

# TI\_GERICHTE 80.2022.283 vom 27. Oktober 2022

TI Tribunale d'appello, 2022-10-27, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2022.283](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2022.283)

FR: TI\_GERICHTE 80.2022.283 du 27 octobre 2022

IT: TI\_GERICHTE 80.2022.283 del 27 ottobre 2022

## Erwägungen

### E. 1

notificava a RI 1 la decisione di tassazione degli utili immobiliari. Rispetto a quanto dichiarato dal contribuente, l'autorità di tassazione non ammetteva in deduzione i costi di costruzione e di miglioria in ragione di fr. 140'000.■ e le provvigioni versate pari a fr. 30'000.■; concedeva solo in parte i costi di acquisto e di vendita richiesti (fr. 13'818.■ a fronte di fr. 15'164.60). Per quanto riguardava i costi relativi al progetto di costruzione, (non utilizzato dal venditore ma necessario, a suo dire, per dimostrare all'acquirente le possibilità edificatorie del fondo), l'autorità di tassazione non li aveva concessi perché la domanda di costruzione era stata ritirata dalla \_\_\_\_\_ Sagl il 7 aprile 2021. I costi di acquisto e di vendita erano stati ammessi dall'autorità di tassazione limitatamente a fr. 13'818.■, escludendo gli “onorari per pratiche diverse e tasse UR DPI”. In merito alle provvigioni versate, invece, l'RS 1 ne negava la deduzione con la seguente motivazione: Il mediatore deve essere una terza persona. Il venditore non può infatti far valere provvigioni versate a sé stesso per sforzi intrapresi personalmente per la vendita dell'immobile. Vi è versamento di provvigioni a sé stessi anche se, pur essendovi indipendenza formale tra il committente e il mediatore, vi è tuttavia identità di interessi. È il caso dell'alienante che compensa la società di cui è azionista e amministratore. [...] Nel caso in esame la spettabile \_\_\_\_\_ SA ha prima venduto il fondo a RI 1 e nel termine di un mese RI 1 aveva già perfezionato l'atto notarile di rivendita. Inoltre la spettabile \_\_\_\_\_ SA (iscrizione a Registro di commercio) non si occupa di intermedi [az] ioni immobiliari. Di conseguenza, l'utile imponibile era stabilito in fr. 250'182.■. Poiché la durata della proprietà era stata di un anno, tre mesi e 5 giorni e l'aliquota d'imposta corrispondeva di conseguenza al 30%, l'imposta sugli utili immobiliari dovuta ammontava a fr. 75'054.60. C. Il 27 maggio 2022, RI 1, rappresentato dallo Studio legale RA 1 SA, presentava reclamo. Per quanto atteneva ai costi di progettazione, il legale spiegava che “il progetto a suo tempo allestito da RI 1 per l'edificazione sul fondo n. \_\_\_\_\_ RFD di \_\_\_\_\_ – e la conseguente procedura giudiziaria – è servito per l'allestimento e l'ottenimento della licenza edilizia per il nuovo progetto [...] Il precedente progetto è stato integralmente pagato da RI 1, come emerge dal rogito di compravendita. Evidente che i costi di progettazione e del successivo ricorso e delle procedure abbiano diminuito il guadagno di RI 1. I fr. 140'000 indicati in dichiarazione TUI vanno quindi ammessi quale deduzione”. Affermava che i costi di acquisto e di vendita erano “tutti documentati e [andavano] ammessi integralmente”. Infine, per quanto riguardava la deduzione di una provvigione di intermediazione, RI 1 e la \_\_\_\_\_ SA avrebbero concluso un contratto di mediazione valido, che non soggiaceva ad un forma particolare; la \_\_\_\_\_ SA era una terza persona, diversa da RI 1; una mediazione immobiliare poteva rappresentare un “atto estemporaneo” e non doveva essere necessariamente contemplato dallo scopo sociale; la \_\_\_\_\_ SA aveva fornito le informazioni necessarie per la conclusione del contratto di compravendita e “poco importa

[va] che nel termine di un mese RI 1 avesse già sottoscritto un diritto di compera”; RI 1 aveva pagato l’onorario richiesto; la commissione rappresentava il 3.52% del prezzo di compravendita ed era usuale e in linea con il mercato. D. a. Il 1° giugno 2022, per Posta A plus, l’RS 1 richiedeva al reclamante della documentazione supplementare. In particolare: § “copia delle ricevute di pagamento e/o avvisi di addebito per complessivi fr. 140'000.00 quali costi di costruzione; § copia delle ricevute di pagamento e/o avvisi di addebito per complessivi fr. 30'000.00 quali costi di intermediazione immobiliare e relativo contratto; § documentazione comprovante i contatti intercorsi con gli acquirenti mediante esibizione di lettere, e-mail, ecc.; § copia completa della domanda di costruzione e relativi piani. § Dettaglio per le prestazioni concernenti gli onorari di fr. 705.65 [...] e fr. 431.25 [...] RA 1 studio legale; tasse causali ufficio esazione e tasse UR per DPI, non deducibili”. L’autorità di tassazione dava tempo al contribuente fino al 14 giugno 2022 (termine poi prorogato fino al 30 giugno 2022), altrimenti avrebbe “ deciso [il reclamo] sulla base della documentazione già a disposizione ”. b. Dalla documentazione fornita tempestivamente dal reclamante emergeva che i fr. 140'000.■ relativi al progetto di costruzione erano stati versati dall’impresa generale \_\_\_\_\_ Sagl e dalla \_\_\_\_\_ SA per metà ciascuno. In entrambi i casi, le fatture emesse erano state “ integralmente compensat [e] con il prestito nei [loro] confronti ”. Riguardo alle provvigioni versate a \_\_\_\_\_ SA, il reclamante forniva un’attestazione della società datata 30 giugno 2022, secondo la quale “ la fattura emessa il 26.11.2021 di fr. 15'000.■ è stata saldata in data 15.02.2022. La seconda fattura datata 11.02.2022 di medesimo importo dovrà essere saldata entro il 15 luglio p. v. ”. Infine, l’insorgente produceva la copia di uno scritto datato 25 settembre 2020 e indirizzato a \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_ relativo alla “ consegna progetto completo \_\_\_\_\_, proposta di vendita ”, nel quale suggeriva “ la formazione di una rampa d’accesso ai 2 blocchi in quanto per la formazione del secondo “montauto” (imposta la perizia sul traffico da parte dell’esecutivo) è pendente (ritiro) il mio ricorso al consiglio di stato ”. Allegava “ tutta la documentazione, Brochure, progetto allestito e già esposto all’albo Minergie ”. Con lettera del 28 settembre 2020, \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_ avevano confermato la ricezione di tale documentazione. E. Con decisione datata 27 ottobre 2022, l’RS 1 respingeva integralmente il reclamo, con la seguente motivazione: 220 costi di costruzione e di miglioria, non concessi. Contrariamente a quanto asserito in sede di reclamo, non è dimostrato che il progetto allestito da RI 1 è servito per l’allestimento e l’ottenimento della licenza edilizia per il nuovo progetto poi edificato. Vero è che i piani esecutivi del predetto progetto e il nuovo progetto oggi edificato, differiscono totalmente l’uno dall’altro, sia nella distribuzione degli spazi, sia nei volumi che nell’estetica. Inoltre e per il luogo edificato, non era indispensabile dimostrare le potenzialità edificatorie, poiché già determinate dalle vigenti normative del piano regolatore. Non da ultimo, ricordiamo che la spe[t]tabile \_\_\_\_\_ sagl, ha ritirato la domanda di costruzione in data 07.04.2021, riconoscendo implicitamente che il progetto non è stato oggetto di vendita/utilizzo da parte dei nuovi promotori. 230 costi di acquisto e di vendita: gli onorari RA 1, non sono ammessi poiché non documentati (dettaglio delle prestazioni). Va ricordato, a questo proposito, che, secondo un consolidato principio, è il contribuente ad avere l’onere della prova per i fatti che concorrono ad escludere o a ridurre il debito verso l’erario [...]. La prova dei costi di investimento spetta pertanto sempre all’alienante. La mancata presentazione della relativa documentazione comporta il rifiuto della deduzione. 240 provvigioni versate, non ammesse. Anche in questo caso e come per il punto precedente, la mancata presentazione della documentazione comporta il rifiuto della deduzione dei costi d’investimento.

