

CIRCOLARE N. 26/2023

DEPOSITO

Sostituisce la Circolare N. 26/2020 del 1° settembre 2020

1. Introduzione	2
2. Obbligo di versare il deposito.....	2
2.1 Base legale.....	2
2.2 Casi nei quali è previsto l'obbligo.....	2
2.3 Ammontare del deposito	3
2.4 Durata di proprietà.....	4
2.5 Valore di alienazione.....	4
3. Modalità di pagamento	6
3.1 Obbligo dell'alienante di versare il deposito o di consegnare una garanzia sostitutiva ..	6
3.2 Termini di pagamento per l'alienante	6
3.3 Riversamento del deposito da parte del notaio	6
3.4 Riduzione del deposito.....	7
4. Esonero dal pagamento del deposito.....	8
4.1 Soggetti esenti.....	8
4.2 Casi di differimento	9
4.3 Vendite all'incanto.....	9
4.4 Espropriazioni.....	10
5. Deposito di poco conto	10
6. Effetti del deposito.....	10
7. Gestione del deposito	10
7.1 Competenza	10
7.2 Utilizzo e ripartizione del deposito.....	11
7.3 Restituzione del deposito.....	11
7.4 Durata del deposito.....	12
8. Violazione dell'obbligo di versare il deposito.....	12
9. Doveri supplementari del notaio.....	12
10. Entrata in vigore	13
Allegato Esempi di riduzione del deposito.....	14

1. Introduzione

Nell'ambito delle modifiche del Codice Civile Svizzero (CCS) dell'11 dicembre 2009 (Cartella ipotecaria registrata e altre modifiche della disciplina dei diritti reali), entrate in vigore il 1° gennaio 2012, è stato modificato in modo sostanziale il capoverso 2 dell'art. 836 CCS (Ipotecche legali di diritto cantonale), che recita:

² Scaduti i termini di cui al presente capoverso, le ipoteche legali d'importo superiore a 1'000 franchi che nascono senza iscrizione in virtù del diritto cantonale non sono opponibili ai terzi che si riferiscono in buona fede al registro fondiario se non vi sono state iscritte entro quattro mesi dall'esigibilità del credito su cui si fondano, ma in ogni caso entro due anni dalla nascita dello stesso.

La necessità di rispettare i termini per l'iscrizione delle ipoteche legali avrebbe comportato una serie di misure da adottare dalle Autorità fiscali cantonali e comunali e, in particolare, dagli Uffici di tassazione, dall'Ufficio di esazione e condoni, dai Comuni, nonché molti inconvenienti anche per i contribuenti coinvolti.

Per questo motivo è stato introdotto dal 1° gennaio 2014 l'obbligo di versare un deposito ogni qualvolta si è in presenza di un trasferimento di proprietà immobiliare.

Gli obiettivi principali prefissati con l'introduzione del deposito sono i seguenti:

- evitare che il terzo proprietario del pegno debba pagare le imposte non pagate dall'alienante;
- limitare i rischi di perdite fiscali per il Cantone e i Comuni;
- limitare l'aumento del dispendio amministrativo causato dalle iscrizioni e dalle radiazioni delle ipoteche legali a registro fondiario.

Per maggiori informazioni sulle ipoteche legali si invita a consultare la Circolare n. 8 sull'Ipoteca legale del fisco.

2. Obbligo di versare il deposito

2.1 Base legale

L'istituto del deposito, di cui all'art. 253a della Legge tributaria del 21 giugno 1994 (LT), è entrato in vigore il 1° gennaio 2014. A partire dal 1° gennaio 2020, sono entrate in vigore delle importanti modifiche connesse con le modalità di pagamento del deposito, le quali hanno altresì comportato, tra le altre cose, la modifica degli art. 253a e 254 cpv. 2bis, nonché l'introduzione di un nuovo art. 253b LT.

2.2 Casi nei quali è previsto l'obbligo

Dal 1° gennaio 2014, in caso di un trasferimento di proprietà immobiliare ai sensi dell'art. 124 LT, l'alienante deve obbligatoriamente versare un deposito la cui percentuale, regressiva rispetto alla durata di proprietà, è calcolata sul valore di alienazione.

Sono soggetti all'obbligo di versare il deposito i trasferimenti iscritti a registro fondiario dal 1° gennaio 2014 e, per i trasferimenti non soggetti ad iscrizione, quelli conclusi a partire dal 1° gennaio 2014.

Per i trasferimenti da iscrivere a registro fondiario, fa stato il giorno dell'iscrizione, anche nel caso in cui le transazioni siano state stipulate prima di tale data.

