Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C 1035/2013

Sentenza del 5 giugno 2015

II Corte di diritto pubblico

Composizione
Giudici federali Zünd, Presidente,
Seiler, Aubry Girardin, Stadelmann, Haag,
Cancelliera Ieronimo Perroud.

Partecipanti al procedimento
A.A._____,
patrocinata dagli avv. Paolo Bottini e Andrea Gamba,
ricorrente,

contro

Divisione delle contribuzioni del Cantone Ticino, viale S. Franscini 6, 6501 Bellinzona,
opponente.

Oggetto
Imposta cantonale 2009,

ricorso contro la sentenza emanata il 1°ottobre 2013 dalla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino.

Fatti:

A.
Con atto pubblico del 20 marzo 2008 la comunione ereditaria composta da A.A._____, B._____ e C.A._____ ha concesso alla D._____ AG, di X._____ (ZH), un diritto di superficie per sé stante e permanente, gravante come servitù il fondo xxx RFD di Y._____, per costruirvi un negozio al dettaglio e relativi parcheggi. Il 7 luglio 2009 i coeredi hanno inoltrato la dichiarazione per l'imposta sugli utili immobiliari, nella quale indicavano di avere realizzato, in seguito alla concessione del sopracitato diritto di superficie, un utile immobiliare di fr. 2'251'800.–. Il 26 novembre 2009 l'Ufficio circondariale di tassazione di Mendrisio ha loro comunicato, in sostanza, che in seguito alla concessione di un diritto di superficie, il canone percepito non era imponibile ai fini dell'imposta sugli utili immobiliari, ma bensì ordinariamente come reddito da sostanza immobiliare. Il reclamo interposto contro detta decisione è stato respinto il 26 gennaio 2011. Con giudizio del 4 marzo 2011 il Presidente della Camera di diritto tributario ha dichiarato il gravame dei coeredi inammissibile per mancanza di legittimazione, gli stessi non essendo lesi nei loro interessi personali dalla decisione impugnata (che rifiutava di
assoggettarli all'imposta sugli utili immobiliari).

B.
Il 20 luglio 2011 l'Ufficio circondariale di tassazione di Mendrisio ha notificato a A.A._____ la tassazione

relativa all'anno 2009 ove ha aggiunto ai redditi dichiarati l'importo di fr. 66'903.–, corrispondente al reddito proveniente dalla concessione del diritto di superficie, al netto delle spese. L'autorità fiscale ha considerato, in sintesi, che il compenso per la concessione di un diritto di superficie era soggetto all'imposta ordinaria sul reddito secondo gli articoli 21 cpv. 1 lett. c della legge federale sull'imposta federale diretta del 14 dicembre 1990 (LIFD; RS 642.11) e 20 cpv. 1 lett. c della legge tributaria ticinese del 21 giugno 1994 (LT; RL/TI 10.2.1.1).

C.
Il reclamo interposto contro la decisione di tassazione è stato respinto il 4 luglio 2012. La decisione su tassazione è stata a sua volta confermata dalla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino, che si è pronunciata in proposito con sentenza del 1°ottobre 2013. Davanti a tutte le istanze cantonali A.A._____ ha in sintesi affermato, ma senza successo, che se, di regola, la controprestazione per la concessione di un diritto di superficie rappresentava un reddito dalla sostanza immobiliare, tuttavia quando esso raggiungeva, come nel suo caso, un'intensità tale da potere essere assimilato ad un'alienazione del fondo, in tal caso il canone soggiaceva all'imposta sugli utili immobiliari giusta l'art. 124 cpv. 2 lett. d LT, secondo cui sono assoggettate a detto tributo speciale le costituzioni a favore di terzi di diritti di superficie che abbiano il carattere del diritto per sé stante e permanente i cui effetti siano economicamente parificabili a un'alienazione della proprietà.

D.
Il 4 novembre 2013 A.A._____ ha presentato dinanzi al Tribunale federale un ricorso in materia di diritto pubblico con cui chiede che la sentenza cantonale e le decisioni dell'Ufficio circondariale siano annullate e che il canone derivante dalla concessione del diritto di superficie sia sottomesso non all'imposta ordinaria sul reddito, bensì all'imposta sull'utile immobiliare secondo l'art. 124 cpv. 2 lett. d LT. Domanda inoltre che, se non già così tassato, il fondo xxx RFD di Y._____ venga assoggettato all'imposta sulla sostanza sulla base della stima ufficiale, quale "nuda proprietà". La ricorrente adduce, in sintesi, la violazione degli art. 12 della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (di seguito: legge sull'armonizzazione fiscale o LAID; RS 642.14) e 124 cpv. 2 lett. d LT, del diritto di essere sentito (art. 29 Cost.), del divieto dell'arbitrio (art. 9 Cost.), dei principi della buona fede (art. 5 cpv. 3 e 9 Cost.) e della separazione dei poteri (art. 5 Cost. e 59 Cost./TI in relazione con l'art. 51 Cost./TI). Postula inoltre il conferimento dell'effetto sospensivo.
Chiamati ad esprimersi la Camera di diritto tributario ha chiesto la reiezione in ordine e nel merito del ricorso, mentre la Divisione delle contribuzioni non si è espressa. Da parte sua l'Amministrazione federale delle contribuzioni domanda che l'impugnativa sia respinta.