Rammentiamo pure che in data: 14.09.2020 \_\_\_\_\_ Sagl e \_\_\_\_\_ SA, sottoscrivono co[m]pravendita immobiliare con RI 1; 25.09.2020 RI 1, invia il progetto completo per proposta di vendita a \_\_\_\_\_ (acquirenti); 30.10.2020 RI 1, sottoscrive la compravendita con \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_. È quindi verosimile che se in data 25.09.2020 venivano consegnati i progetti edificatori e il 30.10.2020 veniva sottoscritto il rogito definitivo; [i] primi contratti con \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_ devono, per forza di tempistiche, essere avvenuti dalla \_\_\_\_\_ SA, prima ancora che RI 1 ne fosse diventato il proprietario. Conseguentemente il mediatore, in quel momento, non era una terza persona; il costo della provvigione non può essere ammesso. F. Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, RI 1, rappresentato dall'avv. RA 1 dello Studio legale \_\_\_\_\_ SA, impugna la decisione summenzionata e postula la deduzione dei costi d'investimento e di progettazione in ragione di fr. 140'000.■, dei costi di acquisto e di vendita pari a fr. 15'164.■ e della provvigione di fr. 30'000.■ versata per mediazione alla \_\_\_\_\_ SA. Spiega nuovamente che aveva acquistato il fondo al fine “ di edificare sulla particella [...] due immobili a scopo abitativo ” e che i precedenti proprietari avevano presentato un progetto immobiliare al Comune di \_\_\_\_\_, il quale aveva chiesto la “ creazione di due montauti ”. Non essendo d'accordo con tale soluzione, il Comune aveva imposto loro una perizia sul traffico, contro la quale era stato presentato ricorso al Consiglio di Stato. Nel frattempo, il ricorrente comperava da \_\_\_\_\_ Sagl e \_\_\_\_\_ SA il terreno per poi rivenderlo ai signori \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_. Sottolinea che “ gli stessi acquirenti hanno affermato che il costo d'acquisto è stato determinato dalle potenzialità edificatorie, che non si scostano dal progetto di \_\_\_\_\_ Sagl [...] ricev [endo] la licenza edilizia grazie all'impegno e ai costi sostenuti dal sig. RI 1 . A suo avviso, “i progetti sono sostanzialmente sovrapponibili ”. Di conseguenza, per quanto riguarda i costi di progettazione, conferma di aver “ pagato un onorario – tramite compensazione di un credito – di CHF 140'000.00 a \_\_\_\_\_ Sagl per la progettazione dell'immobile che avrebbe dovuto essere edificato [beneficiando] di un guadagno inferiore dalla vendita della particella n. \_\_\_\_\_ RFD di \_\_\_\_\_. Afferma che “ il ricorrente aveva dato mandato alla \_\_\_\_\_ Sagl per la progettazione dell'immobile [che] non è mai stato realizzato viste le problematiche che si sono create con i vicini. Nella fattispecie, i signori \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_ (acquirenti) hanno indicato in maniera inequivocabile che il costo d'acquisto della particella n. \_\_\_\_\_ RFD di \_\_\_\_\_ è stato determinato sulla base delle potenzialità edificatorie del fondo [...] esaminate sulla base del progetto finanziato dal ricorrente ”. Ribadisce che “l'insieme dei costi di progettazione, rilievi, incarto di domanda di costruzione sono stati assunti dal ricorrente ”. Per quanto attiene ai costi di acquisto e di vendita, l'RS 1 ha riconosciuto unicamente fr. 13'818.■ a fronte dei fr. 15'164.■ richiesti, senza spiegare quali fatture erano state escluse. A questo proposito, l'insorgente censura la carente motivazione della decisione impugnata. Per quanto riguarda le provvigioni versate ■ contrariamente a quanto ritenuto dall'RS 1 per cui il mediatore non era una terza persona bensì una delle due proprietarie del fondo ■ il ricorrente fa riferimento a “ una lettera che conferma l'esistenza in essere del contratto di mediazione e il pagamento effettuato dal contribuente in favore della spettabile \_\_\_\_\_ Sa”. A suo avviso, le 5 condizioni cumulative poste dalla giurisprudenza e necessarie per ammettere l'esistenza di una provvigione fiscalmente deducibile sarebbero soddisfatte: vi è la conclusione di un contratto valido, stipulato verbalmente, con una terza persona (la \_\_\_\_\_ SA) e vi è stata l'attività di mediazione che ha portato alla conclusione del contratto di compravendita. Asserisce che la “ \_\_\_\_\_ SA – società che non ha nessun

legame con il ricorrente – ha fornito il contatto dei sig.ri \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_ al ricorrente, i quali hanno successivamente acquistato la particella n. \_\_\_\_\_ RFD di \_\_\_\_\_. Aggiunge che “ il ricorrente non è né azionista né tantomeno membro del consiglio di amministrazione della spettabile \_\_\_\_\_ SA ”. Infine, il pagamento dell’onorario alla \_\_\_\_\_ SA sarebbe avvenuto “ tramite due versamenti di CHF 15'000.00 cadauno ”. Spiega che “ il secondo versamento è stato eseguito tramite il conto bancario IBAN [...] intestato alla spettabile \_\_\_\_\_ Sagl, poiché quest’ultima aveva un debito verso il ricorrente [...] pertanto al fine di compensare il credito di CHF 20'000.00 in favore del ricorrente si è proceduto con questo versamento ”. Sottolinea che la provvigione versata è “ usuale e in linea con il mercato ”. G. Nelle sue osservazioni, presentate il 6 dicembre 2022, l’RS 1 propone la reiezione del ricorso. In relazione alle spese di progettazione, per l’autorità di tassazione, “ le capacità edificatorie del fondo erano già definite dal piano regolatore del comune di \_\_\_\_\_ ed eventualmente sarebbe stato sufficiente l’elaborazione di un progetto di massima, con dei costi limitati, per dimostrarne le potenzialità edificatorie ”. Inoltre, “ da una semplice verifica dei piani allegati alle domande di costruzione, si può subito notare che i due progetti sono totalmente diversi sia nelle facciate esterne che nella conformazione interna dei locali ”. Per l’RS 1, “ il progetto originario è stato stravolto nel suo complesso. Il semplice fatto che entrambi i progetti prevedono l’edificazione di 10 unità abitative e una ventina di posti auto non significa che le due costruzioni previste sono simili ”. Dalla lettura del rogito di compravendita e dal ritiro della domanda di costruzione originaria, l’RS 1 conclude che “ i progetti della \_\_\_\_\_ Sagl non sono stati né utilizzati né ceduti agli acquirenti. Prova né è che, da un’indagine esperita dall’ufficio di tassazione in relazione a vendite avvenute nel comune di \_\_\_\_\_ [...], si può tranquillamente affermare che il prezzo pagato dagli acquirenti \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_, fr. 725.■ al mq, si riferisce unicamente al costo del terreno ”. Per quanto riguarda i costi di acquisto e di vendita, non riconosciuti ■ cercando di sanare la carente motivazione che le si rimprovera ■ l’autorità di tassazione spiega che, nonostante la richiesta di documentazione, non è riuscita a risalire alla natura delle prestazioni effettuate dallo Studio legale \_\_\_\_\_: “ sembrerebbe che siano prestazioni per sistemare il rogito redatto dal notaio \_\_\_\_\_. Se così fosse quest’autorità di tassazione non trova i motivi per i quali questi costi dovrebbero essere dedotti considerato che il rogito era già stato stilato da un altro notaio ” (fr. 705.65 e fr. 431.25). Inoltre, fr. 150.■ non sono stati riconosciuti perché si riferiscono ad una tassa causale per il rilascio di un’attestazione e fr. 60.■ relativi all’aggiornamento dei diritti di pegno immobiliare (DPI) non sono deducibili perché trattasi di costi di finanziamento. Infine, per quanto concerne le provvigioni versate, l’RS 1 sostiene che il progetto completo sia stato trasmesso agli acquirenti solo “ a trattative avanzate e non in una prima fase iniziale. Ragione per la quale si ritiene che alla sottoscrizione dell’acquisto da parte di RI 1 dalle società \_\_\_\_\_ Sagl e \_\_\_\_\_ SA i primi contatti con gli acquirenti \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_ erano già in corso. Non vi è dunque indipendenza formale fra mediatore e venditore ”. Diritto

