

---

AMMINISTRAZIONE FEDERALE  
DELLE CONTRIBUZIONI  
Divisione principale  
imposta federale diretta

Berna, 25 novembre 1992

Alle amministrazioni cantonali  
dell'imposta federale diretta

### **Circolare n. 3**

Nuove disposizioni dell'imposta federale diretta concernenti l'agricoltura e la silvicoltura secondo la legge federale sull'imposta federale diretta del 14 dicembre 1990 (LIFD)

La presente circolare, che concerne le particolarità dell'agricoltura e della silvicoltura (agricoltura in seguito), completa le altre direttive generali in materia di tassazione degli indipendenti.

#### **Proventi da attività lucrativa indipendente (art. 18)**

Tutti i proventi derivanti dall'esercizio di un'impresa agricola sono soggetti all'imposta sul reddito. Fanno pure parte del reddito i proventi in natura, tra cui il valore locativo; essi sono valutati al valore di mercato (art. 16, cpv. 2).

##### **1. Utili in capitale della sostanza commerciale**

L'assoggettamento degli utili in capitale conseguiti mediante alienazione, realizzazione o rivalutazione contabile di elementi della sostanza commerciale concerne tutto il settore dell'attività lucrativa indipendente. Il trasferimento della sostanza commerciale in quella privata è equiparato all'alienazione.

Contrariamente a quanto disposto per le imprese non agricole gli utili conseguiti con l'alienazione di fondi agricoli e silvicoli rientrano nel reddito imponibile solo sino a concorrenza delle spese d'investimento. Sono pure imponibili eventuali sussidi che avessero ridotto le spese d'investimento.

**Gli ammortamenti recuperati** si aggiungono al reddito imponibile. In caso di fine d'assoggettamento o di tassazione intermedia sottostanno ad un'imposta annua separata (art. 47, cpv. 1).

## 2. Calcolo degli utili in capitale e degli ammortamenti recuperati in caso di alienazione d'immobili agricoli

Il totale degli ammortamenti operati a carico del reddito a contare dal momento dell'acquisizione dell'immobile, risulta sia:

- direttamente nella chiusura contabile, quale importo aggiornato o nel questionario per aziende agricole e forestali, al numero 2.1.3.
- nella contabilità, come differenza fra il costo d'investimento (obbligatoriamente messo a giorno) e il valore contabile.

### 2.1 Determinazione degli ammortamenti recuperati fino al 1° gennaio 1993, in caso di mancanza di dati

Gli ammortamenti operati fino alla data sopraccitata saranno oggetto di una valutazione. I metodi seguenti presuppongono che, fino all'apertura del bilancio, la determinazione del reddito sia stata effettuata secondo le norme (per SAU o per UBG).

A seconda del metodo di calcolo utilizzato per compilare il bilancio iniziale (v. allegate direttive per il bilancio iniziale, imposta federale diretta, 1993), gli ammortamenti recuperati si determinano come segue:

a) deducendo dalla stima fiscale globale, determinante per il 1993, l'1 % per anno di possesso (p.es. 20 anni = 20%).

b) calcolando la parte degli ammortamenti presi in considerazione nelle norme, per cui essa risulta dal prodotto:

**anni<sup>1)</sup> x norma<sup>2)</sup> x dimensione attuale dell'az.<sup>3)</sup>**

1) numero di anni in questione      2) vedi tabella sottostante  
3) in ha SAU (compresi i terreni in affitto) o in UBG

Periodi	Norma in fr. per ha SAU	Norma in fr. per ha UBG
1951 - 1960	30	15
1961 - 1970	60	30
1971 - 1980	120	60
1981 - 1985	200	100
1986 - 1993	250	125

### 3. Attribuzione della sostanza

La nuova legge prevede in luogo del vecchio metodo della divisione del valore fra parte di sostanza privata, risp. commerciale, il metodo della **preponderanza** che è applicato in caso di sfruttamento misto della sostanza (in primo luogo immobili). In tali casi determinante è l'utilizzazione preponderante (oltre il 50 %). Nel settore agricolo questo problema si pone soprattutto per le piccole aziende e per le case d'abitazione.