E.
Con replica del 10 marzo 2014 la ricorrente ha ribadito i propri argomenti, confermandosi interamente nel proprio ricorso.

Diritto:

1.

1.1. Il Tribunale federale esamina d'ufficio e con piena cognizione la sua competenza (art. 29 cpv. 1 LTF), rispettivamente l'ammissibilità dei gravami che gli vengono sottoposti (DTF 139 V 42 consid. 1 pag. 44; 138 I 367 consid. 1 pag. 369; 138 III 471 consid. 1 pag. 475).

1.2. La tassazione emessa il 20 luglio 2011 concerneva sia l'imposta cantonale che l'imposta federale diretta 2009. Dinanzi alla Camera di diritto tributario la ricorrente si è tuttavia limitata a contestarla unicamente dal profilo dell'imposta cantonale (vedasi pronuncia impugnata pag. 5 consid. 1.4) : è quindi solo con riferimento a questo tributo che il caso verrà esaminato. Oggetto del contendere è il quesito di sapere se la controprestazione ricevuta dalla ricorrente per la concessione del diritto di superficie vada sottoposta all'imposta cantonale sul reddito, come giudicato dalle autorità fiscali cantonali, oppure all'imposta cantonale sugli utili immobiliari, come richiesto dall'interessata. La legge federale sull'armonizzazione fiscale si applica pertanto in concreto;

essa infatti assoggetta all'imposta sul reddito la totalità dei proventi, periodici o unici (art. 7 cpv. 1 LAID) e all'imposta sugli utili immobiliari gli utili conseguiti in seguito all'alienazione totale o parziale di un fondo facente parte della sostanza privata oppure per le operazioni assimilate ad alienazioni (art. 12 cpv. 1 e 2 LAID), materie armonizzate (art. 73 cpv. 1 LAID).

1.3. Di carattere finale (art. 90 LTF), la decisione contestata è stata emanata da un'autorità di ultima istanza cantonale con natura di tribunale superiore (art. 86 cpv. 1 lett. d e cpv. 2 LTF) e riguarda una causa di diritto pubblico (art. 82 LTF) che non ricade sotto alcuna delle eccezioni previste dall'art. 83 LTF. Presentato in tempo utile dalla destinataria dell'atto impugnato, che ha un interesse degno di protezione all'annullamento del medesimo, il gravame è quindi di massima ammissibile quale ricorso in materia di diritto pubblico conformemente agli art. 82 segg. LTF e 73 cpv. 1 LAID (sulla portata di questa norma in relazione con la legge sul Tribunale federale, vedasi DTF 134 II 186 consid. 1.1 pag. 188).

1.4. In ragione dell'effetto devolutivo del ricorso interposto, con la sua impugnativa la ricorrente è però solo legittimata a formulare conclusioni riguardanti l'annullamento e la riforma della sentenza della Camera di diritto tributario. Per quanto direttamente volte ad annullare le decisioni dell'autorità di tassazione, le conclusioni tratte nel ricorso sono quindi inammissibili (DTF 134 II 142 consid. 1.4 pag. 144). Lo stesso dicasi della conclusione con cui viene chiesto di sottoporre all'imposta sulla sostanza il fondo xxx RFD di Y._____ sulla base della stima ufficiale, quale "nuda proprietà": tale problematica esula infatti dall'oggetto del litigio.

1.5. Il Tribunale federale applica d'ufficio il diritto (art. 106 cpv. 1 LTF). Esamina in principio liberamente l'applicazione del diritto federale così come la conformità del diritto cantonale armonizzato e la sua applicazione da parte delle istanze cantonali alle disposizioni della legge federale sull'armonizzazione fiscale, salvo se le norme di detta legge lasciano un margine d'apprezzamento ai Cantoni; in tal caso l'esame dell'interpretazione del diritto cantonale è limitato all'arbitrio (DTF 134 II 207 consid. 2 pag. 209 seg.). Esso esamina inoltre liberamente se la soluzione scelta da un Cantone in un ambito ove è autonomo intralcia la LAID nella sua funzione di armonizzazione orizzontale o verticale (2C 1050/2013, 2C 1077/2013 e 2C 1078/2013 del 20 ottobre 2014 consid. 1.7 e rinvii non pubblicato in StR 70/2015 pag. 238). Nondimeno, tenuto conto dell'onere di allegazione e motivazione posto dall'art. 42 cpv. 1 e 2 LTF, la cui mancata osservanza conduce all'inammissibilità del gravame (art. 108 cpv. 1 lett. b LTF), esso esamina di regola solo le censure sollevate (DTF 133 III 545 consid. 2 pag. 550; 133 II 249 consid. 1.4.1 pag. 254). Ciò significa che nell'allegato ricorsuale occorre spiegare in modo succinto perché l'atto
impugnato viola il diritto federale; la motivazione deve essere riferita all'oggetto del litigio, in modo che si capisca perché e su quali punti la decisione contestata è impugnata (DTF 134 II 244 consid. 2.1 pag. 245). Esigenze più severe valgono invece in relazione alla violazione di diritti fondamentali; simili critiche vengono infatti trattate unicamente se sono state motivate in modo chiaro, circostanziato ed esaustivo (art. 106 cpv. 2 LTF; DTF 138 I 171 consid. 1.4 pag. 176; 136 II 489 consid. 2.8 pag. 494).
All'infuori di queste eccezioni, il Tribunale federale non è legato alla motivazione della decisione impugnata o alle ragioni invocate dalle parti: può pertanto accogliere il gravame per considerazioni diverse da quelle sollevate dalla parte ricorrente oppure respingerlo operando una sostituzione di motivi (cfr. DTF 139 II 404 consid. 3 pag. 415; 138 III 537 consid. 2.2 pag. 540; 137 III 385 consid. 3 pag. 386).