### **E. 1.1**

Lo Stato preleva un’imposta sugli utili immobiliari, il cui oggetto è rappresentato dai guadagni realizzati con il trasferimento della proprietà di immobili o di parti di esso (art. 123 LT). Il tributo sugli utili immobiliari rientra pertanto nella categoria delle imposte sul reddito; non si tratta tuttavia di un’imposta generale sul reddito bensì di una speciale, poiché colpisce solo una parte del reddito della persona assoggettata. Per il fatto che l’imposta grava sull’immobile trasferito, senza che entri in considerazione la complessiva capacità

contributiva del soggetto dell'imposta, il tributo in esame si configura come imposta reale ( Soldini/Pedroli , L'imposizione degli utili immobiliari – Commentario degli articoli da 123 a 140 LT con un'appendice sulle norme di procedura e transitorie, Lugano 1996, p. 59).

### **E. 1.2**

È imponible 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 (art. 124 cpv. 1 LT). Sono in particolare imponibili le compravendite immobiliari (art. 124 cpv. 2 lett. a LT). Il debitore dell'imposta è l'alienante (art. 127 cpv. 1 LT). Giusta l'art. 128 cpv. 1 LT, l'utile imponible corrisponde alla differenza tra il valore di alienazione e il valore di investimento. Quest'ultimo si compone a sua volta del valore di acquisto e dei costi di investimento (art. 129 cpv. 1 LT). Tuttavia, se l'alienante è stato proprietario dell'immobile per più di venti anni, può chiedere che il valore di stima vigente venti anni prima del trasferimento di proprietà valga quale valore di investimento fino a tale data (art. 129 cpv. 2 LT). Il valore di acquisto è quello accertato dalla precedente tassazione o, in assenza di questa, il prezzo risultante dai pubblici registri (art. 130 LT). Il valore di alienazione è quello risultante dall'atto notarile o dalla contrattazione (art. 131 cpv. 1 LT). Eventuali prestazioni valutabili in denaro o apporti risultanti da trasferimenti tra società e azionisti o persone vicine sono considerati nella determinazione del valore di alienazione (art. 131 cpv. 2 LT). Quale data di trasferimento della proprietà, rispettivamente di acquisto fa stato l'iscrizione a Registro fondiario; per le contrattazioni non soggette a iscrizione la data della stipulazione (art. 132 LT).

### **E. 2.1**

Il ricorso solleva tre censure riguardanti i costi di investimento deducibili dal valore di alienazione. In particolare, il ricorrente fa valere in deduzione costi di progettazione, costi di acquisto e di vendita e provvigioni versate, che l'autorità di tassazione non ha ammesso.

### **E. 2.2**

Giusta l'art. 134 cpv. 1 LT, sono considerati costi d'investimento deducibili: · i costi di acquisto e di vendita, quali le spese notarili, di iscrizione, di bollo e le provvigioni usuali debitamente comprovate versate a un mediatore; · i costi che hanno aumentato il valore del fondo alienato quali i costi di costruzione e di miglioria, i contributi di miglioria, le tasse di allacciamento e il contributo di plusvalore di cui agli art. 93 e seguenti della legge sullo sviluppo territoriale del 21 giugno 2011 (LST); · le indennità versate per la costituzione di servitù o di oneri fondiari a favore del fondo alienato, rispettivamente quelle versate per liberarlo da servitù e oneri fondiari che lo gravano al momento del precedente acquisto. I. Costi di progettazione

### **E. 3.1**

Per quanto attiene ai costi di costruzione e di miglioria, la loro computabilità presuppone che essi abbiano aumentato il valore del fondo alienato, cioè che abbiano apportato all'immobile un miglioramento duraturo, di fatto o di diritto. È peraltro irrilevante che la spesa sostenuta abbia condotto di fatto ad un incremento di valore corrispondente: dato il suo carattere di costo finalizzato all'aumento del valore, esso deve essere computato in misura corrispondente all'importo effettivamente pagato ( Soldini/Pedroli , op. cit., p. 258 e dottrina ivi citata; sentenza TF del 22 febbraio 2018 in: StE 2018 StHG/ZH B 44.13.1 Nr. 8 consid. 3.3 e riferimenti). Computabili sono in primo luogo tutti i costi di costruzione, ivi comprese le spese per misurazioni, prestazioni d'opera, canalizzazione, recinzione,

realizzazione di un giardino, ecc.. Il caso più importante è quello della costruzione su di un fondo non edificato; vengono tuttavia considerati anche tutti i costi per costruzioni realizzate in relazione ad un edificio già esistente ( Soldini/Pedroli , op. cit., p. 258 e dottrina e giurisprudenza ivi citate).

### **E. 3.2**

Non possono invece essere fatte valere le spese che sono state dedotte nella determinazione del reddito o dell'utile nell'ambito della tassazione ordinaria (art. 134 cpv. 2 LT). La legge tributaria prevede in primo luogo la deduzione dai proventi della sostanza immobiliare privata delle spese di manutenzione, dei premi di assicurazione e delle spese di amministrazione da parte di terzi (art. 31 cpv. 2 LT). Per costante giurisprudenza sono considerate spese di manutenzione quelle che, senza aumentare il valore dell'immobile, ne preservano lo stato, ne conservano l'uso e ne mantengono la redditività (p. es. RDAT II-1992 p. 207; RDAT II-1993 p. 390). Ai fini della determinazione del reddito imponibile non sono invece deducibili le spese di acquisto, di fabbricazione o di miglioria di beni patrimoniali (art. 33 lett. d LT). La distinzione tra spese di manutenzione e spese di miglioria tuttavia non sempre è facilmente praticabile, poiché vi sono spese che, effettuate allo scopo di salvaguardare o ripristinare il valore dell'immobile, ne aumentano nel contempo il valore. Viceversa vi sono spese volute per incrementare il valore dell'immobile che servono in parte a salvaguardarne o mantenerne il valore. In altre parole, le spese effettuate dal proprietario possono assumere in parte carattere di manutenzione e in parte carattere di miglioria. Per ovviare a queste difficoltà la prassi della Divisione delle contribuzioni suole operare in simili casi una suddivisione della spesa effettuata, espressa in percentuale, tra spesa di manutenzione deducibile e spesa di miglioria non deducibile (v. Circolare DdC no. 7/2023 dell'aprile 2023).

