



16.031

Messaggio concernente la legge federale sull'imposizione di fondi agricoli e silvicoli

dell'11 marzo 2016

Onorevoli presidenti e consiglieri,

con il presente messaggio vi sottoponiamo, per approvazione, il disegno di legge federale sull'imposizione di fondi agricoli e silvicoli.

Nel contempo vi proponiamo di togliere dal ruolo il seguente intervento parlamentare:

2014 M 12.3172 12.3172 Imposizione di fondi agricoli e silvicoli
(N 16.09.13, Müller Leo, S 08.12.14)

Gradite, onorevoli presidenti e consiglieri, l'espressione della nostra alta considerazione.

11 marzo 2016 In nome del Consiglio federale svizzero:

Il presidente della Confederazione, Johann N. Schneider-Ammann
Il cancelliere della Confederazione, Walter Thurnherr

Compendio

Il presente progetto prevede di reintrodurre, nell'ambito dell'imposta sul reddito, la prassi fiscale seguita fino al 2011 per l'imposizione degli utili derivanti dall'aumento di valore conseguito con l'alienazione di fondi agricoli e silvicoli.

Situazione iniziale

Gli utili derivanti dall'aumento di valore dei fondi agricoli e silvicoli godono di un trattamento privilegiato nell'ambito dell'imposta sul reddito. Nel 2011 il Tribunale federale ha limitato tali privilegi. Da allora, gli utili risultanti da riserve di terreni edificabili facenti parte degli immobilizzi di aziende agricole e silvicole sono soggetti a imposizione completa. La mozione «Imposizione di fondi agricoli e silvicoli» (12.3172), depositata dal consigliere nazionale Leo Müller, chiede il ritorno alla prassi fiscale vigente fino al 2011.

Contenuto del progetto

Sulla base della mozione accolta dal Parlamento, gli utili conseguiti con l'alienazione di fondi facenti parte degli immobilizzi di un'azienda agricola o silvicola fiscalmente devono essere considerati secondo la prassi applicata fino al 2011. Soltanto gli utili sino a concorrenza delle spese d'investimento, ovvero gli ammortamenti recuperati, devono essere assoggettati all'imposta sul reddito. L'utile derivante dall'aumento di valore dovrà essere di nuovo esente dall'imposta federale diretta. Per quanto riguarda le imposte cantonali e comunali, l'utile derivante dall'aumento di valore deve sottostare in tutti i Cantoni all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare.

Questa modifica si ripercuote in particolare sulle riserve di terreni edificabili. La stima delle conseguenze finanziarie è approssimativa, tra l'altro a causa dei dati limitati a disposizione e delle svariate fattispecie previste dalla legge per giustificare un differimento dell'imposizione. Nell'ambito dell'imposta federale diretta nonché di AVS, AI e IPG, la sentenza del Tribunale federale ha determinato a medio e lungo termine maggiori entrate stimate a circa 200 milioni di franchi all'anno. Pertanto, dal punto di vista finanziario occorrerà attendersi una considerevole diminuzione delle entrate. Nei Cantoni le ripercussioni finanziarie dipenderanno tra l'altro dal tipo di imposizione applicato.

Dal profilo costituzionale, il ritorno alla prassi fiscale vigente prima del 2011 reintroduce una disparità di trattamento nei confronti dei lavoratori indipendenti non appartenenti alla categoria degli agricoltori e inoltre lede il principio costituzionale dell'imposizione secondo la capacità economica. Per motivi di politica finanziaria e di diritto costituzionale il Consiglio federale rinuncia quindi a raccomandare l'accettazione del presente disegno.

Messaggio

1 Punti essenziali del progetto

1.1 Situazione iniziale

La mozione «Imposizione di fondi agricoli e silvicoli» (12.3172), depositata il 14 marzo 2012 dal consigliere nazionale Leo Müller, incarica il Consiglio federale di definire nel diritto fiscale la nozione di «fondi agricoli e silvicoli» sancita nella legge federale del 14 dicembre 1990¹ sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID) e nella legge federale del 14 dicembre 1990² sull'imposta federale diretta (LIFD), in modo da conformarsi alla prassi antecedente alla sentenza del Tribunale federale del 2 dicembre 2011³. Prima della decisione del Tribunale federale, gli utili derivanti dall'aumento di valore di terreni edificabili facenti parte degli immobilizzi delle aziende agricole erano soggetti a livello federale e nei Cantoni con sistema dualistico⁴ a imposizione privilegiata quali utili derivanti dall'aumento di valore di fondi agricoli e silvicoli.

Nel suo parere del 9 maggio 2012, il Consiglio federale ha proposto di respingere la mozione. Secondo il Governo, la sentenza del Tribunale federale non ha abrogato il principio dell'imposizione privilegiata dei fondi agricoli e silvicoli, ma ha soltanto precisato la definizione di tali fondi. L'imposizione privilegiata degli utili conseguiti con l'alienazione di terreni edificabili avvantaggia ulteriormente gli agricoltori nei confronti degli altri soggetti che esercitano un'attività lucrativa indipendente. Anche la diminuzione delle entrate in ambito di imposta federale diretta e primo pilastro nonché a livello cantonale e comunale rappresenta un argomento contrario alla richiesta della mozione.

Il 16 settembre 2013 il Consiglio nazionale ha accolto la mozione, decisione a cui l'8 dicembre 2014 si è allineato il Consiglio degli Stati. Il Consiglio federale ha elaborato un disegno di legge ai sensi della mozione e il 5 giugno 2015 ha avviato una procedura di consultazione, conclusasi il 25 settembre 2015.

1.2 Diritto vigente

Gli utili conseguiti con la vendita di fondi agricoli e silvicoli sono soggetti a imposizione privilegiata. Ai fini dell'imposta federale diretta, essi sottostanno all'imposta sul reddito solo sino a concorrenza delle spese d'investimento⁵. Se le spese d'investimento sono superiori al prezzo di vendita o al valore venale, l'imposizione riguarda solo l'importo sino a concorrenza del prezzo di vendita o del valore venale. L'utile derivante dall'aumento di valore è esente da imposta. In tutti i Cantoni gli

¹ RS **642.14**

² RS **642.11**

³ DTF **138 II 32**

⁴ La descrizione del sistema fiscale dualistico e di quello monistico è esposta nell'allegato.

⁵ Art. 18 cpv. 4 LIFD

utili sono soggetti all'imposta sul reddito sino a concorrenza delle spese d'investimento, ovvero degli ammortamenti recuperati⁶. L'utile derivante dall'aumento di valore è assoggettato all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare. Nei Cantoni con un sistema dualistico ciò comporta tendenzialmente un privilegio degli imprenditori attivi nell'agricoltura e nella silvicoltura rispetto alle altre persone che esercitano un'attività lucrativa indipendente, poiché queste ultime sui loro utili derivanti dall'aumento di valore devono pagare l'imposta sul reddito⁷.

Esempio: vendita di un fondo destinato all'agricoltura (9 ha)

Prezzo d'acquisto 0,50 fr. per m ²	0,50 fr. × 90 000 m ²	45 000 fr.
Spese che aumentano il valore dell'immobile ⁸		5 000 fr.
Ammortamento annuo 5 %	10 anni al 5 %	-2 500 fr.
Prezzo di vendita 4 fr. per m ²		360 000 fr.