1.6. Per quanto riguarda i fatti, il Tribunale federale fonda il suo ragionamento giuridico sull'accertamento svolto dall'autorità inferiore (art. 105 cpv. 1 LTF). Esso può scostarsene solo se è stato eseguito in violazione del diritto ai sensi dell'art. 95 LTF o in modo manifestamente inesatto, ovvero arbitrario (DTF 133 II 249 consid. 1.2.2. pag. 252). L'eliminazione del vizio indicato deve inoltre potere influire in maniera determinante sull'esito della causa, aspetto che compete al ricorrente sostanziare (art. 97 cpv. 1 LTF).

2.

2.1. Richiamato il principio dell'imposizione del reddito netto globale ("Grundsatz der Gesamtreineinkommensbesteuerung", art. 16 cpv. 1 LIFD, 15 cpv. 1 LT e 7 cpv. 1 LAID), secondo il quale sottostà all'imposta sul reddito la totalità dei proventi, periodici e unici (vedasi anche art. 16 a 22 LT e 17 a 23 LIFD), la Camera

di diritto tributario ha ricordato che ne erano invece esclusi determinati casi esaustivamente definiti dalla legge (art. 23 LT, 24 LIFD e 7 cpv. 4 LAID) nonché gli utili in capitale conseguiti nella realizzazione di sostanza immobiliare privata, i quali andavano invece assoggettati all'imposta cantonale sugli utili immobiliari (art. 15 cpv. 3 e 123 a 140 LT nonché art. 12 LAID). Ha poi rammentato che, in virtù del principio dell'armonizzazione fiscale verticale, l'interpretazione dei disposti cantonali concernenti la definizione dei redditi imponibili e di quelli soggetti all'imposta sugli utili immobiliari doveva coincidere con quella delle corrispondenti norme federali (art. 21 cpv. 1 e 16 cpv. 3 LIFD), senza dimenticare la prassi relativa al diritto armonizzato, e ciò anche se la tassazione non era contestata dal profilo dell'imposta federale diretta (cfr. sentenza impugnata consid. 1.1-1.4). Al riguardo
ha precisato che l'art. 20 cpv. 1 lett. c LT (secondo cui i proventi da contratti di superficie sono imponibili come redditi da sostanza immobiliare) era di identico tenore dell'art. 21 cpv. 1 lett. c LIFD (di cui il legislatore cantonale si era dichiaratamente inspirato) motivo per cui, in virtù dell'accennato principio di armonizzazione, il suo campo di applicazione non poteva differire da quello della norma federale. In seguito ha aggiunto che, come peraltro ribadito anche dal Tribunale federale (DTF 139 II 363 consid. 2.2 pag. 367), contrastando l'esenzione degli utili in capitale privati con il principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva, detto esonero doveva essere ammesso solo con riserbo ed interpretato restrittivamente. La Corte cantonale ha poi esposto le caratteristiche e i diversi modi di costituire un diritto di superficie (art. 779 CC), rispettivamente di cosa era composta e come andava tassata l'indennità percepita per la concessione del medesimo a seconda che era periodica oppure versata sotto la forma di prestazione unica in capitale (vedasi sentenza impugnata, consid. 2.1-2.2).

