



Imposizione di fondi usati a scopo agricolo	LIG 57 e 56; 19, 56, 110 II lett. b LIFD 18
--	--

Indice

1.	Oggetto della presente prassi	1
2.	Concetto di "fondo agricolo e silvicolo"	2
2.1	Assoggettamento alla legge federale sul diritto fondiario rurale	2
2.2	Edificio agricolo e adeguata area circostante	4
2.3	Azienda agricola	5
3.	Imposta sul reddito e sugli utili da sostanza immobiliare	6
4.	Imposta sulla sostanza	7
4.1	Fondo agricolo o selvicolo	7
4.2	Il contribuente è un agricoltore	8
4.2.1	Azienda agricola: almeno un'USM	8
4.2.2	Sfruttamento agricolo effettivo	9
4.2.3	Investimento di capitali o speculazione	9
4.2.4	Caso speciale: fondi che si trovano solo parzialmente nella zona edificabile	10
4.3	Il contribuente non è agricoltore	11
4.4	Casi speciali	13
4.4.1	Vivai	13
4.4.2	Terreno vinicolo	13
4.5	Base di calcolo se non si usa il valore di reddito	14
5.	Imposta sull'eredità	14

1. OGGETTO DELLA PRESENTE PRASSI

Secondo LIFD 18 IV e LIG 19 III, gli utili conseguiti con l'alienazione o il trasferimento di **fondi agricoli e silvicoli** rientrano nel reddito imponibile sino a concorrenza delle spese d'investimento (ammortamenti recuperati). Gli utili da alienazione conseguiti con fondi agricoli e silvicoli assumono dunque una posizione particolare.

In una sentenza del 2 dicembre 2011¹, il Tribunale federale si è occupato essenzialmente della questione di come vada valutato, per quanto riguarda l'imposta sul reddito, il trasferimento di un fondo con terreno edificabile dalla sostanza commerciale di un agricoltore nella sua sostanza privata.

La presente prassi spiega le considerazioni fatte nella citata sentenza del Tribunale federale ed espone le conseguenze di questa sentenza per l'imposta sul reddito e sugli utili da sostanza immobiliare (cfr. n. 3), per l'imposta sulla sostanza (cfr. n. 4) e per l'imposta sulla massa successoria (cfr. n. 5). Per iniziare viene precisato il concetto di "fondo agricolo e silvicolo".

2. CONCETTO DI "FONDO AGRICOLO E SILVICOLO"

2.1 Assoggettamento alla legge federale sul diritto fondiario rurale

Il concetto di "fondo agricolo e silvicolo" non viene definito o precisato più in dettaglio né nelle disposizioni del diritto fiscale federale, né in quelle del diritto fiscale cantonale. In una sentenza del 2 dicembre 2011², il Tribunale federale ha deciso che la definizione deve avvenire alla luce delle seguenti leggi:

- Legge federale sul diritto fondiario rurale (LDFR)³,
- Legge federale sulla pianificazione del territorio (LPT)⁴ e
- Legge federale sull'agricoltura (LAgr)⁵.

Secondo la dottrina⁶ e la giurisprudenza⁷, si può parlare di un fondo fiscalmente privilegiato ai sensi di LIFD 18 IV e LIG 19 III solo se sono adempiti i presupposti necessari per l'applicazione della LDFR o se il **fondo in questione è assoggettato al campo d'applicazione della LDFR**. Con questa interpretazione si tiene anche conto del concetto dell'**unitarietà dell'ordinamento giuridico** e dell'**obiettivo della LPT**. Secondo la LPT, le zone edificabili comprendono i terreni idonei all'edificazione già edificati in larga misura o prevedibilmente necessari all'edificazione e urbanizzati entro quindici anni (art. 15).

In virtù di LDFR 2 III, i 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 non sono a priori

¹ 2C_11/2011, in: DTF 138 II 32 = StE 2012 B 23.47.2 n. 14 = StR 2012, pag. 137; giurisprudenza confermata: TF 5.10.2017, 2C_993/2017, consid. 2.4; TF 28.3.2018, 2C_940/2017, consid. 3.2.2; TF 24.5.2017, 2C_846/2016, consid. 3.3; TF 24.5.2017, 2C_561/2016, consid. 2.3.

² 2C_11/2011, consid. 2.2.1, in: DTF 138 II 32 = StE 2012 B 23.47.2 n. 14 = StR 2012, pag. 137; cfr. anche TF 15.12.2010, 2C_539/2010, consid. 3.2

Cfr. anche STA A 18 29, consid. 4.3; TA 14.5.2013, A 12 44, consid. 3.c; TA 27.3.2012, A 11 58, consid. 2.c, in: ZGRG 2012/02, pag. 127 segg.

³ RS 211.412.11

⁴ RS 700

⁵ RS 910.1

⁶ H. Teuscher/F. Lobsiger, in: Zweifel/Beusch (edit.), Kommentar zum StHG, 4. ed., Basilea 2022, art. 14 N 38.

⁷ Cfr. nota 2.

assoggettati alla LDFR, perché l'amministrazione che si occupa del diritto fondiario rurale non deve occuparsi di inezie. Tuttavia, secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, anche i fondi che si trovano nella zona agricola e sono adatti all'uso agricolo (cfr. LDFR 6 I) e che non sono soggetti alla LDFR solo a causa delle loro dimensioni troppo ridotte (cfr. LDFR 2 III) devono essere qualificati come fondi agricoli e forestali ai sensi della LIG 19 III e LIFD 18 IV o LIG 57⁸.

Secondo LDFR 2 I, la LDFR si applica ai fondi agricoli isolati o facenti parte di un'azienda agricola ubicati **fuori di una zona edificabile** secondo l'art. 15 LPT e di cui sia lecita un'utilizzazione agricola. Inoltre, l'applicazione della LDFR si applica ad altri quattro casi indicati in LDFR 2 II, ovvero:

- a) ai fondi e 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) alle selve facenti parte di un'azienda agricola;
- c) ai fondi ubicati in parte in una zona edificabile, fintanto che non sono suddivisi secondo le zone di utilizzazione;
- d) ai fondi con utilizzazione mista, non suddivisi in una parte agricola e in una parte non agricola.