Conseguenze fiscali

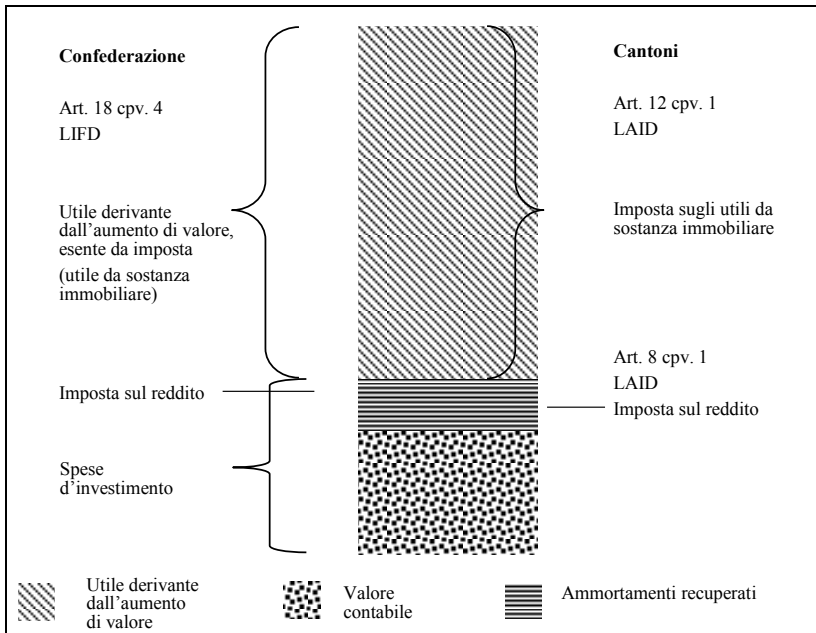
Sugli ammortamenti recuperati, ossia 2500 franchi, è dovuta l'imposta federale diretta e, in tutti i Cantoni, l'imposta sul reddito. L'utile derivante dall'aumento di valore, pari a 310 000 franchi, a livello federale resta esente da imposta, mentre in tutti i Cantoni sottostà all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare.

⁶ Art. 8 cpv. 1 e 12 cpv. 1 LAID

⁷ Art. 12 cpv. 1 LAID

⁸ Migliorie (p. es. strada d'accesso, costruzione di un sistema di drenaggio ecc.).

Imposizione degli utili conseguiti con l'alienazione di fondi agricoli o silvicoli



Se persone esercitanti un'attività lucrativa indipendente alienano fondi non agricoli o silvicoli, l'intero utile conseguito con la vendita di tali fondi è assoggettato all'imposta federale diretta. Sono interamente imponibili anche gli utili da alienazione conseguiti da persone giuridiche. Nell'ambito delle imposte cantonali e comunali si distingue tra Cantoni con sistema dualistico⁹ e Cantoni con sistema monistico¹⁰. Nei Cantoni che applicano il sistema dualistico, l'intero utile in capitale è assoggettato all'imposta sul reddito, come avviene per l'imposta federale diretta. I Cantoni con sistema monistico applicano l'imposta sul reddito agli ammortamenti recuperati. L'utile derivante dall'aumento di valore è invece assoggettato all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare, come avviene per i fondi agricoli e silvicoli.

Lo statuto particolare degli utili conseguiti con l'alienazione di fondi agricoli e silvicoli per quanto riguarda l'imposta federale risale all'epoca del decreto del Consiglio federale del 9 dicembre 1940¹¹ concernente la riscossione di un'imposta federale diretta, epoca in cui gli agricoltori erano in genere esentati dall'obbligo di iscriversi nel registro di commercio e di tenere la contabilità, e quindi anche dall'imposta sugli utili in capitale¹². Nella dottrina questo regime derogatorio è

⁹ LU, OW, GL, ZG, FR, SO, SH, AR, AI, SG, GR, AG, VD, VS e NE.

¹⁰ ZH, BE, UR, SZ, NW, BS, BL, TG (persone fisiche), TI, JU e GE.

¹¹ RU 56 2107

¹² FF 1983 III 1, pag. 25 e 102 seg.

considerato discutibile dal profilo materiale¹³. Il Tribunale federale ha pertanto ritenuto necessario limitare il campo di applicazione di tale normativa.

Con la sentenza del 2 dicembre 2011¹⁴, il TF ha deciso di conformare il concetto fiscale di «fondo agricolo e silvicolo» al campo di protezione e alle restrizioni della facoltà di disporre previste nel diritto fondiario rurale e quindi di limitare l'imposizione privilegiata. In considerazione degli obiettivi e degli interessi della legge federale del 4 ottobre 1991¹⁵ sul diritto fondiario rurale (LDFR), della legge federale del 22 giugno 1979¹⁶ sulla pianificazione del territorio (LPT) e della legge federale del 29 aprile 1998¹⁷ sull'agricoltura (LAgr), il Tribunale federale ha limitato il concetto di «fondi agricoli e silvicoli» utilizzato nella normativa sull'imposta sul reddito ai fondi che rientrano nel campo d'applicazione della LDFR. Non rientrano in questo campo di applicazione in particolare le riserve di terreni edificabili appartenenti agli immobilizzi di un'azienda agricola o silvicola.

In seguito a questa sentenza gli utili conseguiti con l'alienazione di riserve di terreni edificabili sottostanno a un'imposizione completa, anche se prima della vendita sono stati utilizzati a scopo agricolo o silvicolo. Nell'ambito dell'imposta federale diretta e nei Cantoni con sistema dualistico l'intero utile conseguito con l'alienazione è dunque imponibile come reddito. Nei Cantoni con sistema monistico la sentenza del Tribunale federale non ha alcun influsso sull'imposizione cantonale, poiché in questi Cantoni gli ammortamenti recuperati sono considerati reddito imponibile. L'utile derivante dall'aumento di valore è soggetto all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare.

Sono assoggettati a un'imposizione diversa gli utili conseguiti dalla vendita di piccoli fondi di meno di 15 are se si tratta di vigne e di meno di 25 are se si tratta di altri terreni non facenti parte di un'azienda agricola. Questi fondi non sottostanno alla LDFR (art. 2 cpv. 3 LDFR). A livello di Confederazione e in alcuni Cantoni sono imponibili come fondi agricoli o silvicoli, in altri Cantoni come terreni edificabili.

Dal 1° maggio 2014 è riscossa una tassa sul plusvalore fondata sul diritto in materia di pianificazione del territorio (compensazione dei vantaggi derivanti da pianificazioni), tra l'altro nei casi in cui, in seguito a un azionamento, l'utile conseguito con l'alienazione di fondi è maggiore rispetto a prima dell'azionamento. La tassa sul plusvalore ammonta almeno al 20 per cento dei vantaggi derivanti da pianificazioni ed è dovuta già all'inizio della costruzione o al momento dell'alienazione. La compensazione varia da Cantone a Cantone, ma è imposta in modo da compensare

¹³ Cfr. tra l'altro Peter Gurtner, «Änderungen bei der Kapitalgewinnbesteuerung Selbstständigerwerbender», in: *Festschrift Raoul Oberson*, 1995, pag. 45 seg. n. 5; Klöti-Weber/Baur, *Kommentar zum Aargauer Steuergesetz*, 3a ed. 2009, n. 7a ad § 95 StG/AG; Peter Locher, *Kommentar zum DBG*, 1a parte, 2001, n. 183 ad art. 18 LIFD; Bernhard Zwahlen, «Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden», n. 20 ad art. 12 LAID, in: *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, vol. I/1, 2a ed. 2002.