2.2. Procedendo all'analisi del caso concreto, la Camera di diritto tributario ha osservato che il diritto di superficie era stato concesso per la durata di 60 anni, cioè una durata di base di 30 anni, prorogabili per tre volte dieci anni, iscritto come diritto per sé stante e permanente e, quindi, intavolato come fondo. La superficiaria era intenzionata a costruire e mantenere un negozio al dettaglio, con relativi parcheggi. Il canone di superficie era stato fissato in fr. 142'100.– all'anno, ossia fr. 70.– al mq, per una superficie totale di 2'030 mq, ed era stato indicizzato. A parere dei giudici cantonali, tale entrata costituiva indiscutibilmente un provento da contratto di superficie ai sensi dell'art. 21 cpv. 1 lett. c LT, trattandosi di un'indennità periodica per la concessione di un diritto di superficie su un fondo non edificato.
Essi hanno poi respinto l'opinione difesa dalla contribuente, secondo cui in concreto trovava applicazione l'art. 124 cpv. 2 lett. d LT, osservando che la semplice costituzione di un diritto di superficie non era assimilabile ad una vendita del fondo, in quanto non intaccava in modo duraturo l'essenza della proprietà immobiliare. Al riguardo hanno precisato che, dal punto di vista fiscale, quando veniva costituito il diritto di superficie sorgeva, per il proprietario, accanto alla nuda proprietà, un diritto all'indennizzo per la concessione dello sfruttamento del suolo. Se il fondo non era edificato, la sua situazione era simile a quella di chi conclude un contratto di locazione o di affitto. Hanno poi rammentato che, secondo la LAID, segnatamente l'art. 12 cpv. 2 lett. c, un tale atto veniva assimilato a un'alienazione solo se limitava lo sfruttamento incondizionato o diminuiva il valore venale del fondo in modo duraturo e importante e se era effettuato contro il versamento di un'indennità. Al riguardo hanno precisato che, per prassi, l'espressione "duraturo" non era intesa nel senso di "permanente", applicabile alle servitù del diritto civile, cioè "per trent'anni almeno o per un tempo indeterminato", bensì restringendone il
campo di applicazione ai casi in cui vi è un'alienazione parziale, ossia quando è concessa una servitù "eterna". Ora, la costituzione di un diritto di superficie non era considerata un'alienazione imponibile, trattandosi di una servitù che è sempre limitata nel tempo anche se dovesse durare 100 anni.
Per concludere i giudici ticinesi hanno rilevato che la formulazione dell'art. 124 cpv. 2 lett. d LT sollevava perplessità, proprio perché faceva riferimento al carattere "per sé stante e permanente" del diritto di superficie quale criterio per assoggettarlo all'imposta sugli utili immobiliari. Ciononostante sono giunti alla conclusione che, siccome il testo della norma era stato ripreso letteralmente dall'abrogata legge cantonale sul maggior valore immobiliare, non si poteva escludere che il legislatore cantonale avesse sottovalutato la portata della LAID appena entrata in vigore. In queste condizioni benché il diritto di superficie litigiose costituito era "per sé stante e permanente", non si giustificava di assimilarlo ad un'alienazione della proprietà fondiaria, motivo per cui era a ragione che l'indennità periodica percepita dalla contribuente era stata ritenuta reddito della sostanza immobiliare, soggetto all'imposta sul reddito.

3.

3.1. Contestando l'opinione della Corte cantonale, alla quale rimprovera in primo luogo un cambiamento totale di prassi, costitutivo di una violazione del principio della buona fede e del diritto di essere sentito, la ricorrente censura una violazione crassa degli art. 124 LT e 12 LAID. Al riguardo afferma che la questione di sapere se la concessione di un diritto di superficie sia assoggettata all'imposta sugli utili immobiliari rileva unicamente degli art. 124 LT e 12 LAID. Decidere ora, come fatto dai giudici cantonali, che, in virtù del postulato dell'armonizzazione fiscale verticale, è invece determinante la prassi relativa all'art. 21 cpv. 1 lett. c LFID, ragione per cui ogni indennità derivante dalla costituzione di un diritto di superficie a favore di terzi dovrebbe sottostare all'imposta sul reddito, disattenderebbe chiaramente il contenuto dell'art. 124 cpv. 2 lett. d LT, oltre a non tenere conto del fatto che un'asserita armonizzazione verticale va considerata in caso di situazioni legislative uguali, ciò che non è il caso in concreto, e che comunque non si applica sempre (vedasi gli opposti art. 16 cpv. 3 LIFD e 12 LAID).

3.2. La ricorrente osserva in seguito che l'art. 12 LAID, oltre a costituire la base legale per imporre gli utili da sostanza immobiliare derivanti dall'alienazione di fondi, lascia ai Cantoni una grande libertà per determinare nella loro legislazione le fattispecie assimilabili a un'alienazione, segnatamente per definire cosa s'intende per "servitù di diritto privato che limitano lo sfruttamento incondizionato e diminuiscono il valore venale di un fondo in modo duraturo e importante (art. 12 cpv. 2 lett. c LAID) ", come è dimostrato peraltro dalla varietà delle soluzioni cantonali esistenti. La decisione impugnata disattende pertanto questo margine di apprezzamento e, di riflesso, viola l'art. 12 LAID. Lo stesso dicasi per quanto concerne l'art. 124 cpv. 2 lett. d LT. In effetti, non considerare, come fatto dalla Corte cantonale, il chiaro contenuto della citata norma e dichiararlo addirittura di principio inapplicabile perché il carattere "duraturo" della servitù dev'essere inteso come "eterno" o di "durata illimitata", caratteristica che per legge la costituzione di un diritto di superficie non ha, viola palesemente e in modo arbitrario la citata norma, una simile argomentazione andando all'incontro della prassi ticinese, alla luce della quale è indiscutibile che la costituzione di un diritto di superficie "per sé stante e permanente" vada assoggettata all'imposta sugli utili immobiliari. Inoltre perché non ha senso, come invece fatto dalla Corte cantonale, riferirsi alla dottrina e alle direttive relative alla legislazione fiscale zurighese, essendo ben diverse sia le due leggi cantonali sia le prassi cantonali. Non si potrebbe pertanto, se non arbitrariamente, decidere che la prassi zurighese assurga a principio assoluto valido per regolare una questione di diritto ticinese. È quindi in modo arbitrario e sulla base di argomentazioni ancor più arbitrarie che la Corte cantonale ha rifiutato di assoggettare all'imposta sugli utili immobiliari il diritto di superficie litigioso allorché esso risponde chiaramente ai requisiti dell'art. 124 cpv. 2 lett. d LT.