In caso di **fondi in una zona edificabile** si pone soprattutto la questione se sia dato il caso indicato alla lett. a di LDFR 2 II. Il presupposto per questo caso o per l'assoggettamento alla LDFR è che sul fondo sia ubicato un **edificio agricolo** o un impianto agricolo (cfr. n. 2.2) e che il fondo faccia parte di un'**azienda agricola** (cfr. n. 2.3).

Nella prassi il piano delle utilizzazioni non sempre può considerare confini di parcelle esistenti. Secondo LDFR 2 II lett. c, sono assoggettati alla LDFR anche fondi ubicati solo **in parte nella zona edificabile**⁹. Dal testo di questa disposizione risulta che il fondo in questione, al contrario del caso conformemente a LDFR 2 II lett. a, non deve necessariamente essere edificato, né deve necessariamente far parte di un'azienda agricola per essere assoggettato alla LDFR.

Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, il fattore decisivo per la tassazione di un terreno situato in parte nella zona edificabile e in parte nella zona agricola è *in linea di principio* se rientra nell'ambito di applicazione materiale della LDFR. Il criterio dell'assoggettamento al campo di applicazione materiale della LDFR non è tuttavia *da considerarsi l'unico fattore determinante*, ma deve essere sempre applicato *tenendo conto dello scopo della legge* (conservazione del suolo agricolo come fattore di produzione essenziale per l'economia nazionale). Se, in caso di vendita di un terreno parzialmente situato all'interno di una zona edificabile e non suddiviso in zone di utilizzo (ai

⁸ TF 3.5.2024, 9C_336/2023, consid. 3.2.4; TF 18.6.2020, 2C_247/2020, consid. 3.1; TF 24.5.2017, 2C_561/2016, consid. 2.6 seg.

⁹ Cfr. anche Christina Schmid-Tschirren/Christoph Bandli, in: Kommentar zum BGG, 2^a ed., Brugg 2011, art. 2 N 27.

sensi dell'art. 2 cpv. 3 della LDFR), l'elemento edificabile è preponderante, in particolare per quanto riguarda il prezzo di acquisto, non è giustificato equiparare questo utile realizzato nell' attivo immobilizzato di un'azienda agricola a un utile da capitale privato. L'imposizione privilegiata per i fondi agricoli (LIG 19 III; LIFD 18 IV) non si applica quindi in tali circostanze¹⁰.

Per quanto riguarda i terreni ai sensi dell'art. 2 cpv.2 lett. c LDFR, è quindi necessario verificare, in base alle circostanze concrete, se l'idea di protezione della LDFR debba essere mantenuta in relazione alla delimitazione tra imposta sul reddito e imposta sugli utili da sostanza immobiliare¹¹. Ciò non avviene se un terreno protetto dal diritto fondiario viene alienato senza che la persona alienante e/o la persona acquirente siano in possesso delle necessarie autorizzazioni dell'Ispettorato del registro fondiario¹².

2.2 Edificio agricolo e adeguata area circostante

Secondo LDFR 2 II lett. a, i fondi ubicati in una zona edificabile sono assoggettati alla LDFR, se comprendono un edificio agricolo e se fanno parte di un'azienda agricola (cfr. al riguardo n. 2.3)¹³. Con l'assoggettamento alla LDFR, il legislatore voleva evitare trasferimenti e scioglimenti di aziende. Nel concetto di edificio agricolo rientra da un lato il **centro dell'azienda** con gli stabili abitativi e aziendali necessari alla gestione dell'azienda. LDFR 2 II lett. a non prevede però alcuna limitazione al centro dell'azienda. Per questo motivo, d'altro lato rientrano nel campo d'applicazione della LDFR anche **singoli edifici** di un'azienda, **necessari alla gestione aziendale** (con un'adeguata area circostante)¹⁴. Se sussistono dubbi sulla necessità di un'area per la gestione aziendale, il contribuente in questione può chiedere una decisione d'accertamento ai sensi di LDFR 84¹⁵. La competenza in merito spetta all'Ispettorato del registro fondiario¹⁶. È il contribuente a dover fornire la prova della necessità per la gestione aziendale.

Agli stabili necessari alla gestione dell'azienda si aggiunge un'**adeguata area circostante**. Secondo la letteratura, quest'area comprende in particolare¹⁷:

- le aree di circolazione necessarie alla gestione dell'azienda; gli accessi agli stabili aziendali devono essere percorribili con autocarri;
- le aree di sosta dove lasciare macchinari e veicoli dell'azienda per non doverli riparcheggiare all'interno degli stabili dopo ogni utilizzo;

¹⁰ TF 26.3.2018, 2C_315/2017, consid. 5.3.4 seg.; Nel caso in questione è stato venduto un terreno (totale 1236 m²), che si trovava in parte in zona edificabile (699 m²) e in parte in zona agricola (vigneto, 537 m²). Il prezzo di acquisto per il terreno edificabile ammontava a un totale di CHF 279'600 (CHF 400 al m²), compreso il vigneto.

¹¹ TF 17.7.2018, 2C_217/2018, consid. 2.3.5. Secondo il TF, devono essere presi in considerazione i criteri di "appartenenza a un'azienda agricola ai sensi dell'art. 7 cpv. 1 LDFR (cfr. punto 2.3) e di 'idoneità della parte situata nella zona agricola per un uso agricolo ai sensi dell'art. 6 cpv. 1 LDFR'.

¹² TF 3.5.2024, 9C_336/2023, consid.. 3.2.5; TF 18.6.2020, 2C_247/2020, consid. 3.1.

