



**Avamprogetto per la consultazione
concernente la legge federale sull'imposizione
di fondi agricoli e silvicoli
(attuazione della mozione Müller 12.3172)
Rapporto esplicativo**

del 5 giugno 2015

Compendio

Con il presente progetto, il Consiglio federale adempie la mozione Müller 12.3172 «Imposizione di fondi agricoli e silvicoli». La mozione chiede di ancorare alla legge la prassi fiscale concernente i fondi agricoli e silvicoli seguita prima del 2011. Questo obiettivo è raggiunto mediante la modifica della legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD) e della legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID).

Situazione iniziale

I fondi agricoli e silvicoli godono di un trattamento privilegiato ai fini dell'imposta sul reddito. Nel 2011 il Tribunale federale ha limitato l'entità di questi privilegi ai fondi sottoposti alla legge federale sul diritto fondiario rurale (LDFR), allo scopo di conformare quest'ultima al campo di applicazione, alla sfera di protezione e alle restrizioni del diritto di alienazione risultanti dalla legislazione sul diritto fondiario rurale. Da allora, gli utili conseguiti con l'alienazione di altri fondi originati dagli immobilizzi di aziende agricole e silvicole sono soggetti a imposizione completa. Questo vale in particolare per gli utili conseguiti con l'alienazione e risultanti da riserve di terreni edificabili e da piccoli fondi.

Contenuto del progetto

Il progetto posto in consultazione chiede l'imposizione privilegiata per gli utili conseguiti con l'alienazione di tutti i fondi facenti parte degli immobilizzi di un'azienda agricola o silvicola. Come accadeva prima del 2011, all'imposta federale diretta devono essere assoggettati solo gli utili sino a concorrenza delle spese d'investimento, ovvero gli ammortamenti recuperati. Questo significa che in futuro, ai fini dell'imposta federale diretta, l'utile derivante dall'aumento di valore dovrà essere esentato dall'imposta. Per quanto riguarda le imposte cantonali e comunali, in tutti i Cantoni i redditi o gli utili devono essere soggetti a imposizione solo sino a concorrenza delle spese d'investimento. L'utile derivante dall'aumento di valore deve essere assoggettato all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare.

Ripercussioni per le finanze

Nell'ambito dell'imposta federale diretta, la sentenza del Tribunale federale ha determinato a medio e lungo termine maggiori entrate di circa 200 milioni di franchi all'anno. Dal punto di vista finanziario, il ritorno alla prassi fiscale anteriore al 2011 comporta tendenzialmente minori entrate. La stima di queste minori entrate è incerta, tra l'altro a causa dei dati limitati a disposizione e delle svariate disposizioni di differimento dell'imposizione previste per legge. Le perdite stimate di contributi AVS, AI e IPG ammonterebbero nel medio e lungo termine complessivamente a circa 200 milioni di franchi. Nei nove Cantoni con sistema fiscale monistico non sono attese ripercussioni finanziarie notevoli. Per tutti gli altri Cantoni non è possibile quantificare le maggiori o minori entrate a causa di diversi fattori.

Indice

Compendio	2
1 Punti essenziali del progetto	4
1.1 Situazione iniziale	4
1.2 Diritto applicabile	4
1.3 La normativa proposta	7
1.4 Motivazione e valutazione della soluzione proposta	7
1.5 Confronto concernente l'imposizione secondo il diritto vigente e il diritto nuovo	8
2 Commento ai singoli articoli	12
3 Ripercussioni	13
3.1 Ripercussioni per la Confederazione	13
3.1.1 Ripercussioni per le finanze	13
3.1.2 Ripercussioni per il personale	14
3.2 Ripercussioni per i Cantoni	14
3.2.1 Ripercussioni per le finanze	14
3.2.2 Ripercussioni per il personale	15
3.2.3 Adeguamento del diritto cantonale	15
3.3 Ripercussioni per l'economia	15
3.4 Ripercussioni per l'ambiente	16
4 Aspetti giuridici	16
4.1 Costituzionalità	16
4.2 Effetto retroattivo e anticipato	18

Rapporto esplicativo

1 Punti essenziali del progetto

1.1 Situazione iniziale

Nella mozione 12.3172 «Imposizione di fondi agricoli e silvicoli» depositata il 14 marzo 2012, il consigliere nazionale Müller chiede di definire nel diritto fiscale il concetto di «fondi agricoli e silvicoli» in modo da conformarsi alla prassi antecedente alla sentenza del Tribunale federale del 2 dicembre 2011 (DTF 138 II 32). Prima della decisione del Tribunale federale, i fondi edificabili facenti parte degli immobilizzi delle aziende agricole erano soggetti a imposizione privilegiata quali fondi agricoli e silvicoli.

La mozione incarica il Consiglio federale di presentare al Parlamento una modifica della legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID) e della legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD).

Con il suo parere del 9 maggio 2012, il Consiglio federale ha proposto di respingere la mozione. Il 16 settembre 2013 il Consiglio nazionale ha accolto la mozione.

L'8 dicembre 2014 il Consiglio degli Stati si è allineato al parere del Consiglio nazionale e ha pertanto trasmesso la mozione al Consiglio federale.

1.2 Diritto applicabile

Gli utili conseguiti con la vendita di fondi agricoli e silvicoli sono soggetti a imposizione privilegiata. Ai fini dell'imposta federale diretta, questi rientrano nel reddito imponibile solo sino a concorrenza¹ delle spese d'investimento². L'utile derivante dall'aumento di valore è esente da imposta. In tutti i Cantoni gli ammortamenti recuperati³ sono soggetti a imposta sul reddito⁴. L'utile derivante dall'aumento di valore è assoggettato all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare⁵.