#### 3.1 Principio

Dev'essere osservato il principio dell'unità economica (suolo, immobili d'abitazione e rurali, piante), come previsto dal diritto fondiario rurale. In tal modo l'azienda può essere composta di più immobili rurali o di abitazione (ad esempio nel caso in cui essi siano ripartiti in diverse zone di produzione).

In generale gli immobili non devono essere divisi.

#### 3.2 Attribuzione

L'attribuzione alla sostanza commerciale o a quella privata avviene nel modo seguente:

**a) Determinazione della parte del reddito commerciale in rapporto al reddito immobiliare totale:**

qualora la percentuale dei fitti agricoli pagati o calcolati (secondo la legge federale sull'affitto agricolo), non raggiunga la metà del reddito immobiliare totale (fitti, valore locativo, gettito delle locazioni), l'immobile è attribuito alla sostanza privata.

**b) Determinazione della parte di reddito aziendale (Nettorohertrag) in rapporto al reddito totale (reddito da immobili + reddito aziendale):**

qualora la percentuale del reddito aziendale superi la metà del reddito totale, l'immobile è attribuito alla sostanza commerciale.

#### 3.3 Indicazioni complementari concernenti l'attribuzione della sostanza

- Per le abitazioni, l'attribuzione si effettua sull'insieme del fabbricato. In generale se, oltre ai locali abitabili e necessari a lungo termine per l'attività aziendale, esistono altre abitazioni, queste sono attribuite alla sostanza privata.
- L'affitto della propria azienda non è considerato realizzazione sino a che lo stesso non sia definitivo.
- In generale gli immobili messi a disposizione di un membro attivo di un'azienda esercitata in comune sono da attribuire alla sostanza commerciale.

### Ammortamenti (art. 28)

Gli ammortamenti devono essere giustificati dall'uso commerciale e figurare nella contabilità o in un piano d'ammortamento.

I tassi d'ammortamento massimi, riconosciuti senza l'adduzione di particolari giustificati, figurano nel promemoria allegato concernente gli ammortamenti sugli attivi immobilizzati nelle aziende agricole.

### Accantonamenti (art. 29)

Devono essere giustificati dall'uso commerciale. Se non sono più giustificati devono essere sciolti (cpv. 2).

### Sostituzione di beni (art. 30)

Le riserve latenti possono essere trasferite su beni sostitutivi (in Svizzera) con ugual funzione entro un termine ragionevole.

### Perdite (art. 31)

Le perdite possono, durante un termine limitato, essere compensate con i benefici degli anni successivi.

## **Allegati (art. 125)**

### 1. Giustificazione del risultato aziendale

Tutti i contribuenti indipendenti devono allegare alla dichiarazione d'imposta i bilanci e il conto profitti e perdite, oppure, in mancanza di contabilità, le distinte previste dalla legge.

### 2. In generale

Per la determinazione del reddito sulla base della contabilità o delle distinte è indispensabile la tenuta dei relativi libri (libro cassa, posta, banca e inventari) che possono essere richiesti dall'autorità di tassazione.

### 3. Bilancio iniziale

Vedi le direttive per il bilancio iniziale, allegato alla presente circolare.

#### 4. Questionario per aziende agricole e silvicole. Istruzioni

Il questionario fissa in modo formale e imperativo gli elementi minimi concernenti l'attività agricola indipendente, che il contribuente deve presentare.

#### 5. Contabilità

Le esigenze fiscali di una contabilità non si riferiscono ad un sistema determinato (SPS, VDV, AGRA, ecc.) ma a dei principi contabili generali.

La base della chiusura contabile è costituita dai libri tenuti in modo corretto (libri di cassa, posta, banca, inventari, ecc.). Sono determinanti i conti chiusi durante il periodo di computo (art. 43, cpv. 2).

Inoltre, una contabilità deve rispettare le seguenti condizioni:

- ad ogni scrittura contabile deve corrispondere una pezza giustificativa;
- il controllo dei conti dev'essere garantito;
- ogni scrittura contabile deve poter essere seguita dalla pezza giustificativa alla chiusura e viceversa;
- gli importi devono essere allibrati al lordo, senza nessuna compensazione fra costi e ricavi e attivi e passivi;
- a richiesta, i conti chiusi devono poter essere esibiti;
- la struttura della contabilità dev'essere adattata a quella dell'attività aziendale.