¹⁴ DTF **138** II 32

¹⁵ RS **241.412.11**

¹⁶ RS **700**

¹⁷ RS **910.1**

quantomeno il plusvalore derivante dall'assegnazione durevole del terreno a una zona edificabile (art. 5 cpv. 1^{bis} LPT). Nel computo di un'eventuale imposta sugli utili da sostanza immobiliare, la tassa pagata è dedotta dall'utile quale parte delle spese (art. 5 cpv. 1^{sexies} LPT). Se nel calcolo dell'imposta sugli utili da sostanza immobiliare la tassa sul plusvalore è dedotta quale spesa, non si è in presenza di un'imposizione confiscatoria, sempreché la tassa non superi il 60 per cento¹⁸.

1.3 La nuova normativa proposta

Ai sensi della mozione accolta, il disegno di legge prevede un'estensione della definizione di «fondi agricoli e silvicoli» nell'ambito del diritto fiscale. L'estensione di tale concetto consente di applicare l'imposizione privilegiata degli utili derivanti dall'aumento di valore non solo ai fondi agricoli e silvicoli ai sensi della sentenza del Tribunale federale e del diritto fondiario rurale (cfr. art. 2 cpv. 1, 2 e 4 LDFR), bensì anche ad altri fondi facenti parte degli immobilizzi di un'azienda agricola o silvicola. Tra questi ultimi rientrano i terreni edificabili nonché i piccoli fondi di meno di 15 are se si tratta di vigne e di meno di 25 are se si tratta di altri terreni, detenuti nella sostanza commerciale di un'azienda agricola o silvicola (cfr. art. 2 cpv. 3 LDFR).

1.4 Motivazione e valutazione della nuova normativa proposta

1.4.1 Motivazione giuridica ed economica del progetto

La nuova normativa proposta intende reintrodurre l'imposizione privilegiata per gli utili provenienti da terreni edificabili appartenenti a un'azienda agricola o silvicola. Questo provvedimento non è motivato dal punto di vista giuridico o della sistemática fiscale. La maggioranza del Parlamento giustifica l'adozione della nuova normativa soprattutto con il fatto che la decisione del Tribunale federale in parte genera per gli agricoltori interessati un onere fiscale ingente che andrebbe eliminato. Inoltre, la sentenza del Tribunale federale comporta ripercussioni negative per la pianificazione del territorio e l'evoluzione strutturale.

1.4.2 Panoramica dei risultati della procedura di consultazione

Nell'ambito della procedura di consultazione sono pervenuti 58 pareri. Sei Cantoni (FR, GE, NW, TI, VD, VS), due partiti (PPD, UDC) nonché la maggioranza delle associazioni mantello, delle organizzazioni e dei restanti partecipanti alla procedura di consultazione sono favorevoli al progetto. Questi ultimi sono soprattutto associazioni e organizzazioni che si adoperano a favore degli interessi degli agricoltori.

¹⁸ DTF 105 Ia 134, consid. 3b

Secondo i sostenitori, tenendo conto anche della tassa sul plusvalore e dei contributi alle assicurazioni sociali, la decisione del Tribunale federale ha aumentato notevolmente l'onere finanziario delle aziende agricole. A livello di pianificazione del territorio sono stati individuati problemi poiché in alcune regioni è stata rinviata la vendita di terreno edificabile in vista di conoscere i risultati di questo progetto, provocando ritardi nella realizzazione di importanti progetti edili. Per questa ragione la maggior parte dei partecipanti alla consultazione chiede che il progetto venga posto in vigore il più rapidamente possibile. I fautori sono tendenzialmente favorevoli a una clausola di retroattività applicabile ai casi pendenti al momento della sua entrata in vigore.

La maggioranza dei Cantoni, due partiti (PLR [senza PLR-VD], PSS) e alcune associazioni mantello, organizzazioni e partecipanti alla consultazione respingono il progetto perché violerebbe in particolare alcuni principi costituzionali nonché a causa delle ripercussioni finanziarie¹⁹.

1.5 Confronto dell'imposizione secondo il diritto vigente e la nuova normativa proposta

Fattispecie	Diritto vigente	Nuova normativa
1 <i>Vendita di un'azienda agricola o silvicola o di parte di essa.</i> Tutti i fondi sono sottoposti alla LDFF. Nessun fondo è edificabile. Nessun fondo appartiene alla categoria «piccoli fondi».	<i>Confederazione:</i> l'utile sino a concorrenza delle spese d'investimento ²⁰ o del minor valore venale è tassato come reddito. L'utile derivante dall'aumento di valore è esente da imposta.	<i>Nessun cambiamento</i>
	Cantoni con sistema dualistico: l'utile è tassato come reddito sino a concorrenza delle spese d'investimento o del minor valore venale. L'utile derivante dall'aumento di valore sottostà all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare.	<i>Nessun cambiamento</i>
	Cantoni con sistema monistico: imposizione identica a quella applicata dai Cantoni con sistema dualistico.	<i>Nessun cambiamento</i>

¹⁹ Il rapporto sui risultati della procedura di consultazione può essere consultato all'indirizzo www.admin.ch > Diritto federale > Procedure di consultazione > Procedure di consultazione e indagini conoscitive concluse > DFF

²⁰ Le spese d'investimento comprendono il prezzo di acquisto più le spese che aumentano il valore dell'immobile.

Fattispecie	Diritto vigente	Nuova normativa
2 <i>Vendita di un'azienda agricola o silvicola o di parte di essa.</i> Una particella è edificabile.	Ai fondi sottoposti alla LDFR si applica l'imposizione indicata nel n. 1. Alla particella edificabile si applica quanto segue: <i>Confederazione:</i> gli ammortamenti recuperati e l'utile derivante dall'aumento di valore del terreno edificabile sottostanno all'imposta sul reddito. <i>Cantoni con sistema dualistico:</i> imposizione identica a quella applicata dalla Confederazione. <i>Cantoni con sistema monistico:</i> gli ammortamenti recuperati sottostanno all'imposta sul reddito. L'utile derivante dall'aumento di valore sottostà all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare.	Ai fondi sottoposti alla LDFR si applica l'imposizione indicata nel n. 1. Alla particella edificabile si applica quanto segue: <i>Confederazione:</i> gli ammortamenti recuperati sono tassati come reddito. L'utile derivante dall'aumento di valore è esente da imposta. <i>Cantoni con sistema dualistico:</i> gli ammortamenti recuperati sottostanno all'imposta sul reddito. L'utile derivante dall'aumento di valore sottostà all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare. <i>Cantoni con sistema monistico:</i> nessun cambiamento.
3 <i>Vendita di una particella edificabile facente parte degli immobilizzi di un'azienda agricola o silvicola.</i> <i>Acquisto di un fondo sostitutivo entro un termine ragionevole o utilizzazione del prodotto della vendita per il miglioramento di fondi agricoli o silvicoli appartenenti al contribuente e sfruttati dallo stesso (immobilizzi necessari all'azienda).</i>	<i>Confederazione:</i> è concesso un differimento dell'imposizione (art. 30 LIFD). L'imposta è dovuta solo quando il fondo sostitutivo è alienato: in questo caso gli ammortamenti recuperati e l'utile derivante dall'aumento di valore sottostanno all'imposta sul reddito. <i>Cantoni con sistema dualistico:</i> imposizione identica a quella applicata dalla Confederazione.	<i>Confederazione:</i> è concesso un differimento dell'imposizione per gli ammortamenti recuperati (art. 30 LIFD). L'imposta sul reddito è dovuta solo quando il fondo sostitutivo è alienato. L'utile derivante dall'aumento di valore resta esente da imposte e pertanto non necessita di differimento. <i>Cantoni con sistema dualistico:</i> è concesso un differimento dell'imposizione per gli ammortamenti recuperati e l'utile derivante dall'aumento di valore. L'imposta è dovuta solo quando il fondo sostitutivo è alienato: per le conseguenze fiscali vedi n. 2 (cfr. art. 12 cpv. 3 lett. d LAID).