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

Prezzo d'acquisto fr. 0.50 per m ²	fr. 0.50 x 90 000 m ²	fr. 45 000
Spese volte ad aumentare il valore ⁶		fr. 5 000
Ammortamento annuo 5 %	10 anni al 5 %	- fr. 2 500
Prezzo di vendita fr. 4 per m ²		fr. 360 000

¹ Se le spese d'investimento sono superiori al prezzo di vendita o al valore venale, l'imposizione è data – conformemente alla prassi – sino a concorrenza del prezzo di vendita o del valore venale inferiori.

² Art. 18 cpv. 4 della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta (LIFD; RS 642.11)

³ Se non sono stati effettuati ammortamenti (ad es. fondo destinato all'agricoltura non edificato e utilizzato come superficie coltiva) non è dovuta alcuna imposta sul reddito.

⁴ Art. 8 cpv. 1 e art. 12 cpv. 1 della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID; RS 642.14)

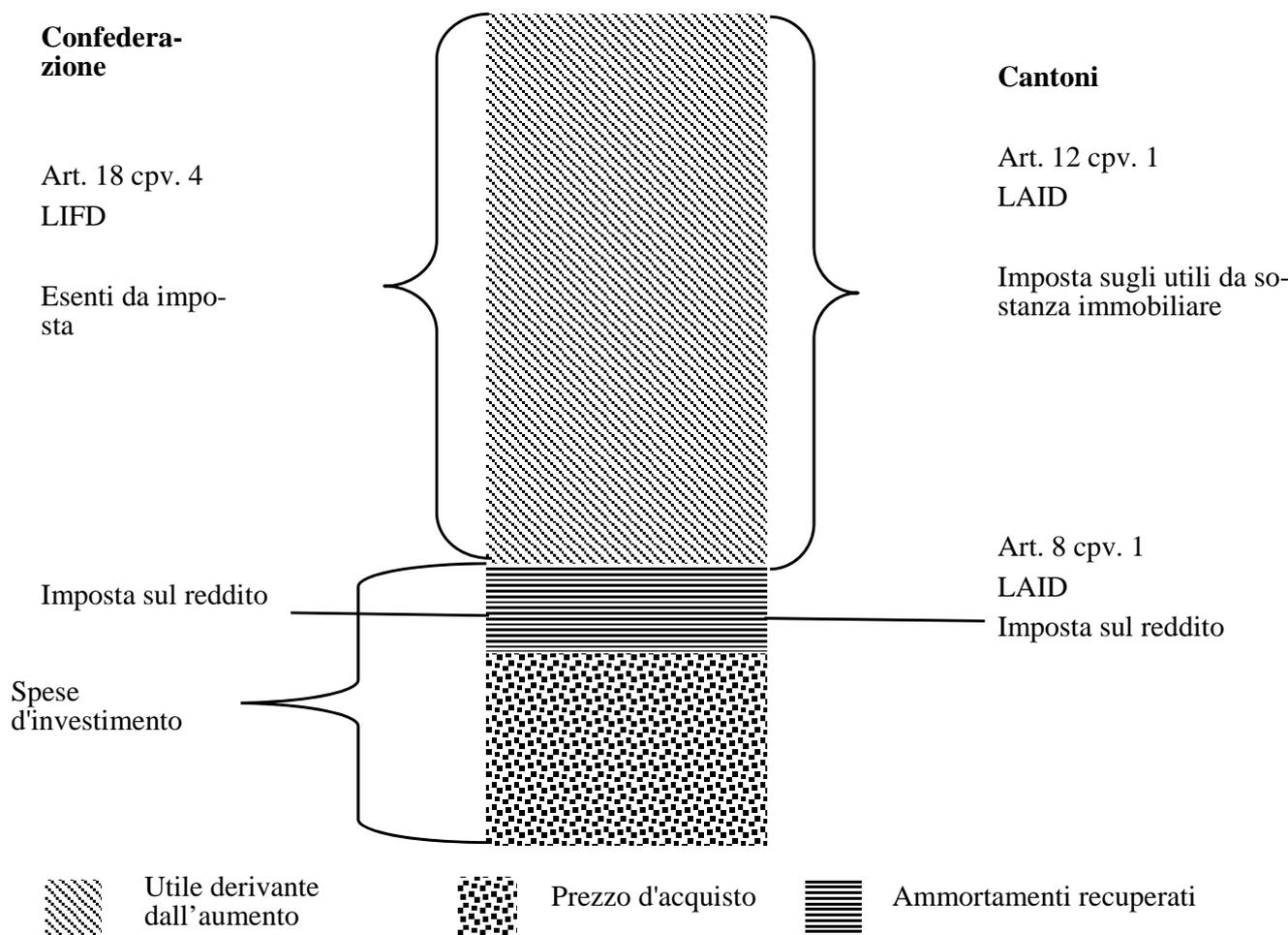
⁵ Art. 12 cpv. 1 LAID

⁶ Migliorie (ad es. strada d'accesso, costruzione di un sistema di drenaggio ecc.)

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 resta esente da imposta per la Confederazione. In tutti i Cantoni, sull'utile derivante dall'aumento di valore pari a 310 000 franchi, è dovuta l'imposta sugli utili da sostanza immobiliare.

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



Lo statuto particolare degli utili conseguiti con l'alienazione di fondi agricoli e silvicoli risale all'epoca del decreto del Consiglio federale del 9 dicembre 1940 concernente la riscossione di un'imposta federale diretta (DIFD), quando gli agricoltori erano normalmente esentati dall'obbligo di registrarsi e di tenere una contabilità, e

quindi anche dall'imposta sugli utili in capitale. Nella dottrina questo regime derogatorio è considerato discutibile dal profilo materiale⁷. Il Tribunale federale ha pertanto ritenuto necessario limitare il campo di applicazione di tale normativa e conformare i privilegi fiscali agli obiettivi comuni del diritto fondiario rurale, della legge sulla pianificazione del territorio e della legge sull'agricoltura.