### **E. 3.3**

La deduzione delle spese di progettazione (onorario dell'architetto e dell'ingegnere) è generalmente considerata spesa di miglioria deducibile, perlomeno quando la costruzione in questione è stata realizzata (RF 34/1979 p. 259; Guhl , Die Spezialbesteuerung der Grundstückgewinne in der Schweiz, Zurigo 1953, p. 225; CDT, sentenza del 22 novembre 1989, pubblicata in: RDAT-I-1992 p. 275). Lo stesso dicasi di piani di costruzione relativi a un complesso di fondi e che ne rendono possibile l'alienazione. Non va dimenticato, a questo riguardo, che la complessità della vigente legislazione edilizia induce sovente i proprietari d'immobili a far allestire progetti di massima in vista dell'ottenimento di una licenza preliminare oppure di un permesso di costruzione che dimostri l'assenza di impedimenti di diritto pubblico all'esecuzione dei lavori previsti, accertando, rispettivamente, le principali condizioni di edificazione, nel caso della licenza preliminare, e la conformità della domanda al diritto materiale, nel caso del permesso di costruzione ( Scolari , Commentario della legge edilizia del Cantone Ticino, Bellinzona 1976, p. 213 s., con riferimenti, nonché p. 271).

### **E. 3.4.1**

Più differenziata è la questione della deducibilità dei costi di progetti non realizzati. In simili casi occorre esaminare concretamente in che rapporto stanno con il progetto definitivo e in quale misura hanno contribuito al suo allestimento. La progettazione di un immobile costituisce un procedimento globale che conduce al progetto maturo per la realizzazione. Essa procede per stadi, ognuno dei quali comporta attività più o meno

funzionali rispetto al risultato finale e di conseguenza costi più o meno elevati. Determinante è che i costi di progettazione si siano effettivamente prodotti globalmente e che abbiano diminuito il guadagno del proprietario ( Soldini/Pedroli , op. cit., p. 259). La Camera di diritto tributario ne ha ammesso la computabilità quali costi di investimento, quando i costi di progettazione sono stati necessari, per documentare la capacità edificatoria del fondo e quindi per conseguire il prezzo pattuito nel rogito (RDAT I-1992 p. 275); l'ha invece negata in casi in cui è stato accertato che il progetto realizzato differiva sostanzialmente da quello per cui il contribuente aveva sostenuto le spese fatte valere, sicché il progetto iniziale non aveva avuto alcun influsso sul prezzo di vendita (CDT, sentenze n. 275 del 31 ottobre 1991; n. 270 del 12 dicembre 1994). Questa Camera ha anche negato che avesse diritto di far valere tutti i costi di progettazione un architetto che, in relazione alla casa venduta, aveva allestito due progetti alternativi, uno in vista della demolizione della casa esistente e uno finalizzato al suo semplice ampliamento. Infatti, nel contratto di compravendita, si menzionava l'inclusione nel prezzo del solo progetto per l'ampliamento (RDAT I-1998 n. 12t p. 404 ss). Sempre secondo la giurisprudenza cantonale, non rientra fra i costi di investimento deducibili dall'utile immobiliare la spesa per un progetto di costruzione non utilizzato dal venditore ma necessario, a suo dire, per dimostrare all'acquirente le possibilità edificatorie del fondo. Il fatto, addotto dal contribuente, che in seguito a un'alluvione l'autorità avesse contestato l'edificabilità di una parte del fondo in questione, in considerazione della sua natura boschiva, non è stato considerato sufficiente a giustificare una spesa di diverse decine di migliaia di franchi per un progetto di costruzione. Sarebbe a tal fine stato sufficiente il rapporto geologico preliminare pagato un paio di migliaia di franchi, che è stato ammesso in deduzione dall'autorità fiscale (CDT, sentenza n. 80.98.265 del 4 gennaio 1999, citata in: Soldini/Pedroli , L'imposizione degli utili immobiliari – Complemento al Commentario, Lugano 2003, p. 165 s.).

#### **E. 3.4.2**

La giurisprudenza e la prassi in altri Cantoni non è uniforme. Secondo la prassi del fisco del Canton Zurigo, anche i progetti di costruzione incompiuti sono considerati costi di investimento se si riferiscono all'immobile oggetto del trasferimento, non sono stati allestiti solo per finta e hanno un valore immobiliare al momento della vendita (cioè l'acquirente può trarre un beneficio dal progetto). Nel Canton Berna, la giurisprudenza ha stabilito che un progetto di costruzione non eseguito può essere dedotto come costo di investimento se il venditore è un imprenditore o un'impresa e se esiste un cosiddetto obbligo di costruzione ("Baubindung") per l'acquirente. Secondo la giurisprudenza del Canton San Gallo, i progetti di costruzione che non sono stati realizzati sono considerati costi di investimento se vengono acquistati dall'acquirente con il contratto di acquisto e successivamente vengono effettivamente realizzati ( Richner , Grundstückgewinnsteuern, in: Koller [a cura di], Der Grundstückkauf, Berna 2017, § 11, n. 131, p. 526; Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, Zurigo 2021, § 10, n. 159, p. 396 Richner/Frei/Kaufmann/Rohner , Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4 a ediz., Zurigo 2021, § 221, n. 52 ss., p. 2204 s., con riferimento a prassi e giurisprudenza).

#### **E. 4.1**

Anzitutto, in linea di principio sono deducibili solo i costi di investimento sostenuti durante il possesso determinante, cioè fra l'acquisto e l'alienazione dell'immobile. I lavori di costruzione rientrano a determinate condizioni nella durata del possesso determinante, se il

proprietario li ha intrapresi prima dell'acquisto dell'immobile, ma in vista dello stesso ( Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt, op. cit., § 10, n. 141, p. 383; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 3 a ediz., Zurigo 2013, § 221, n. 6, p. 1964; v. anche Soldini/Pedroli, op. cit., p. 250). Ciò basterebbe già ad escludere la deduzione delle spese in discussione.

#### **E. 4.2**

Il progetto litigioso è stato elaborato dall'arch. \_\_\_\_\_ nel 2017, anno in cui è stata inoltrata la relativa domanda di costruzione, poi ritirata. Committente del progetto era la \_\_\_\_\_ Sagl, allora comproprietaria, insieme alla \_\_\_\_\_ SA, del mappale no. \_\_\_\_\_ RFD \_\_\_\_\_. Si deve ritenere che l'onorario per la progettazione sia stato pagato dalle società committenti al progettista. Delle fatture in questione non vi è tuttavia traccia negli atti. Nella lettera allegata alla Dichiarazione d'imposta, il ricorrente aveva affermato di «aver provveduto [nel mese di settembre 2020] a ritirare privatamente da \_\_\_\_\_ Sagl e \_\_\_\_\_ SA l'intero fondo e a onorare tutti i costi finora sostenuti per il progetto “terreno \_\_\_\_\_”». Questa affermazione conferma il fatto che l'onorario dell'architetto sia stato pagato dalle società che erano proprietarie dell'immobile in quel momento.