#### 6. Distinte

Le distinte sono il riassunto delle operazioni registrate in modo cronologico al fine di determinare il reddito. Le esigenze minime sono esposte nel questionario per aziende agricole e silvicoli e nelle istruzioni della Divisione principale dell'imposta federale diretta.

Inoltre, occorre osservare quanto segue:

- i libri contabili (cassa, banca e posta), nonché gli inventari, devono essere tenuti a giorno;
- ad ogni scrittura contabile deve corrispondere una pezza giustificativa;
- l'esercizio commerciale corrisponde all'anno civile (chiusura al 31 dicembre).

Altra collaborazione (art. 126)

Giusta l'articolo 126 capoverso 3, le persone fisiche con reddito da attività lucrativa indipendente devono conservare per dieci anni i documenti e gli altri giustificativi relativi alla loro attività e, a richiesta, devono poter essere forniti all'autorità di tassazione.

Il capo della divisione principale

B. Jung, vicedirettore

Appendice:

Testo legale degli articoli 18, 28, 29, 30, 31, 125, 126 LIFD.

Annessi:

- Promemoria concernente gli ammortamenti, 1993
- Promemoria concernente il bilancio iniziale, 1993.

W95-0031

## **Appendice alla circolare n. 3**

### **Testi legali di alcuni articoli della legge federale sull'imposta federale diretta**

(le note tra parentesi sono state aggiunte)

#### **Art. 18 Principio** (attività lucrativa indipendente)

1 Sono imponibili tutti i proventi dall'esercizio di un'impresa, commerciale, industriale, artigianale, agricola o forestale, da una libera professione e da ogni altra attività lucrativa indipendente.

2 Fanno parte dei proventi da attività indipendente 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 gli elementi patrimoniali che servono interamente o in modo preponderante all'attività lucrativa indipendente.

3 L'articolo 58 s'applica per analogia ai contribuenti che tengono una contabilità in buona e debita forma.

4 Gli utili conseguiti con l'alienazione di fondi agricoli e silvicoli rientrano nel reddito imponibile sino a concorrenza delle spese d'investimento.

#### **Art. 28 Ammortamenti**

1 Gli ammortamenti sugli attivi, giustificati dall'uso commerciale, sono ammessi nella misura in cui sono stati contabilizzati o, in mancanza di contabilità commerciale, figurano in speciali tabelle di ammortamento.

2 In generale gli ammortamenti sono calcolati in funzione del valore effettivo dei singoli elementi patrimoniali oppure sono ripartiti in funzione della durata probabile d'utilizzazione dei singoli elementi.

3 Gli ammortamenti su attivi rivalutati per compensare perdite sono ammessi unicamente se le rivalutazioni erano autorizzate dal diritto commerciale e le perdite potevano essere dedotte al momento dell'ammortamento giusta l'articolo 31 capoverso 1.

#### **Art. 29 Accantonamenti**

1 Sono ammessi, a carico del conto profitti e perdite, accantonamenti per:

- a. gli impegni sussistenti nel corso dell'esercizio e il cui ammontare è ancora indeterminato;
- b. i rischi di perdite su attivi del patrimonio circolante, segnatamente sulle merci e sui debitori;
- c. gli altri rischi di perdite imminenti nel corso dell'esercizio;
- d. futuri mandati di ricerca e di sviluppo conferiti a terzi, fino al 10 per cento del reddito aziendale imponibile, ma non oltre 1 milione di franchi.

2 Gli accantonamenti ammessi negli anni precedenti sono aggiunti al reddito aziendale imponibile nella misura in cui non sono più giustificati.

### **Art. 30 Sostituzione di beni**

<sup>1</sup> In caso di sostituzione di immobilizzi necessari all'azienda, le riserve occulte possono essere trasferite su beni sostitutivi con ugual funzione; è escluso il trasferimento su elementi patrimoniali fuori della Svizzera.