Al contrario, per le altre persone che esercitano un'attività lucrativa indipendente nonché per le persone giuridiche, l'intero utile in capitale conseguito con la vendita di fondi è assoggettato all'imposta federale diretta. Per le imposte cantonali e comunali si distingue tra Cantoni con sistema dualistico⁸ e Cantoni con sistema monistico⁹. 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 che applicano il 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.

Con la sentenza del 2 dicembre 2011¹⁰, il Tribunale federale ha deciso di conformare nel diritto fiscale la definizione di «fondo agricolo e silvicolo» al diritto fondiario rurale e quindi di limitare l'imposizione privilegiata. Tenendo conto degli obiettivi e degli interessi della LDFR, della LPT e della legge federale sull'agricoltura, il Tribunale federale ha limitato il concetto di «fondi agricoli e silvicoli» ai fondi che rientrano nel campo di applicazione della legge federale del 4 ottobre 1991¹¹ sul diritto fondiario rurale. Non rientrano in questo campo di applicazione in particolare le riserve di terreni edificabili degli immobilizzi di un'azienda agricola o silvicola.

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

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 sono sottoposti alla LDFR. In alcuni Cantoni sono imponibili come fondi agricoli o silvicoli, in altri come terreni edificabili.

Inoltre, dal 1° maggio 2014 gli utili da sostanza immobiliare sono in parte gravati da una tassa sul plusvalore (utile derivante dall'aumento di valore), definita nel diritto sulla pianificazione del territorio. La tassa sul plusvalore ammonta almeno al 20 per cento dei vantaggi derivanti da pianificazioni che risultano dall'assegnazione

⁷ DTF 138 II 32 consid. 2.1.2 f. con rinvii

⁸ LU, OW, GL, ZG, FR, SO, SH, AR, AI, SG, GR, AG, VD, VS e NE

⁹ ZH, BE, UR, SZ, NW, BS, BL, TG (persone fisiche), TI, JU e GE

¹⁰ DTF 138 II 32

¹¹ RS 211.412.11

durevole del terreno a una zona edificabile. La tassa sul plusvalore è dovuta già all'inizio della costruzione o al momento dell'alienazione.

1.3 La normativa proposta

Ai sensi della mozione trasmessa, il disegno di legge prevede un'estensione della definizione di «fondi agricoli e silvicoli». Quest'estensione concettuale consente di applicare l'attuale imposizione privilegiata degli utili conseguiti con l'alienazione non solo ai fondi agricoli e silvicoli, ai sensi della sentenza del Tribunale federale, bensì anche ad altri fondi 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.

1.4 Motivazione e valutazione della soluzione proposta

Secondo il Consiglio federale, con la sentenza del Tribunale federale il principio dell'imposizione privilegiata per i fondi agricoli e silvicoli non è stato abrogato, bensì è stata soltanto precisata la definizione di fondi agricoli e silvicoli. L'imposizione privilegiata degli utili conseguiti con l'alienazione di terreni edificabili avvantaggerebbe ulteriormente gli agricoltori nei confronti degli altri soggetti che esercitano un'attività lucrativa indipendente. Per l'imposta federale diretta e l'AVS bisogna inoltre attendersi minori entrate di circa 200 milioni di franchi. Per questi motivi il Consiglio federale aveva proposto di respingere la mozione.

Per contro, nel quadro dei dibattiti parlamentari è stato fatto presente che la decisione del Tribunale federale genererebbe per gli agricoltori interessati in parte un onere fiscale ingente.

Né la LIFD né la LAID contengono una definizione del concetto di «fondi agricoli e silvicoli». Ai fini delle imposte sul reddito e sugli utili, la soluzione proposta definisce i «fondi agricoli e silvicoli», affinché tutti i fondi degli immobilizzi di aziende agricole siano assoggettati all'imposta privilegiata, indipendentemente dal fatto che si tratti di terreni edificabili o di piccoli fondi, non sottoposti alla LDFR.

Il Consiglio federale ritiene inammissibile la retroattività della normativa, come è stata dibattuta in Parlamento (cfr. motivazioni al n. 4.2).

Le modifiche proposte devono essere attuate a livello di legge federale. La richiesta della mozione non è realizzabile a un livello normativo inferiore: secondo il principio di legalità, le autorità incaricate dell'applicazione del diritto sono legate alle leggi vigenti nonché all'interpretazione della giurisprudenza di massima istanza. Una modifica della giurisprudenza del Tribunale federale concernente la disposizione di una legge federale non è ammissibile mediante un livello legislativo inferiore (ordinanza) o addirittura nella mera determinazione della prassi da parte dell'amministrazione (circolare). Inoltre non è necessaria un'ulteriore revisione delle ordinanze.

L'allegato disegno di legge costituisce la base legale necessaria all'attuazione di quanto richiesto.