#### **E. 4.3**

Alla dichiarazione erano allegati anche delle fatture, rispettivamente dell'8 dicembre 2017 e del 20 giugno 2020, con le quali RI 1 chiedeva alle società proprietarie del fondo il pagamento delle spese per il progetto e la domanda di costruzione, allegando in particolare delle polizze di versamento. Nella procedura di reclamo, l'RS 1 ha chiesto al reclamante di inviare “copia delle ricevute di pagamento e/o avvisi di addebito per complessivi fr. 140'000.00 quali costi di costruzione”. Il contribuente ha prodotto delle lettere, rispettivamente del 25 giugno 2017, del 15 dicembre 2017 e del 3 luglio 2020, indirizzate dalle società \_\_\_\_\_ Sagl e \_\_\_\_\_ SA a RI 1, con le quali le mittenti “notific [ano]” al destinatario “che la fattura emessa quale acconto di fr. 30'000.■ [risp. fr. 10'000.■], viene integralmente compensata con il prestito nei [loro] confronti”. Con il ricorso infine sono state prodotte due lettere, rispettivamente del 4 febbraio 2020 della \_\_\_\_\_ SA e del 12 febbraio 2020 della \_\_\_\_\_ Sagl, nelle quali si “conferma” che tutte le spese di progettazione, rilievi, incarto domanda di costruzione, saranno assunte da RI 1, “futuro proprietario” o “futuro acquirente” del mappale no. \_\_\_\_\_ RFD \_\_\_\_\_.

#### **E. 4.4**

I rapporti di debito-credito fra le parti non sono molto chiari. Di conseguenza, non si comprende chi abbia effettivamente pagato l'onorario dell'architetto e chi ne abbia poi eventualmente assunto il costo effettivo. Manca in particolare ogni comprova del pagamento delle prestazioni professionali in discussione. In ogni caso, è certo che il progetto e la domanda di costruzione che vi si riferisce risalgono a tre anni prima dell'acquisto dell'immobile da parte del ricorrente. Nel momento in cui quest'ultimo ha acquistato il fondo, la domanda era già stata ritirata. Inoltre, né l'atto pubblico del 14 settembre 2020, con cui il ricorrente ha acquistato il fondo, né quello del 30 ottobre 2020, con cui lo ha venduto, fanno riferimento al progetto in questione. I relativi costi, indipendentemente dal loro ammontare e da chi li abbia effettivamente assunti, non sono pertanto deducibili quali costi di investimento legati alla vendita avvenuta il 30 dicembre

2021.

### **E. 5.1**

Anche facendo astrazione dalla questione della tempistica dell'elaborazione e del finanziamento del progetto litigioso, l'esito del ricorso non muterebbe. Il ricorrente chiede che gli siano riconosciuti quali costi d'investimento i costi di progettazione in ragione di fr. 140'000.■. A suo dire, “ il progetto allestito [...] è servito concretamente per la licenza emessa nel corso del 2021 e ad oggi cresciuta in giudicato ”.

### **E. 5.2**

Il primo progetto era stato commissionato dalla \_\_\_\_\_ Sagl all'arch. \_\_\_\_\_. Denominato “ \_\_\_\_\_ ” era pensato per “ famiglie, famiglie monoparentali, single, anziani ”. Prevedeva 12 appartamenti dal taglio medio-piccolo di rispettivamente due e tre locali con soggiorno-cucina, ciascuno con lavanderia indipendente e cantina privata. Erano pure previsti 18 posti auto in autorimessa e 3 esterni. Dal prospetto versato agli atti si evince che “ l'intervento prevede [va] un basamento destinato a box nel piano interrato completamente coperto dal terreno e i due blocchi residenziali collocati nella zona centrale-inferiore dell'area, per consentire la formazione di una fascia verde a ridosso della strada di accesso ”. Ciascun blocco era costituito da tre piani fuori terra con due appartamenti per ogni piano. Le finiture erano di qualità, i pavimenti in gres porcellanato grigio, le finestre in PVC con tripli vetri e le cucine e armadiature fisse. Entrambi gli edifici sarebbero stati provvisti di cappotto ad isolamento termico elevato e della ventilazione controllata in tutti gli spazi. Il riscaldamento e l'acqua calda sanitaria erano garantiti da una termopompa aria-acqua, alimentata per il 60% da pannelli fotovoltaici posati sul tetto. Esternamente era previsto un giardino. Per raggiungere l'autorimessa era stato progettato un lift “montauto”.

### **E. 5.3**

Il progetto che ha effettivamente beneficiato della licenza edilizia, concessa nel 2021 è stato allestito dall'arch. \_\_\_\_\_ della \_\_\_\_\_ Sagl, società che faceva capo agli acquirenti e di cui \_\_\_\_\_ è socio. Rinominato “ \_\_\_\_\_ ” prevedeva anch'esso la realizzazione di due palazzine composte da 10 unità abitative di standing medio-alto di diverso taglio con giardini privati e ampie terrazze. “ Gli immobili [sarebbero stati] disposti su tre livelli fuori terra, oltre ad un piano cantinato per box auto e cantine ”. La palazzina più a valle avrebbe incluso 4 unità abitative da 2.5 e un attico da 3.5 locali mentre quella più a monte 4 appartamenti da 2.5, 3.5 (attico) e 4.5 locali. “ Tutti gli appartamenti [sarebbero stati] composti da zona giorno con cucina a vista, un bagno e la lavanderia privata interna, oltre alle stanze da letto ”. Previsti pure 11 posti auto in autorimessa, raggiungibile tramite la creazione di una strada privata interna al lotto, 1 parcheggio esterno coperto e 7 posti auto scoperti. I serramenti sarebbero stati in PVC e alluminio con tripli vetri e i pavimenti in piastrelle o parquet. L'acqua sanitaria sarebbe stata riscaldata tramite una termopompa, sarebbero stati installati dei pannelli solari e sarebbe stato predisposto per l'aria condizionata e per le colonnine di ricarica per le auto elettriche in garage. Previsto anche il cappotto per isolare gli edifici.

### **E. 5.4**

A prima vista, i progetti potrebbero sembrare simili perché entrambi constano di due edifici indipendenti e di un'autorimessa sotterranea. Tuttavia, nel progetto autorizzato dal Comune di \_\_\_\_\_, l'uso dello spazio, l'estetica e i volumi interni sono totalmente diversi,

come giustamente evidenziato dall'autorità di tassazione. Anche il target ricercato è cambiato: lo standing delle finiture interne ed esterne si è elevato. Non è più prevista una certificazione Minergie. Non basta il semplice consiglio dato dal ricorrente agli acquirenti ■ per cui “ nell’ambito dell’accesso sarebbe più opportuno la formazione di una rampa d’accesso ai 2 blocchi in quanto per la formazione del secondo «montauto » [è] imposta la perizia sul traffico da parte dell’esecutivo ” ■ per argomentare che il primo progetto ha contribuito in misura sostanziale all’allestimento del secondo, aumentando di conseguenza il valore del fondo. A questo proposito, è lecito chiedersi perché nel rogito del 30.10.2020, il venditore permetta agli acquirenti “ di svolgere gli accertamenti e le procedure di natura edilizia per la realizzazione delle opere da essi previste [con] tutti i costi in relazione alla progettazione e all’ottenimento delle relative licenze edilizie [...] a carico degli acquirenti [e di] accedere al fondo per misurazioni, sopralluoghi, rilievi, ecc. nonché a presentare alle competenti autorità progetti di costruzione e istanze relative alla futura edificazione dei fondi ”, ricominciando di fatto la procedura per l’ottenimento del permesso di costruire, quando avrebbe venduto il proprio. L’atto pubblico, per contro, non contiene alcun cenno alla precedente licenza edilizia del 2017.

### **E. 5.5**

In simili circostanze, è difficile credere che il prezzo di vendita pattuito di fr. 850'000.■ sia comprensivo degli oneri dell’architetto per un totale di fr. 140'000.■. Non basta neppure la dichiarazione scritta degli acquirenti a sostanziare tale affermazione di parte. In effetti, \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_ si sono limitati a informare il ricorrente che avrebbero valutato “ l’eventuale acquisto del fondo e la progettazione in base ai dati in [loro] possesso ” (doc. J). Sempre a proposito dell’influsso avuto dai costi sul prezzo di compravendita, l’autorità di tassazione, dopo aver intrapreso le debite ricerche, asserisce che il prezzo che si evince dal rogito contempla unicamente il valore del terreno (fr. 725.■/m<sup>2</sup>) e non anche i costi del progetto di costruzione.