<sup>2</sup> Se la sostituzione non avviene nel corso dello stesso esercizio, è ammessa la costituzione di un accantonamento pari all'ammontare delle riserve occulte. Tale accantonamento deve essere utilizzato entro un termine ragionevole per l'ammortamento del nuovo immobilizzo oppure sciolto mediante accredito nel conto profitti e perdite.

<sup>3</sup> Sono considerati necessari all'azienda gli immobilizzi che servono direttamente all'esercizio; sono in particolare esclusi gli elementi patrimoniali utilizzati unicamente per il loro valore di collocamento o il loro reddito.

### **Art. 31 Perdite**

<sup>1</sup> Dal reddito medio del periodo di computo (art. 43) possono essere dedotte le perdite dei tre precedenti periodi di computo che non hanno potuto essere considerate nel calcolo del reddito imponibile degli anni precedenti.

<sup>2</sup> Le perdite di esercizi precedenti che non hanno ancora potuto essere dedotte dal reddito possono essere imputate sulle prestazioni di terzi destinate ad equilibrare un bilancio deficitario nell'ambito di un risanamento.

### **Art. 125 Allegati (obbligo di produrre attestazioni e elenchi)**

<sup>1</sup> Le persone fisiche devono allegare alla dichiarazione d'imposta, in particolare:

- a. i certificati di salario concernenti tutti i proventi da attività lucrativa dipendente;
- b. le attestazioni sui compensi ricevuti come membri dell'amministrazione o di un altro organo di una persona giuridica;
- c. gli elenchi completi dei titoli, crediti e debiti.

<sup>2</sup> Le persone fisiche con reddito da attività lucrativa indipendente e le persone giuridiche devono allegare alla dichiarazione i conti annuali firmati (bilanci e conti profitti e perdite) del periodo fiscale oppure, in mancanza di una contabilità conforme all'uso commerciale, le distinte degli attivi e dei passivi, delle entrate e uscite, come anche degli apporti e dei prelevamenti privati.

### **Art. 126 Altra collaborazione (obbligo di conservare i documenti e giustificativi)**

<sup>1</sup> Il contribuente deve fare tutto il necessario per consentire una tassazione completa ed esatta.

<sup>2</sup> Deve segnatamente fornire, a domanda dell'autorità di tassazione, informazioni orali e scritte e presentare libri contabili, giustificativi e altri attestati, come anche documenti concernenti le relazioni d'affari.

<sup>3</sup> Le persone fisiche con reddito da attività lucrativa indipendente e le persone giuridiche devono conservare per dieci anni i documenti e gli altri giustificativi relativi alla loro attività.



# Promemoria concernente gli ammortamenti

sugli attivi immobilizzati nelle aziende agricole e silvicole

**Basi legali:** Articolo 28 della Legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD). Le aliquote di ammortamento sono state elaborate d'intesa con la sottocommissione per l'agricoltura della Commissione dei coefficienti sperimentali.

## 1. Regole generali:

Il valore di base per il calcolo degli ammortamenti è dato dal prezzo di costo, che risulta dal prezzo di acquisto, diminuito di eventuali ribassi, degli abbuoni di permuta, ecc..

Al momento dell'introduzione di una contabilità, i beni d'investimento vanno allibrati al prezzo di costo, tenuto conto delle diminuzioni o degli aumenti di valore subentrati dal momento dell'acquisto. Sono ammessi soltanto gli ammortamenti sugli elementi della sostanza commerciale che servono interamente o in modo preponderante all'esercizio dell'attività lucrativa (art. 18, cpv. 2 LIFD).

In caso di ripresa o di acquisto di un intero immobile o di singole parti di esso al valore venale, il terreno deve essere valutato separatamente.