L'obbligo di versare il deposito è dato nei casi ove vi sia trasferimento di proprietà immobiliare o qualsiasi negozio giuridico i cui effetti, riguardo al potere di disporre del fondo, sono parificabili, economicamente, a quelli di un trasferimento di proprietà ai sensi dell'art. 124 LT, quali segnatamente:

- le compravendite immobiliari (tra le quali figurano anche i contratti di retrocessione immobiliare, con cui l'acquirente di un immobile trasferisce nuovamente l'immobile a colui che lo aveva inizialmente alienato);
- le permutate, ovvero i casi di doppia compravendita immobiliare, in cui entrambi i contraenti sono nel contempo venditori dei fondi ceduti ed acquirenti dei fondi ricevuti in cambio. Ognuno dei contraenti deve quindi versare un deposito per l'immobile che ha ceduto;
- lo scioglimento di proprietà collettive;
- le costituzioni a favore di terzi (limitatamente alla parte della remunerazione che si riferisce all'acquisto dell'edificio preesistente) e le alienazioni di diritti di superficie i cui effetti siano economicamente parificabili a un'alienazione di proprietà;
- le costituzioni di servitù di diritto privato se 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;
- le cessioni successive di diritti, in particolare le cessioni dei diritti di compera e di prelazione, a prescindere dal fatto che tali diritti vengano o meno esercitati dal beneficiario finale. In caso di più cessioni successive, il deposito è dovuto per ognuna delle cessioni; resta riservata la possibilità data al cedente di richiedere la riduzione del deposito;
- gli apporti a una società;
- le alienazioni di azioni o di quote di persone giuridiche o di altre società, se nel patrimonio hanno un valore preponderante i fondi e le partecipazioni a società immobiliari;
- le modifiche dei rapporti sociali, in seguito all'ingresso o all'uscita di un socio di una società di persone;
- la cessione di indici edificatori.

L'obbligo del deposito sussiste anche nei seguenti casi nei quali è previsto il differimento dell'imposizione degli utili immobiliari:

- alienazione dell'abitazione primaria (casa monofamiliare o appartamento) che ha servito durevolmente ed esclusivamente all'uso personale del contribuente, il cui ricavato sarà destinato entro due anni all'acquisto o alla costruzione, in Svizzera, di un'abitazione sostitutiva adibita al medesimo scopo (art. 125 lett. g LT);
- alienazioni di beni immobili necessari all'azienda se l'utile realizzato è reinvestito entro un termine ragionevole di tempo, che di principio corrisponde a due anni dalla conclusione del contratto di compravendita, in beni immobili sostitutivi e parimenti necessari all'azienda, situati in Svizzera (art. 125 lett. f LT).

Per tutti gli altri casi differiti (art. 125 lett. a-e LT) non è richiesto il deposito.

2.3 Ammontare del deposito

L'ammontare del deposito è determinato applicando al valore di alienazione le seguenti percentuali regressive rispetto alla durata di proprietà del fondo:

- 6.5% del valore di alienazione se l'alienante è proprietario del fondo da non oltre 5 anni;
- 5% del valore di alienazione se l'alienante è proprietario del fondo da oltre 5 anni e non oltre 10 anni;
- 4% del valore di alienazione se l'alienante è proprietario del fondo da oltre 10 anni.

In caso di precedente differimento dell'imposizione, per la durata di proprietà fa stato la data dell'ultimo trasferimento imponibile.

In caso di vendita di un fondo acquistato in epoche diverse (art. 136 LT), e pertanto con durate di proprietà diverse, per praticità si può applicare la percentuale media sull'intero valore di alienazione. È data la possibilità all'alienante di determinare la percentuale di ogni singolo valore di alienazione con un calcolo più preciso, ma in questo caso devono essere rispettate le proporzioni corrette.

2.4 Durata di proprietà

La durata di proprietà del fondo è determinata in modo analogo a quanto è previsto per l'imposizione degli utili immobiliari (art. 128 cpv. 2-4 LT), pertanto per il calcolo della durata è determinante la data:

- di regola, del precedente trasferimento;
- se il precedente trasferimento è stato oggetto di tassazione differita secondo l'art. 125 lett. a), b), c) ed e) LT, fa stato quella dell'ultimo trasferimento imponibile;
- se il precedente trasferimento è stato oggetto di tassazione differita secondo l'art. 125 lett. d) LT, fa stato quella d'acquisto dell'immobile che era stato ceduto nell'ambito della tassazione differita.

2.5 Valore di alienazione

Il valore di alienazione utilizzato per determinare l'importo del deposito corrisponde a quello risultante dalla norma che regola l'imposizione degli utili immobiliari (art. 131 LT).

Questo valore corrisponde alla controprestazione effettiva ricevuta dall'alienante per la vendita del fondo immobiliare ceduto. È irrilevante quale forma assuma tale controprestazione (denaro, cartevalori, assunzione di debiti, concessione di diritti d'uso, assunzione di obblighi dell'alienante) o le modalità di pagamento (soluti in una volta sola o ratealmente mediante prestazioni periodiche).