1.5

Confronto concernente l'imposizione secondo il diritto vigente e il diritto nuovo

	Fattispecie	Diritto vigente	Diritto nuovo
1	<p>Vendita di un'azienda agricola o silvicola o di parte di essa: I fondi sono sottoposti alla LDFR Nessun terreno edificabile Nessun piccolo fondo</p>	<p>Confederazione: l'utile sino a concorrenza delle spese d'investimento¹² o il minore utile dall'alienazione o il minor valore venale è tassato come reddito. L'utile derivante dall'aumento di valore è esente da imposta.</p>	Nessuna modifica
		<p>Cantoni con sistema dualistico: l'utile sino a concorrenza delle spese d'investimento o il minore utile dall'alienazione o il minor valore venale è tassato come reddito. L'utile derivante dall'aumento di valore è assoggettato all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare.</p>	Nessuna modifica
		<p>Cantoni con sistema monistico: analogamente ai Cantoni con sistema dualistico</p>	Nessuna modifica
2	<p>Vendita di un'azienda agricola o silvicola o di parte di essa: Una parcella è terreno edificabile.</p>	<p>Ai fondi sottoposti alla LDFR si applica l'imposizione indicata all'esempio 1. Alla parcella che costituisce terreno edificabile si applica quanto segue: Confederazione: gli ammortamenti recuperati e l'utile derivante dall'aumento di valore sul terreno edificabile sono soggetti all'imposta sul reddito.</p>	<p>Ai fondi sottoposti alla LDFR si applica l'imposizione indicata all'esempio 1. Alla parcella che costituisce terreno edificabile si applica quanto segue: Confederazione: gli ammortamenti recuperati sono tassati come reddito. L'utile derivante dall'aumento di valore è esente da imposta.</p>
		<p>Cantoni con sistema dualistico: analogamente alla Confederazione</p>	<p>Cantoni con sistema dualistico: gli ammortamenti recuperati sono soggetti all'imposta sul reddito.</p>

¹² Le spese d'investimento comprendono il prezzo di acquisto più le spese volte ad aumentare il valore.

	Fattispecie	Diritto vigente	Diritto nuovo
			L'utile derivante dall'aumento di valore è assoggettato all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare.
		Cantoni con sistema monistico: gli ammortamenti recuperati sono soggetti all'imposta sul reddito. L'utile derivante dall'aumento di valore è assoggettato all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare.	Cantoni con sistema monistico: analogamente ai Cantoni con sistema dualistico
3	<p>Vendita di una parcella di terreno edificabile facente parte degli immobilizzi di un'azienda agricola o silvicola.</p> <p>Acquisto di un fondo sostitutivo entro un congruo termine 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).</p>	Confederazione: 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 sono soggetti all'imposta sul reddito.	Confederazione: 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.
		Cantoni con sistema dualistico: analogamente alla Confederazione	Cantoni con sistema dualistico: 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 l'esempio 2 (cfr. art. 12 cpv. 3 lett. d LAID)
		Cantoni con sistema monistico: è concesso un differimento dell'imposizione. L'imposta è dovuta solo quando è alienato il fondo sostitutivo: per le conseguenze fiscali vedere l'esempio 2 (art. 8 cpv. 4 LAID)	Cantoni con sistema monistico: analogamente ai Cantoni con sistema dualistico
4	<p>Vendita di un'azienda agricola o silvicola a un discendente.</p> <p>Una parcella è stata trasformata in zona edificabile prima della</p>	Se il discendente continua a gestire l'azienda nell'ambito della sostanza commerciale, è concesso un differimento dell'imposizione mediante prosecuzione del valore contabile. In caso di	Se il discendente continua a gestire l'azienda nell'ambito della sostanza commerciale, è concesso un differimento dell'imposizione mediante prosecuzione del valore contabile.

	Fattispecie	Diritto vigente	Diritto nuovo
	ripresa. Dopo la ripresa, la parcella è venduta a terzi.	successiva vendita a terzi della parcella di terreno edificabile si applica quanto segue: Confederazione: gli ammortamenti recuperati e l'utile derivante dall'aumento di valore sul terreno edificabile sono soggetti all'imposta sul reddito.	In caso di successiva vendita a terzi della parcella di terreno edificabile si applica quanto segue: Confederazione: gli ammortamenti recuperati sono tassati come reddito. L'utile derivante dall'aumento di valore è esente da imposta.
		Cantoni con sistema dualistico: analogamente alla Confederazione	Cantoni con sistema dualistico: gli ammortamenti recuperati sono assoggettati all'imposta sul reddito. L'utile derivante dall'aumento di valore è soggetto all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare.
		Cantoni con sistema monistico: gli ammortamenti recuperati sono soggetti all'imposta sul reddito. L'utile derivante dall'aumento di valore è assoggettato all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare.	Cantoni con sistema monistico: analogamente ai Cantoni con sistema dualistico
5	Vendita di una parcella di terreno edificabile degli immobilizzi di un commerciante di bestiame.	Confederazione: gli ammortamenti recuperati e l'utile derivante dall'aumento di valore sul terreno edificabile sono soggetti all'imposta sul reddito.	Nessuna modifica
		Cantoni con sistema dualistico: analogamente alla Confederazione	Nessuna modifica
		Cantoni con sistema monistico: gli ammortamenti recuperati sono soggetti all'imposta sul reddito. L'utile derivante dall'aumento di valore è assoggettato all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare.	
6	Cessazione dell'attività lucrativa senza vendita dell'azienda. Negli immobilizzi dell'azienda si trova	In linea di massima la sostanza commerciale deve essere trasferita nella sostanza privata. Possibilità di differimento dell'imposizione:	Nessuna modifica