## 2. Se non diversamente giustificate valgono le seguenti aliquote di ammortamento:

	Aliquote d'ammortamento in per cento del			Aliquote d'ammortamento in per cento del	
	Valore di acquisto	Valore contabile		Valore di acquisto	Valore contabile
<b>2.1. Fondi</b>					
Nessun ammortamento sui fondi coltivati .....	—	—			
<b>2.2. Aliquota globale</b> (in caso di mancata ripartizione nell'inventario fra terreni, costruzioni, bonifiche e piante). L'ammortamento è ammesso fino al valore del suolo .....					
	1,5 %	3 %			
<b>2.3. Bonifiche fondiarie</b>					
Prosciugamenti, spese di raggruppamento dei terreni .....	5 %	10 %			
Sistemazioni (vie d'accesso ecc.), muri di sostegno per la vigna .....	3 %	6 %			
<b>2.4. Piante</b> (ammortamento a partire dal pieno rendimento). I costi sostenuti fino al momento del pieno rendimento costituiscono il valore di base per il calcolo dell'ammortamento.					
Vigne .....	6 %	12 %			
Frutteti .....	10 %	20 %			
<b>2.5. Immobili</b>					
Case d'abitazione .....			1 %	2 %	
Aliquota globale per immobili e case coloniche (abitazione e stalla) .....			2 %	4 %	
Immobili rurali .....			3 %	6 %	
Costruzioni leggere, porcili, pollai ecc. ....			4 %	8 %	
Sili, impianti d'irrigazione .....			5 %	10 %	
<b>2.6. Installazioni meccaniche</b> (impianti tecnici che fanno parte dell'immobile, purché non compresi nel suo valore) .....					
			10 %	20 %	
<b>2.7. Veicoli e macchine</b> .....					
In caso di forte sollecitazione .....			12 %	25 %	
			20 %	40 %	
<b>2.8. Bestiame</b> In generale, l'ammortamento immediato sul valore unitario è effettuato secondo le direttive dell'UFAG. A lunga scadenza questo metodo conduce allo stesso risultato che darebbe l'ammortamento fondato sul periodo di utilizzazione.					

## 3. Investimenti per installazioni tendenti al risparmio di energia e alla protezione dell'ambiente

Isolamenti termici, investimenti per la conversione del sistema di riscaldamento o per l'utilizzazione di energia solare e di biogas ecc. possono essere ammortizzati, durante il primo e secondo esercizio, in ragione del 25%, risp. 50% e negli anni seguenti secondo le aliquote usuali (numero 2).

## 4. Ricupero d'ammortamenti

Nel caso in cui, a causa del cattivo andamento degli affari, negli anni precedenti l'azienda contribuente non sia stata in grado di procedere a degli ammortamenti sufficienti, è possibile il loro ricupero, a condizione che sia provata la loro fondatezza.

## 5. Procedimenti speciali di ammortamento

Per procedimenti speciali di ammortamento si intendono i metodi che si scostano dai procedimenti usuali e che, a determinate condizioni sono autorizzati e applicati regolarmente e sistematicamente secondo la legge cantonale (ammortamento immediato, ammortamento unico).



# Direttive per il bilancio iniziale al 1° gennaio 1993

Allegato alla circolare n. 3 (Nuove disposizioni concernenti l'agricoltura e la silvicoltura)

## 1. Scorte

Valutazione secondo il valore di mercato. L'inventario è facoltativo per le scorte prodotte e consumate nell'azienda. In linea di principio bisogna attenersi al modo di calcolo scelto.

## 2. Effettivo bestiame

La valutazione può essere fatta sulla base dei valori unitari secondo le direttive della FAT. Per il bestiame acquistato, per es. in una nuova azienda, si può partire dal prezzo di costo a cui vanno aggiunti gli aumenti e dedotti gli ammortamenti.

## 3. Macchinario

Determinante è il valore contabile attuale, vale a dire il prezzo di costo dopo deduzione degli ammortamenti effettuati a decorrere dall'acquisto. Sono tollerate differenze rispetto ai valori fiscali solo se risultano da diversi metodi di ammortamento (p.es. FAT, ammortamento lineare) oppure se il valore fiscale non è determinato sulla base del prezzo di investimento.

## 4. Fondi

(terreno, immobili, piante, migliorie)

Per la valutazione iniziale si parte dal prezzo di costo, cui vanno aggiunti gli investimenti senza tener conto delle prestazioni proprie.