Nella maggior parte dei casi, ossia nei casi di compravendite fra terzi, il valore di alienazione corrisponde al prezzo di vendita figurante sul rogito notarile, in altri casi risulta dal contratto o ancora da quanto è stato effettivamente versato, con le seguenti particolarità:

- in caso di vendita da società a persone vicine, o viceversa, l'ammontare del deposito è da calcolare sul valore venale del fondo trasferito;
- in caso di cessioni di diritti, il valore di alienazione corrisponde a quanto è stato incassato per la cessione;
- in caso di alienazione del pacchetto azionario la percentuale è da applicare al valore ricostruito dell'immobile e non al prezzo pagato per l'acquisto delle azioni;

Esempio

acquisto pacchetto azionario della SA per 540 (valore contabile immobile 1'000; capitale proprio 230)

<i>prezzo pagato per l'acquisto del pacchetto azionario</i>	<i>540</i>
<i>./ capitale proprio della S.A.</i>	<i>- 230</i>
<i>riserve occulte su immobile</i>	<i>310</i>
<i>valore contabile immobile</i>	<i>1'000</i>
<i>valore ricostruito immobile (= valore di alienazione)</i>	<i><u>1'310</u></i>

- in caso di vendita con stipulazione di un contratto di appalto, il valore di alienazione corrisponde alla somma del valore del terreno e del contratto di appalto (metodo del computo complessivo) a patto che siano adempite cumulativamente le seguenti condizioni:
 - identità giuridica tra alienante e imprenditore generale;
 - interdipendenza tra alienazione del fondo e contratto d'appalto;
 - alienazione di un'abitazione chiavi in mano mediante un contratto d'impresa generale;

- in caso di permuta o scioglimento simultaneo di proprietà collettive il valore corrisponde alla controprestazione ricevuta, ossia il valore venale del fondo ricevuto in permuta corretto da eventuali conguagli. Quale valore venale si utilizza quello che i contraenti, in buona fede, hanno attribuito ai fondi. Se hanno fatto allestire delle perizie, si utilizzano di principio questi valori.

In questi casi si raccomanda al notaio di indicare direttamente nell'atto pubblico il valore stabilito contrattualmente tra le parti.

L'autorità fiscale si riserva la facoltà di verificare l'attendibilità e la verosimiglianza dei valori indicati al fine di evitare situazioni elusive.

<u>Esempio</u>	
<i>X cede il suo fondo A (valore venale 500) a Y e in cambio riceve da Y il fondo B (valore venale 480) e 20 a conguaglio</i>	
<i>Valore di alienazione fondo A</i>	
<i>Valore venale fondo B</i>	480
<i>+ conguaglio ricevuto da Y</i>	<u>20</u>
<i>Valore di alienazione</i>	<u>500</u>
<i>Valore di alienazione fondo B</i>	
<i>valore venale fondo A</i> 500	
<i>./ conguaglio pagato a Y</i>	- 20
<i>Valore di alienazione</i>	<u>480</u>

- in caso di diritti di compera, il valore corrisponde al prezzo indicato nell'atto notarile di costituzione del diritto di compera. Per le cessioni successive, il valore per determinare il deposito corrisponde al margine a favore del cedente.

<u>Esempio</u>		
<i>01.01.2011</i>	<i>A acquista il fondo al prezzo di 100</i>	
<i>01.06.2015</i>	<i>A concede a B un diritto di compera (prezzo di 150)</i>	
<i>01.10.2015</i>	<i>B cede a C il diritto di compera (prezzo di 160)</i>	
<i>31.12.2015</i>	<i>C esercita il diritto di compera</i>	
<i>Valore di alienazione venditore A</i>		150
<i>Durata di proprietà</i>	<i>(dal 01.01.2011 al 31.12.2015)</i>	+5/-6 anni
<i>Valore di alienazione (ai fini del deposito) del venditore B</i>	<i>(160 – 150)</i>	10
<i>Durata di proprietà</i>	<i>(dal 01.06.2015 al 1.10.2015)</i>	+0/-1 anno

In via eccezionale, qualora l'estrema complessità dell'operazione immobiliare oppure oggettive difficoltà nella determinazione del prezzo di alienazione impediscano alle parti contrattuali, o per esse al notaio, di determinare in maniera corretta l'importo del deposito, sussiste la possibilità di consultare l'Ufficio giuridico della Divisione delle contribuzioni al fine di trovare un modus operandi confacente.

3. Modalità di pagamento

3.1 Obbligo dell'alienante di versare il deposito o di consegnare una garanzia sostitutiva

Nei casi di trasferimento di proprietà immobiliare o di negozi giuridici parificabili economicamente a un trasferimento di proprietà ai sensi dell'art. 124 LT, l'alienante deve versare l'importo del deposito all'Ufficio esazione e condoni o, in caso di atto pubblico, al notaio rogante.

Il contribuente può optare, in luogo del versamento dell'importo del deposito, per la prestazione all'Ufficio esazione e condoni di una garanzia bancaria irrevocabile, pagabile a prima richiesta e di pari valore del deposito, emessa da un istituto sottoposto alla Legge federale dell'8 novembre 1934 sulle banche e le casse di risparmio (LBCR), con validità di due anni, rinnovabili di anno in anno fintanto che non sono state saldate le imposte oggetto di ipoteca legale.