Fattispecie	Diritto vigente	Nuova normativa
	<i>Cantoni con sistema monistico</i> : è concesso un differimento dell'imposizione. L'imposta è dovuta solo quando è alienato il fondo sostitutivo; per le conseguenze fiscali vedi n. 2 (art. 8 cpv. 4 LAID).	<i>Cantoni con sistema monistico</i> : imposizione identica a quella applicata dai Cantoni con sistema dualistico.
4 <i>Vendita di un'azienda agricola o silvicola a un discendente.</i> <i>Una particella è stata incorporata in una zona edificabile prima del trasferimento. Successivamente, la particella è venduta a terzi.</i>	Se il discendente continua a gestire l'azienda nell'ambito della sostanza commerciale, è concesso un differimento dell'imposizione mediante considerazione del valore contabile. In caso di successiva vendita a terzi della particella edificabile si applica quanto segue: <i>Confederazione</i> : gli ammortamenti recuperati e l'utile derivante dall'aumento di valore del terreno edificabile sottostanno all'imposta sul reddito. <i>Cantoni con sistema dualistico</i> : imposizione identica a quella applicata dalla Confederazione. <i>Cantoni con sistema monistico</i> : gli ammortamenti recuperati sottostanno all'imposta sul reddito. L'utile derivante dall'aumento di valore sottostà all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare.	Se il discendente continua a gestire l'azienda nell'ambito della sostanza commerciale, è concesso un differimento dell'imposizione mediante considerazione del valore contabile. In caso di successiva vendita a terzi della particella edificabile si applica quanto segue: <i>Confederazione</i> : gli ammortamenti recuperati sono tassati come reddito. L'utile derivante dall'aumento di valore è esente da imposta. <i>Cantoni con sistema dualistico</i> : gli ammortamenti recuperati sottostanno all'imposta sul reddito. L'utile derivante dall'aumento di valore sottostà all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare. <i>Cantoni con sistema monistico</i> : imposizione identica a quella applicata dai Cantoni con sistema dualistico.
5 <i>Vendita di una particella edificabile facente parte degli immobilizzi di un commerciante di bestiame (il reddito dell'azienda proviene soprattutto dal commercio di bestiame).</i>	<i>Confederazione</i> : gli ammortamenti recuperati e l'utile derivante dall'aumento di valore del terreno edificabile sottostanno all'imposta sul reddito. <i>Cantoni con sistema dualistico</i> : imposizione identica a quella applicata dalla Confederazione.	<i>Nessun cambiamento</i> <i>Nessun cambiamento</i>

Fattispecie	Diritto vigente	Nuova normativa
	<i>Cantoni con sistema monistico</i>: gli ammortamenti recuperati sottostanno all'imposta sul reddito. L'utile derivante dall'aumento di valore sottostà all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare.	
6 <i>Cessazione della gestione dell'azienda senza vendita della stessa. Negli immobilizzi dell'azienda si trova una particella edificabile.</i>	In linea di massima la sostanza commerciale deve essere trasferita nella sostanza privata. Il trasferimento della particella edificabile avviene al prezzo venale. Possibilità di differimento dell'imposizione: a) <i>in caso di affitto</i>: il terreno edificabile resta nella sostanza commerciale (art. 18a cpv. 2 LIFD, art. 8 cpv. 2^{bis} LAID). L'imposizione avviene solo quando l'affitto termina o il fondo è trasferito nella sostanza privata (per le conseguenze fiscali vedi lett. b qui sotto) o quando il terreno edificabile è alienato (per le conseguenze fiscali vedi n. 3); b) <i>su domanda del contribuente</i>: differimento dell'utile derivante dall'aumento di valore del terreno edificabile e imposizione degli ammortamenti recuperati.	<i>Principio</i>: in caso di trasferimento nella sostanza privata sono tassati al massimo gli ammortamenti recuperati. <i>Confederazione</i>: l'utile derivante dall'aumento di valore resta esente da imposta. <i>Cantoni con sistema dualistico e Cantoni con sistema monistico</i>: l'utile derivante dall'aumento di valore sottostà all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare solo al momento dell'alienazione del terreno edificabile (art. 8 cpv. 1 e 12 cpv. 1 LAID). Possibilità di differimento dell'imposizione: a) in caso di affitto: l'imposizione privilegiata in caso di cessazione del differimento a seguito dell'affitto dell'azienda (art. 18a cpv. 2 LIFD e art. 8 cpv. 2^{ter} LAID) è espressamente stabilita nella legge. La nuova disposizione si applica anche ai fondi in affitto, per i quali è stato concesso un differimento dell'imposizione sulla base della circolare n. 31; b) imposizione secondo il principio (vedi sopra).

Fattispecie	Diritto vigente	Nuova normativa
	L'imposizione dell'utile derivante dall'aumento di valore avviene solo al momento dell'alienazione del terreno edificabile (art. 18a cpv. 1 LIFD, art. 8 cpv. 2 ^{er} LAID).	
7 <i>Vendita di una particella di meno di 15 are se si tratta di vigne e di meno di 25 are se si tratta di altri terreni (piccoli fondi).</i> Il fondo non è sottoposto alla LDFR.	<i>Confederazione:</i> la legge sull'agricoltura e la legge sulla pianificazione del territorio permettono un'imposizione privilegiata come nel n. 1. <i>Cantoni con sistema dualistico:</i> esistono diverse concezioni dell'imposizione. In alcuni Cantoni i piccoli fondi sono tassati come fondi agricoli o silvicoli (cfr. n. 1). In altri Cantoni sono tassati come terreno edificabile (cfr. n. 2). <i>Cantoni con sistema monistico:</i> imposizione identica a quella applicata dai Cantoni con sistema dualistico.	<i>Confederazione:</i> l'utile sino a concorrenza delle spese d'investimento o del minor valore venale è tassato come reddito. L'utile derivante dall'aumento di valore è esente da imposta. <i>Cantoni con sistema dualistico:</i> l'utile sino a concorrenza delle spese d'investimento o del minor valore venale è tassato come reddito. L'utile derivante dall'aumento di valore sottostà all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare. <i>Cantoni con sistema monistico:</i> imposizione identica a quella applicata dai Cantoni con sistema dualistico.
8 <i>L'azienda agricola è venduta a un discendente diretto al valore di reddito²¹. Il valore ai fini dell'imposta sul reddito degli immobili è superiore al valore di reddito. Sono presenti riserve occulte.</i>	L'acquirente può a) contabilizzare gli immobili sulla base dei valori determinanti ai fini dell'imposta sul reddito e delle spese d'investimento al momento del trasferimento ²² o b) iscrivere a bilancio il prezzo d'acquisto come nuovo valore ai fini dell'imposta sul reddito nonché le nuove spese d'investimento.	<i>Nessun cambiamento</i>

²¹ Art. 42 segg. LDFR

²² *Conséquences sous l'angle de l'impôt sur le revenu de la remise de domaine agricole à la valeur de rendement conformément à la loi fédérale sur le droit foncier rural (LDFR)*, Circolare n. 6 della Conferenza svizzera delle imposte del 15 giugno 1995, disponibile in francese e tedesco.