4.
In primo luogo occorre constatare che, sebbene la ricorrente abbia impugnato la propria tassazione unicamente dal profilo dell'imposta cantonale (cfr. consid. 1.2), come bene spiegato dalla Camera di diritto tributario e peraltro già più volte precisato dal Tribunale federale, nella misura in cui, come illustrato di seguito (consid. 6.1), le disposizioni del diritto cantonale e quelle del diritto federale determinanti, incluso il diritto armonizzato, hanno un'identica portata nonché contenuto - tra l'altro per quanto concerne la definizione del reddito della sostanza immobiliare e dell'imposta sugli utili immobiliari - le stesse devono, in virtù del principio dell'armonizzazione fiscale verticale, essere interpretate nello stesso modo. Come ripetutamente giudicato da questa Corte, in tal caso, le regole giurisprudenziali sviluppate riguardo all'applicazione della legislazione federale sull'imposta federale diretta e del diritto armonizzato si applicano nei confronti del diritto cantonale, in concreto di quello ticinese (DTF 139 II 363 consid. 3.2 pag. 370 seg. e riferimenti). Le critiche, peraltro sommariamente motivate (art. 42 LTF), sollevate dalla ricorrente contro l'applicazione di detto principio (cfr. consid. 3.1) si rivelano pertanto prive di pertinenza e vanno disattese.

5.
La ricorrente afferma che, nel passato, la Corte cantonale avrebbe ammesso che un diritto di superficie "per sé stante e permanente" soggiaceva all'imposta sugli utili immobiliari. Cambiare ora radicalmente prassi, senza però che ciò sia giustificato da motivi seri ed obiettivi e senza prima darne comunicazione, disattenderebbe il principio della buona fede e il diritto di essere sentito. L'argomento è privo di pertinenza. Oltre al fatto che,

come ben rilevato dalla Camera di diritto tributario nella propria risposta, l'interessata richiama un'unica decisione cantonale, emerge dalla medesima che il quesito litigioso si riferiva all'imposizione della cessione di un diritto di superficie, mentre veniva chiaramente specificato che la controprestazione per la concessione del diritto in sé era soggetta all'imposta ordinaria sul reddito (vedasi la sentenza richiamata, pubblicata in RtiD 2010 II n. 12t pag. 414 segg., segnatamente pag. 420). Su questo punto il ricorso, infondato, va respinto.

6.

6.1. Il diritto di superficie è una servitù in base alla quale il proprietario del fondo conferisce a un terzo (il superficiario) il diritto di fare e mantenere una costruzione sul suo fondo, sopra o sotto la superficie del suolo (cfr. art. 779 cpv. 1 CC). Detto diritto permette di dissociare la proprietà del fondo di quella delle costruzioni ivi erette (cfr. art. 667 CC a contrario), nel senso che il superficiario diventa proprietario degli immobili e degli altri edifici costruiti sopra (o sotto) la superficie del fondo, mentre il proprietario conserva la proprietà del medesimo (cfr. Paul-Henri Steinauer, Les droits réels, vol. III, 4a ed., 2012, n. 2513; Maryse Pradervand-Kernen, La valeur des servitudes foncières et du droit de superficie, tesi Friburgo 2007, n. 647). Il diritto di superficie è di regola concesso contro il versamento di una controprestazione che avviene sotto forma d'indennità, unica o, più sovente, periodica, la quale rappresenta la rendita del suolo (cfr. Steinauer, op. cit., n. 2545 seg.; Pradervand-Kernen, op. cit., n. 662). Per quanto lo concerne, il superficiario percepisce, fintanto che dura il diritto di superficie, gli eventuali redditi degli edifici e delle installazioni costruiti. Nel caso concreto
il diritto di superficie è stato costituito per la durata di trenta anni, prorogabile per tre volte dieci anni, come diritto per sé stante e permanente. Queste due caratteristiche permettono al titolare di farlo intavolare come fondo a registro fondiario (art. 779 cpv. 3 e 943 cpv. 1 cifra 2 CC; cfr. pure Steinauer, op. cit., n. 2519 e 2525), ciò che è stato fatto in concreto. Esso può anche essere ceduto ed è trasmissibile ai sensi dell'art. 779 cpv. 2 CC.

