Urteilskopf

141 II 326

25. Estratto della sentenza della II Corte di diritto pubblico nella causa A.A. contro Divisione delle contribuzioni del Cantone Ticino (ricorso in materia di diritto pubblico) 2C_1035/2013 del 5 giugno 2015

Regeste (de):
Art. 16 Abs. 1 und 3 sowie Art. 21 Abs. 1 lit. c DBG, Art. 7 Abs. 1 und 4 lit. b sowie Art. 12 StHG, Art. 15 Abs. 3, Art. 20 Abs. 1 lit. c und Art. 123-140 StG/TI. Besteuerung der Gegenleistung, welche infolge der Einräumung eines entgeltlichen Baurechts erbracht worden ist; Abgrenzung zwischen steuerbarem Einkommen und Kapitalgewinn bei der Veräusserung von Privatvermögen; Grundsatz der vertikalen Steuerharmonisierung.

Die wiederkehrende Entschädigung aus der Einräumung eines Baurechts von beschränkter Dauer, welches als selbständiges und dauerndes Recht im Grundbuch eingetragen ist, stellt einen Ertrag aus unbeweglichem Vermögen dar und unterliegt der (gewöhnlichen) Einkommenssteuer. Dagegen stellt sie keinen Kapitalgewinn aus der Veräusserung von Privatvermögen dar, welcher der (kantonalen) Grundstückgewinnsteuer unterliegt. Um zwischen Ertrag und Kapitalgewinn zu unterscheiden, wird das Kriterium des Substanzverzehrs herangezogen. Zusammenfassung der Doktrin zur Besteuerung im Zusammenhang mit Baurechten (E. 6 und 7).

Gemäss dem Grundsatz der vertikalen Steuerharmonisierung müssen die kantonalen Bestimmungen, welche dieselbe Tragweite und denselben Inhalt haben wie das Bundesrecht, einschliesslich des harmonisierten Rechts, auf die gleiche Weise ausgelegt werden. Die von der Rechtsprechung entwickelten Regeln zur Bundesgesetzgebung kommen somit auch im kantonalen Recht zur Anwendung (E. 2.1 und 4).

Regeste (fr):
Art. 16 al. 1 et 3 ainsi qu'art. 21 al. 1 let. c LIFD, art. 7 al. 1 et 4 let. b ainsi qu'art. 12 LHID, art. 15 al. 3, art. 20 al. 1 let. c et art. 123-140 LI/TI. Imposition de la contreprestation versée ensuite de l'octroi à titre onéreux d'un droit de superficie; distinction entre revenu imposable et gain en capital réalisé lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée; principe de l'harmonisation fiscale verticale.

Les indemnités périodiques reçues ensuite de l'octroi d'un droit de superficie de durée limitée, inscrit comme droit distinct et permanent et immatriculé comme immeuble au registre foncier, constituent un rendement de la fortune immobilière, qui est assujetti à l'impôt (ordinaire) sur le revenu. En revanche, elles ne constituent pas un gain en capital réalisé lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée, qui serait assujetti à l'impôt (cantonal) sur les gains immobiliers. Recours au critère de l'atteinte à la substance pour distinguer entre revenu et gain en capital, et présentation de la doctrine en matière d'imposition des droits de superficie (consid. 6 et 7).

En vertu du principe de l'harmonisation fiscale verticale, les dispositions de droit cantonal ayant une portée et un contenu identiques à ceux des dispositions de droit fédéral, y compris le droit harmonisé, doivent être interprétées de la même manière. Les règles développées par la jurisprudence en rapport avec la législation fédérale s'appliquent partant aussi au droit cantonal (consid. 2.1 et 4).

Regesto (it):
Art. 16 cpv. 1 e 3 nonché art. 21 cpv. 1 lett. c LIFD, art. 7 cpv. 1 e 4 lett. b nonché art. 12 LAID, art. 15 cpv. 3, art. 20 cpv. 1 lett. c e art. 123-140 LT/TI. Imposizione della controprestazione versata in seguito alla concessione a titolo oneroso di un diritto di superficie; distinzione tra reddito imponibile e utile in capitale conseguito nella realizzazione di sostanza privata; principio dell'armonizzazione fiscale verticale.

