2 LIFD (ante deduzione dei contributi AVS)	CHF	<u>1 500 000</u>

In virtù dell'articolo 18a capoverso 1 LIFD, il contribuente può chiedere il differimento dell'imposizione dell'utile sul plus valore (nuovo valore ai fini dell'imposta sul reddito = CHF 37 500; corrisponde alle spese d'investimento di CHF 2500 più l'importo esente da imposta, pari a CHF 35 000) fino al momento dell'alienazione del terreno edificabile. Allora sarà determinante il valore venale al momento dell'alienazione (e non più CHF 1 537 500).

Esempio 4: *trasferimento con sostituzione di beni dalla vendita di una particella con fattoria – superficie non appartenente all’adeguata area circostante:*
azienda agricola ai sensi della LDFR

Dopo il trasferimento (avvenuto entro il termine previsto in caso di sostituzione di beni), subito dopo l’azzoneamento l’agricoltore Enrico Bernasconi vende la propria fattoria con abitazione, fienile e rimessa per un totale di 0,415 ettari di superficie. L’attuale tassazione concernente l’imposta federale diretta è ancora pendente. La particella venduta con la fattoria è interamente ubicata in zona edificabile. La fattoria è un’azienda agricola ai sensi dell’articolo 7 LDFR.

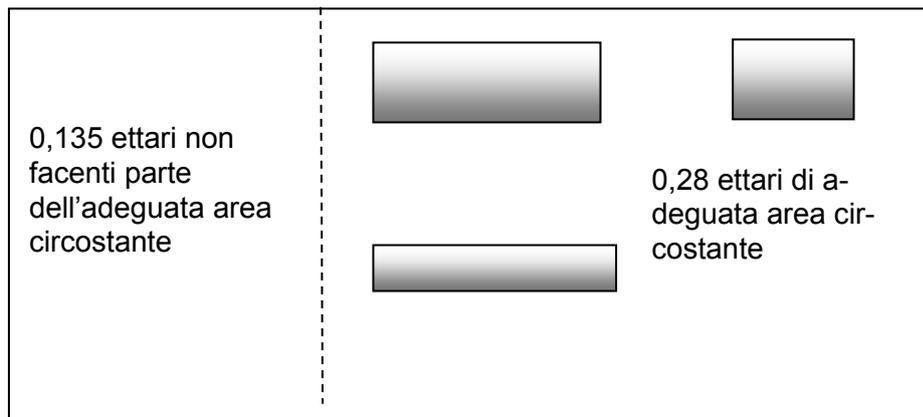
Le spese d’investimento per la particella ammontano a: CHF 2075 (0.50/m²) per il terreno e CHF 400 000 per gli edifici (senza terreno).

I valori contabili fiscali della particella ammontano a: CHF 2075 (0.50/m²) per il terreno e CHF 300 000 per gli edifici (senza terreno).

Prima dell’azzoneamento, il valore venale del fondo non edificato in base alla LDFR ammonta a CHF 7.50/m² per il terreno e a CHF 600 000 per gli edifici.

Il prezzo di vendita per gli edifici è pari a CHF 1 000 000 e per il terreno edificabile a CHF 307.50/m².

Piano della fattoria: la azzoneamento di 0,415 ettari in totale



Domande:

1. Quanto misura la superficie della particella non facente parte dell’adeguata area circostante?
2. L’operazione può essere considerata sostituzione di beni?
3. Conseguenze fiscali?

Risposte:

1. Quanto misura la superficie della particella non facente parte dell'adeguata area circostante?

Secondo la citata sentenza del TF 2C_11/2011 quest'area deve essere determinata poiché soltanto l'adeguata area circostante può beneficiare dell'eccezione indicata alla cifra 2.2.1 della sentenza:

«... si può parlare di fondo fiscalmente privilegiato soltanto se sono adempiuti i presupposti previsti per l'applicazione della LDFR. Tali presupposti sono adempiuti principalmente quando si tratta, a norma dell'articolo 2 capoverso 1 LDFR, di fondi isolati o facenti parte di un'azienda agricola ubicati fuori da una zona edificabile secondo l'articolo 15 LPT e di cui sia lecita un'utilizzazione agricola. **Inoltre, la LDFR è applicabile** (e quindi anche la summenzionata eccezione) in quattro altri casi specifici menzionati all'articolo 2 capoverso 2 LDFR, e precisamente:

- a) ai fondi e alle parti di fondi comprendenti edifici e impianti agricoli, inclusa un'adeguata area circostante, ubicati in una zona edificabile e facenti parte di un'azienda agricola;
- b) ...
- c) ...
- d) ...»