In caso di acquisto o di ripresa di un immobile intero o di parte di esso al valore venale, la valutazione sarà effettuata separatamente (fabbricato, terreno, ecc.).

In ogni caso, gli ammortamenti già effettuati devono essere riportati nel questionario (numero 2.1.3.), oppure i valori di investimento devono essere aggiornati nella contabilità. Questi dati sono indispensabili per determinare gli ammortamenti recuperati in caso di alienazione.

I locali abitabili, necessari a lungo termine per l'attività aziendale, possono essere contabilizzati al prezzo di investimento se, in precedenza, il reddito aziendale era determinato sulla base di norme (per UBG o per ha/SAU). In tal caso non si tien conto di ammortamenti.

### 4.1. Calcolo del prezzo di investimento e degli ammortamenti sulla base di giustificativi

*In presenza di una contabilità che ha servito in precedenza alla determinazione del reddito imponibile*

In generale è determinante il valore contabile. Se i valori di investimento non sono menzionati, il totale degli ammortamenti già effettuati deve essere aggiornato. Se i sussidi percepiti sono stati dedotti dal prezzo di investimento, gli stessi vanno aggiunti a quest'ultimo valore.

### Calcolo supplementare

Come base vengono considerati i valori di investimento; gli ammortamenti sono effettuati secondo il promemoria A 1979. Analogamente si procederà per i plusvalori. Il totale di questi ammortamenti sarà riportato al numero 2.1.3. del questionario.

Gli ammortamenti possono pure essere determinati secondo il numero 4.3. più sotto.

Sussidi percepiti: vedi più sopra.

## 4.2. Determinazione per apprezzamento

In mancanza di dati precisi, le valutazioni *fiscali cantonali* possono servire da riferimento.

Per verificare se le stesse corrispondono alla realtà, queste saranno comparate con i dati risultanti dalle contabilità esaminate dalla FAT, 1988-90 (vedi numero 4.4.).

### a) Ammortamento percentuale del valore fiscale

In questo caso la valutazione fiscale cantonale è equiparata al prezzo di investimento. Da questo valore saranno dedotti ammortamenti lineari dell'1% all'anno.

Questo tasso di ammortamento è inferiore a quello usuale, ritenuto che l'abitazione non dà diritto ad ammortamento e che la stima fiscale cantonale comprende pure il valore del terreno.

### b) Ammortamento secondo le norme previste a questo riguardo

Vale quanto previsto alla lettera a), ad eccezione degli ammortamenti che devono essere determinati secondo la cifra 4.3.

## 4.3. Indici per il calcolo degli ammortamenti compresi nelle norme

Se il reddito agricolo è sempre stato determinato sulla base di norme, gli ammortamenti cumulati negli anni trascorsi sono stabiliti conformemente alla sottostante tabella.

Generalmente l'importanza dell'azienda, espressa in ettari (Superficie agricola utile - SAU, compresi i terreni presi in affitto) o in unità di bestiame grosso (UBG) serve da base di calcolo:

Periodo	Norme in fr. per ha SAU	Norme in fr. per UBG
1951 - 1960	30 fr.	15 fr.
1961 - 1970	60 fr.	30 fr.
1971 - 1980	120 fr.	60 fr.
1981 - 1985	200 fr.	100 fr.
1986 - 1993	250 fr.	125 fr.

## 4.4. Dati indicativi per i fondi

A dipendenza della struttura, vetustà, posizione e stato dell'azienda, i valori di investimento in Fr. per ha/SAU si situano entro i seguenti limiti:

	Pianura	Montagna
Terreni	3 000 - 5 000 fr.	2 000 - 3 000 fr.
Immobili*	15 000 - 25 000 fr.	10 000 - 20 000 fr.

\* fondi (terreno, immobili, installazioni meccaniche, piante, migliorie)

## 5. Tassazioni precedenti

In caso di dichiarazione incompleta degli elementi della sostanza, sono riservate le debite rettifiche. Inoltre, secondo il vigente diritto, dal 1978 l'agricoltore sottostà all'obbligo di conservare, per un periodo di 10 anni, documenti e giustificativi. Nella determinazione dei valori per il bilancio iniziale si terrà conto di tale particolarità.