¹³ Cfr. DTF 2C_11/2011, consid. 2.2.2 nonché DTF 2C_539/2010

¹⁴ Schmid-Tschirren/Bandli, op. cit., art. 2 N 22

¹⁵ Schmid-Tschirren/Bandli, op. cit., art. 2 N 22

¹⁶ Cfr. art. 1 dell'ordinanza sull'agricoltura, CSC 910.050

¹⁷ Schmid-Tschirren/Bandli, op. cit., art. 2 N 23

- nelle aziende detentrici di animali, le corti che servono al soddisfacimento delle esigenze previste dall'ordinanza sulla protezione degli animali riguardo alle possibilità di movimento per gli animali;
- il giardino domestico, comprendente sia la parte adibita alla coltivazione di fiori e ortaggi destinati al consumo proprio, sia un'adeguata superficie all'aria aperta a disposizione della famiglia (area riposo);
- l'area all'esterno dei garage destinata al parcheggio di una o due automobili della famiglia o di visitatori.

In assenza di regole di validità generale, per la determinazione dell'adeguata area circostante va cercata una soluzione consensuale. Se non viene trovata una tale soluzione, il contribuente può richiedere una decisione d'accertamento all'Ispettorato del registro fondiario.

L'assenza di un'edificazione esclude a priori il privilegio fiscale, senza che occorra verificare ancora se il fondo è utilizzato per la gestione agricola e faccia parte di un'azienda agricola (cfr. n. 2.3)¹⁸.

2.3 Azienda agricola

I fondi ubicati in una zona edificabile **comprendente edifici agricoli** rientrano nella LDFR solo se **fanno parte di un'azienda agricola** (LDFR 2 II lett. a)¹⁹.

Conformemente a LDFR 7 I, viene considerato azienda agricola un **insieme** di fondi, costruzioni e impianti agricoli che serve da base alla produzione agricola e la cui gestione necessita di **almeno di un'unità standard di manodopera (USM)**²⁰. L'USM misura la **dimensione** (lavorativa) **dell'azienda**. Corrisponde a un **onere di lavoro standard**, precisamente a quello della gestione secondo gli usi del Paese²¹.

L'oggetto del concetto di azienda è l'insieme di fondi, edifici e impianti quali unità di diritto, ovvero **unità di proprietà**²².

Per valutare se nel caso del contribuente si tratti di un'azienda agricola, devono essere presi in considerazione anche i fondi affittati per una lunga durata (LDFR 7 IV lett. c).

Da una distinta che l'Ufficio per l'agricoltura e la geoinformazione presenta ogni anno all'Amministrazione delle imposte è possibile controllare per ogni contribuente se per la gestione dei suoi fondi ed edifici sia necessaria almeno un'USM.

¹⁸ TF 28.3.2018, 2C_940/2017, consid. 3.3.3; TF 2.12.2011, 2C_11/2011, consid. 2.3.1, in: DTF 138 II 32 = StE 2012 B 23.47.2 n. 14 = StR 2012, pag. 137

¹⁹ Cfr. anche Eduard Hofer, in: Kommentar zum BGGB, 2^a ed., Brugg 2011, art. 7 N 92

²⁰ Cfr. al riguardo Hofer, op. cit., art. 7 N 12 segg.

²¹ Hofer, op. cit., art. 7 N 42

²² Hofer, op. cit., art. 7 N 15, 15a e 15b

3. IMPOSTA SUL REDDITO E SUGLI UTILI DA SOSTANZA IMMOBILIARE

LIFD 18 IV e LIG 19 III stabiliscono una norma speciale rispetto a LIFD 18 II e LIG 18 II. Utili in capitale conseguiti con l'alienazione di **fondi agricoli e silvicoli** (= assoggettati alla LDFR, cfr. n. 2) rientrano nel reddito imponibile sino a concorrenza delle spese d'investimento (**ammortamenti recuperati**). LIFD 18 IV e LIG 19 III escludono gli utili da fondi agricoli e silvicoli dall'imposta sul reddito, se il ricavo da alienazione supera le spese d'investimento (**aumento di valore**).

Nel Cantone e nei comuni l'**utile da aumento di valore** (differenza tra prezzo di vendita e spese d'investimento, LIG 46 I) è soggetto all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare (cfr. LIG 41 I lett. b e art. 6 della legge sulle imposte comunali e di culto, LImpCC).

Esempi:

- ⇒ L'agricoltore A è proprietario di un fondo edificato (assoggettato alla LDFR). Spese d'investimento fr. 500'000.–, valore contabile fr. 300'000.–. A vende questo fondo per fr. 750'000.–.

In virtù di LIFD 18 IV e di LIG 19 III, gli ammortamenti recuperati pari a fr. 200'000.– (fr. 500'000.– meno fr. 300'000.–) sono soggetti all'imposta sul reddito. In virtù di LIG 41 I lett. b in unione con LIG 46 I e LImpCC 6, l'utile da aumento di valore pari a fr. 250'000.– (fr. 750'000.– meno fr. 500'000.–) è soggetto all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare.

- ⇒ L'agricoltore A è proprietario di un fondo edificato (assoggettato alla LDFR). Spese d'investimento fr. 400'000.–, valore contabile fr. 100'000.– e valore venale fr. 900'000.–. A abbandona la sua azienda e trasferisce il fondo nella sostanza privata.

In virtù di LIFD 18 IV e di LIG 19 III, gli ammortamenti recuperati pari a fr. 300'000.– sono soggetti all'imposta sul reddito. L'aumento di valore pari a fr. 500'000.– (fr. 900'000.– meno fr. 400'000.–) non viene tassato al momento del trasferimento. Se in un secondo momento avviene una vendita, fr. 400'000.– vengono considerati costi d'investimento per l'imposta sugli utili da sostanza immobiliare.

- ⇒ Anni più tardi l'agricoltore A vende per fr. 1'000'000.– il fondo trasferito nella sostanza privata.

L'utile da aumento di valore pari a fr. 600'000.– (fr. 1'000'000.– meno fr. 400'000.–) è assoggettato all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare.

