

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C 902/2013, 2C 903/2013

Sentenza dell'11 luglio 2014

II Corte di diritto pubblico

Composizione
Giudici federali Zünd, Presidente,
Seiler, Donzallaz, Stadelmann, Kneubühler,
Cancelliere Savoldelli.

Partecipanti al procedimento

A. _____,
ricorrente,

contro

Divisione delle contribuzioni
del Cantone Ticino,
viale S. Franscini 6, 6500 Bellinzona.

Oggetto
Imposta federale diretta e imposta cantonale 2011,

ricorso contro la sentenza emanata il 12 settembre 2013 dalla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino.

Fatti:

A.

Il 15 settembre 2011, il Pretore di Lugano ha stralciato dai ruoli per intervenuta transazione una causa che opponeva i proprietari delle particelle n. uuu, vvv, www, xxx, yyy RFD del Comune di U. _____, da una parte, a A. _____, proprietario della particella n. zzz RFD del medesimo Comune.

In questo contesto, il Giudice civile ha omologato l'accordo transattivo concluso fra le parti, secondo cui venivano costituite diverse servitù ed in particolare una servitù di passo pedonale e con ogni veicolo e una servitù di condotta a favore dei mappali n. uuu, vvv, www, xxx, yyy ed a carico della particella n. zzz.

Per l'iscrizione di tutte le servitù in questione, è stata stabilita un'indennità, a saldo di ogni reciproca pretesa, di fr. 20'000.– a favore del proprietario del fondo n. zzz, che gli sarebbe stata corrisposta dai proprietari degli altri fondi.

B.

Con decisione del 7 novembre 2012, notificando a A. _____ la tassazione relativa all'anno 2011, l'Ufficio circondariale di tassazione competente ha aggiunto ai redditi dichiarati l'importo di fr. 20'000.–, indicando nella motivazione come lo stesso andasse ricondotto ad una "transazione tra privati".

Il reclamo interposto contro la decisione di tassazione è stato respinto il 26 giugno 2013. La decisione su reclamo è stata a sua volta confermata dalla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone

Ticino, che si è espressa in merito con sentenza del 12 settembre successivo. Davanti a tutte le istanze cantonali, A. _____ ha in sostanza sostenuto, ma senza successo, che gli estremi per l'imposizione dell'importo di fr. 20'000.– quale reddito non fossero dati, che lo stesso fosse da considerare un utile in capitale, esente dall'imposta sul reddito, oppure che esso fosse tutt'al più soggetto all'imposta cantonale sugli utili immobiliari, quale guadagno derivante dalla costituzione di servitù di diritto privato che "limitano lo sfruttamento incondizionato o diminuiscono il valore venale di un fondo in modo duraturo e importante e si fanno dietro versamento di un'indennità" giusta l'art. 124 cpv. 2 lett. e della legge tributaria del Cantone Ticino del 21 giugno 1994(LT; RL/TI 10.2.1.1).

C.

Con ricorso del 1°ottobre 2013, A. _____ ha impugnato il giudizio della Camera di diritto tributario davanti al Tribunale federale, postulandone l'annullamento rispettivamente la riforma, per i motivi già addotti in precedenza.

Così come nelle sedi cantonali, domanda cioè che l'importo di fr. 20'000.–, che gli è stato corrisposto a seguito della transazione conclusa nel settembre 2011, venga stralciato dai suoi redditi e venga semmai valutata l'imponibilità dello stesso quale utile immobiliare.

Chiamata ad esprimersi, la Corte cantonale ha chiesto che il gravame sia dichiarato inammissibile per difetto di motivazione. La Divisione delle contribuzioni e l'Amministrazione federale delle contribuzioni domandano invece di respingerlo, nella misura in cui sia ammissibile.

Diritto:

1.

Il Tribunale federale esamina d'ufficio e con piena cognizione la sua competenza (art. 29 cpv. 1 LTF) e l'ammissibilità dei gravami che gli vengono sottoposti (DTF 136 I 42 consid. 1 pag. 43).