In presenza di un trasferimento imponibile tramite TUI, il versamento dell'importo del deposito o la consegna della garanzia bancaria di pari valore devono avvenire indipendentemente dalla natura dell'atto o dagli accordi presi dalle parti. In particolare, si rendono attente le parti che il deposito è obbligatorio anche nel caso di operazioni di trasferimento di proprietà immobiliari che non prevedono versamenti di denaro contante, ad esempio in caso di operazioni ove la controprestazione avviene in natura oppure tramite cancellazione di un debito pregresso.

3.2 Termini di pagamento per l'alienante

Il versamento del deposito o la prestazione della garanzia da parte dell'alienante devono essere effettuati entro 30 giorni dal trasferimento della proprietà con le seguenti modalità:

- in caso di trasferimenti di proprietà immobiliare per atto pubblico:
 - il versamento deve essere effettuato su un conto del notaio rogante;
 - per l'inizio del computo del termine di 30 giorni fa stato la comunicazione da parte dell'Ufficio del registro fondiario dell'avvenuta iscrizione del trapasso di proprietà nel libro mastro;
- negli altri casi:
 - il versamento deve essere effettuato sul conto IBAN CH78 0900 0000 6512 5557 8 intestato all'Ufficio esazione e condoni, 6501 Bellinzona;
 - per l'inizio del computo del termine di 30 giorni fa stato la data della stipulazione del contratto. Nel particolare caso dell'alienazione di azioni di una società immobiliare, nella causale del versamento deve essere indicato anche il nome della società oggetto della vendita del pacchetto azionario.

Se il deposito viene costituito tramite garanzia bancaria (con o senza atto pubblico), la consegna della garanzia bancaria avviene direttamente presso l'Ufficio esazione e condoni, 6501 Bellinzona. Per il calcolo dei termini, vale quanto detto nei punti precedenti.

A causa della natura del deposito, effettuato a titolo di garanzia, questo termine non può essere prorogato.

3.3 Riversamento del deposito da parte del notaio

In caso di atto pubblico, il notaio rogante provvede a riversare il deposito entro 10 giorni dalla sua ricezione sul conto IBAN CH78 0900 0000 6512 5557 8 intestato all'Ufficio esazione e condoni. Il termine di 10 giorni inizia a decorrere soltanto dal momento in cui l'Ufficio del registro fondiario comunica al notaio l'avvenuta iscrizione del trasferimento di proprietà immobiliare nel libro mastro (art. 253a cpv. 2 LT).

Qualora il deposito venga versato in anticipo su un conto del notaio malgrado il trasferimento di proprietà non sia ancora stato perfezionato, quest'ultimo è tenuto a trattenere l'importo sul proprio conto ed a riversarlo all'Ufficio esazione e condoni solo dopo la comunicazione dell'avvenuto trasferimento.

Contemporaneamente al riversamento, al notaio è richiesto di indicare all'Ufficio esazione e condoni i seguenti dettagli:

- nome e cognome dell'alienante;
- no. di mappale dell'immobile trasferito;
- no. del documento giustificativo attribuito al rogito;
- no. del conto del notaio su cui riversare eventuali eccedenze.

In caso di più alienanti (es.: comunioni ereditarie, consorzi, ecc.) è importante inoltre indicare sin da subito all'Ufficio esazione e condoni, Servizio contabilità (anche solo tramite email all'indirizzo: dfc-dc.uec.deposito@ti.ch), il nome e cognome di tutti gli alienanti, nonché le loro quote di partecipazione alla comunione di persone.

A causa della natura del deposito, effettuato a titolo di garanzia, questo termine non può essere prorogato.

Si rammenta che l'obbligo dell'alienante di versare il deposito sussiste indipendentemente dalle tempistiche di notifica della decisione di tassazione sugli utili immobiliari da parte dell'Autorità fiscale. Lo stesso principio vale per l'obbligo di riversamento da parte del notaio.

Nel caso in cui l'alienante omettesse di versare il deposito entro il termine di 30 giorni al notaio, è richiesto a quest'ultimo di darne immediata comunicazione scritta all'Ufficio esazione e condoni oppure anche via mail all'indirizzo dfc-dc.uec.deposito@ti.ch. Ciò allo scopo altresì di evitare, nel limite del possibile, l'invio di eventuali solleciti di pagamento anche all'attenzione del notaio.

3.4 Riduzione del deposito

Laddove il deposito richiesto appare sproporzionato rispetto alle imposte che garantisce, è data la possibilità all'alienante di richiedere la restituzione parziale del deposito versato (oppure la riduzione della garanzia prestata).

La richiesta di riduzione del deposito può essere fatta dall'alienante dal primo giorno del trasferimento di proprietà (ritenuto come per i trapassi immobiliari faccia stato la comunicazione dell'avvenuta iscrizione nel libro mastro del Registro fondiario), fino al momento antecedente la liquidazione del deposito. L'istanza deve essere presentata all'Ufficio esazione e condoni tramite l'apposito formulario ufficiale scaricabile dal sito internet della Divisione delle Contribuzioni all'indirizzo www.ti.ch/uec-deposito.

La richiesta di riduzione non ha effetto sospensivo sui termini di pagamento del deposito, per cui l'alienante è tenuto ad effettuare il versamento integrale dello stesso, rispettando le modalità e i termini indicati sopra e indipendentemente dall'esito della sua istanza di riduzione.