Se il fondo in questione **non** è un **fondo agricolo**, non trova applicazione l'imposizione privilegiata di LIG 19 III e di LIFD 18 IV. Quale conseguenza, l'intero utile (vendita) o l'intera differenza tra valore venale e valore contabile (trasferimento) sono assoggettati all'**imposta sul reddito** (con riferimento al trasferimento cfr. anche LIG 18b). Per ulteriori spiegazioni in merito all'imposta sul reddito si rimanda alla **circolare** dell'**AFC** n. 38 del 17 luglio 2013²³.

²³ [Circolari](#)

4. IMPOSTA SULLA SOSTANZA

4.1 Fondo agricolo o selvicolo

Per quanto riguarda l'imposta sulla sostanza, per i fondi è determinante il valore venale tenendo in debita considerazione il reddito e la produttività (LIG 56 I; cfr. anche LAID 14 I).

I fondi utilizzati per lunghi periodi a scopi agricoli o forestali vengono tassati secondo il loro valore di reddito. Lo stesso dicasi per i necessari edifici rurali e per l'abitazione facente parte dell'azienda agricola (LIG 57 I; cfr. anche LAID 14 II). Questa eccezione non vale per i fondi acquistati a scopo di speculazione o d'investimento di capitali o che servono chiaramente a questi scopi. Secondo LIG 57 III, essi sono assoggettati alla regola di valutazione conformemente a LIG 56 I (valore venale tenuto in debito conto il reddito e la capacità di reddito). LIG 57 III rappresenta quindi l'eccezione dell'eccezione.

In un primo passo, secondo la giurisprudenza del Tribunale amministrativo²⁴, che era giudicata non arbitraria dal Tribunale federale²⁵, si deve esaminare se si è in presenza di un **fondo agricolo o selvicolo** (cfr. n. 2). Se a questa domanda si risponde negativamente, avviene a priori un'imposizione al valore venale (tenendo in debita considerazione il valore di reddito, cfr. n. 4.5). Ciò è il caso soprattutto quanto il **fondo** in questione **si trova in una zona edificabile e non è edificato** o non rientra nell'adeguata area circostante con edifici/impianti agricoli (cfr. n. 2.2).

²⁴ Cfr. TA 14.5.2013, A 12 44, consid. 3.c; TA 27.3.2012, A 11 58, consid. 3.c, in: ZGRG 2012/02, pag. 127 segg.

²⁵ TF 9.12.2019, 2C_1094/2018.

Esempio:

- ⇒ L'agricoltore C gestisce un'azienda agricola ed è proprietario di una parcella di terreno non edificata. Da decenni sfrutta la parcella a scopi agricoli.

Sul fondo non vi sono edifici. Non si tratta dunque di un fondo con edifici/impianti agricoli e nemmeno di un'area circostante ai sensi di LDFR 2 II lett. a. Di conseguenza il fondo non è assoggettato a priori al campo d'applicazione della LDFR. L'imposizione deve dunque avvenire secondo LIG 56 I. Non si deve nemmeno verificare se il fondo in questione appartenga effettivamente a un'azienda agricola (almeno un'USM) e venga sfruttato a scopi agricoli.

Se per contro si è in presenza di un **fondo edificato**, si deve esaminare ulteriormente se il fondo appartenga a un'**azienda agricola** (LDFR 2 II lett. a; cfr. n. 2.3 e 4.2.1) e anche se venga (dal proprietario o da un affittuario) **effettivamente sfruttato a scopi agricoli** (LIG 57 I; cfr. n. 4.2.2). Se non si è in presenza di un'azienda agricola, l'imposizione non avviene al valore di reddito.

Un'imposizione al valore di reddito non entra in considerazione nemmeno se i presupposti per un'azienda agricola sono dati (almeno un'USM), ma non vi è uno sfruttamento a scopi agricoli.

Se si è in presenza di un'azienda agricola e se vi è uno sfruttamento a scopi agricoli, si deve infine esaminare se il contribuente abbia acquistato il fondo in questione allo scopo di **investimento di capitali** o di **speculazione** (cfr. n. 4.2.3).

Sia nella determinazione del valore venale, sia nella determinazione del valore di reddito bisogna basarsi sulla **stima ufficiale**²⁶.

La situazione giuridica in caso di **agricoltori** (cfr. n. 4.2) viene separata da quella in caso di **non agricoltori** (cfr. n. 4.3).

4.2 Il contribuente è un agricoltore

4.2.1 Azienda agricola: almeno un'USM

I fondi ubicati in una zona edificabile comprendente edifici agricoli vengono tassati al valore di reddito solo se fanno parte di un'azienda agricola (LDFR 2 II lett. a). Si è in presenza di un'azienda agricola se per la gestione dei fondi agricoli è necessaria **almeno un'USM** (cfr. n. 2.3).

²⁶ Cfr. Zigerlig/Jud, op. cit., art. 14 N 5

Esempio:

- ⇒ D è impiegato presso la FR. Inoltre, tiene circa 25 pecore e gestisce ca. 3 ha di terreno. Su una parcella di terreno edificabile si trova una stalla che D sfrutta a scopi agricoli.

25 pecore non richiedono ancora un'USM. Non si è dunque di fronte a un'azienda agricola. L'imposizione non avviene dunque secondo LIG 57 I, bensì secondo LIG 56 I.

4.2.2 Sfruttamento agricolo effettivo

Un'imposizione dei fondi assoggettati alla LDFR (cfr. n. 2.1) avviene al valore di reddito secondo LIG 57 I solo se il fondo in questione viene **effettivamente sfruttato prevalentemente a scopi agricoli per un lungo periodo**. Con questo presupposto è possibile evitare che vengano privilegiati edifici soggetti alla LDFR in seguito alla loro idoneità di principio allo sfruttamento a scopi agricoli, ma che vengono sfruttati per scopi estranei all'agricoltura (per esempio appartamento vacanze)²⁷.

Esempio:

- ⇒ L'agricoltore B gestisce un'azienda agricola ed è proprietario di una parcella edificata con una stalla. Egli sfrutta la stalla.

La parcella in questione è edificata, appartiene a un'azienda agricola ai sensi di LDFR 2 II lett. a e viene sfruttata a scopi agricoli (LIG 57 I). Sono in tal modo soddisfatti tutti i presupposti per un'imposizione al valore di reddito.