6.2. Secondo gli art. 15 cpv. 1 LT, 16 cpv. 1 LIFD e 7 cpv. 1 LAID, la totalità dei proventi, periodici e unici, sottostà all'imposta sul reddito. Come ricordato dalla Corte cantonale, trattasi di una clausola generale, che è completata da una lista esemplificativa di diverse componenti reddituali (art. 16 a 22 LT nonché art. 17 a 23 LIFD) e da un elenco tassativo di redditi esenti dall'imposta (art. 23 LT e 24 LIFD). Giusta gli art. 20 cpv. 1 lett. c LT e 21 cpv. 1 lett. c LIFD, sono imponibili quali redditi da sostanza immobiliare i proventi da contratti di superficie, mentre l'art. 7 LAID specifica che sono imponibili quelli da reddito della sostanza compresa l'utilizzazione a scopo personale di fondi. Da parte sua l'art. 15 cpv. 3 LT (allo stesso modo dell'art. 16 cpv. 3 LIFD) esenta dall'imposta sul reddito gli utili in capitale conseguiti nella realizzazione di sostanza privata, rimanendo però riservati, a livello cantonale, i disposti concernenti l'imposizione degli utili immobiliari, in concreto gli art. 123 a 140 LT (vedasi anche l'art. 7 cpv. 4 lett. b LAID). Altrimenti detto gli utili in capitale conseguiti nella realizzazione di sostanza privata immobiliare sono esclusi dall'imposta sul reddito, ma sottostanno
all'imposta speciale disciplinata, a livello cantonale, dagli art. 123 a 140 LT. Al riguardo l'art. 124 cpv. 1 LT stipula che "è imponibile il trasferimento di proprietà immobiliari e qualsiasi negozio giuridico i cui effetti, riguardo al potere di disporre del fondo, sono parificabili, economicamente, a quelli di un trasferimento di proprietà", segnatamente "le costituzioni a favore di terzi e le alienazioni di diritti di superficie che abbiano il carattere del diritto per sé stante e permanente i cui effetti siano economicamente parificabili a un'alienazione della proprietà" (cpv. 2 lett. d). Il contenuto di questa norma è molto simile a quello dell'art. 12 LAID il quale prevede che sono " imponibili, tra l'altro, gli utili da sostanza immobiliare conseguiti in seguito all'alienazione di un fondo facente parte della sostanza privata" (cpv. 1) e precisa in seguito che sono assimilati a un'alienazione segnatamente " la costituzione su di un fondo di servitù di diritto privato o di restrizioni di diritto pubblico alla proprietà fondiaria, se limitano lo sfruttamento incondizionato o diminuiscono il valore venale di un fondo in modo duraturo e importante e si fanno contro versamento di un'indennità" (cpv. 2 lett. c).
Occorre aggiungere che, anche se l'art. 12 cpv. 2 lett. c LAID non definisce in modo preciso la nozione di " in modo duraturo e importante ", lasciando di conseguenza un certo margine di apprezzamento ai Cantoni (sentenza 2C 1050/2013, 2C 1077/2013 e 2C 1078/2013 del 20 ottobre 2014 pubblicata in StR 70/2015 pag. 238 segg. consid. 3 e riferimenti), detto potere di apprezzamento è tuttavia limitato per quanto concerne la descrizione dell'oggetto dell'imposta e il suo computo, dato che, come già accennato in precedenza (vedasi consid. 4), i Cantoni devono rispettare il diritto armonizzato, in particolare tenere conto del fatto che l'utile immobiliare e

l'imposta sul reddito sono strettamente legati l'uno all'altro (causa 2C 77/2013 del 6 maggio 2013 pubblicata in StE 2013 B 44.12.3. n. 7 consid. 5.1 e rinvii; vedasi anche Bastien Verrey, L'imposition différée du gain immobilier: harmonisation fédérale et droit cantonal comparé, tesi Ginevra/Zurigo/Basilea 2011, pag. 6 segg., segnatamente n. 8 e 9 pag. 7 seg. e n. 13 pag. 10).

6.3. La Camera di diritto tributario è giunta alla conclusione che sebbene il diritto di superficie controverso, intavolato come fondo a registro fondiario, avesse un carattere "per sé stante e permanente", ciononostante la controprestazione corrisposta non andava assoggettata all'imposta sugli utili immobiliari poiché nel caso concreto la costituzione del diritto di superficie, limitato nel tempo, non era assimilabile ad un'alienazione nel senso definito dalla prassi e dalle leggi applicabili.