1.1. La Corte cantonale si è lecitamente pronunciata in un solo giudizio concernente le imposte cantonali e l'imposta federale diretta; in tali circostanze, il ricorrente poteva anch'egli formulare critiche e conclusioni valide per le due categorie d'imposte, senza procedere a ulteriori distinzioni (DTF 135 II 260 consid. 1.3 pag. 262 seg.). Siccome vi sono Cantoni che emanano in ogni caso decisioni indipendenti, per ciascun tipo d'imposta, il Tribunale federale ha aperto comunque due incarti distinti, uno per le imposte cantonali (2C 902/2013) e uno per l'imposta federale diretta (2C 903/2013), che si giustifica nel seguito di congiungere (sentenze 2C 415/2012 del 2 novembre 2012 consid. 1.1).

1.2. Rivolta contro la decisione di un'autorità cantonale di ultima istanza in una causa di diritto pubblico, l'impugnativa, presentata in tempo utile dal destinatario del giudizio contestato (art. 100 cpv. 1 e art. 89 cpv. 1 LTF), è di massima ammissibile quale ricorso in materia di diritto pubblico giusta l'art. 82 segg. LTF (in questo contesto, cfr. pure l'art. 86 cpv. 1 lett. d LTF in relazione con l'art. 146 LIFD e l'art. 73 della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni [LAID; RS 642.14]).

2.

2.1. Il Tribunale federale applica d'ufficio il diritto federale (art. 106 cpv. 1 LTF); nondimeno, tenuto conto dell'onere di allegazione e motivazione posto dalla legge (art. 42 cpv. 1 e 2 LTF), si confronta di regola solo con le censure sollevate. Nell'atto di ricorso occorre pertanto spiegare in modo conciso in cosa consiste la lesione del diritto e su quali punti il giudizio contestato viene impugnato (DTF 134 II 244 consid. 2.1 pag. 245 seg.). 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 133 II 249 consid. 1.4.2 pag. 254).

2.2. 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 poter influire in maniera determinante sull'esito della causa, aspetto che compete al ricorrente sostanziare (art. 97 cpv. 1 LTF). A meno che non ne dia motivo la decisione impugnata, non possono nemmeno essere adottati nuovi fatti o nuovi mezzi di prova (art. 99 cpv. 1 LTF).

2.3. Visto che davanti al Tribunale federale possono essere adottati nuovi fatti e nuovi mezzi di prova soltanto se ne dà motivo la decisione impugnata, aspetto che competeva all'insorgente dimostrare (sentenza 2C 959/2010 del 24 maggio 2011 consid. 4 con ulteriori rinvii), per quanto prodotti per la prima volta in questa sede, i documenti acclusi al ricorso non possono essere considerati e devono essere estromessi dall'incarto.

3.

3.1. Richiamatasi agli art. 21 cpv. 1 LIFD e 20 cpv. 1 LT, la Corte cantonale ha rilevato come il criterio determinante per distinguere il reddito della sostanza dall'utile in capitale sia quello del mantenimento dell'essenza ("Substanzschonung") del bene immobiliare.

In questo contesto, ha osservato che se l'essenza, intesa come la capacità di generare un rendimento periodico, è compromessa per un lungo periodo o in modo illimitato, occorre considerare di avere a che fare con dell'utile in capitale, mentre che se l'essenza del bene immobiliare è lasciata intatta, occorre considerare di avere a che fare con del reddito.

3.2. Ritenuto come il criterio indicato si rifletta anche sulla formulazione dell'art. 12 cpv. 2 lett. c LAID - che assimila ad un'alienazione immobiliare 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 - al pari del fisco ha quindi concluso che l'importo di fr. 20'000.- ricevuto dal ricorrente andasse tassato quale reddito. In effetti, la mera costituzione di un diritto di passo come quello in discussione non rappresenta a suo avviso per nulla una limitazione importante dei diritti del proprietario e non sarebbe in particolare affatto possibile affermare che la stessa equivalga alla divisione o a una liquidazione parziale dei diritti del proprietario sul fondo; nel contempo, rileva che la costituzione di diritti di passo e di servitù di condotta è molto frequente e non può ogni volta essere equiparata ad un'alienazione del fondo serviente.