4.2.3 Investimento di capitali o speculazione

Se un fondo è assoggettato alla LDFR e se il fondo in questione viene effettivamente sfruttato a scopi agricoli conformemente a LIG 57 I, esso viene tassato al valore di reddito. Un'imposizione al valore venale tenendo in debita considerazione il valore di reddito avviene per contro nei casi in cui il fondo è stato acquistato a scopo di speculazione o d'investimento di capitali oppure se serve a questi scopi (LIG 57 III). Si è di fronte a un acquisto a scopo d'investimento di capitali se un agricoltore acquista un **fondo** situato **parzialmente in una zona edificabile** e per la parte situata nella zona edificabile paga un prezzo nettamente superiore a quelli fissati dall'Ispettorato del registro fondiario nel quadro della procedura per l'autorizzazione d'acquisto conformemente a LDFR 61 segg.²⁸

Un'imposizione al valore venale tenendo in debita considerazione il valore di reddito e la capacità di reddito avviene anche nel caso in cui il comportamento del **predecessore in diritto** del proprietario fornisca un indizio dell'intento di investire capitali. A questo proposito si pensi alla partecipazione attiva a una procedura di piano di quartiere, alla stipu-

²⁷ Cfr. STA A 18 29, consid. 4.4; TA 14.5.2013, A 12 44, consid. 3.c; TA 27.3.2012, A 11 58, consid. 3.c, in: ZGRG 2012/02, pag. 127 segg.

²⁸ Cfr. anche DTA 258/96, in: ZGRG 1997/02, pag. 57 seg.; DTA 465/90

lazione di contratti di servitù (p.es. diritto di passaggio a favore della parcella in questione e gravante la parcella adiacente) oppure all'acquisto di un posteggio sulla parcella adiacente²⁹.

Nel caso di un fondo ubicato **esclusivamente** nella **zona agricola** non si pone la problematica relativa all'investimento di capitali o alla speculazione. Chi intende acquistare un'azienda agricola o un fondo agricolo deve ottenere un'autorizzazione (LDFR 61 I). Essa viene rifiutata se l'acquirente non è coltivatore diretto (LDFR 63 I lett. a)³⁰. È coltivatore diretto chi coltiva lui stesso il suolo agricolo e, se si tratta di un'azienda agricola, la dirige personalmente (LDFR 9). Se l'acquirente è coltivatore diretto ai sensi di LDFR 9, l'autorizzazione viene (comunque) rifiutata se è stato pattuito un prezzo esorbitante (LDFR 63 I lett. b). Il prezzo d'acquisto è considerato esorbitante se supera di oltre il 5 per cento il prezzo pagato in media per fondi agricoli paragonabili della stessa regione durante gli ultimi cinque anni (LDFR 66 I). L'Ispettorato del registro fondiario negherebbe dunque l'autorizzazione per l'acquisto di un fondo agricolo se (**speculando su un azionamento**) fosse stato pattuito un prezzo esorbitante.

Per i fondi assoggettati alla LDFR acquisiti attraverso successioni o scambio è decisivo il fatto se l'acquirente ha dovuto compensare gli altri eredi con **pagamenti compensativi** oppure, in caso di scambio, se ha dovuto pagare un sovrapprezzo. Entrambe le operazioni sono paragonabili a un acquisto, ragione per cui il valore d'imputazione per quanto riguarda l'ammontare va valutato alla stregua del prezzo d'acquisto vero e proprio. Si deve inoltre partire dal presupposto di un investimento di capitali se il terreno in zona agricola viene scambiato con terreno edificabile.

L'acquisto per il proprio fabbisogno, ad esempio per la costruzione di una casa, viene considerato un investimento di capitali³¹.

4.2.4 Caso speciale: fondi che si trovano solo parzialmente nella zona edificabile

I fondi che si trovano solo parzialmente nella zona edificabile sono assoggettati alla LDFR (cfr. art. 2 II lett. c LDFR), anche se non sono né edificati, né fanno parte di un'azienda agricola (cfr. n. 2). In virtù di LDFR 60 I lett. a, l'autorità cantonale competente ad accordare l'autorizzazione permette tuttavia eccezioni ai divieti di divisione materiale e di frazionamento se il fondo agricolo è diviso in una parte attinente e in una parte non attinente al campo d'applicazione della LDFR. Alla base di questa disposizione vi è la considerazione che la LDFR non mira alla protezione delle parti non agricole di uno sfruttamento misto³². Ne consegue che la parte di un fondo ubicato nella zona edificabile **non** rientra nella **sfera di protezione della LDFR**. Per questa ragione, la valutazione della parte del fondo che si trova nella zona edificabile avviene al **valore venale**, tenendo in debita considerazione il valore di reddito (LIG 56 I; cfr. n. 4.5).

²⁹ TA 14.5.2013, A 12 44, consid. 4.b; cfr. anche STA A 01 43

³⁰ Cfr. anche Beat Stalder, in: Kommentar zum BGG, 2^a ed., Brugg 2011, art. 63 N 5 segg.

³¹ STA A 12 44, consid. 5a; TA 23.10.2001, A 01 43; TA 16.8.1999, A 99 27, in: PVG 1999 n. 37; DTA 258/96, in: ZGRG 1997/02, pag. 57 seg.

³² Margret Herrenschild/Christoph Bandli, in: Kommentar zum BGG, 2^a ed., Brugg 2011, art. 60 N 3

4.3 Il contribuente non è agricoltore

La situazione di partenza è la seguente: Un non-agricoltore lascia un fondo edificabile a un agricoltore per lo sfruttamento a scopi agricoli oppure dà in affitto a un agricoltore l'intera azienda agricola. Bisogna esaminare in che modo i fondi nella zona edificabile devono essere tassati al proprietario per quanto riguarda la sostanza.