	Fattispecie	Diritto vigente	Diritto nuovo
	una parcella di terreno edificabile.	<p>a) per affitto: il terreno edificabile resta sostanza commerciale. 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 es. 3).</p> <p>b) per trasferimento nella sostanza privata: differimento dell'utile derivante dall'aumento di valore sul terreno edificabile e imposizione degli ammortamenti recuperati. L'imposizione dell'utile derivante dall'aumento di valore avviene solo al momento dell'alienazione del terreno edificabile (art. 18a cpv. 1 e 2).</p>	
7	Vendita di una parcella di meno di 15 are se si tratta di vigne e di meno di 25 are se si tratta di altri terreni (piccoli fondi): il fondo non è sottoposto alla LDFR	Confederazione: la legge sull'agricoltura e la legge sulla pianificazione del territorio sono a favore di un'imposizione privilegiata come nella fattispecie 1.	Confederazione: l'utile sino a concorrenza delle spese d'investimento o il minore utile dall'alienazione o il minor valore venale è tassato come reddito. L'utile derivante dall'aumento di valore è esente da imposta.
		Cantoni con sistema dualistico: esistono interpretazioni diverse dell'imposizione. In alcuni Cantoni i piccoli fondi sono tassati come i fondi agricoli o silvicoli (vedere la fattispecie 1). In altri Cantoni questi fondi sono tassati come terreno edificabile (vedi fattispecie 2)	Cantoni con sistema dualistico: l'utile sino a concorrenza delle spese d'investimento o il minore utile dall'alienazione o il minor valore venale è tassato come reddito. L'utile derivante dall'aumento di valore è assoggettato all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare.
		Cantoni con sistema monistico: analogamente ai Cantoni con sistema dualistico	Cantoni con sistema monistico: analogamente ai Cantoni con sistema dualistico
8	L'azienda agricola è venduta al discen-	L'acquirente può a) mantenere gli immobili sulla base dei valori determinanti ai fini dell'imposta sul reddito e delle spese	Nessuna modifica

	Fattispecie	Diritto vigente	Diritto nuovo
	dente al valore di reddito¹³. Il valore ai fini dell'imposta sul reddito degli immobili è superiore al valore di reddito e inoltre sono presenti riserve occulte.	d'investimento al momento della ripresa ¹⁴ o b) iscrivere a bilancio il prezzo d'acquisto come nuovo valore ai fini dell'imposta sul reddito nonché le nuove spese d'investimento.	

2 **Commento ai singoli articoli**

Articolo 18 capoverso 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)¹⁵ e i fondi non sottoposti alla LDFR che tuttavia rientrano negli immobilizzi di un'azienda agricola o silvicola (nuovo art. 18 cpv. 4 lett. b LIFD).

Conformemente all'articolo 2 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 (cpv. 1). Secondo il 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.

Non sono sottoposti alla LDFR i fondi di immobilizzi di un'azienda agricola o silvicola quali:

- il terreno edificabile;
- i piccoli fondi citati all'articolo 2 capoverso 3 LDFR di meno di 15 are se si tratta di vigne e di meno di 25 are se si tratta di altri terreni (ad es. Stöckli, piccola abitazione adiacente alla fattoria, destinata ai genitori del contadino);
- i fondi esonerati dalla LDFR.

¹³ Art. 42 segg. LDFR

¹⁴ Circolare 6 della Conferenza svizzera delle imposte «Einkommenssteuerliche Folgen der Hofübergabe zum Ertragswert gemäss dem Bundesgesetz über das bäuerliche Bodenrecht vom 15.06.1995»

¹⁵ RS 642.11

Qualora questi fondi, non sottoposti alla LDFR, siano parte degli immobilizzi di un'azienda agricola o silvicola, devono beneficiare di un'imposizione privilegiata (nuovo art. 8 cpv. 1 lett. b).

L'azienda agricola e silvicola è definita secondo la legge federale del 29 aprile 1982¹⁶ sull'agricoltura (Legge sull'agricoltura; LAgr). Nell'ordinanza del 7 dicembre 1998¹⁷ sulla terminologia agricola e sul riconoscimento delle forme di azienda (ordinanza sulla terminologia agricola; OTerm) sono stabilite le condizioni per il riconoscimento di un'azienda agricola (art. 6, 29a e 30 OTerm). Le aziende agricole con fondi forestali conformemente alla legge forestale sono considerate aziende agricole e silvicole. Se oltre all'azienda agricola e silvicola esistono altre aziende, la qualificazione dell'azienda è determinata dal reddito predominante.

Articoli 8 capoverso 1 terzo periodo e 12 capoverso 1 secondo periodo LAID

L'articolo 8 capoverso 1 concretizza i proventi imponibili 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.

Inoltre si rimanda alle spiegazioni concernenti l'articolo 18 capoverso 4 LIFD.

3 Ripercussioni

3.1 Ripercussioni per la Confederazione

3.1.1 Ripercussioni per le finanze

Le seguenti stime delle minori entrate si basano sul presupposto che la sentenza del Tribunale federale del 2 dicembre 2011 abbia generato maggiori entrate per l'imposta federale diretta, che verrebbero nuovamente meno con la prevista modifica di legge. Considerate le fattispecie che prevedono un differimento dell'imposizione secondo il diritto vigente, ciò non è necessariamente vero.

- Se l'azienda agricola esegue un'acquisizione sostitutiva, può richiedere un differimento dell'imposizione. In tal caso l'imposta è differita ed è dovuta solo al momento della vendita dell'oggetto acquistato in sostituzione (onere fiscale latente). Tale procedura annulla tuttavia il potenziale di ammortamento (ammortamento immediato).

- In caso di trasferimento di un immobile della zona edificabile dalla sostanza commerciale alla sostanza privata, è possibile su richiesta differire l'utile derivante dall'aumento di valore fino all'alienazione. Al momento del trasferimento sono tassati soltanto gli ammortamenti recuperati.

Le conseguenze finanziarie sono difficilmente stimabili anche per un altro motivo. Sulla base dei dati fiscali disponibili non è possibile quantificare le maggiori entrate correlate alla modifica della prassi nell'anno 2011 e quindi neppure le minori entrate attese con il ritorno previsto alla prassi fiscale antecedente al 2011.

Nonostante la mancanza dei dati fiscali, le conseguenze finanziarie possono essere stimate ricorrendo ad altre statistiche e a varie supposizioni. Rinnovando l'imposizione privilegiata degli utili da alienazione, nel medio e nel lungo termine le entrate

¹⁶ RS 910.1

¹⁷ RS 910.9

dell'imposta federale diretta potrebbero diminuire di circa 200 milioni di franchi l'anno (di cui ca. 34 mio. di fr. per quanto riguarda la quota dei Cantoni)¹⁸.