La richiesta deve essere eseguita utilizzando il precitato formulario ufficiale, al quale devono essere allegati tutti i giustificativi necessari per l'apprezzamento del valore di investimento. Eventuali giustificativi mancanti comportano il mancato riconoscimento dell'investimento e, di conseguenza, il mancato accoglimento della riduzione del deposito per quanto attiene al predetto investimento.

Nel caso in cui il contribuente fornisca la documentazione completa, l'autorità fiscale ha la facoltà di procedere direttamente con l'allestimento e la notifica della decisione di tassazione degli utili immobiliari in luogo della decisione di riduzione del deposito. Rammentiamo a tal riguardo che la richiesta di riduzione e la successiva decisione di riduzione, o rispettivamente decisione di tassazione degli utili immobiliari, non hanno alcun effetto sospensivo in relazione all'obbligo di versare l'importo del deposito, il quale resta dovuto nella sua integralità.

Per determinare se un deposito è sproporzionato si procede come segue:

1. Dapprima l'Autorità fiscale effettua una valutazione dell'imposta sugli utili immobiliari, sulla base dei dati a sua disposizione.
2. In seguito si valutano le ipoteche legali concernenti crediti di imposta che hanno una relazione particolare con il fondo (imposta immobiliare, imposta sul reddito da sostanza immobiliare e sulla sostanza immobiliare, imposta sull'utile afferente l'immobile, eventuali supplementi) in modo forfettario, pari di principio all'1% del valore di alienazione.
3. Infine si calcola l'ammontare del deposito e si confronta tale ammontare con l'importo delle ipoteche legali che garantisce (la somma dell'imposta sugli utili immobiliari e delle altre imposte determinate ai sensi dei punti precedenti).

Il deposito è considerato sproporzionato e conferisce un diritto alla riduzione quando il suo ammontare è superiore di almeno il 20% e di almeno franchi 5'000 alla somma delle ipoteche legali che garantisce.

La decisione di riduzione del deposito deve essere allestita dall'Autorità fiscale e trasmessa all'alienante entro un congruo termine, di regola entro 30 giorni dal ricevimento della relativa richiesta.

Trattandosi di una forma particolare di calcolo provvisorio, contro la decisione di riduzione del deposito non sono dati rimedi di diritto.

In presenza di imposte scadute a beneficio di ipoteche legali sull'immobile oppure di altre imposte dirette scadute nei confronti dell'alienante, che risultano scoperte, l'autorità fiscale ha la facoltà di non entrare in materia in relazione alla richiesta di riduzione del deposito. In questi casi, l'Autorità fiscale può emanare una decisione di non entrata in materia, indicando unicamente come motivazione l'esistenza di pendenze fiscali correlate all'immobile o nei confronti alienante.

Vedi anche esempi di riduzione del deposito allegati alla presente Circolare.

4. Esonero dal pagamento del deposito

I soggetti fiscali esentati dall'imposta sugli utili immobiliari ex art. 126 LT o conformemente ad altre disposizioni di diritto cantonale, sono altresì esonerati dall'obbligo di deposito della garanzia, così come i casi in cui l'imposizione degli utili immobiliari è differita ai sensi dell'art. 125 lett. a-e) LT e, in virtù della preminenza del diritto federale, i casi di vendita all'incanto operata dall'Ufficio di esecuzione e fallimenti in applicazione della Legge sull'esecuzione e sul fallimento (LEF).

4.1 Soggetti esenti

Secondo l'art. 126 LT, sono esonerati dal pagamento del deposito i seguenti soggetti fiscali:

- la Confederazione e i suoi stabilimenti, giusta il diritto federale (fra i casi esonerati vi sono le casse malati, limitatamente agli immobili destinati all'assicurazione di base LAMal, la SUVA, esclusi gli immobili non destinati direttamente al suo esercizio o all'investimento delle riserve tecniche, ecc.);

- il Cantone e i suoi stabilimenti (non sono considerati stabilimenti del Cantone quelli con personalità giuridica propria);
- i Comuni, le Parrocchie e i Patriziati del Cantone, nonché le altre collettività territoriali di diritto pubblico del Cantone come pure i loro stabilimenti e le loro aziende. Il deposito deve invece essere versato sui trasferimenti di immobili destinati ad attività economiche svolte in concorrenza con i privati (ad esempio le aziende elettriche comunali, le aziende forestali, i porti, le discariche, ecc.);
- le imprese di trasporto e di infrastruttura titolari di una concessione federale di cui all'art. 65 LT lett. h). Sono per contro imponibili i trasferimenti di immobili che non hanno una relazione necessaria con l'attività concessionaria;
- gli Stati esteri per quanto concerne i loro immobili situati in Svizzera e destinati esclusivamente all'uso diretto da parte delle loro rappresentanze diplomatiche e consolari, nonché i beneficiari istituzionali di esenzioni fiscali di cui all'art. 2 cpv. 1 della Legge del 22 giugno 2007 sullo Stato ospite per gli immobili di cui sono proprietari e che sono occupati dai loro servizi. Non sono invece esonerati immobili che servono ad altri scopi, per esempio attività culturali, ricreative o d'altra natura;
- altri enti pubblici di diritto cantonale esenti ai fini dell'imposta sugli utili immobiliari in base a disposizioni speciali cantonali.