La suddivisione dell'area circostante (in parte compresa nell'adeguata area circostante e parte non compresa nell'adeguata area circostante) deve essere effettuata conformemente ai principi definiti sopra alla cifra 2.4 della presente direttiva.

Nel presente esempio l'adeguata area circostante della particella della fattoria con gli edifici e gli impianti è stata quantificata, in considerazione dell'articolo 2 capoverso 2 LDFR, a 0,28 ettari, e la riserva di terreno edificabile (parte non compresa nell'adeguata area circostante) a 0,135 ettari (cfr. piano della fattoria).

2. L'operazione può essere considerata sostituzione di beni?

La sostituzione con immobilizzi necessari all'azienda è possibile. Il calcolo e l'attribuzione delle imposte differite possono essere dedotti dalle risposte che seguono.

3. Conseguenze fiscali

La particella è interamente ubicata in zona edificabile ed è assoggettata al diritto fondiario rurale in virtù dell'articolo 2 capoverso 1 lettera a LDFR. La parte non compresa nell'adeguata area circostante non può beneficiare dell'imposizione privilegiata ai sensi dell'articolo 18 capoverso 4 LIFD. Dato che si tratta di un'azienda agricola ai sensi della LDFR, l'utile da incremento di valore realizzato sugli edifici e sull'adeguata area circostante (cfr. DTF 2C_11/2011 consid. 2.2.1) è esente da imposta in virtù dell'articolo 18 capoverso 4 LIFD.

Calcolo:

Prezzo di vendita degli edifici	CHF	1 000 000
Prezzo di vendita del terreno: 4 150 m ² a CHF 307.50/m ²	CHF	1 276 125
Dedotti i valori contabili di edifici e terreno	- CHF	<u>302 075</u>
Utile lordo conseguito con l'alienazione	CHF	1 974 050
Importo fiscalmente privilegiato in base all'art. 18 cpv. 4 LIFD:		
utile sul terreno sino a concorrenza del valore venale LDFR: 4 150 m ² a CHF 7/m ²	- CHF	29 050
Utile da incremento di valore sugli edifici CHF 1 000 000 dedotti		
le spese d'investimento pari a CHF 400 000	- CHF	600 000
L'utile da incremento di valore adeg. area circostante 2 800 m ² a CHF 300/m ²	-	-
	CHF	<u>840 000</u>
Totale utile imponibile	CHF	1 469 050
Utile differito: trasferimento sul bene sostitutivo	CHF	<u>505 000</u>

L'importo di CHF 505 000 risulta dalla somma degli ammortamenti recuperati, pari a CHF 100 000, e dell'utile imponibile realizzato sul terreno, pari a CHF 405 000 (1350 m² x CHF 300). Nell'ambito della sostituzione di beni, l'importo di CHF 505 000 deve essere contabilizzato a titolo di ammortamenti sull'immobilizzo acquistato.

Esempio 5: *trasferimento con sostituzione di beni dalla vendita di una particella con fattoria – superficie non compresa nell’adeguata area circostante: vecchia fattoria che non costituisce un’azienda agricola ai sensi della LDFR*

La fattoria dell’agricoltore Enrico Bernasconi è ubicata in zona edificabile e ha una superficie totale di 0,868 ettari. L’incorporazione in zona edificabile risale a 10 anni fa. La particella su cui sorge la fattoria comprende abitazione, fienile e rimessa con impianti agricoli. L’azienda (4 ettari) non costituisce un’azienda agricola ai sensi della LDFR. L’azienda è gestita come attività accessoria da generazioni ma in seguito alla sua preponderanza viene attribuita alla sostanza commerciale.

Con il provento della vendita, l’agricoltore intende finanziare la costruzione di un nuovo insediamento e l’acquisto di ulteriori terre coltivate. Invoca la sostituzione di beni. La nuova azienda è un’azienda agricola ai sensi della LDFR.

Le spese d’investimento della particella della fattoria ammontano a: CHF 4340 (0.50/m²) per il terreno e a CHF 400 000 per gli edifici (senza terreno).

I valori contabili per la particella della fattoria ammontano a: CHF 4340 (0.50/m²) per il terreno e CHF 300 000 per gli edifici (senza terreno).

Al momento dell’incorporazione in zona edificabile, il valore venale in base alla LDFR per il terreno non edificato ammontava a CHF 7.50/m² e il valore degli edifici prima dell’azzonamento era pari a CHF 600 000.

I prezzi di vendita ammontano per gli edifici a CHF 1 000 000 e per il terreno non edificato a CHF 307.50/m².