7.
L'imposta sugli utili immobiliari ha per oggetto gli utili conseguiti in seguito all'alienazione di tutto o parte di un fondo; per legge sono assimilati a un'alienazione i negozi giuridici i cui effetti, riguardo al potere di disporre del fondo, sono parificabili, economicamente, a quelli di un trasferimento di proprietà (art. 12 LAID e 124 LT; vedasi anche Informazioni fiscali CFS, ottobre 2012, L'impôt sur les gains immobiliers, pag. 15 n. 532). Come già spiegato da questa Corte nella DTF 139 II 363 segg. (senza dimenticare, come già illustrato al precedente consid. 4, che sebbene riferito all'imposta federale diretta quanto segue si applica, mutatis mutandis, anche ai tributi cantonali armonizzati), la distinzione tra reddito e utile in capitale può di regola essere compiuta facendo capo al criterio del "consumo della sostanza" ("Substanzverzehrkriterium"; Peter Locher, Kommentar zum DBG, vol. I, 2001, n. 73 segg. all'art. 16 LIFD; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Handkommentar zum DBG, 2a ed., 2009, n. 166 all'art. 16 LIFD). Alla realizzazione (e quindi all'alienazione) si accompagna l'idea di un consumo di sostanza. Condizione per il riconoscimento di un utile in capitale esente da imposta
(ordinaria) è di conseguenza il sussistere di una realizzazione (alienazione) totale o parziale di diritti reali o obbligatori. Questi lasciano la sfera della persona cedente e diminuiscono momentaneamente, fino alla ricezione della controprestazione, la sua sostanza (DTF 139 II 363 consid. 2.3 e 2.4 pag. 367 e riferimenti dottrinali). La dottrina si è ampiamente pronunciata sulla questione di sapere quando la costituzione di servitù, in particolare di diritti di superficie, equivaleva ad una realizzazione, cioè ad un'alienazione. Nicolas Merlino - che richiama anche Locher, Richner/Frei/Kaufmann e Rivier, considera che la concessione, a titolo oneroso, di un diritto di superficie è sempre limitata nel tempo, di modo che la stessa non va assimilata a un'alienazione, né totale né parziale, e che l'indennità corrisposta dev'essere trattata come reddito e non invece quale utile (Nicolas Merlino in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, ad art. 21 nota 21). Da parte loro Richner, Frei, Kaufmann e Meuter ritengono che la costituzione di un diritto di superficie non va assoggettata all'imposta sugli utili immobiliari poiché, anche se in virtù dell'art. 779 cpv. 2 CC esso può, salvo patto contrario, essere ceduto e trasmesso, la sua durata è comunque sempre limitata, di modo che l'esigenza di una restrizione durevole non è data, e ciò anche quando il diritto di superficie è intavolato come fondo a registro fondiario (Richner/Frei/ Kaufmann/Meuter in Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2a ed., 2006, § 216, n. 133 segg., segnatamente 134 e 135). Secondo
questi autori il trasferimento del diritto iscritto come fondo è invece soggetto all'imposta sugli utili immobiliari, così come il suo riscatto da parte del proprietario del fondo serviente. La sua estinzione quando scade non soggiace invece ad imposizione (Richner/Frei/ Kaufmann/Meuter, op. cit., § 216 n. 139 seg.). Questi pareri sono condivisi da Marianne Klöti-Weber e da Jürg Baur (Klöti-Weber/Baur in Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3a ed., 2009, vol. 2, § 96 n. 45 seg.), i quali sono tuttavia dell'opinione che se la durata di una servitù supera cento anni, in tal caso il compenso percepito è assoggettato all'imposta sugli utili immobiliari (Klöti-Weber/Baur, op. cit., § 96 n. 47). Da parte loro Walter Ryser e Bernard Rolli osservano che solo i diritti costituiti per una durata illimitata soggiacciono all'imposta sugli utili immobiliari, mentre le prestazioni corrisposte in virtù di diritti limitati nel tempo sono imponibili come reddito (Ryser/Rolli in Précis de droit fiscal suisse, 4a ed., 2002, ottava lezione # 14 pag. 379). Al riguardo detti autori, la cui opinione su questo punto è condivisa anche da Locher (Locher, op. cit., ad art. 21 note 35 segg. e 37 segg.), distinguono a seconda che il diritto di superficie è
concesso su un terreno non edificato oppure già costruito. Nel primo caso l'indennità percepita (periodica oppure unica) soggiace all'imposta sul reddito, nella seconda ipotesi essa dev'essere divisa in due parti: quella

concernente l'alienazione della costruzione soggiace all'imposta sugli utili immobiliari, mentre il rimanente viene tassato come reddito. Infine Jean-Marc Rivier ritiene che la costituzione di un diritto di superficie non equivale ad un'alienazione e che, sebbene la cessione di un diritto di superficie iscritto come fondo costituisca un'alienazione, la stessa tuttavia non soggiace all'imposta sugli utili immobiliari perché è l'utilizzazione del fondo che viene trasferita (Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2a ed., 1998, pag. 493; vedasi anche pag. 432 seg. ove, dopo aver spiegato in che consiste un diritto di superficie, egli precisa perché la controprestazione ricevuta è sempre assoggettata all'imposta ordinaria).
Da quel che precede risulta quindi che secondo l'opinione condivisa da gran parte della dottrina - e non solo, come sostenuto dalla ricorrente dagli autori zurighesi - la costituzione di un diritto di superficie, se è limitato nel tempo e anche se iscritto come fondo a registro fondiario, non comporta un'alienazione, ragione per cui l'indennità corrisposta non è soggetta all'imposta sugli utili immobiliari, bensì viene tassata come reddito (cfr. pure Informazioni fiscali CFS citate, pag. 19 n. 533). In queste condizioni, la soluzione adottata dai giudici cantonali (ossia che il carattere "duraturo" della servitù, cioè del diritto di superficie, dev'essere inteso nel senso di "illimitato" affinché il caso vada assoggettato all'imposta sugli utili immobiliari), oltre a collimare con l'opinione sostenuta da gran parte della dottrina, è conforme alle esigenze poste dalla legislazione federale e da quella armonizzata per ammettere che si è in presenza (o no) di un'alienazione. Come accennato in precedenza (cfr. consid. 7, § 1) vi è alienazione - condizione per ammettere un utile in capitale esente da imposta ordinaria - quando interviene un consumo di sostanza, ossia quando i diritti reali o obbligatori sono totalmente o parzialmente
realizzati, ciò che implica che lasciano la sfera della persona cedente, con diminuzione della sua sostanza, perlomeno momentaneamente, fino alla ricezione della controprestazione (DTF 139 II 363 consid. 2.3 e 2.4 pag. 367 e riferimenti dottrinali). Ora nel caso concreto non vi è (stato) alcuno consumo di sostanza. In effetti, sebbene il titolare del diritto di superficie sia proprietario della costruzione che ha potuto erigere sul fondo serviente, la proprietà di quest'ultimo è rimasta al proprietario fondiario, ossia alla comunione ereditaria di cui fa parte la ricorrente, la quale, quando il diritto di superficie si estinguerà, diventerà anche proprietaria delle costruzioni erette (art. 779c CC). Nel caso concreto la proprietaria del terreno ha ceduto il diritto di edificarvi sopra un immobile commerciale e di conservarlo per la durata di 60 anni; in cambio, ha pattuito il versamento in suo favore di indennità periodiche. Ora dette prestazioni non equivalgono ad un pagamento per un trasferimento di proprietà: il terreno è rimasto proprietà della comunione ereditaria e l'edificio commerciale è stato realizzato dopo la costituzione del diritto di superficie, da parte del detentore del medesimo e a sue spese: non vi è pertanto
stata alcuna alienazione, né consumo di sostanza (vedasi anche DTF 90 I 252 segg.).
Premesse queste considerazioni, così come applicata dai giudici ticinesi la legislazione cantonale determinante nel caso di specie è conforme alle esigenze poste dalla legge federale tributaria e da quella sull'armonizzazione fiscale. Su questo punto il ricorso si rivela infondato è come tale dev'essere respinto.