Valgono le regolamentazioni seguenti:

- Fondi che si trovano **esclusivamente** nella **zona edificabile**:
 - Si è in presenza di un fondo agricolo tassato al valore di reddito solo se esso rientra nel campo di applicazione della LDFR. Ciò non è mai il caso di un **fondo non edificato** che si trova esclusivamente nella zona edificabile (cfr. n. 2.1), non entra dunque in considerazione a priori una valutazione al valore di reddito.
 - Se un contribuente dà in **affitto** a un agricoltore una **parcella singola edificata** con un edificio agricolo vale quanto segue: il **locatore** (soggetto fiscale) **non** dà in affitto un'**azienda agricola**. Dunque la sua parcella (dal suo punto di vista, qui rilevante per la decisione) non fa parte di un'azienda agricola ai sensi di LDFR 2 II lett. a, ragione per cui non entra in considerazione una valutazione al valore di reddito. Il presupposto dell'azienda deve essere soddisfatto da parte del proprietario. È determinante un'unità di **proprietà** (cfr. n. 2.3). Per l'imposizione del locatore (contribuente) è irrilevante se l'affittuario dispone di un'azienda agricola. La disposizione di LDFR 7 IV lett. c, secondo cui per valutare se si tratti di un'azienda agricola devono essere presi in considerazione (anche) i fondi affittati per una lunga durata si riferisce unicamente all'affittuario.
 - Se un contribuente dà in **affitto** la sua **intera azienda agricola**, i fondi **edificati** in questione sono assoggettati alla LDFR e vengono valutati al valore di reddito. Questo vale anche se il contribuente ha presentato una domanda di trasferimento nella sostanza privata ai sensi di LIG 18b II. Se viene dato in affitto anche un fondo **non edificato**, esso viene tassato secondo LIG 56 I.
 - Per il resto si può rimandare alle spiegazioni al n. 4.2.
- Fondi che si trovano solo **parzialmente nella zona edificabile**: la parte di un fondo che si trova nella zona edificabile **non rientra nella sfera di protezione della LDFR**. Per questa ragione, la valutazione della parte del fondo che si trova nella zona edificabile avviene al **valore venale**³³, tenendo in debita considerazione il valore di reddito (LIG 56 I; cfr. n. 4.5).
- Fondi **fuori dalla zona edificabile**: fondi ubicati fuori di una zona edificabile e di cui è lecita un'utilizzazione agricola rientrano nella sfera di protezione della LDFR (LDFR 2 I). Nel caso di tali fondi, in una seconda fase è necessario esaminare se vengono **effettivamente utilizzati prevalentemente per scopi agricoli**. In questo modo si vuole evitare che fondi che a seguito della loro idoneità di principio allo sfruttamento per scopi agricoli sono soggetti alla LDFR, ma vengono sfruttati per scopi estranei all'agricoltura, ad esempio quale abitazione di vacanza, beneficino di un'imposizione privilegiata senza che vi sia un motivo oggettivo³⁴. Se sono soddisfatti sia il criterio dell'assoggettamento alla LDFR, sia il criterio dello sfruttamento prevalentemente agricolo, la tassazione avviene al valore di reddito.

Esempi:

³³ Per la motivazione cfr. n. 4.2.4

³⁴ Cfr. TA 14.5.2013, A 12 44, consid. 3.c; TA 27.3.2012, A 11 58, consid. 3.c, in: ZGRG 2012/02, pag. 127 segg.

- ⇒ E non è un agricoltore ed è proprietario di una parcella non edificata sfruttata da decenni a scopi agricoli da un affittuario.

Sul fondo non vi sono edifici. Non si tratta dunque di un fondo con edifici/impianti agricoli e nemmeno di un'area circostante ai sensi di LDFR 2 II lett. a. Di conseguenza il fondo non è assoggettato a priori al campo d'applicazione della LDFR. La valutazione non deve dunque avvenire secondo LIG 57 I, bensì secondo LIG 56 I³⁵.

- ⇒ F non è un agricoltore ed è proprietario di una particella edificabile, sulla quale sorge una stalla. Secondo il contratto d'affitto, l'affittuario non può usare la stalla.

Sul fondo sorge sì un edificio, poiché esso è però escluso dall'affitto non si tratta di un fondo con un edificio/impianto agricolo ai sensi di LDFR 2 II lett. a. La valutazione non deve dunque avvenire secondo LIG 57 I, bensì secondo LIG 56 I³⁶.

- ⇒ H non è un agricoltore ed è proprietario di una parcella edificabile di circa 3'500m², sulla quale sorge una stalla. E dà in affitto la particella e la stalla a un agricoltore.

Si tratta sì di un fondo con un edificio agricolo ai sensi di LDFR 2 II lett. a. H non dà in affitto però alcuna azienda agricola (cfr. n. 2.3), il fondo in questione non fa dunque parte di un'azienda agricola ai sensi di LDFR 2 II lett. a. La valutazione non avviene dunque secondo LIG 57 I, bensì secondo LIG 56 I.

- ⇒ J non è un agricoltore ed è proprietario della parcella 73, della superficie di 16'300 m², di cui 13'700m² in zona agricola e 2'600m² in zona edificabile. La parcella fu acquistata dal nonno nel 1954 e tramite la madre K è stata ceduta a J quale anticipo a futura eredità. Per la parte della particella 73 situata in zona edificabile è stato fissato un valore d'imputazione di fr. 184.-/m². Per il fondo esiste un contratto d'affitto della durata di 9 anni stipulato con S. S riceve contributi di superficie. Negli anni 90 K ha collaborato attivamente a una procedura di piano di quartiere. Ciò ha portato alla completa urbanizzazione odierna della parte della parcella 73 che si trova in zona edificabile. Sempre negli anni 90, K ha concordato con il proprietario della parcella adiacente 219 un diritto di passaggio e di condotta a favore della parcella 73 e gravante la parcella 219. Nel 2010 J ha acquistato un posteggio nell'autorimessa della parcella 219.