Domande:

1. Quanto misura la superficie non facente parte dell’adeguata area circostante?
2. L’operazione può essere considerata sostituzione di beni?
3. Conseguenze fiscali?

Risposte:

1. Quanto misura la superficie non facente parte dell’adeguata area circostante?

Dato che non si tratta di un’azienda agricola ai sensi del diritto fondiario rurale, l’eccezione indicata alla cifra 2.2.1 della sentenza del 2 dicembre 2011 (2C_11/2011) non è applicabile. Pertanto non è necessario procedere a una suddivisione.

2. L’operazione può essere considerata sostituzione di beni?

La sostituzione con immobilizzi necessari all’azienda è possibile. Il calcolo e l’attribuzione delle imposte differite possono essere dedotte dalle risposte che seguono.

3. Conseguenze fiscali

La particella è interamente ubicata in zona edificabile e non è assoggettata al diritto fondiario rurale in virtù dell’articolo 2 capoverso 1 lettera a LDFR. Dato che l’oggetto della vendita non è un’azienda agricola ai sensi della LDFR, l’utile da incremento di valore realizzato sugli edifici e anche sull’adeguata area circostante è imponibile (cfr. DTF 2C_11/2011 consid. 2.2.1).

Calcolo:

Prezzo di vendita degli edifici	CHF	1 000 000
Prezzo di vendita del terreno edificabile: 8 680 m ² a CHF 307.50/m ²	CHF	2 669 100
Dedotti i valori contabili fiscali di edifici e terreno	- CHF	<u>304 340</u>
Utile lordo da alienazione	CHF	3 364 760
Importo fiscalmente privilegiato in base all'art. 18 cpv. 4 LIFD:		
utile sino a concorrenza del valore venale LDFR sul terreno:		
8 680 m ² a CHF 7/m ²	- CHF	60 760
Utile sino a concorrenza del valore venale LDFR sugli edifici (valore venale CHF 600 000 – spese d'investimento CHF 400 000)	- CHF	200 000
Utile differito: trasferimento sul bene sostitutivo	<u>CHF</u>	<u>3 104 000</u>

In caso di vendita successiva, l'utile differito, pari a CHF 3 104 000, dovrebbe essere tassato come ammortamento recuperato.

«Regolamentazione dei casi di rigore» nell'ambito dell'imposizione degli utili in capitale conseguiti su terreno edificabile, su incarico della CET-S del 13 ottobre 2016

Indice

1	Usò preponderante di un terreno edificabile acquisito (complemento)	23
1.1	Assegnazione di un fondo locato o affittato in una zona edificabile al momento dell'acquisto.....	23
1.2	Fondo destinato all'agricoltura utilizzato dall'agricoltore stesso	23
2	Sostituzione di beni (art. 30 LIFD, complemento).....	23
3	Fattispecie che giustificano un differimento.....	24
3.1	Differimento dell'imposizione dell'utile derivante dall'aumento di valore in caso di trasferimento nella sostanza privata (art. 18a cpv. 1 LIFD, complemento)	24
3.2	Differimento dell'imposizione in caso di affitto (art. 18a cpv. 2 LIFD, complemento)	24
3.3	Differimento dell'imposizione delle riserve occulte in caso di prosecuzione dell'azienda commerciale da parte di un solo erede (art. 18a cpv. 3 LIFD, complemento)	24
3.4	Differimento dell'imposizione delle riserve occulte in caso di prosecuzione dell'azienda commerciale da parte del coniuge o dell'erede (complemento)	24
4	Decesso di un agricoltore (complemento)	24
4.1	Differimento dell'imposizione dell'utile derivante dall'aumento di valore in caso di trasferimento nella sostanza privata (art. 18a cpv. 1 LIFD, complemento)	25
4.2	Trasferimento nella sostanza privata (LIFD art. 37b cpv. 2)	25

1 Uso preponderante di un terreno edificabile acquistato (complemento)

Il principio dell'unità economica (terreno, edificio abitativo, stabile aziendale, piante) ai sensi del diritto fondiario rurale deve anche essere rispettato in materia fiscale. Un'azienda può ad esempio comprendere più di un edificio abitativo o di uno stabile aziendale.

Se un agricoltore acquista terreno edificabile, di regola questo non costituisce sostanza commerciale agricola. L'attribuzione alla sostanza commerciale o privata dipende dall'utilizzazione prevista. Il fatto che l'edificio non sia assoggettato alla LDFR è solo un indizio a favore dell'assegnazione alla sostanza privata.