1.6 Attuazione

L'esecuzione è effettuata dalle amministrazioni cantonali delle contribuzioni. Poiché il disegno di legge rappresenta fondamentalmente un ritorno alla prassi fiscale anteriore al 2011, non si attendono elevati oneri di esecuzione. Al fine di garantire l'armonizzazione verticale e orizzontale, l'entrata in vigore deve avvenire contemporaneamente per l'imposta federale diretta e per le imposte cantonali. Salvo decisione contraria del Parlamento, il Consiglio federale determinerà l'entrata in vigore. Il disegno di legge prevede l'applicabilità diretta delle nuove disposizioni della LAID laddove al momento della loro entrata in vigore il diritto cantonale risulti ad esse contrario.

1.7 Interventi parlamentari

Mediante la modifica legislativa presentata, il Consiglio federale ritiene adempiuta la mozione 12.3172 «Imposizione di fondi agricoli e silvicoli» e propone di toglierla dal ruolo.

2 Commento ai singoli articoli

Art. 18 cpv. 4 secondo periodo LIFD

L'articolo 18 capoverso 4 LIFD disciplina l'imposizione degli utili conseguiti con l'alienazione di fondi agricoli e silvicoli. Questi ultimi devono ora essere ridefiniti.

Sono considerati fondi agricoli e silvicoli i fondi sottoposti alla legge federale sul diritto fondiario rurale (LDFR; nuovo art. 18 cpv. 4 lett. a LIFD)²³ e i fondi non sottoposti alla LDFR che tuttavia fanno parte degli immobilizzi di un'azienda agricola o silvicola (nuovo art. 18 cpv. 4 lett. b LIFD).

Secondo la LDFR sono considerati fondi agricoli in prima linea i fondi agricoli ubicati fuori di una zona edificabile e di cui sia lecita un'utilizzazione agricola (art. 2 cpv. 1 e art. 6). Secondo l'articolo 2 capoverso 2 sono equiparati ad essi:

- 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.

²³ RS 642.11

I fondi facenti parte degli immobilizzi di un'azienda agricola o silvicola e non sottoposti alla LDFR sono i seguenti:

- i terreni edificabili (art. 2 cpv. 1 lett. a LDFR e contrario);
- i fondi citati nell'articolo 2 capoverso 3 LDFR, con meno di 15 are se si tratta di vigne e meno di 25 are se si tratta di altri terreni (p. es. lo «Stöckli», piccola abitazione adiacente alla fattoria e destinata ai genitori del contadino, cfr. art. 2 cpv. 2 LDFR); e
- i fondi eccettuatati dalla LDFR su domanda (p. es. «Stöckli» con un'area circostante di oltre 25 are).

Fintantoché fanno parte degli immobilizzi di un'azienda agricola o silvicola, i fondi non sottoposti alla LDFR devono poter beneficiare di un'imposizione privilegiata (nuovo art. 18 cpv. 4 lett. b LIFD). Sono considerati fondi facenti parte di immobilizzi i fondi che l'azienda agricola o silvicola ha a disposizione a lungo termine. Non appartengono agli immobilizzi in particolare i fondi detenuti per il commercio immobiliare (attivo circolante). Non è invece imperativo che i fondi vengano sfruttati dal contribuente stesso al fine della produzione di materie prime. L'imposizione privilegiata non si applica ai fondi utilizzati per aziende accessorie non agricole (p. es. ristorante, falegnameria, officina), poiché quest'ultime non rientrano negli immobilizzi di un'azienda agricola e silvicola. Sono esclusi i fondi con utilizzazione mista di cui all'articolo 2 capoverso 2 lettera d LDFR, non suddivisi in una parte agricola e in una parte non agricola (vedi sopra).

L'*azienda agricola* è definita secondo la LAgr. Nell'ordinanza del 7 dicembre 1998²⁴ sulla terminologia agricola (OTerm) sono stabilite le condizioni per il riconoscimento di un'azienda agricola (art. 6, 29a e 30 OTerm). Di conseguenza non è imperativamente necessario che un'azienda agricola adempia le condizioni di cui all'articolo 7 LDFR (che in francese e tedesco utilizza i termini «entreprise» e «Gewerbe», ovvero impresa agricola). Anche le aziende agricole accessorie gestite con meno di un'unità standard di manodopera sono quindi considerate aziende agricole. Nello stesso modo pure un'azienda agricola con fondi forestali conformemente alla legge forestale è considerata un'azienda agricola.

È considerata un'*azienda silvicola* un'impresa forestale che detiene il possesso o diritti di disporre relativi a una superficie forestale sfruttata²⁵. L'azienda silvicola ai sensi del nuovo articolo 18 capoverso 4 lettera b LIFD non necessita di una superficie minima. Se oltre all'azienda agricola o silvicola esistono altre aziende ad essa strettamente connesse, la qualificazione dell'azienda è determinata dal reddito predominante (p. es. azienda agricola con commercio di bestiame, azienda silvicola con annessa segheria).

²⁴ RS 910.9

²⁵ Ufficio federale dell'ambiente, Ufficio federale di statistica, Haute école des sciences agronomiques, forestières et alimentaires, Economia forestale Svizzera, *Nuova definizione del concetto di «azienda forestale» quale unità di base a scopi statistici*, 2012. Il documento non è stato pubblicato.

L'imposizione privilegiata si estende anche ai fondi di un'azienda agricola o silvicola in affitto, per la quale non è stata presentata alcuna domanda di trasferimento nella sostanza privata ai sensi dell'articolo 18a capoverso 2 LIFD (nuovo art. 18 cpv. 4 lett. c LIFD). Se a seguito dell'affitto questo differimento dell'imposizione è ammesso per singoli fondi (cfr. circolare n. 31 dell'Amministrazione federale delle contribuzioni del 22 dicembre 2010²⁶), l'imposizione privilegiata si applica anche a tali fondi. Si tratta ad esempio dei casi di affitto particella per particella ai sensi dell'articolo 31 capoverso 2 lettere e ed f della legge federale del 4 ottobre 1985²⁷ sull'affitto agricolo, in cui l'azienda del locatore è mantenuta.

Art. 8 cpv. 1 terzo periodo e 12 cpv. 1 LAID

L'articolo 8 capoverso 1 concretizza i proventi imponibili derivanti da attività lucrativa indipendente. Sono esclusi gli utili derivanti dall'aumento di valore che risultano dall'alienazione di fondi agricoli o silvicoli. Questi sono assoggettati all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare, conformemente all'articolo 12 capoverso 1.

Per gli altri aspetti si rimanda alle spiegazioni concernenti l'articolo 18 capoverso 4 secondo periodo LIFD.

3 Ripercussioni

3.1 Ripercussioni per la Confederazione

3.1.1 Ripercussioni finanziarie

Le ripercussioni finanziarie sono difficilmente stimabili, poiché i dati fiscali disponibili non permettono di quantificare le maggiori entrate riconducibili al cambiamento di prassi nel 2011. Nonostante la mancanza dei dati fiscali, le ripercussioni finanziarie possono essere delimitate ricorrendo ad altre statistiche e a varie supposizioni: secondo i risultati della Statistica della superficie elaborata dall'Ufficio federale di statistica (UST), nel periodo 2003–2013 la superficie agricola utile è diminuita in media di 1713 ettari ogni anno. Circa l'80 per cento di questa superficie è stata trasformata in superficie d'insediamento. Il resto è confluito nell'aumento della foresta e delle altre superfici boscate. Si suppone inoltre che circa il 50 per cento di queste superfici d'insediamento derivi dal cambiamento di destinazione di fondi agricoli della sostanza commerciale (l'altra parte è stata data in affitto fino al momento dell'azzoneamento o è stata assegnata alla sostanza privata). Per un utile da sostanza immobiliare medio ipotizzato in 250 franchi per m² si ottiene una riduzione della base di calcolo fiscale leggermente superiore a 1700 milioni di franchi all'anno rispetto al diritto vigente. Con un'aliquota fiscale dell'11,5 per cento, nell'ambito dell'imposta federale diretta risultano a medio e lungo termine minori entrate annue pari a circa 200 milioni di franchi.