L'Amministrazione delle imposte ha tassato la parte della parcella 73 ubicata nella zona edificabile per due terzi al valore venale. Contro questa decisione J ha presentato reclamo e ricorso. Nella sentenza del 14 maggio 2013³⁷ il TA ha stabilito che l'esigenza di uno sfruttamento prevalentemente agricolo sarebbe soddisfatta; ciò sarebbe confermato tra le altre cose dal fatto che S riceverebbe contributi di superficie. Il TA ha inoltre accertato che per i motivi seguenti la parcella 73 servirebbe all'investimento di capitali e di conseguenza l'Amministrazione delle imposte avrebbe eseguito la tassazione in modo corretto: il prezzo computato di fr. 184.-/m², la partecipazione attiva di K alla procedura di piano di quartiere, la stipulazione del contratto di servitù (diritto di passaggio e di condotta) da parte di K, nonché l'acquisto di un posteggio nell'autorimessa della parcella 219 da parte di J. Un rapporto d'affitto non comporterebbe l'impossibilità di edificare la parte della particella 73 ubicata in zona edificabile. A ciò si aggiungerebbe il fatto che secondo LPT 15, i terreni edificabili andrebbero di principio urbanizzati ed edificati entro 15 anni.

³⁵ Cfr. STA A 18 29.

³⁶ TA 27.3.2012, VGU A 11 58, consid. 5.b, in: ZGRG 2012/02, pag. 127 segg.

³⁷ A 12 44.

- ⇒ G non è un agricoltore ed è proprietario di un fondo edificato con una cascina al di fuori della zona edificabile. Egli stesso usa la cascina per scopi di vacanza. Un agricoltore falcia i prati una volta all'anno o vi lascia pascolare le sue pecore/mucche.

Si tratta di un fondo ai sensi di LDFR 2 I (fondi ubicati fuori di una zona edificabile, per cui sia lecita un'utilizzazione agricola). La cascina non viene però sfruttata per scopi agricoli, ragione per cui la sua valutazione non avviene secondo LIG 57 I, bensì secondo LIG 56 I.

- ⇒ L non è un agricoltore ed è proprietario di due fondi situati al di fuori della zona edificabile. Una delle due parcelle è edificata con una stalla e viene data in affitto a un agricoltore. Per la coltivazione del fondo quest'ultimo riceve contributi di superficie. Sull'altro fondo è situata una rimessa di legname. Un agricoltore vicino falcia i prati due volte all'anno.

In entrambi i casi si tratta di fondi ai sensi di LDFR 2 I (fondi ubicati fuori di una zona edificabile, per cui è lecita un'utilizzazione agricola). Dato che non sussiste un'utilizzazione delle parcelle per scopi estranei all'agricoltura, il criterio dello sfruttamento prevalentemente agricolo è soddisfatto. Pertanto, la valutazione dei fondi avviene al valore di reddito secondo LIG 57 I.

4.4 Casi speciali

4.4.1 Vivai

Il terreno coltivato di **vivai** viene considerato sfruttato a scopi agricoli e assoggettato al diritto fondiario rurale solo se si tratta di colture di **aziende orticole** (LDFR 7 II). Le aziende orticole sono quelle in cui le piante (produzione alimentare, ma anche fiori e alberi) vengono seminate o piantate e vi crescono. In questi casi avviene una tassazione secondo LIG 57 I. Tra le aziende non orticole rientrano tra l'altro: centri di giardinaggio, nonché giardinieri e giardinieri paesaggisti³⁸. Questi fondi vengono tassati secondo LIG 56 I.

In casi dubbi l'Ispettorato del registro fondiario può fornire informazioni in merito alla qualifica agricola o non agricola.

4.4.2 Terreno vinicolo

Il prezzo d'acquisto massimo ammissibile per il **terreno vinicolo** viene fissato dall'Ispettorato del registro fondiario per fondi soggetti all'obbligo di autorizzazione (almeno 1'500 m²) come segue (cfr. LDFR 2 III; art. 1 cpv. 1 lett. c dell'ordinanza cantonale sull'agricoltura; CSC 910.050):

- Bündner Herrschaft: Fr. 60.–/m²,
- Fünf Dörfer e tutte le zone a sud di essa: Fr. 30.–/m²
- Terreni non coltivati, ma compresi nel catasto viticolo, 2/3 dei valori sopra indicati

³⁸ Hofer, op. cit., art. 7 N 68

. Se un terreno vinicolo viene acquistato a un prezzo meno di 60 franchi/m², il fondo viene valutato al valore di reddito. Se il terreno vinicolo viene ad esempio acquistato a 85 franchi/m², l'imposizione avviene secondo LIG 56 I.

4.5 Base di calcolo se non si usa il valore di reddito

I fondi nella zona edificabile sfruttati a scopo agricolo vengono valutati al valore venale, tenuti in debito conto il reddito e la capacità di reddito, se non sono assoggettati alla LDFR oppure se non sono stati acquistati a scopo di speculazione o d'investimento di capitali (LIG 57 III in unione con LIG 56 I). In questi casi il **valore fiscale** ammonta secondo la prassi a **2/3 del valore venale**.

5. IMPOSTA SULL'EREDITÀ

Secondo LIG 110 I, gli attivi della successione vengono di principio valutati al valore venale. In virtù di LIG 110 II lett. b, i fondi sfruttati a scopi agricoli per lunghi periodi vengono valutati al valore di reddito. Lo stesso dicasi per i necessari edifici rurali e per l'abitazione facente parte dell'azienda agricola. Lo scopo di questo privilegio è il seguente: si vuole evitare che le corrispondenti aziende siano costrette alla chiusura a seguito di un'imposta sull'eredità per esse economicamente non sostenibile³⁹.