Se un agricoltore acquista un terreno edificabile come investimento di capitali o se successivamente vi costruisce un immobile a scopo privato, ciò costituisce l'utilizzazione principale. Un'utilizzazione temporanea del terreno edificabile a scopo agricolo assume un'importanza secondaria. Il fondo non costituisce sostanza commerciale dell'azienda agricola. I fondi ereditati che appartengono alla sostanza commerciale rimangono nella sostanza commerciale.

1.1 Assegnazione di un fondo locato o affittato in una zona edificabile al momento dell'acquisto

La locazione o l'affitto costituiscono un'utilizzazione privata dell'oggetto. Di conseguenza il fondo non fa parte della sostanza commerciale agricola.

Il fondo diventa sostanza commerciale agricola se comprende o vengono costruiti edifici necessari all'attività dell'azienda.

1.2 Fondo destinato all'agricoltura utilizzato dall'agricoltore stesso

Se acquista il fondo come riserva di terreno in vista della costruzione di un immobile commerciale o di un'altra utilizzazione a destinazione agricola, l'agricoltore deve iscriverlo a bilancio come sostanza commerciale.

2 Sostituzione di beni (art. 30 LIFD, complemento)

La vendita di terreno edificabile facente parte della sostanza commerciale necessaria all'azienda di un agricoltore dà diritto al differimento dell'imposizione delle riserve occulte realizzate nell'ambito di una sostituzione di beni.

Il trasferimento delle riserve occulte su un fondo edificabile appena acquistato a titolo di bene sostitutivo può essere effettuato solo se una costruzione esistente o un progetto di costruzione su questo fondo genera sostanza commerciale (ad es. appartamento del capo dell'azienda agricola, porcile, pollaio ecc.). Il trasferimento delle riserve occulte su un immobile da reddito o nella sostanza privata è escluso.

3 Fattispecie che giustificano un differimento

3.1 Differimento dell'imposizione dell'utile derivante dall'aumento di valore in caso di trasferimento nella sostanza privata (art. 18a cpv. 1 LIFD, complemento)

Il differimento dell'imposizione prevista dalla legge può essere chiesto solo nei limiti previsti dai rimedi giuridici. La circolare numero 26 cifra 2.1 dell'AFC si applica senza riserve ai fondi edificabili della sostanza commerciale e di proprietà di un agricoltore.

3.2 Differimento dell'imposizione in caso di affitto (art. 18a cpv. 2 LIFD, complemento)

Di regola i terreni edificabili non vengono affittati. La legge sull'affitto agricolo non è quindi applicabile a questi fondi. Il differimento non può essere concesso in assenza di un affitto.

L'imposta può essere differita unicamente in presenza di un formale contratto di affitto agricolo.

3.3 Differimento dell'imposizione delle riserve occulte in caso di prosecuzione dell'azienda commerciale da parte di un solo erede (art. 18a cpv. 3 LIFD, complemento)

Su domanda l'acquirente può riprendere le riserve occulte se:

- il terreno edificabile rimane nella sostanza commerciale;
- iscrive a bilancio il valore contabile e le spese d'investimento del precedente proprietario; e
- riprende tutte le riserve occulte.

3.4 Differimento dell'imposizione delle riserve occulte in caso di prosecuzione dell'azienda commerciale da parte del coniuge o dell'erede (complemento)

Se acquista l'azienda commerciale a un valore venale inferiore, il nuovo proprietario può riprendere le riserve occulte alle condizioni seguenti:

- il terreno edificabile rimane nella sostanza commerciale;
- iscrive a bilancio il valore contabile e le spese d'investimento del precedente proprietario; e
- riprende tutte le riserve occulte.

4 Decesso di un agricoltore (complemento)

Nella devoluzione dell'eredità gli eredi riprendono la sostanza commerciale per successione universale (compreso il terreno edificabile). Questa procedura non comporta una realizzazione dovuta alla sistematica fiscale.

4.1 Differimento dell'imposizione dell'utile derivante dall'aumento di valore in caso di trasferimento nella sostanza privata (art. 18a cpv. 1 LIFD, complemento)

Il differimento dell'imposizione prevista dalla legge può essere chiesto anche dalla comunione ereditaria fino a quando lo permettono i rimedi giuridici. La circolare numero 26 cifra 2.1 dell'AFC si applica senza riserve ai fondi edificabili di proprietà di un agricoltore o della sua comunione ereditaria.

4.2 Trasferimento nella sostanza privata (LIFD art. 37b cpv. 2)

Se gli eredi non proseguono l'attività commerciale del defunto, il conteggio fiscale avviene al più tardi cinque anni civili dopo la fine dell'anno in cui è deceduto l'ereditando.

Se prosegue l'attività commerciale, la comunione ereditaria può avvalersi di tutte le possibilità di differimento di cui alla cifra 3.