Come illustrato, questi conteggi ignorano le fattispecie che prevedono un differimento dell'imposizione. Queste potrebbero essere attualmente significative, poiché a seguito dell'adeguamento del diritto tributario atteso, taluni potrebbero decidere di posticipare l'alienazione. Di conseguenza i conteggi sono puramente indicativi e da intendersi come minori entrate nel medio e nel lungo termine rispetto al diritto vigente. Non corrispondono dunque alle minori entrate che incidono effettivamente sulle finanze nel breve termine.

Poiché 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. Questi contributi, riscossi sugli utili derivanti dall'aumento di valore, verrebbero meno rinnovando l'imposizione privilegiata concernente l'imposta federale diretta. L'ammanco dei contributi AVS ammonterebbe anch'esso, secondo le stime, a quasi 200 milioni di franchi rispetto al potenziale nel medio e lungo termine dello status quo.

3.1.2 Ripercussioni per il personale

Il progetto non ha ripercussioni a livello di personale per la Confederazione.

3.2 Ripercussioni per i Cantoni

3.2.1 Ripercussioni per le finanze

Per quanto riguarda le ripercussioni finanziarie occorre distinguere tra i Cantoni con imposizione monistica e quelli con imposizione dualistica. Solo per i Cantoni con sistema dualistico la riforma di legge implicherebbe un cambiamento del sistema:

Cantoni con sistema monistico: per i nove Cantoni con un'imposta monistica sugli 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. Poiché i contributi AVS, AI e IPG diminuiscono leggermente, aumentano leggermente gli introiti dell'imposta cantonale sul reddito. Complessivamente si può tuttavia 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, in una prima fase occorre 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 di possesso del fondo. Per l'imposta sugli

¹⁸ Nel periodo 2003–2013, secondo la statistica della superficie dell'Ufficio federale di statistica (UST), la superficie utilizzabile per l'agricoltura è diminuita in media di 1713 ha l'anno. Circa l'80 % di questa superficie è stata trasformata in superfici d'insediamento. Il resto è confluito nell'aumento della foresta e delle altre superfici boscate. Si suppone inoltre che circa il 50 % di queste superfici d'insediamento derivi dalla trasformazione d'impiego di fondi agricoli della sostanza commerciale (l'altra parte è stata affittata fino al cambiamento di destinazione o è stata assegnata alla sostanza privata). Per un utile da sostanza immobiliare medio ipotizzato in 250 fr. per m², rispetto al diritto vigente si ottiene una riduzione della base di calcolo fiscale leggermente superiore a 1700 mio. fr. l'anno. Pertanto, con un'aliquota fiscale dell'11,5 % per l'imposta federale diretta si calcolano minori entrate annue per circa 200 mio. fr. A seguito dell'aumento dei prezzi dei terreni edificabili si attendono entrate più contenute nel medio e nel lungo termine.

utili da sostanza immobiliare, tutti i Cantoni prevedono, per una durata di possesso lunga, agevolazioni sull'importo fiscale o sull'utile da sostanza immobiliare. Le seguenti stime si basano su una durata di possesso media di 15 anni e oltre. Secondo questa supposizione, sul piano qualitativo si traggono le seguenti conclusioni.

- Nei Cantoni con sistema dualistico, con una combinazione di aliquote elevate dell'imposta sugli utili da sostanza immobiliare e aliquote più basse dell'imposta sul reddito (AI, AR, GR, LU, OW, SG e ZG), la modifica della legge dovrebbe produrre maggiori entrate.

- Nei Cantoni FR, GL, NE, SH e SO 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 inoltre possibile che alcuni di questi Cantoni raggiungano il pareggio.

- Negli altri Cantoni con sistema dualistico (AG, GE, VD e VS) si devono prevedere entrate molto più contenute, a meno che i Cantoni interessati non aumentino le imposte sugli utili da sostanza immobiliare.

L'imposta sugli utili da sostanza immobiliare spetta in parte esclusivamente ai Comuni (ad es. ZG, ZH). In questi Cantoni il gettito fiscale dovrà essere ridistribuito tra Comuni e Cantoni.

Le maggiori o le minori entrate prodotte dalla modifica di legge non possono essere quantificate per i Cantoni. Nel complesso, ossia per tutta la Svizzera, si dovrebbero verificare minori entrate dalle imposte cantonali e comunali. L'Amministrazione federale delle contribuzioni non conosce l'entità degli utili da sostanza immobiliare né l'effettiva durata di possesso dei singoli fondi nei singoli Cantoni, parametri che influenzano l'importo delle entrate fiscali.

3.2.2 Ripercussioni per il personale

Il progetto non ha ripercussioni a livello di personale per le autorità fiscali cantonali.

3.2.3 Adeguamento del diritto cantonale

I Cantoni dovranno disporre di un termine adeguato per poter adeguare le loro basi legali. In tal modo la disarmonizzazione tra il diritto federale e quello cantonale potrà essere evitata.

3.3 Ripercussioni per l'economia

Non si prevede che il progetto abbia ripercussioni sull'offerta di terreni. È possibile che, nel breve termine, ossia tra l'approvazione e l'attuazione della legge, si verifichi una carenza 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. Nemmeno per il settore agricolo e il cambiamento strutturale sono attese conseguenze.