### **E. 6.1**

Secondo la giurisprudenza di questa Camera, se nel prezzo di compravendita è compreso un progetto di costruzione approvato, con validità garantita, il valore di quest’ultimo deve essere scorporato dal prezzo, riducendo il valore di alienazione (CDT, sentenze n. 80.2002.029 del 13 marzo 2002 in re R. M. e M. Z.e n. 80.2013.298 del 13.01.2014).

### **E. 6.2**

Nella fattispecie, la domanda per la licenza edilizia è stata depositata il 25.09.2017 dalla \_\_\_\_\_ Sagl e dalla \_\_\_\_\_ SA (DC no. 103868; v. GIPE, Ufficio domande di costruzione, agli atti). Il progetto “ Edificio \_\_\_\_\_ ” era stato allestito dall’arch. \_\_\_\_\_ di \_\_\_\_\_, su mandato della \_\_\_\_\_ Sagl. L’istanza stimava un costo totale della costruzione pari a fr. 3'549'500.■. Sulla base del progetto, il 16 aprile 2018 erano stati rilasciati ad RI 1 due certificati Minergie, validi fino al 16.04.2021 (doc. V). Gli acquirenti del fondo \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_ hanno presentato una nuova domanda di costruzione il 25.11.2020 (DC no. 117108; v. doc. K e L), che è stata ricevuta dal Comune di \_\_\_\_\_ il 1° dicembre 2020 (v. email dell’UTC \_\_\_\_\_ del 11.04.22 e GIPE, agli atti). Il progettista della rinominata “ Residenza \_\_\_\_\_ ” era l’arch. \_\_\_\_\_ della \_\_\_\_\_ Sagl, i cui soci erano gli acquirenti. I costi di costruzione previsti erano stimati a complessivi fr. 3'290'000.■. Il permesso di costruzione è stato rilasciato il 21 settembre 2021 e i lavori sono cominciati il 10/13 ottobre 2022 (v.

GIPE, no. \_\_\_\_\_; ultima consultazione: 04.09.2023). Nel frattempo, la precedente domanda è stata stralciata “ a seguito della richiesta di ritiro del 07.04.2021 della società \_\_\_\_\_ Sagl ” (progetto abbandonato; v. GIPE). Poiché abbandonato, la validità del primo progetto non è dunque stata garantita.

### **E. 6.3**

Al di là di queste considerazioni, la computabilità, quale costo di miglìoria, di un progetto non utilizzato deve considerarsi eccezionale ed essere ammessa solo a condizione che serva a dimostrare l'edificabilità, di per sé non evidente, di un determinato fondo o di un complesso di fondi (CDT n. 251 del 4 ottobre 1991 in re B.R.; inoltre CDT n. 80.98.265 del 4 gennaio 1999 consid. 6.6.). Come correttamente osservato dall'autorità di tassazione, nel caso in esame il fondo si trova in zona edificabile. Un semplice progetto di massima avrebbe permesso di documentarne la capacità edificatoria. È dunque corretto quanto asserito dall'RS 1 secondo cui ■ avendo avuto conferma dal Comune di \_\_\_\_\_ del ritiro della domanda di costruzione da parte della \_\_\_\_\_ Sagl, “ riconoscendo implicitamente che il progetto non è stato oggetto di vendita/utilizzo da parte dei nuovi ” proprietari ■ il progetto non rappresenta un costo d'investimento deducibile dall'utile immobiliare. Su questo aspetto, il ricorso deve pertanto essere respinto. II. Costi di acquisto e di vendita

### **E. 7.1**

Il ricorrente vorrebbe inoltre dedurre complessivamente fr. 15'164.■ quali costi di acquisto e di vendita. L'RS 1 ne ha riconosciuti fr. 13'818.■, non ammettendo “ gli onorari \_\_\_\_\_ [...] poiché non documentati ”. Ha motivato la sua decisione sostenendo che “ la mancata presentazione della relativa documentazione comporta il rifiuto della deduzione ”.

### **E. 7.2**

In via preliminare, il ricorrente lamenta la carente motivazione della decisione impugnata. Nelle sue osservazioni al ricorso, l'RS 1, chiedendo di sanare tale censura, spiega che il 1° giugno 2022 era stato chiesto il “ dettaglio per le prestazioni concernenti gli onorari di fr. 705.65 (286469 del 15.10.2020) e fr. 431.25 (284338 del 14.09.2020) \_\_\_\_\_ studio legale ”. Secondo l'autorità di tassazione tuttavia non è “ specificato nel dettaglio a cosa si riferiscono le prestazioni effettuate. Sembrerebbe che siano prestazioni per sistemare il rogito redatto dal notaio \_\_\_\_\_. Se così fosse quest'autorità di tassazione non trova i motivi per i quali questi costi dovrebbero essere dedotti considerato che il rogito era già stato stilato da un altro notaio ”. Aggiunge che “ il costo di fr. 150.■ non è stato concesso poiché si riferisce ad una tassa causale emanata dall'ufficio esazione e condoni per il rilascio di un'attestazione che non risultano imposte scoperte per le società \_\_\_\_\_ Sagl e \_\_\_\_\_ Sagl [recte: \_\_\_\_\_ SA]”. Infine, chiarisce che “ il costo di fr. 60.■ (fr. 30 + fr. 30.■) di DPI non è stato concesso poiché i costi di finanziamento non sono deducibili ”. Di conseguenza, dedotte queste quattro poste dai costi richiesti in deduzione dal ricorrente, l'autorità di tassazione giunge all'importo ammesso, ovvero a fr. 13'818.■. L'RS 1 conclude affermando che “ anche se la motivazione era succinta, tenuto conto che nella richiesta di documentazione del 1. giugno 2022 i dati erano citati, il contribuente poteva facilmente risalire ai costi non concessi in deduzione ”. L'insorgente non ha replicato alle osservazioni dell'RS 1.

### **E. 7.3.1**

Come visto, tra i costi di acquisto e di vendita sono annoverate le spese notarili, di iscrizione e di bollo (art. 134 cpv. 1 LT). Ora, dopo la specifica richiesta dell'autorità di tassazione datata 1° giugno 2022, il reclamante non ha prodotto alcuna fattura dello Studio legale \_\_\_\_\_ SA. Tra la documentazione allegata alla Dichiarazione dell'imposta sugli utili immobiliari, si trovano invece: · la fattura dello Studio notarile \_\_\_\_\_ per la compravendita immobiliare del 14.09.2020, ovvero quando il ricorrente ha comperato dalla \_\_\_\_\_ Sagl ■ rappresentata dall'avv. \_\_\_\_\_ ■ e dalla \_\_\_\_\_ SA il terreno di \_\_\_\_\_ (doc. H; rogito no. \_\_\_\_\_; parcella n. \_\_\_\_\_, saldo a favore dell'avv. \_\_\_\_\_: fr. 2'819.05); · la bolletta no. \_\_\_\_\_ datata 8.10.2020 dell'Ufficio dei registri del Distretto di \_\_\_\_\_ e indirizzata all'avv. \_\_\_\_\_ per l'iscrizione della compravendita del fondo no. \_\_\_\_\_ RFD \_\_\_\_\_ per fr. 6'446.■; · la parcella notarile del 31.01.2022 dell'avv. \_\_\_\_\_ per il rogito no. \_\_\_\_\_ il cui saldo era di fr. 4'487.50; · la tassa emessa dal Comune di \_\_\_\_\_ il 31.12.2021 per la misurazione catastale avvenuta nel corso del 2021, in ragione di fr. 65.15. I succitati costi sono stati ammessi in deduzione dall'autorità di tassazione.