3.3. Al pari dell'autorità fiscale, la Corte cantonale sottolinea infine che il diritto di passo oggetto del contendere era di fatto già esistente prima della sua iscrizione e persino prima che il ricorrente diventasse proprietario del fondo serviente siccome, quando il contribuente lo ha acquistato, le case che sorgono sui fondi dominanti erano già abitate da molti anni e non sussisteva nessun altro accesso alle stesse.

I. Imposta federale diretta

4.

4.1. Come ricordato anche nel querelato giudizio, l'art. 16 cpv. 1 LIFD è espressione, nell'ambito dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, della "teoria dell'accrescimento del patrimonio" ("Reinvermögenszugangstheorie"; "théorie de l'accroissement du patrimoine"; DTF 139 II 363 consid. 2.1 pag. 365 seg.; 133 II 287 consid. 2.1 pag. 289; 131 I 409 consid. 4.1 pag. 413; sentenze 2C 711/2012 del 20 dicembre 2012 consid. 2.1 e 2C 91/2012 del 17 agosto 2012 consid. 3.2).

Nel rispetto di questa teoria, sulla base della clausola generale di cui all'art. 16 LIFD così come del catalogo non esaustivo di cui agli art. 17-23 LIFD, sottostà all'imposta sul reddito la totalità dei proventi, periodici e unici. Una riserva vale invece per gli utili in capitale conseguiti nella realizzazione di sostanza privata (art. 16 cpv. 3 LIFD) nonché per i casi indicati in modo esaustivo nell'art. 24 LIFD (DTF 139 II 363 consid. 2.1 pag. 365 seg. con ulteriori rinvii alla giurisprudenza così come alla dottrina).

4.2. Giusta l'art. 16 cpv. 3 LIFD, che in quanto eccezione contraria al sistema occorre applicare in modo restrittivo (sentenza 2C 711/2012 del 20 dicembre 2012 consid. 2.4), sono esenti da imposta unicamente gli utili in

capitale conseguiti per mezzo della realizzazione di sostanza privata. La distinzione tra reddito e utile in capitale può essere di regola compiuta facendo capo al criterio del "consumo della sostanza" ("Substanzverzehrskriterium"; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, ad art. 16 LIFD n. 73 segg.; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. ed., 2009, ad art. 16 LIFD n. 166). Alla realizzazione si accompagna l'idea di un consumo di sostanza. Condizione per il riconoscimento di un utile in capitale esente da imposta è di conseguenza il sussistere di una realizzazione totale o parziale di diritti reali o obbligatori. Questi lasciano il dominio della persona cedente e diminuiscono momentaneamente, fino alla ricezione della controprestazione, la sua sostanza. Una realizzazione ai sensi dell'art. 16 cpv. 3 LIFD impone nel contempo che tra reddito conseguito e sostanza consumata rispettivamente realizzata sussista un rapporto di causalità adeguata (DTF 139 II 363 consid. 2.4 pag. 367 seg.; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, op. cit., ad art. 16 LIFD n. 157).

4.3. Come sottolineato nel giudizio impugnato, in consonanza con il menzionato criterio del "consumo della sostanza" è d'altra parte quanto previsto dall'art. 12 cpv. 2 lett. c LAID, al quale - in nome della necessità di un'armonizzazione verticale - questa Corte si è del resto ancora di recente richiamata, proprio in un caso in cui andava distinto tra reddito imponibile, giusta l'art. 16 cpv. 1 LIFD, e utile in capitale conseguito nella realizzazione di sostanza privata, giusta l'art. 16 cpv. 3 LIFD (al riguardo, cfr. la già più volte citata DTF 139 II 363 consid. 3.3 seg. pag. 371 seg.). Secondo un concetto di suddivisibilità della proprietà civilistica analogo a quello descritto in relazione all'art. 16 LIFD, l'art. 12 cpv. 2 lett. c LAID assimila in effetti all'alienazione e quindi alla realizzazione di un fondo facente parte della sostanza privata anche la costituzione di servitù di diritto privato o di restrizioni di diritto pubblico alla proprietà fondiaria, che ne limitano lo sfruttamento incondizionato o ne diminuiscono il valore venale in modo duraturo e importante e si fanno contro versamento di un'indennità (DTF 139 II 363 consid. 3.2 segg. pag. 370 segg.; Bernhard Zwahlen, in: Zweifel/Athanas [curatori], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, vol. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 2a ed., 2002, ad art. 12 LAID n. 37 seg.).