L'indennità periodica ricevuta in seguito alla concessione di un diritto di superficie di durata limitata, iscritto come diritto per sé stante e permanente e intavolato a registro fondiario quale fondo, costituisce un reddito

da sostanza immobiliare, assoggettato all'imposta (ordinaria) sul reddito, non invece un utile in capitale conseguito nella realizzazione di sostanza privata, imponibile ai fini dell'imposta (cantonale) sugli utili immobiliari. Uso del criterio del consumo della sostanza per distinguere tra reddito e utile in capitale ed esposto della dottrina in materia d'imposizione dei diritti di superficie (consid. 6 e 7).

In virtù del principio dell'armonizzazione fiscale verticale, le disposizioni del diritto cantonale che hanno una portata e un contenuto identici a quelle del diritto federale, incluso il diritto armonizzato, devono essere interpretate nello stesso modo. Le regole giurisprudenziali relative alla legislazione federale si applicano quindi anche al diritto cantonale (consid. 2.1 e 4).

Sachverhalt ab Seite 327

BGE 141 II 326 S. 327

A. Con atto pubblico del 20 marzo 2008 la comunione ereditaria di cui fa parte A.A., ha concesso alla D. AG un diritto di superficie per sé stante e permanente, gravante come servitù il fondo x, per costruirvi un negozio al dettaglio e relativi parcheggi. Dopo un primo iter che non occorre qui rievocare, 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 un

BGE 141 II 326 S. 328

importo corrispondente al reddito proveniente dalla concessione del diritto di superficie. L'autorità fiscale ha considerato, in sintesi, che tale compenso era soggetto all'imposta ordinaria sul reddito secondo gli art. 21 cpv. 1 lett. c della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta (LIFD; RS 642.11) e 20 cpv. 1 lett. c della legge tributaria ticinese del 21 giugno 1994 (RL 10.2.1.1; di seguito: LT).

B. 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 affermato, ma senza successo, che nella fattispecie doveva applicarsi l'art. 124 cpv. 2 lett. d LT, che disciplina l'imposizione degli utili immobiliari.

C. Il 4 novembre 2013 A.A. ha presentato dinanzi al Tribunale federale un ricorso in materia di diritto pubblico con cui chiede che tutte le decisioni cantonali siano annullate. 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 (LAID; RS 642.14) e 124 cpv. 2 lett. d LT nonché di diversi disposti costituzionali federali e cantonali. In quanto ammissibile, il ricorso è stato respinto.
(riassunto)

Erwägungen

Dai considerandi:

2.

2.1 Richiamato il principio dell'imposizione del reddito netto globale ("Grundsatz der Gesamtreineinkommensbesteuerung", art. 16 cpv. 1 LIFD, art. 15 cpv. 1 LT e art. 7 cpv. 1 LAID), secondo il quale sottostà all'imposta sul reddito la totalità dei proventi, periodici e unici (vedasi anche art. 16-22 LT e art. 17-23 LIFD), la Camera di diritto tributario ha ricordato che ne erano invece esclusi determinati casi esaustivamente definiti dalla legge (art. 23 LT, art. 24 LIFD e art. 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 art. 123-140 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 art. 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. 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.

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.

BGE 141 II 326 S. 332

4. In primo luogo occorre constatare che, sebbene la ricorrente abbia impugnato la propria tassazione unicamente dal profilo dell'imposta cantonale, come ben 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, 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

BGE 141 II 326 S. 333

(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, 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 art. 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. 16-22 LT nonché art. 17-23 LIFD) e da un elenco tassativo di redditi esenti dall'imposta (art. 23 LT e art. 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. 123-140 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. 123-40 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 / 2C_1078/2013 del 20 ottobre 2014, 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 (sentenza 2C_77/2013 del 6 maggio 2013, 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,

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.

BGE 141 II 326 S. 335

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 art. 124 LT; vedasi anche Informazioni fiscali della Conferenza fiscale svizzera [CFS], L'impôt sur les gains immobiliers, ottobre 2012, 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. ad art. 16 LIFD; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 2a ed. 2009, n. 166 ad 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, 2008, n. 21 ad art. 21 LIFD). 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

BGE 141 II 326 S. 336

fondo a registro fondiario (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2a ed. 2006, n. 133 segg., segnatamente 134 e 135 ad § 216 StG/ZH). 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., n. 139 seg. ad § 216 StG/ZH). Questi pareri sono condivisi da MARIANNE KLÖTI-WEBER e da JÜRG BAUR (KLÖTI-WEBER/BAUR, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3a ed. 2009, vol. 2, n. 45 seg. ad § 96 StG/AG), 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., n. 47 ad § 96 StG/AG). 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, 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., n. 35 segg. e 37 segg. ad art. 21 LIFD), 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, op. cit., 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.