8.

8.1. La ricorrente infine si duole di una violazione arbitraria del principio della separazione dei poteri (art. 5 Cost. e 51 Cost./TI) nonché dell'art. 59 Cost./TI (secondo cui incombe al Gran Consiglio adottare e modificare le leggi e progetti di legge), in quanto i dubbi espressi dalla Corte cantonale sulla formulazione dell'art. 124 cpv. 2 lett. d LT toglierebbero qualsiasi valenza alla norma in questione. Secondo lei, detta norma esprime chiaramente la volontà del legislatore di assoggettare all'imposta sugli utili immobiliari la costituzione di diritti di superficie per sé stanti e permanenti. La Corte cantonale, decidendo invece che detto tributo si applica solo nei confronti di servitù di durata illimitata, impedirebbe che la lettera d dell'art. 124 cpv. 2 LT trovi mai applicazione, dato che un diritto di superficie, per natura, è sempre di durata limitata. La Corte cantonale sarebbe pertanto, in maniera inammissibile, andata oltre ai poteri conferitile e al ruolo attribuitole dalla Costituzione, siccome solo il legislatore ticinese può modificare una legge cantonale.

8.2. Nel caso concreto appare dubbio che i semplici accenni di critica, generici, formulati dalla ricorrente al principio della separazione dei poteri (art. 51 Cost./TI; DTF 138 I 196 consid. 4.1 pag. 198; 136 I 241 consid. 2.5.1 pag. 249 e rispettivi rinvii) adempiano le esigenze di motivazione degli art. 42 e 106 LTF. La questione può rimanere irrisolta dato che la censura, per i motivi esposti di seguito, si rivela comunque infondata. A

prescindere dalle perplessità espresse dalla Camera di diritto tributario sulla formulazione dell'art. 124 cpv. 2 lett. d LT, occorre ricordare alla ricorrente che la citata norma assoggetta all'imposta sugli utili immobiliari la costituzione di diritti di superficie che non solo abbiano il carattere del diritto per sé stante e permanente ma i cui effetti siano economicamente parificabili a un'alienazione della proprietà. Ora, come già spiegato in precedenza (cfr. consid. 7), questa seconda condizione non è data in concreto. Già per questa ragione la norma in questione non doveva essere applicata in concreto, non essendo soddisfatta la seconda esigenza cumulativa ivi prevista. Ne discende che, sulla base di una parziale sostituzione di motivi (vedasi consid.1.5 in fine), su questo punto il
giudizio contestato resiste alla censura d'arbitrio (su quest'ultima nozione cfr. DTF 138 I 49 consid. 7.1 pag. 51; 137 I 1 consid. 2.4 pag. 5; 136 I 316 consid. 2.2.2 pag. 318 seg.; 134 II 124 consid. 4.1 pag. 133). La critica, in quanto ammissibile, è priva di pertinenza e va quindi respinta.

9.

9.1. Per i motivi illustrati il ricorso, nella misura in cui è ammissibile, si rivela infondato e deve di conseguenza essere respinto.

9.2. Con l'evasione del ricorso, la domanda di conferimento dell'effetto sospensivo è divenuta priva d'oggetto.

9.3. Le spese giudiziarie seguono la soccombenza (art. 66 cpv. 1 LTF). Non si accordano ripetibili ad autorità vincenti (art. 68 cpv. 3 LTF).

Per questi motivi, il Tribunale federale pronuncia:

1.
Nella misura in cui è ammissibile, il ricorso è respinto.

2.
Le spese giudiziarie di fr. 3'000.– sono poste a carico della ricorrente.

3.
Comunicazione ai patrocinatori della ricorrente, alla Divisione delle contribuzioni e alla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino, nonché all'Amministrazione federale delle contribuzioni, Divisione principale imposta federale diretta, imposta preventiva, tasse di bollo (per informazione).

Losanna, 5 giugno 2015

In nome della II Corte di diritto pubblico
del Tribunale federale svizzero

Il Presidente: Zünd

La Cancelliera: Ieronimo Perroud