Tramite la modifica prevista della legge sarebbe ricreata la condizione antecedente alla decisione del Tribunale federale del 2011. Prendendo questa «vecchia condizione» come parametro di paragone, la riforma di legge non ha alcuna conseguenza sulla crescita economica. In generale si può tuttavia affermare che il sistema fiscale antecedente al 2011 era inefficiente dal punto di vista economico. L'imposizione privilegiata dei fondi agricoli ha portato a un'imposizione troppo bassa del terreno. Per un dato bilancio delle finanze statali, un'imposizione bassa del terreno implica

un'imposizione superiore del lavoro e/o del capitale. Mentre l'imposizione del lavoro e del capitale genera effetti negativi riducendo l'occupazione e frenando gli incentivi a risparmiare e investire, l'imposizione del terreno non favorisce simili reazioni. A differenza delle imposte sul terreno, le imposte sul lavoro e sul capitale tendono dunque a influenzare negativamente la crescita economica.

3.4 Ripercussioni per l'ambiente

Non si prevede che il progetto abbia ripercussioni sull'ambiente. In particolare l'imposizione privilegiata del terreno edificabile già azzonato non contrasta con le prescrizioni più severe concernenti la conservazione delle terre coltivate della seconda fase della revisione della legge federale del 22 giugno 1979¹⁹ sulla pianificazione del territorio (LPT)²⁰. Questa mira tra l'altro a proteggere meglio le superfici per l'avvicendamento delle colture, ovvero i terreni coltivati. Tali superfici sono protette nella propria situazione di fatto; l'azzonamento (trasformazione in terreno edificabile) è autorizzato soltanto se sono rispettate severe condizioni (art. 13b del disegno di legge LPT). Se azzonate oppure sfruttate per un'utilizzazione non agricola, le superfici per l'avvicendamento delle colture devono essere compensate (art. 13c disegno di legge LPT).

4 Aspetti giuridici

4.1 Costituzionalità

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

La Confederazione sancisce nella LAID i principi sull'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, alla procedura e alle disposizioni penali. Rimangono escluse dall'armonizzazione in particolare le tariffe, le aliquote fiscali e gli importi esenti da imposta (art. 129 Cost.). Quali entrate siano soggette all'imposta sul reddito è una questione concernente l'oggetto delle imposte dirette della Confederazione, dei Cantoni e dei Comuni.

Pertanto la Confederazione ha la competenza per stabilire in modo vincolante nella LIFD e nella LAID quali entrate, risultanti dalla vendita di terreni edificabili, siano imponibili o esenti da imposte.

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 e il principio dell'imposizione secondo la capacità economica (art. 127 cpv. 2 Cost.). Il principio dell'uguaglianza giuridica deve essere rispettato anche nella legislazione. Tale principio è violato da un atto legislativo che introduca distinzioni giuridiche senza un motivo ragionevole e opportuno.

¹⁹ RS 700

²⁰ Il termine delle consultazioni scade il 15 maggio 2015.

La modifica legislativa proposta esenterebbe dall'imposta federale diretta l'utile derivante dall'aumento di valore a seguito della vendita, da parte degli agricoltori, di terreno edificabile, di fondi esonerati dalla LDFR o di piccoli fondi (prassi antecedente al 2011). Parallelamente, per gli altri lavoratori indipendenti tale utile sarebbe tassato come reddito. A livello federale ne conseguirebbe nuovamente una disparità di trattamento fiscale ingiustificata a scapito dei restanti lavoratori indipendenti.

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 rientrerebbe sotto l'imposta sugli utili da sostanza immobiliare. Per gli altri lavoratori indipendenti tale utile resterebbe imponibile come parte del reddito. Poiché l'onere fiscale dell'imposizione mediante imposta sugli utili da sostanza immobiliare non sarebbe alto quanto quello dell'imposta sul reddito, la modifica di legge genererebbe una disparità di trattamento fiscale tra gli agricoltori e i restanti 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 sono tassati ugualmente per la vendita di terreno edificabile nell'ambito della sostanza commerciale: gli ammortamenti recuperati sono soggetti all'imposta sul reddito. L'utile derivante dall'aumento di valore è assoggettato all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare. Nei Cantoni con sistema monistico, il regime proposto non genera pertanto alcuna disparità d'imposizione.

È violato il principio costituzionale dell'imposizione secondo la capacità economica²¹. Secondo tale principio, l'imposizione deve orientarsi ai beni economici a disposizione del contribuente e alla sua situazione personale, tenendo conto del reddito come barometro. La vendita di una parcella di terreno edificabile rappresenta un incremento del reddito (che in singoli casi può ammontare a svariati milioni di franchi) 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 per questo motivo, poiché l'utile da sostanza immobiliare risultante dall'azienda agricola è stato solitamente preceduto da un azionamento. Gli azionamenti sono riconducibili a una decisione meramente politica. L'utile da sostanza immobiliare rappresenta pertanto un utile inaspettato («windfall gain») che l'alienante percepisce senza una prestazione corrispondente. Tuttavia, dal 1° maggio 2014 gli utili da sostanza immobiliare sono in parte gravati da una tassa sul plusvalore.

²¹ Art. 127 cpv. 2 Cost.

4.2 Effetto retroattivo e anticipato

Durante la procedura parlamentare, prima che la mozione da adottare fosse accolta è stata sollevata la questione del potenziale effetto retroattivo e anticipato delle disposizioni di legge proposte.

La *retroattività propria* delle leggi – indipendentemente dal fatto che favoriscano o sfavoriscano i loro destinatari – è in linea di principio inammissibile²². Ciò significa che il nuovo diritto non può essere applicato alle fattispecie che si sono prodotte e si sono concluse 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 fiducia.

Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, la retroattività propria è consentita solo se sono soddisfatti complessivamente i seguenti requisiti: (a) la retroattività deve essere espressamente ordinata o chiaramente voluta in base al senso dell'atto giuridico; (b) la retroattività deve essere ragionevolmente limitata nel tempo. Sono decisive le condizioni particolari del regime in oggetto. In particolare la prevedibilità della modifica di legge svolge un ruolo significativo; (c) la retroattività deve essere giustificata da validi motivi. I motivi fiscali non sono generalmente sufficienti, a meno che non siano in pericolo le finanze pubbliche; (d) la retroattività non deve comportare disequaglianze giuridiche importanti; (e) la retroattività deve essere giustificata da interessi pubblici preponderanti e (f) la retroattività non deve costituire un'ingerenza nei diritti acquisiti.