5.

Dissentendo dalle conclusioni opposte cui è giunta la Camera di diritto tributario, già riassunte in precedenza, il ricorrente sostiene che la concessione del diritto di passo in discussione abbia effettivamente comportato una (parziale) realizzazione ai sensi dell'art. 16 cpv. 3 LIFD e che l'importo da lui ricevuto debba pertanto essere considerato quale utile in capitale esente da imposta (art. 16 cpv. 3 LIFD).

5.1. Alla luce dei principi indicati nel considerando 4, l'affermazione della Corte cantonale secondo cui la costituzione di un diritto di passo non comporterebbe mai la divisione o la liquidazione parziale dei diritti del proprietario appare, a prima vista, troppo poco differenziata.

Benché confrontata con una fattispecie concernente l'iscrizione a registro di un diritto di passo pedonale e con ogni veicolo, la stessa sviluppa del resto un'argomentazione nella quale viene fatto solo un generico rinvio al "diritto di passo" o al "diritto di passo pedonale", senza approfondire più di tanto il discorso.

In questa sede, la questione non necessita ad ogni modo di ulteriore esame. La censura del ricorrente dev'essere in effetti respinta in considerazione dell'ultimo argomento addotto nel giudizio impugnato, ovvero in base alla constatazione - che vincola anche il Tribunale federale (art. 105 cpv. 1 LTF) - che il diritto di passo pedonale e con ogni veicolo qui in discussione era di fatto già esistente prima della sua iscrizione e persino prima che il ricorrente diventasse proprietario del fondo serviente siccome, quando lo ha acquistato, le case che sorgono sui fondi dominanti erano già abitate da molti anni e non sussisteva nessun altro accesso alle stesse.

5.2. Prendendo posizione su questa precisa argomentazione, il ricorrente sostiene come la tolleranza del transito dei vicini fino all'acquisito da parte sua del mappale n. zzz RFD del Comune di U. _____, non ha comportato la nascita di un diritto acquisito di passaggio poiché, se così fosse stato, il Giudice civile avrebbe fatto iscrivere detto diritto senza indugiare.

A prescindere dal fatto che l'intero incarto riguardante la procedura civile non è agli atti e che dalla durata della stessa non può pertanto essere dedotto alcunché di concreto, così argomentando egli perde tuttavia di

vista il nocciolo della questione. Esso non è infatti quello di natura solo giuridica a sapere se l'iscrizione della servitù di passo abbia o meno avuto carattere costitutivo, bensì quello a sapere se la stessa abbia comportato una (parziale) realizzazione ai sensi dell'art. 16 cpv. 3 LIFD (precedente consid. 4) : domanda alla quale occorre rispondere valutando tutti i fatti accertati, tenendo conto della loro reale portata economica (sentenza 2P.55/2002 del 20 giugno 2002 consid. 3.4; Markus Reich, Steuerrecht, 2. ed, 2012, §13 n. 67; Peter Locher, op. cit., ad art. 21 LIFD n. 46).

5.3. Questo stesso procedere conduce tuttavia a respingere le critiche formulate dal ricorrente nel caso che ci occupa. In effetti:

Secondo gli accertamenti contenuti nel giudizio impugnato, cui il Tribunale federale è vincolato (art. 105 cpv. 1 LTF), che attestano la particolarità del caso in esame, egli ha acquistato la particella n. zzz del Comune di U._____ nel 2004, quando la strada d'accesso che conduce alle abitazioni dei fondi dominanti già manifestamente esisteva e altrettanto manifestamente veniva utilizzata, quale unica strada a tutt'oggi disponibile per raggiungere tali sedimi.