²⁶ www.estv.admin.ch > Imposta federale diretta > Documentazione > Circolari
²⁷ RS 221.213.2

Con la reintroduzione dell'imposizione privilegiata degli utili derivanti dall'aumento di valore, a medio e lungo termine le entrate dell'imposta federale diretta potrebbero quindi diminuire di circa 200 milioni di franchi all'anno (quota dei Cantoni: ca. 34 mio. fr.). Se il prezzo dei terreni edificabili dovesse aumentare, occorre attendersi diminuzioni più importanti delle entrate a medio e lungo termine.

Questa stima non tiene tuttavia conto di eventuali fattispecie che giustificano un differimento dell'imposizione, ad esempio:

- se l'azienda agricola procede all'acquisto di un fondo sostitutivo, può essere richiesto un differimento dell'imposizione. Se il differimento è accordato, l'imposta è dovuta solo al momento della vendita del fondo sostitutivo (oneri fiscali latenti);
- in caso di trasferimento di un immobile situato nella zona edificabile dalla sostanza commerciale alla sostanza privata, su richiesta è possibile differire l'utile derivante dall'aumento di valore fino all'alienazione. Al momento del trasferimento sono tassati soltanto gli ammortamenti recuperati.

Di conseguenza le stime sulle minori entrate a medio e lungo termine a seguito della prevista modifica della legge sono puramente indicative.

Poiché, conformemente alla sentenza del Tribunale federale del 2011, nell'ambito dell'imposta federale diretta gli utili derivanti dall'aumento di valore sono tassati come reddito, su di essi si riscuotono i contributi AVS. Reintroducendo l'imposizione privilegiata nell'ambito dell'imposta federale diretta, anche le perdite di contributi AVS dovrebbero ammontare a circa 200 milioni di franchi all'anno rispetto al potenziale a medio e lungo termine calcolato in base al diritto vigente.

Considerati i deficit strutturali previsti dal piano finanziario, la strategia di risanamento decisa dal Consiglio federale rimane necessaria. Questa strategia consiste nel realizzare i tagli indicati nel preventivo 2016 e nell'attuare integralmente le misure previste nel programma di stabilizzazione 2017–2019. Inoltre, il 17 febbraio 2016 il Consiglio federale ha di nuovo espressamente sottolineato che occorre evitare, per quanto possibile, oneri supplementari nei quali rientrerebbe anche il calo delle entrate in caso di approvazione del presente progetto di legge. La reintroduzione dell'imposizione privilegiata degli utili derivanti dall'aumento di valore non avrebbe invece ripercussioni sulla pianificazione finanziaria della Confederazione, dato che finora le maggiori entrate correlate al cambiamento di prassi non sono state considerate nella pianificazione in seguito a due mozioni del Parlamento. Vista la difficile situazione finanziaria e il programma di stabilizzazione, tuttavia il Consiglio federale mette in guardia, in generale, da aumenti di spese non urgentemente necessari e da minori entrate. Ciò vale anche nel presente caso.

3.1.2 Ripercussioni sull'effettivo del personale

Il progetto non ha ripercussioni sull'effettivo del personale della Confederazione.

3.2 Riperussioni per i Cantoni

3.2.1 Riperussioni finanziarie

Per quanto riguarda le riperussioni finanziarie occorre distinguere tra i Cantoni con imposizione monistica e quelli con imposizione dualistica.

Cantoni con sistema monistico: per i nove Cantoni con imposizione monistica degli utili da sostanza immobiliare (BE, BL, BS, JU, NW, SZ, TI, UR e ZH) la modifica della legge non implica alcun cambiamento del sistema tributario. Complessivamente si può ritenere che la modifica della legge non avrà conseguenze finanziarie di rilievo per i Cantoni con sistema monistico.

Cantoni con sistema dualistico: per i Cantoni con sistema dualistico occorre dapprima distinguere se l'imposta sugli utili da sostanza immobiliare risulterà superiore o inferiore rispetto all'imposta sul reddito. Questa valutazione dipende a sua volta in modo determinante dalla durata del possesso del fondo. Nell'ambito dell'imposta sugli utili da sostanza immobiliare, in caso di lunga durata del possesso tutti i Cantoni prevedono agevolazioni riguardo all'importo fiscale o all'utile da sostanza immobiliare. Le seguenti stime si basano su una durata media del possesso di 15 anni e oltre. In base a questa supposizione, sul piano qualitativo si traggono le seguenti conclusioni:

- nei Cantoni con sistema dualistico che presentano una combinazione di aliquote relativamente elevate dell'imposta sugli utili da sostanza immobiliare e aliquote comparativamente basse dell'imposta sul reddito (AI, AR, GR, LU, OW, SG e ZG), la modifica della legge dovrebbe comportare maggiori entrate;
- nei Cantoni di Friburgo, Glarona, Neuchâtel, Sciaffusa e Soletta dovrebbero invece risultare minori entrate. A causa delle grandi incertezze sull'entità dei privilegi fiscali oggi concessi per quanto concerne l'imposta federale diretta è però possibile che alcuni di questi Cantoni chiudano in pareggio;
- negli altri Cantoni con sistema dualistico (AG, GE, VD e VS) che dopo una durata media del possesso di 15 anni e oltre registrano una combinazione di aliquote relativamente basse dell'imposta sugli utili da sostanza immobiliare e aliquote comparativamente elevate dell'imposta sul reddito, si deve prevedere una netta diminuzione delle entrate, salvo che i Cantoni interessati non aumentino l'imposta sugli utili da sostanza immobiliare.

In alcuni Cantoni l'imposta sugli utili da sostanza immobiliare spetta esclusivamente ai Comuni (p. es. ZG, ZH). In questi Cantoni il gettito fiscale verrà ridistribuito tra Comuni e Cantone.

A causa dei dati limitati a disposizione e delle diverse fattispecie che giustificano un differimento dell'imposizione, le maggiori o minori entrate previste per i Cantoni e i Comuni non possono essere quantificate. In particolare, l'Amministrazione federale delle contribuzioni non conosce l'entità degli utili da sostanza immobiliare né l'effettiva durata del possesso nei singoli Cantoni. Entrambi questi fattori influenzano tuttavia in modo significativo l'importo delle entrate fiscali. Dato che ai fini dell'imposta federale diretta l'utile derivante dall'aumento di valore sarà esentato

dall'imposta, i contributi AVS, AI e IPG diminuiscono leggermente. Nell'ambito delle imposte cantonali sul reddito potranno quindi essere fatte valere deduzioni minori per il primo pilastro. Secondo una stima ponderata a livello nazionale, considerando i fattori citati risulterebbero minori entrate nell'ambito delle imposte cantonali e comunali. Sulla base delle minori entrate stimate per l'imposta federale diretta, la quota dei Cantoni dovrebbe diminuire di circa 34 milioni di franchi.