### E. 7.3.2

Per contro, l'RS 1 non ha concesso in deduzione: · due fatture da fr. 30.■ ciascuna per l'iscrizione dell'aggiornamento DPI (diritto di pegno immobiliare); · una fattura di fr. 150.■ emessa dall'UEC in merito ad una attestazione riguardante le imposte cantonali antecedenti il 1° gennaio 2012 e · le due fatture qui ancora litigiose relative alle note d'onorario dell'avv. \_\_\_\_\_ dello Studio legale \_\_\_\_\_ SA per rispettivamente fr. 431.25 e per fr. 705.65. In merito a queste due ultime fatture qui litigiose, la nota d'onorario n. 00284338 per complessivi fr. 431.25 si riferisce a "consulenza varia" dal 01.08.2020 al 31.08.2020 ed in particolare a 03.08.2020 \_\_\_\_\_ Telefonata a cliente 0.10 14.08.2020 \_\_\_\_\_ Telefonata da cliente 0.10 17.08.2020 \_\_\_\_\_ Letto e-mail cliente, scambio whatsapp cliente 0.10 26.08.2020 \_\_\_\_\_ Telefonata da Cliente 0.20 27.08.2020 \_\_\_\_\_ Sistemato rogito, e-mail a cliente 0.50 Totale ore 1.10 Totale onorario 385.00 Mentre la nota d'onorario n. 00286469 per complessivi fr. 705.65 si riferisce sempre a "consulenza varia" dal 01.09.2020 al 30.09.2020 ed in particolare a 03.09.2020 \_\_\_\_\_ Tel con cliente 0.10 04.09.2020 \_\_\_\_\_ Letto e risposto e-mail cliente 0.10 04.09.2020 \_\_\_\_\_ Sistemato rogito, e-mail a cliente 0.40 09.09.2020 \_\_\_\_\_ Esaminato calcoli, sistemato rogito 0.70 14.09.2020 \_\_\_\_\_ Rogito 0.50 Totale ore 1.80 Totale onorario 630.00 Di quale rogito si tratti, dalle fatture non emerge. Verosimilmente, viste le date, non si tratta di quello dell'avv. \_\_\_\_\_ (rogito n. \_\_\_\_\_ del 30.10.2020, agli atti) bensì di quello relativo alla compravendita precedente, redatto dall'avv. \_\_\_\_\_ (rogito n. \_\_\_\_\_ del 14.09.2020; doc. H), dove l'avv. RA 1 rappresentava la \_\_\_\_\_ Sagl. In sede di ricorso, in aggiunta a quanto già prodotto, l'insorgente fornisce unicamente i bollettini di versamento con la dicitura "pagato" rispettivamente il 14.10.2020 e il 3.11.2020 (doc. AL).

### E. 7.3.3

Ora, indipendentemente dal momento in cui si è situato l'intervento del legale in questione, e quindi dal contratto per la cui elaborazione avrebbe prestato la sua consulenza, il ricorrente non ha comprovato che l'onorario versato al professionista sia qualificabile come costo di acquisto o di vendita. Per quanto concerne i costi di acquisto, sono già state dedotte le spese notarili. La necessità di ulteriori spese legali non è stata dimostrata. Per quanto riguarda poi le due fatture da fr. 30.■ ciascuna per l'iscrizione a Registro fondiario dell'aggiornamento dei diritti di pegno immobiliare, trattandosi di costi di finanziamento che non incrementano il valore del fondo, non sono computabili quali costi di investimento. Secondo la giurisprudenza di questa Camera, in effetti, i costi per l'emissione di cartelle ipotecarie, a garanzia di finanziamenti per l'acquisto o la costruzione di un immobile, non sono computabili quali costi di investimento, non trattandosi né di spese che incrementano il valore immobiliare né di spese in stretta connessione con l'acquisto e la vendita (RtiD II-2008 n. 13t; Soldini/Pedroli, L'imposizione degli utili immobiliari, Complemento al commentario, Lugano 2003, p. 157). Non può valere una diversa soluzione per le spese di aggiornamento di diritti di pegno già esistenti. Anche la tassa causale di fr. 150.■ relativa all'attestazione emessa dall'UEC, non essendo una spesa in stretta connessione con l'acquisto e la vendita del fondo non può essere ammessa in deduzione quale costo di investimento. Anche su questo aspetto, il ricorso deve essere respinto. III. Provvigioni versate a un mediatore

#### **E. 8.1**

Il ricorrente vorrebbe far valere in deduzione dall'utile immobiliare delle provvigioni versate per la mediazione in ragione di fr. 30'000.■.

#### **E. 8.2**

Come visto, tra i costi di acquisto e di vendita sono annoverate anche le provvigioni usuali debitamente comprovate versate a un mediatore (art. 134 cpv. 1 LT). Il Tribunale federale ha stabilito che le condizioni, cui la prassi in vigore nel Canton Zurigo subordina il riconoscimento della deducibilità della provvigione pagata ad un mediatore, sono conformi sia all'art. 12 Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei cantoni e dei comuni (LAID) sia alla disciplina legislativa federale del contratto di mediazione. Si tratta dei requisiti che seguono: · conclusione di un contratto di mediazione civilisticamente valido secondo l'art. 412 CO; · conclusione del contratto con una terza persona; · attività di indicazione o di interposizione del mediatore, che conduce alla conclusione d'un contratto di compravendita; · pagamento dell'onorario dovuto; · limitazione della deduzione della provvigione alla misura usuale. Se tali condizioni non sono adempiute, non vi è alcun costo deducibile. Trattandosi di un elemento che riduce l'onere fiscale del contribuente, la prova è a suo carico (sentenza TF n. 2C\_479/2007 del 28 marzo 2008 consid. 2.2).

#### **E. 8.3**

Nel caso in esame, l'insorgente afferma di aver beneficiato della "consulenza di vendita" da parte della \_\_\_\_\_ SA di \_\_\_\_\_ e per questa prestazione di aver pagato una provvigione pari a fr. 30'000.■. RI 1 ha "ritirato" l'intero terreno il 14.09.2020 dalla \_\_\_\_\_ Sagl, rappresentata da \_\_\_\_\_, e dalla \_\_\_\_\_ SA (v. rogito di compravendita n. \_\_\_\_\_ dell'avv. \_\_\_\_\_, agli atti). Il trapasso immobiliare è stato iscritto a Registro fondiario il 25.09.2020. Poco più di un mese dopo, il 30.10.2020, il ricorrente ha firmato il rogito di compravendita con i signori \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_. Secondo quanto sostenuto dal ricorrente, la \_\_\_\_\_ Sagl avrebbe cercato e stabilito il

contatto tra RI 1 e gli acquirenti \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_, ed avrebbe partecipato alle trattative volte alla conclusione del contratto di mediazione in poco più di trenta giorni. Per l'RS 1 invece "è verosimile che se in data 25.09.2020 venivano consegnati i progetti edificatori e il 30.10.2020 veniva sottoscritto il rogito definitivo, i primi contatti con \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_ devono, per forza di tempistiche, essere avvenuti dalla \_\_\_\_\_ SA, prima ancora che RI 1 ne fosse diventato il proprietario.