4.2 Casi di differimento

Sono pure esonerati dal versamento del deposito i casi nei quali l'imposizione degli utili Immobiliari è differita ai sensi dell'art. 125 lett. a-e) LT, e precisamente in caso di:

- trasferimento per successione, legato, donazione o altro contratto soggetto all'imposta di successione o donazione;
- trasferimento fra coniugi per pretese riferite al regime matrimoniale, o a indennità per contributi straordinari di un coniuge al mantenimento della famiglia (art. 165 CCS), oppure relativo a pretese fondate sul diritto del divorzio. L'esonero è dato unicamente se ambedue i coniugi richiedono il differimento dell'imposta sugli utili immobiliari;
- scioglimento delle comunioni ereditarie come pure delle altre proprietà collettive, per queste ultime solo quando la divisione avviene in natura e senza conguaglio in denaro;
- ricomposizione particellare ai fini di un raggruppamento di terreni, di un piano di quartiere, di rettificazione dei limiti di proprietà, di un arrotondamento dei poderi agricoli, nonché in caso di ricomposizione particellare nell'ambito di una procedura di espropriazione o di un'espropriazione imminente;
- ristrutturazioni ai sensi della Legge tributaria, in particolare in caso di fusione, di scissione o di trasformazione.

4.3 Vendite all'incanto

In caso di vendite effettuate in applicazione dei disposti di cui alla LEF, il deposito non può essere richiesto a fronte delle regole di procedura del diritto federale contenute nella predetta legge. In effetti secondo il Tribunale federale:

- in caso di realizzazione forzata, in via di realizzazione del pegno, la somma ricavata dall'alienazione del fondo deve dapprima servire a pagare le spese di amministrazione, di realizzazione e di ripartizione (art. 147 LEF)
- e
- in via di liquidazione del fallimento, dalla somma ricavata si prelevano le spese d'inventario, di amministrazione e di realizzazione del pegno (art. 262 LEF).

4.4 Espropriazioni

Considerato come in base all'art. 89 della Legge federale sull'espropriazione e dell'art. 55 della legge di espropriazione cantonale le indennità di espropriazione devono essere versate all'Ufficio del registro fondiario, il deposito non può essere richiesto all'ente espropriante.

5. Deposito di poco conto

Il principale scopo del deposito è quello di garantire le imposte che sono a beneficio dell'ipoteca legale. Qualora l'importo da versare è poco significativo, in considerazione del dispendio amministrativo, non si giustifica il versamento del deposito.

Per questi motivi, nel caso in cui l'ammontare calcolato per il deposito non supera i 5'000 franchi, è previsto l'esonero dal pagamento di tale deposito, con effetto liberatorio nei confronti del terzo proprietario del pegno, ma non del debitore di imposta, per tutti i crediti di imposta a beneficio di ipoteca legale.

Con riferimento all'art. 836 cpv. 2 CCS, si precisa che l'effetto liberatorio nei confronti del terzo proprietario del pegno in caso di deposito di poco conto si estende anche ai crediti di imposta a beneficio di ipoteche legali con un ammontare inferiore o uguale ai 1'000 franchi.

6. Effetti del deposito

Il versamento integrale del deposito in garanzia ha un effetto liberatorio nei confronti del terzo proprietario del pegno, ma non del debitore d'imposta. L'effetto liberatorio del pagamento integrale del deposito si estende a tutte le ipoteche legali ancora esistenti non iscritte a Registro fondiario, comprese le ipoteche che non richiedono ex lege l'iscrizione nel Registro fondiario ex art. 836 cpv. 2 CCS. L'effetto liberatorio si estende pertanto non solo all'imposta sugli utili immobiliari, ma anche all'imposta immobiliare e alle altre imposte dirette che hanno una relazione particolare con l'immobile.

Con riferimento all'art. 836 cpv. 2 CCS, si precisa che l'effetto liberatorio nei confronti del terzo proprietario del pegno si estende anche ai crediti di imposta a beneficio di ipoteche legali con un ammontare inferiore o uguale ai 1'000 franchi.

Il terzo proprietario del pegno che vuole mettersi al riparo dal rischio di dover sopportare dei debiti di imposta di precedenti proprietari del fondo acquistato, deve pertanto assicurarsi che nel prezzo di alienazione venga considerato un importo corrispondente a:

- l'importo del deposito, che dovrà essere versato al notaio rogante, in caso di atto pubblico, oppure all'Ufficio esazione e condoni negli altri casi, anche nel caso in cui l'alienante dovesse decidere per la consegna di una garanzia bancaria di pari valore;
- le eventuali altre ipoteche legali iscritte a registro fondiario.

7. Gestione del deposito

7.1 Competenza

La gestione del deposito è affidata all'Ufficio esazione e condoni.