3.2.2 Ripercussioni sull'effettivo del personale

Il progetto non ha ripercussioni sull'effettivo del personale delle autorità fiscali cantonali.

3.3 Ripercussioni per l'economia

Non si prevede che il progetto abbia ripercussioni sull'offerta di terreni. È possibile tuttavia che in vista di una possibile entrata in vigore del progetto di legge si verifichi una carenza temporanea dell'offerta, perché i potenziali venditori possono decidere di aspettare l'entrata in vigore della modifica di legge prima di procedere all'alienazione, beneficiando così dell'imposizione privilegiata. Non si attendono ripercussioni per il settore agricolo e il cambiamento strutturale.

In generale si può affermare che, dal punto di vista economico, il sistema fiscale antecedente al 2011 era inefficiente. L'imposizione privilegiata dei fondi agricoli ha portato a un'imposizione troppo bassa del terreno. Nel preventivo di uno Stato, l'imposizione bassa del terreno implica una maggiore imposizione degli altri due fattori, ovvero il lavoro e il capitale. Mentre l'imposizione del lavoro e del capitale esercita un effetto frenante sull'occupazione e sugli incentivi a risparmiare e investire, l'imposizione del terreno non induce simili adeguamenti del comportamento. Le imposte sul lavoro e sul capitale tendono dunque a influenzare negativamente la crescita economica, effetto che non si verifica con le imposte sul terreno.

4 Rapporto con il programma di legislatura

Il progetto non è stato annunciato nel messaggio del 27 gennaio 2016²⁸ sul programma di legislatura 2015–2019. Benché il Parlamento abbia trasmesso una mozione al Consiglio federale per attuazione, quest'ultimo ha deciso comunque di sottoporre al Parlamento un pertinente messaggio.

²⁸ FF 2016 909

5 Aspetti giuridici

5.1 Costituzionalità

5.1.1 Uguaglianza giuridica

Nell'ambito delle imposte dirette, l'articolo 128 della Costituzione federale²⁹ (Cost.) conferisce alla Confederazione la competenza di riscuotere un'imposta federale diretta sul reddito delle persone fisiche.

La Confederazione sancisce nella LAID i principi dell'armonizzazione delle imposte dirette della Confederazione, dei Cantoni e dei Comuni. L'armonizzazione si estende all'assoggettamento, all'oggetto e al periodo di calcolo delle imposte, al diritto procedurale e al diritto penale fiscale. Rimangono escluse dall'armonizzazione in particolare le tariffe fiscali, le aliquote fiscali e gli importi esenti da imposta (art. 129 Cost.). Quali proventi siano soggetti all'imposta sul reddito è una questione concernente l'oggetto delle imposte dirette della Confederazione, dei Cantoni e dei Comuni; alla Confederazione compete quindi l'armonizzazione.

Il principio costituzionale dell'*uguaglianza giuridica* di cui all'articolo 8 Cost. è concretizzato nel diritto tributario tramite i principi della generalità e dell'uniformità dell'imposizione nonché il principio dell'imposizione secondo la capacità economica (art. 127 cpv. 2 Cost.). Il principio dell'uguaglianza giuridica deve essere rispettato anche nel processo legislativo. Fondamentalmente tale principio è violato da un atto normativo che introduca distinzioni giuridiche senza un motivo ragionevole e opportuno.

La modifica legislativa proposta reintrodurrebbe una disparità di trattamento fiscale. Questo perché esenterebbe dall'imposta federale diretta l'utile derivante dall'aumento di valore a seguito della vendita, da parte degli imprenditori attivi nell'agricoltura o nella silvicoltura, di terreno edificabile, di fondi eccettuati dalla LDFR o di piccoli fondi, mentre per gli altri lavoratori indipendenti tale utile sarebbe tassato come reddito.

Per i Cantoni con sistema dualistico, gli ammortamenti recuperati in caso di vendita di terreno edificabile sono assoggettati all'imposta sul reddito sia per gli agricoltori sia per gli altri lavoratori indipendenti. Con la modifica di legge, per gli agricoltori l'utile derivante dall'aumento di valore verrebbe sottoposto all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare. Per gli altri lavoratori indipendenti tale utile resterebbe imponibile come elemento del reddito. Poiché nel caso dell'imposizione degli utili da sostanza immobiliare l'onere fiscale non corrisponderebbe a quello derivante dall'imposizione del reddito, la modifica di legge genererebbe una disparità di trattamento fiscale tra gli agricoltori e gli altri lavoratori indipendenti. A seconda che sia più alta l'imposta sul reddito o l'imposta sugli utili da sostanza immobiliare, la disparità di trattamento può essere sfavorevole o favorevole ai restanti lavoratori indipendenti.

Nei Cantoni con sistema monistico, gli agricoltori e gli altri lavoratori indipendenti in caso di vendita di terreno edificabile appartenente alla sostanza commerciale sono

tassati in modo uguale: gli ammortamenti recuperati sottostanno all'imposta sul reddito e l'utile derivante dall'aumento di valore sottostà all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare. Nei Cantoni con sistema monistico, il regime proposto non genera pertanto alcuna disparità d'imposizione.

Il ritorno alla prassi fiscale applicata prima del 2011 porterebbe dunque a livello federale e nei Cantoni con sistema dualistico alla reintroduzione di una disparità di trattamento rispetto ai lavoratori indipendenti non appartenenti alla categoria degli agricoltori. Il Consiglio federale ritiene che questa disparità di trattamento non abbia alcuna giustificazione oggettiva.

5.1.2 Principio dell'imposizione secondo la capacità economica

Secondo il Consiglio federale sarebbe violato anche il principio costituzionale dell'*imposizione secondo la capacità economica* (art. 127 cpv. 2 Cost.). Secondo tale principio, l'imposizione deve orientarsi ai beni economici a disposizione del contribuente e alla sua situazione personale. La vendita di una particella di terreno edificabile rappresenta un incremento del reddito che aumenta la capacità economica di chi aliena il fondo. Pertanto, dal punto di vista della parità di trattamento questo reddito dovrebbe essere tassato come reddito da lavoro o da capitale. I privilegi fiscali, dal punto di vista della parità di trattamento (rispetto agli altri lavoratori indipendenti), devono essere valutati criticamente anche perché solitamente l'utile da sostanza immobiliare di un'azienda agricola risulta da un precedente azionamento. Gli azionamenti sono riconducibili a una decisione politica dell'ente pubblico. L'utile da sostanza immobiliare rappresenta pertanto un utile inaspettato (windfall gain) che l'alienante percepisce senza una prestazione corrispondente.

5.2 Effetto retroattivo e anticipato

Durante la procedura parlamentare precedente l'accoglimento della mozione da attuare, come pure durante la procedura di consultazione, è stata sollevata la questione del potenziale effetto retroattivo e anticipato della normativa proposta. Qui di seguito verrà pertanto approfondita la questione dell'ammissibilità di una regolamentazione che prevede la retroattività per tutte le tassazioni non ancora passate in giudicato.

La *retroattività propria* delle leggi – indipendentemente dal fatto che favorisca o sfavorisca i destinatari – è in linea di principio inammissibile³⁰. Ciò significa che il nuovo diritto non può essere applicato a fatti che si sono verificati e conclusi prima della sua entrata in vigore. Il divieto di retroattività risulta dal principio costituzionale della certezza del diritto, derivante dal principio dello Stato di diritto (art. 5 Cost.). Al divieto della retroattività sono collegati anche il principio dell'uguaglianza giuridica e il principio della tutela della buona fede.