Conseguentemente il mediatore, in quel momento, non era una terza persona", bensì la \_\_\_\_\_ SA, una delle proprietarie del terreno. Ora, dalla documentazione versata agli atti emerge la conferma di quanto supposto dall'RS 1, ovvero che i contatti tra la \_\_\_\_\_ SA, ancora proprietaria per metà del fondo, e gli acquirenti \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_ sono avvenuti ben prima di quanto voglia far credere il ricorrente. Nella sua lettera del 25.09.2020 indirizzata a \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_, intitolata "Consegna progetto completo \_\_\_\_\_ Proposta di vendita" (doc. I), scrive: "visto il vostro interesse x l'acquisto del terreno edificabile di \_\_\_\_\_, posso confermarvi che nell'ambito dell'accesso sarebbe più opportuno la formazione di una rampa d'accesso ai 2 blocchi in quanto per la formazione del secondo "montauto" (imposta la perizia sul traffico da parte dell'esecutivo) è pendente (ritiro) il mio ricorso al consiglio di stato. Visti i tempi per la decisione, vi allego tutta la documentazione, Brochure, progetto allestito e già esposto all'albo Minergie". Da notare che il 25 settembre 2020 il ricorso al Consiglio di Stato non era già più pendente: la decisione di irricevibilità e di rinvio degli atti al Dipartimento del territorio era stata emessa l'11 settembre 2019, ben un anno prima. Ne consegue che, già solo per questo motivo, il ricorso deve essere respinto. Non vi è infatti alcun nesso causale fra la pretesa attività di mediazione della \_\_\_\_\_ SA e la conclusione del contratto di compravendita, dal momento che la società in questione aveva già individuato gli acquirenti quando ancora era (com)proprietaria dell'immobile. Come per le altre poc' anzi menzionate, anche la finalità di questa pezza giustificativa è chiaramente quella di creare un costo al fine di ridurre l'utile imponibile.

#### **E. 8.4**

Indipendentemente da quanto precede, nel caso in esame non vi è alcun contratto scritto tra la \_\_\_\_\_ SA e RI 1 riguardante la mediazione di vendita. È vero, gli articoli 412 ss CO non prevedono una forma particolare. Tuttavia, l'RS 1, per sincerarsi dell'esistenza di un tale rapporto contrattuale, ha richiesto la "documentazione comprovante i contatti intercorsi con gli acquirenti", senza che il ricorrente presentasse alcunché. Anche per questa ragione la pretesa del ricorrente di dedurre il costo in discussione non potrebbe trovare accoglimento.

#### **E. 8.5**

Anche se il ricorrente fosse stato proprietario dell'immobile da più tempo, nondimeno vi sarebbe una indubbia vicinanza e identità di interessi fra lui e la società che avrebbe funto da mediatrice. La \_\_\_\_\_ SA, iscritta a Registro di commercio dal 2 marzo 2010, ha tra i suoi scopi "l'acquisto, la vendita, la progettazione, la costruzione, l'amministrazione, la gestione e la locazione di beni immobili propri o di terzi in Svizzera e all'estero. La società può inoltre assumere commesse in qualità di impresa generale". La società aveva acquistato il fondo n. \_\_\_\_\_ RFD \_\_\_\_\_ insieme alla \_\_\_\_\_ Sagl nel ottobre 2017 da \_\_\_\_\_. Come espresso in narrativa, il ricorrente è socio e gerente con firma individuale della \_\_\_\_\_ Sagl, costituita nel 1999 da lui stesso e dalla di lui sorella \_\_\_\_\_, entrambi soci e gerenti con firma individuale. Nel febbraio 2014,

l'iscrizione di \_\_\_\_\_ è stata radiata. Tra il 29 giugno 2017 e il 30 dicembre 2019, \_\_\_\_\_, residente a \_\_\_\_\_, è stata membro con firma individuale della \_\_\_\_\_ SA. Al momento dell'acquisto del fondo (ottobre 2017), le società \_\_\_\_\_ Sagl e \_\_\_\_\_ SA era gestite da fratello e sorella \_\_\_\_\_. La situazione descritta imporrebbe una rigorosa verifica del ruolo svolto dalla pretesa mediatrice, nella prospettiva della conclusione del contratto di compravendita, per stabilire se si sia trattato effettivamente di una terza persona. Altrimenti, si dovrebbe concludere che il contratto sia stato concluso solo allo scopo di giustificare un costo deducibile.

#### **E. 8.6**

Infine, per quanto riguarda il pagamento delle provvigioni, l'insorgente ha prodotto una ricevuta di pagamento (agli atti) e due avvisi di addebito bancario (in sede di ricorso). Dalla documentazione esibita, un primo versamento di fr. 15'000.■ sembrerebbe essere avvenuto il 17 febbraio 2022 (v. fattura del 26.11.2021, agli atti). Dopo la richiesta di documentazione del 1° giugno 2022, il ricorrente presentava la conferma della \_\_\_\_\_ SA, secondo cui “ la fattura emessa il 26.11.2021 di fr. 15'000.■ è stata saldata in data 15.02.2022. La seconda fattura datata 11.02.2022 di medesimo importo dovrà essere saldata entro il 15 luglio p. v. ” (doc. AM). Dalla documentazione versata agli atti si evince che la seconda fattura emessa dalla \_\_\_\_\_ SA in relazione alla “consulenza di vendita” riporta la data del 13.01.22, data che non corrisponde a quanto testé attestato dalla stessa società in riferimento ai versamenti (“ fattura datata 11.02.2022 ”). Come visto, solo in sede di ricorso, il ricorrente fornisce due estratti bancari relativi ai pagamenti: · il primo versamento è stato eseguito dalla banca del ricorrente il 18.02.2022, addebitandolo sul conto \_\_\_\_\_ (v. doc. AN, estratto bancario), ben tre giorni dopo rispetto alla conferma della \_\_\_\_\_ SA in merito all'avvenuto pagamento. · Il secondo versamento di fr. 15'000.■, eseguito l'11.07.2022, oltre ad essere è stato addebitato ad un altro conto rispetto al primo (\_\_\_\_\_), è stato accreditato alla \_\_\_\_\_ SA di \_\_\_\_\_ (v. doc. AP, estratto bancario). Nella fattispecie, non corrispondono né le date dei versamenti (p. es. il pagamento della prima fattura è stato registrato dalla \_\_\_\_\_ SA prima che l'importo partisse dal conto bancario del mandante), né le date delle fatture (p. es. seconda fattura per RI 1 è del 13.01.2022, mentre per la \_\_\_\_\_ SA è stata emessa l'11.02.2022), né l'indirizzo del beneficiario del pagamento (la \_\_\_\_\_ SA ha sede e recapito a \_\_\_\_\_, mai a \_\_\_\_\_). La documentazione fornita avrebbe dovuto comprovare in modo inequivocabile il versamento delle provvigioni (art. 8 CC). In casu , invece, le pezze giustificative prodotte sono funzionali allo scopo ricercato, ovvero quello di creare un costo al fine di ridurre l'utile immobiliare.

#### **E. 8.7**

Tutto ciò considerato, il versamento della provvigione non può essere riconosciuto quale costo d'investimento. La decisione impugnata merita di essere tutelata e, anche su quest'ultimo aspetto, il ricorso deve essere respinto.

#### **E. 9**

Di conseguenza, il ricorso è respinto. La tassa di giustizia e le spese di procedura sono poste a carico del ricorrente, soccombente. Per questi motivi, visto per le spese l'articolo 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è respinto . 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di \_\_\_\_\_ fr. 2'300.– b. nelle spese di cancelleria di \_\_\_\_\_ fr. 2'500.– sono a complessivi fr. \_\_\_\_\_ per un totale di \_\_\_\_\_ fr. 2'500.– sono a

carico del ricorrente. 3. Contro il presente giudizio è dato ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale in Lucerna, entro 30 giorni (art. 73 LAI per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: La segretari a :

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.