Non vi sono motivi contrari a una definizione unitaria del concetto nell'imposta sulla sostanza e sull'eredità. Nell'imposta sull'eredità e nell'imposta sulla sostanza il concetto di fondo sfruttato a scopi agricoli va dunque interpretato allo stesso modo. Per i fondi nella zona edificabile questo significa:

- un fondo **non edificato**, situato **esclusivamente** nella **zona edificabile** non è a priori assoggettato alla LDFR (cfr. n. 2.1) e in virtù di LIG 110 I viene dunque tassato al **valore venale**. Al contrario dell'imposta sulla sostanza (cfr. n. 4.5), il valore di reddito non viene considerato.
- Un **fondo non edificato** situato **in parte** nella **zona edificabile** e in parte nella zona agricola, è assoggettato alla LDFR (cfr. n. 2.1), **non** rientra tuttavia nella sua **sfera di protezione**, ragione per cui la valutazione della parte del fondo situata nella zona edificabile avviene al **valore venale** (cfr. n. 4.2.4 e 4.3).
- Un **fondo edificato** è assoggettato alla LDFR se appartiene a un'azienda agricola (cfr. n. 2.3 e 4.2.1). La tassazione al valore di reddito di un fondo assoggettato alla LDFR avviene secondo LIG 110 II lett. b solo se viene **effettivamente sfruttato prevalentemente a scopi agricoli per lunghi periodi** (cfr. anche n. 4.2.2). Mentre per l'imposta sulla sostanza la tassazione può essere adeguata in ogni periodo fiscale alle condizioni mutate, ciò non è possibile per l'imposta sull'eredità, poiché orientata al futuro e riscossa una tantum. Affinché il privilegio dato da LIG 110 II lett. b possa avere effetto, non è dunque sufficiente che il fondo in questione sia stato sfruttato a scopi agricoli per un lungo periodo e che sia appartenuto a un'azienda agricola. È piuttosto necessario che il fondo continuerà ad essere sfruttato con ogni probabilità a scopi agricoli e che appartenga a un'azienda agricola. Secondo la prassi del Tribunale amministrativo⁴⁰ per evitare abusi vanno posti parametri severi alla concessione del privilegio di LIG 110 II lett. b, poiché non sarebbe giustificabile

³⁹ TA 17.1.2006, STA 05 81, consid. 1; TA 16.11.1999, STA A 99 67

⁴⁰ Cfr. TA 17.1.2006, A 05 81, consid. 1; TA 17.3.1998, DTA 761/97

tassare solo al valore di reddito dei fondi che solo pochi anni dopo la successione verranno sottratti al loro scopo agricolo e assegnati a un lucrativo sfruttamento edile. Affinché possa avvenire una tassazione al valore di reddito, in virtù di LDFR 2 II lett. a il fondo in questione deve essere o sfruttato a scopi agricoli da un erede ed essere parte della sua azienda agricola oppure essere dato in affitto dagli eredi a un agricoltore insieme all'intera azienda. Se gli eredi danno in affitto a un agricoltore solo singoli immobili, questi non rientrano nel campo d'applicazione della LDFR, ragione per cui non entra in considerazione una tassazione al valore di reddito. Se i terreni valutati al valore di reddito vengono sottratti all'uso agricolo o forestale entro 10 anni, la procedura per il recupero d'imposta prevede una tassazione al valore venale (LIG 110 V).

Esempi:

- ⇒ L'agricoltore M è proprietario di un'azienda agricola della quale fanno parte anche due parcelle di terreno non edificate. Dopo il decesso di M è la figlia a proseguire la gestione dell'azienda agricola.

Sui fondi non vi sono edifici. Non si tratta dunque di fondi con edifici/impianti agricoli ai sensi di LDFR 2 II lett. a, che di conseguenza non sono assoggettati al campo d'applicazione della LDFR. Già per questo motivo la valutazione deve avvenire al *valore venale*⁴¹.

- ⇒ L'agricoltore N è proprietario di un'azienda agricola della quale fanno parte due parcelle di terreno edificabile, una edificata e l'altra no. Dopo il suo decesso è il figlio a proseguire la gestione dell'intera azienda (più di un'USM).

Poiché il figlio gestisce un'azienda agricola (cfr. 2.3), la valutazione della parcella *edificata* avviene al *valore di reddito* (cfr. in merito all'imposta sulla sostanza n. 4.3). La parcella *non edificata* non è a priori assoggettata alla LDFR, ragione per cui viene valutata al *valore venale* (cfr. n. 2.2).

- ⇒ L'agricoltore O è proprietario di un'azienda agricola della quale fa parte anche una parcella di terreno edificata. Dopo il decesso di N è il figlio a occuparsi della gestione quale azienda accessoria, accanto alla sua attività di insegnante (meno di un'USM).

Sul fondo si trova sì un edificio agricolo (cfr. n. 2.2), poiché il figlio non gestisce però un'azienda agricola (cfr. n. 2.3), il fondo non è assoggettato al campo d'applicazione della LDFR. La valutazione avviene perciò al *valore venale*⁴².

- ⇒ L'agricoltore P è proprietario di un'azienda agricola della quale fanno parte due parcelle di terreno edificabile, una edificata e l'altra no. Dopo il suo decesso gli eredi danno in affitto l'intera azienda (incl. le parcelle edificabili) a un agricoltore che gestisce un'azienda agricola.

Poiché gli eredi danno in affitto l'intera azienda, la valutazione della parcella *edificata* avviene al *valore di reddito* (cfr. in merito all'imposta sulla sostanza n. 4.3). La parcella *non edificata* non è a priori assoggettata alla LDFR, ragione per cui viene valutata al *valore venale* (cfr. n. 2.2).

- ⇒ L'agricoltore S è proprietario di un'azienda agricola della quale fa parte anche una parcella di terreno edificata. Dopo il suo decesso gli eredi danno in affitto *tutte le parcelle* (incl. quella edificata) a un agricoltore che gestisce un'azienda agricola.

⁴¹ Cfr. anche n. 2.2; TA 16.11.1999, A 99 67; TA 17.3.1998, 761/97

⁴² Cfr. anche TA 16.11.1999, A 99 67

Sul fondo si trova sì un edificio, poiché le figlie danno in affitto però solo le parcelle (e non l'intera azienda) a un agricoltore, nel loro caso non si è in presenza di un'azienda agricola, il fondo non è dunque assoggettato alla LDFR (cfr. in merito n. 2.3). La valutazione avviene perciò al *valore venale*.