7.2 Utilizzo e ripartizione del deposito

Il deposito è ripartito dopo la notifica all'alienante della decisione di tassazione degli utili immobiliari relativa al trasferimento oggetto del deposito. La ripartizione avviene tenuto conto delle seguenti priorità:

1. imposta sugli utili immobiliari relativa al trasferimento oggetto del deposito;
2. imposte cantonali e comunali garantite da ipoteche legali non iscritte a registro fondiario (TUI rimaste scoperte di precedenti trasferimenti, imposte immobiliari, imposte dirette);
3. imposte cantonali e comunali garantite da ipoteche legali iscritte a registro fondiario;
4. eventuali altre imposte dirette oggetto di tassazioni già cresciute in giudicato;
5. eventuali altre imposte dirette scadute ex art. 240 e 253a cpv. 5 LT con comunicazione al contribuente.

Per praticità, dopo aver saldato l'imposta sugli utili immobiliari, l'importo eccedente del deposito è ripartito fra il Cantone e il Comune tenuto conto dell'imposta immobiliare e delle altre imposte a beneficio di ipoteche legali scadute ai sensi della LT.

In caso di più depositi inerenti allo stesso fondo (trasferimenti immobiliari successivi), si procede partendo dal deposito relativo al trasferimento più lontano fino al più recente, tenendo presente che il deposito garantisce le ipoteche legali solo fino alla data del trasferimento immobiliare.

In base alle norme sulla compensazione previste dal codice delle obbligazioni (art. 120 CO), nonché all'art. 253a cpv. 5 LT, e previa compensazione di tutti i crediti fiscali cantonali e comunali al beneficio di ipoteche legali, l'autorità fiscale cantonale ha la facoltà di compensare eventuali eccedenze derivanti dal deposito con crediti fiscali derivanti da imposte dirette cantonali e altri tributi scaduti secondo le priorità riportate sopra.

Inoltre, in base alle norme sulla compensazione previste dal codice delle obbligazioni come diritto fiscale suppletorio, l'Autorità fiscale cantonale può procedere altresì alla compensazione di eventuali eccedenze con altri crediti fiscali scaduti derivanti da imposte dirette federali e comunali, la cui riscossione è di competenza della predetta Autorità cantonale.

7.3 Restituzione del deposito

L'eventuale saldo ancora a disposizione dopo la ripartizione del deposito è rimborsato entro un congruo termine all'alienante o, in caso di atto pubblico, al notaio rogante, salvo istruzioni scritte contrarie da parte dell'alienante (art. 253b cpv. 4 LT).

Per facilitare il lavoro dell'Autorità fiscale è importante che al momento in cui il notaio rogante riversa il deposito all'Ufficio esazione e condoni, provveda contemporaneamente ad indicare il no. di conto su cui il predetto ufficio potrà ritornare eventuali eccedenze (v. anche punto 3.3.).

Qualora l'alienante non fosse d'accordo con tale modo di procedere, egli è tenuto a comunicare per iscritto all'Ufficio esazione e condoni, al più tardi entro 10 giorni dalla ricezione della decisione di tassazione degli utili immobiliari o della decisione di riduzione del deposito, il numero di conto sul quale vuole che le eventuali eccedenze vengano riversate. In caso contrario, l'Autorità fiscale può presumere che le indicazioni di rimborso fornite dal notaio siano corrette ed accettate dall'alienante.

L'Autorità fiscale entrerà in materia per la restituzione dell'eccedenza di deposito unicamente dopo la crescita in giudicato della decisione di tassazione sugli utili immobiliari notificata dall'ufficio circondariale di tassazione o dall'ufficio di tassazione delle persone giuridiche.

7.4 Durata del deposito

La norma prevede che la durata del deposito è connessa alla prescrizione dei relativi crediti d'imposta garantiti da ipoteca legale.

È comunque nell'interesse comune limitare la durata del deposito allo stretto necessario, pertanto l'autorità fiscale provvede entro un congruo termine a liquidare il deposito dopo il pagamento dell'imposta TUI e l'eventuale ripartizione dell'eccedenza, tenuto conto in ogni caso delle esigenze e del carico di lavoro dell'ufficio competente per il rimborso.

8. Violazione dell'obbligo di versare il deposito

L'alienante, in caso di violazione degli obblighi procedurali derivanti dal deposito, ed in particolare in caso di mancato o parziale versamento del deposito o di mancata presentazione della garanzia bancaria irrevocabile, è diffidato a porvi rimedio entro 10 giorni.

Per facilitare il compito dell'Autorità fiscale, si raccomanda al notaio rogante di comunicare al più presto all'Ufficio esazione e condoni, Servizio contabilità (all'indirizzo email: dfe-dc.uec.deposito@ti.ch), eventuali violazioni dell'obbligo di versamento del deposito sul conto del notaio da parte dell'alienante. Ciò allo scopo altresì di evitare, nel limite del possibile, l'invio di eventuali solleciti di pagamento anche all'attenzione del notaio.