Proprio una situazione di fatto come quella in discussione - insolita ma comunque chiara, consolidata nel tempo e che già sussisteva al momento dell'acquisto della particella n. zzz RFD da parte dell'insorgente medesimo - porta però in casu ad escludere che la sua formale regolarizzazione abbia comportato una realizzazione nel senso sopra descritto. Come visto, simile realizzazione comporta infatti un concreto "consumo di sostanza" che, nelle particolari circostanze di fatto descritte, l'accordo tra il ricorrente e i suoi vicini non ha invece causato.

5.4. Significativamente, e a conferma che anche il prezzo della sua proprietà non può che essere stato fissato in base alla situazione di fatto esistente al momento dell'acquisto, che includeva la strada che da tempo serviva da accesso dei fondi dei vicini, il ricorrente del resto nemmeno fa valere davanti a questa Corte che l'importo di fr. 20'000.- da lui ricevuto sia intervenuto in qualche modo a compensazione di un pagamento eccessivo del suo fondo.

Lo stesso importo di fr. 20'000.-, tutto sommato modesto rispetto ai fr. 490'000.- che il ricorrente ha dichiarato di aver pagato per l'acquisto della sua proprietà e neanche riconducibile per intero all'iscrizione del solo diritto di passo (precedente consid. A), costituisce nel contempo un più che concreto indizio del fatto che la formale iscrizione di tale diritto non ha in realtà comportato nessuna diminuzione duratura e importante del valore venale della particella in questione ai sensi dell'art. 12 cpv. 2 lett. c LAID (precedente consid. 4.3).

5.5. Ritenuto che il qui insorgente non spende parola al riguardo, poiché considera che l'indennità ricevuta concerna solo il diritto di passo, non occorre d'altra parte approfondire la questione del sussistere di un'eventuale - anche se improbabile - realizzazione in relazione alla servitù di condotta che grava la particella n. zzz RFD del Comune di U._____: oggetto della transazione conclusa tra l'insorgente e i suoi vicini al pari della servitù di passo (precedente consid. A), così come di alcune considerazioni di carattere generale da parte della Camera di diritto tributario.

5.6. Con riferimento all'imposta federale diretta, il ricorso in materia di diritto pubblico è quindi infondato.

II. Imposte cantonali

6.

6.1. Fatta eccezione per la riserva in favore delle disposizioni concernenti l'imposta degli utili immobiliari (art. 15 cpv. 3 LT), l'art. 15 LT corrisponde all'art. 16 LIFD; l'art. 21 cpv. 1 LIFD trova il suo corrispettivo nell'art. 20 cpv. 1 LT. Per questo motivo, la conclusione che occorre trarre per l'imposta cantonale del ricorrente non si scosta da quella già tratta per l'imposta federale diretta.

6.2. Il ricorso interposto - con cui vengono formulate critiche e conclusioni valide sia per l'imposta federale diretta che per le imposte cantonali, senza ulteriori distinzioni - dev'essere di conseguenza dichiarato infondato anche con riferimento alle imposte cantonali.

III. Spese e ripetibili

7.

Per quanto precede, il ricorso è integralmente respinto. Le spese giudiziarie seguono la soccombenza (art. 66 cpv. 1 LTF); non si assegnano ripetibili (art. 68 cpv. 3 LTF).

Per questi motivi, il Tribunale federale pronuncia:

1.

Le cause 2C 902/2013 e 2C 903/2013 sono congiunte.

2.

In riferimento all'imposta federale diretta (incarto 2C 903/2013), il ricorso in materia di diritto pubblico è respinto.

3.

In riferimento all'imposta cantonale (incarto 2C 902/2013), il ricorso in materia di diritto pubblico è respinto.

4.

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

5.

Comunicazione al 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.

Losanna, 11 luglio 2014

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

Il Presidente: Zünd

Il Cancelliere: Savoldelli