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 fiducia. La retroattività impropria implica che il nuovo diritto è applicato a fattispecie iniziate durante la validità del diritto previgente, ma che si protraggono al momento dell'entrata in vigore del nuovo diritto (fattispecie permanente).

È inammissibile anche l'*effetto anticipato*, ossia l'applicazione di un diritto non ancora entrato in vigore²³.

Il regime attualmente proposto, corrispondente alla prassi precedente, concerne l'imposizione dell'utile derivante dall'aumento di valore sul terreno edificabile facente parte degli immobilizzi di un'azienda agricola. L'utile derivante dall'aumento di valore sarebbe esente dall'imposta federale diretta. Nei Cantoni con sistema dualistico, l'utile derivante dall'aumento di valore non sarebbe più assoggettato all'imposta sul reddito, bensì all'imposta sull'utile da sostanza immobiliare. Per i Cantoni con sistema monistico non vi è alcun cambiamento.

Resta quindi da verificare l'ammissibilità di una retroattività propria dell'imposizione privilegiata. Come mostrato qui di seguito, la risposta alla domanda è negativa, sulla base dei requisiti citati.

Sarebbe possibile ordinare espressamente la *retroattività propria*. Tuttavia deve essere anche ragionevolmente limitata nel tempo. La decisione del Tribunale federale, che ha portato alla modifica della prassi fiscale, è stata emanata a fine 2011.

²² DTF 119 Ib 103, consid. 5

²³ Sull'intero argomento: HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 6^a edizione, Zurigo 2010, cifra a margine 329 e segg. con rinvii

Nell'ambito di 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 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 soddisfa il criterio del limite temporale ragionevole²⁴.

È dubbio che la retroattività possa fondarsi su validi motivi, tanto più che gli agricoltori, per la vendita di terreni edificabili della sostanza commerciale dell'azienda agricola, conseguono di solito un utile non indifferente. Hanno pertanto la precedenza soprattutto gli interessi privati nei confronti di un'imposizione privilegiata. Non si rilevano interessi pubblici preponderanti a favore di una retroattività. L'imposizione privilegiata genera una diseguaglianza nel trattamento giuridico degli agricoltori rispetto agli altri lavoratori indipendenti. Per concludere, la retroattività non costituirebbe alcuna ingerenza nei diritti acquisiti.

Secondo quanto illustrato, non sono soddisfatti nel loro complesso i requisiti necessari per una retroattività, ragion per cui quest'ultima non è ammissibile.

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

L'*effetto anticipato* non è ammissibile. Tuttavia si deve prevedere che, a seguito della modifica di legge in corso, gli agricoltori attenderanno l'entrata in vigore dell'imposizione privilegiata prima di vendere le parcelle edificabili.

²⁴ Müller Georg, perizia sull'iniziativa popolare per la riforma dell'imposta sulle successioni e divieto di retroattività, cifra 5.2.1

Allegato

Sistemi dell'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. Il momento della realizzazione corrisponde a quello dell'alienazione dell'immobile. L'oggetto dell'imposta, a differenza dell'imposta sul trapasso di proprietà, non è l'alienazione, bensì l'utile con essa conseguito (utile derivante dall'aumento di valore). L'imposizione degli utili da sostanza immobiliare è effettuata contestualmente a quella delle altre entrate nel quadro dell'imposta sul reddito o dell'imposta sugli utili o come imposta sugli utili da sostanza immobiliare:

	Diritto applicabile
Confederazione	
Fondo nella sostanza privata	Esente da imposta
Fondo nella sostanza commerciale	Imposizione dell'utile derivante dall'aumento di valore e degli ammortamenti recuperati come reddito o utile
Fondi agricoli e silvicoli (Persone fisiche che esercitano un'attività lucrativa indipendente)	Imposizione degli ammortamenti recuperati come reddito o utile Nessuna tassazione dell'utile derivante dall'aumento di valore (art. 18 cpv. 4 LIFD)
Cantoni con sistema monistico	
Fondo nella sostanza privata	Imposta sugli utili da sostanza immobiliare sull'utile derivante dall'aumento di valore
Fondo nella sostanza commerciale (vale anche per i fondi agricoli e silvicoli)	Imposta sugli utili da sostanza immobiliare sull'utile derivante dall'aumento di valore Imposizione degli ammortamenti recuperati come reddito o utile
Cantoni con sistema dualistico	
Fondo nella sostanza privata	Imposta sugli utili da sostanza immobiliare sull'utile derivante dall'aumento di valore
Fondo nella sostanza commerciale	Imposizione dell'utile derivante dall'aumento di valore e degli ammortamenti recuperati come reddito o utile
Fondi agricoli e silvicoli di persone fisiche	Imposizione degli ammortamenti recuperati come reddito o utile e imposizione dell'utile derivante dall'aumento di valore assoggettato all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare

L'utile da sostanza immobiliare imponibile risulta dalla differenza tra il ricavato dall'alienazione e le spese d'investimento, meno le deduzioni previste dalla legge. Fanno parte del *ricavo*, oltre al prezzo di vendita, tutte le prestazioni che percepisce l'alienante a seguito della vendita. Le *spese d'investimento* comprendono il prezzo d'acquisto e le spese volte a incrementare il valore. Dall'*utile lordo* possono essere dedotte le spese di conseguimento del reddito, in particolare i costi del trapasso di proprietà e le usuali commissioni di mediazione.