³⁰ DTF 119 Ib 103, consid. 5

Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, la retroattività propria è ammessa eccezionalmente se i seguenti requisiti sono soddisfatti in modo cumulativo:

- a. la retroattività deve essere ordinata in modo esplicito o chiaramente voluta conformemente allo scopo dell'atto giuridico;
- b. la retroattività deve essere ragionevolmente limitata nel tempo. Sono decisive le circostanze particolari della normativa in oggetto. In particolare la prevedibilità della modifica di legge ha un ruolo significativo;
- c. la retroattività deve essere giustificata da validi motivi. I motivi fiscali non sono generalmente sufficienti, salvo che non siano in pericolo le finanze pubbliche;
- d. la retroattività non può comportare disuguaglianze giuridiche inaccettabili;
- e. la retroattività deve essere giustificata da interessi pubblici preponderanti;
- f. la retroattività non può costituire un'ingerenza nei diritti acquisiti.

Queste condizioni si applicano sia alla retroattività con effetti favorevoli sia a quella con effetti sfavorevoli.

Al contrario, la *retroattività impropria* è ammissibile quando il nuovo diritto non costituisce un'ingerenza nei diritti acquisiti e non viola il principio della tutela della buona fede. La retroattività impropria implica che il nuovo diritto è applicato a fatti avvenuti durante il periodo di validità del diritto previgente, ma che perdurano al momento dell'entrata in vigore del nuovo diritto (situazione fattuale che perdura).

Resta quindi da verificare l'ammissibilità di una regolamentazione che prevede la retroattività. Come mostrato qui di seguito, sulla base dei requisiti citati il Consiglio federale ritiene che la risposta sia negativa.

Sarebbe possibile sancire in modo esplicito la *retroattività propria* nella legge. Tuttavia essa dovrebbe essere ragionevolmente limitata nel tempo, anche se nel caso presente si tratterebbe di una retroattività con effetti favorevoli. La sentenza del Tribunale federale che ha portato alla modifica della prassi fiscale è stata pronunciata a fine 2011. Con una tempistica estremamente rigorosa e possibile solo con il consenso del Parlamento, la presente modifica di legge potrebbe essere approvata dalle Camere federali nella sessione estiva del 2016. Tenendo conto di un arco temporale molto breve per l'attuazione da parte dei legislatori cantonali, l'entrata in vigore non avverrebbe prima del 1° gennaio 2017, quindi circa cinque anni dopo la decisione del Tribunale federale. Un periodo di cinque anni non soddisferebbe il criterio del limite temporale ragionevole³¹.

Sarebbe inoltre dubbio se la retroattività possa fondarsi su validi motivi, tanto più che gli agricoltori con la vendita di terreni edificabili appartenenti alla sostanza commerciale dell'azienda agricola di solito conseguono un utile non indifferente. Avrebbero pertanto la precedenza soprattutto interessi privati di chi chiede un'imposizione privilegiata. Non si rileverebbero interessi pubblici preponderanti in grado di

³¹ Vedi perizia sull'iniziativa popolare per la riforma dell'imposta sulle successioni e il divieto di retroattività: Georg Müller, *Gutachten zur Volksinitiative Erbschaftssteuerreform und Rückwirkungsverbot*, n. 5.2.1.

giustificare un'eventuale retroattività. L'imposizione privilegiata genererebbe una disuguaglianza nel trattamento giuridico degli agricoltori rispetto agli altri lavoratori indipendenti. Per concludere, la retroattività non costituirebbe alcuna ingerenza in diritti acquisiti.

Secondo quanto illustrato, i requisiti della retroattività – che devono essere dati cumulativamente – non sono soddisfatti. La retroattività non è pertanto ammissibile, sebbene nel caso presente risulterebbe favorevole agli interessati.

Il progetto non concerne una situazione fattuale che perdura, pertanto non sono soddisfatti i requisiti della *retroattività impropria*. Casi di applicazione di retroattività impropria possono presentarsi, a certe condizioni, per le fattispecie che giustificano un differimento dell'imposizione: se le conseguenze fiscali sono rinviate, ad esempio in presenza di un contratto d'affitto, esse al momento della vendita del fondo sostitutivo si orientano al (nuovo) diritto vigente in tal momento. L'applicabilità del diritto vigente deriva dal principio di legalità (art. 5 cpv. 1 Cost.). In proposito non è necessaria alcuna disposizione legale esplicita.

5.3 Compatibilità con gli impegni internazionali della Svizzera

Gli impegni internazionali della Svizzera non sono toccati dalla proposta imposizione dei fondi agricoli e silvicoli.

5.4 Forma dell'atto

La situazione iniziale è rappresentata dall'interpretazione da parte del Tribunale federale di un concetto previsto dalla legge. Le autorità incaricate dell'applicazione del diritto nonché i tribunali (subordinati) devono in linea di principio attenersi alla giurisprudenza della massima istanza. Nel presente caso il cambiamento della situazione giuridica può avvenire solo mediante una modifica delle pertinenti leggi. La richiesta della mozione non potrebbe quindi essere soddisfatta mediante una modifica del diritto subordinato (a livello di ordinanza) e tantomeno attraverso la mera modifica di ordinanze amministrative (circolari, promemoria, direttive ecc.), che vincolano solo le autorità.

Sistemi di imposizione degli utili da sostanza immobiliare in Svizzera

L'imposta sugli utili da sostanza immobiliare è un'imposta sull'utile, ossia sull'aumento di valore realizzato sui fondi. L'imposizione degli utili da sostanza immobiliare è effettuata contestualmente a quella delle altre entrate nel quadro dell'imposta sul reddito o come imposta sugli utili da sostanza immobiliare. L'utile da sostanza immobiliare imponibile risulta dalla differenza tra il ricavato dell'alienazione e le spese d'investimento (prezzo d'acquisto e spese che aumentano il valore dell'immobile), da cui vengono sottratte le deduzioni previste dalla legge (spese di conseguimento del reddito quali i costi del trapasso di proprietà e gli usuali emolumenti per la mediazione).

Diritto vigente	
Confederazione	
Fondo facente parte della sostanza privata	Esente da imposta.
Fondo facente parte della sostanza commerciale	L'utile derivante dall'aumento di valore e gli ammortamenti recuperati sottostanno all'imposta sul reddito.
Fondi agricoli e silvicoli (persone fisiche che esercitano un'attività lucrativa indipendente)	Gli ammortamenti recuperati sottostanno all'imposta sul reddito o sull'utile. Nessuna tassazione dell'utile derivante dall'aumento di valore (art. 18 cpv. 4 LIFD).
Cantoni con sistema monistico	
Fondo facente parte della sostanza privata	L'aumento di valore sottostà all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare.
Fondo facente parte della sostanza commerciale (vale anche per i fondi agricoli e silvicoli)	L'aumento di valore sottostà all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare. Gli ammortamenti recuperati sottostanno all'imposta sul reddito.
Cantoni con sistema dualistico	
Fondo facente parte della sostanza privata	L'aumento di valore sottostà all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare.
Fondo facente parte della sostanza commerciale	L'utile derivante dall'aumento di valore e gli ammortamenti recuperati sottostanno all'imposta sul reddito.

Diritto vigente	
Fondi agricoli e silvicoli di persone fisiche	Gli ammortamenti recuperati sottostanno all'imposta sul reddito e l'aumento di valore sottostà all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare.