Restano riservati i casi in cui il notaio contravvenga lui stesso ai suoi obblighi procedurali, ed in particolare all'obbligo di riversare il deposito entro 10 giorni dalla sua ricezione, giusta l'art. 253b cpv. 1 LT (v. anche capitolo 3.3.). In questi casi, il notaio rogante è diffidato a rimediare al mancato versamento entro 10 giorni.

Per ogni diffida è percepita una tassa stabilita dal Consiglio di Stato. Contro la diffida è data la facoltà di reclamo all'Ufficio esazione e condoni e di ricorso alla Camera di diritto tributario entro i termini stabiliti dagli art. 206 e 227 LT.

Trascorso infruttuosamente anche questo termine, la violazione degli obblighi procedurali ai sensi dell'art. 257 cpv. 1 lett. d LT comporta una sanzione nei confronti dell'alienante, rispettivamente del notaio a dipendenza dei casi. La multa è di 1'000 franchi al massimo e, in casi gravi o di recidiva, 10'000 franchi al massimo. L'ammontare della multa è determinato in base al valore di alienazione del fondo trasferito. Maggiori dettagli sono descritti nella Circolare n. 12 sulle Multe per violazione di obblighi procedurali.

Il mancato versamento o il versamento solo parziale del deposito comporta che l'effetto liberatorio nei confronti del terzo proprietario del pegno non è dato; ciò per tutti i crediti di imposta a beneficio di ipoteche legali di pertinenza del debitore d'imposta.

A prescindere dall'avvio della procedura per violazione degli obblighi procedurali, una volta scaduto infruttuoso il termine di 30 giorni per effettuare il deposito o prestare una garanzia bancaria, e in caso di atto pubblico, alla scadenza del termine di 10 giorni per il riversamento del deposito da parte del notaio, l'Autorità fiscale, a tutela del proprio credito d'imposta, può inoltre procedere all'intimazione del calcolo provvisorio e, in caso di mancato pagamento, all'iscrizione delle ipoteche legali a registro fondiario (cfr. anche Circolare n. 27 sul Calcolo provvisorio).

9. Doveri supplementari del notaio

Conformemente all'art. 254 LT, il notaio deve informare le parti sull'esistenza, la portata e le conseguenze dell'istituto del deposito di cui all'art. 253a LT. In particolare, il notaio rogante deve rendere attento l'alienante in merito all'obbligo di effettuare il versamento del deposito in garanzia

su un conto a lui intestato oppure della possibilità di trasmettere all'Ufficio esazione e condoni una garanzia bancaria irrevocabile emessa da un primario istituto bancario sottoposto alla legislazione federale sulle banche (LBCR).

Il notaio deve inoltre rendere edotte le parti sulle conseguenze in caso di violazione dell'obbligo di deposito, rendendo in particolare attento l'acquirente che, in assenza del deposito, viene a mancare l'effetto liberatorio per il terzo proprietario del pegno.

Egli informa inoltre l'alienante che il mancato versamento del deposito comporta una multa per violazione degli obblighi procedurali di 1'000 franchi al massimo e, in casi gravi o di recidiva, 10'000 franchi al massimo (art. 257 cpv. 2 LT).

10. Entrata in vigore

La presente Circolare entra in vigore il 1° gennaio 2023.

Divisione delle contribuzioni

Il Direttore:

Giordano Macchi

Allegato Esempi di riduzione del deposito

Esempio
Richiesta di riduzione del deposito in caso di alienazione di un'abitazione primaria (acquistata a Fr. 550'000 12 anni prima e venduta ora a Fr. 700'000) e reinvestimento il mese seguente in un'abitazione primaria (prezzo d'acquisto Fr. 900'000) utilizzata durevolmente ed esclusivamente all'uso personale del contribuente (art. 125 lett. g LT)

Deposito richiesto	4% di Fr. 700'000	28'000
- Valutazione imposta TUI (reinvestimento totale)		0
- Imposte ordinarie	1% di Fr. 700'000	<u>7'000</u>
Totale imposte garantite da ipoteche legali		7'000
Differenza fra deposito e ipoteche legali		21'000
Diritto alla riduzione (positiva se condizioni soddisfatte cumulativamente)		
- superiore a Fr. 5'000?	SÌ (28'000 – 7'000 = 21'000)	
- superiore al 20%?	SÌ (21'000/7000x100=300%)	
Decisione	Diritto alla riduzione del deposito	21'000
	Nuovo deposito	7'000

Esempio
Richiesta di riduzione del deposito in caso di alienazione di un fondo (acquistato a Fr. 550'000 oltre dieci anni prima e venduto ora a Fr. 850'000).

Deposito richiesto	4% di Fr. 850'000	34'000
- Valutazione imposta TUI		
Valore di alienazione	850'000	
Valore d'investimento	<u>- 550'000</u>	
Utile provvisorio	300'000	11%
- Imposte ordinarie	1% di Fr. 850'000	<u>8'500</u>
Totale imposte garantite da ipoteche legali		41'500
Differenza fra deposito e ipoteche legali		- 7'500
Diritto alla riduzione		
- superiore a Fr. 5'000?	NO (il deposito risulta addirittura inferiore alle IL stimate)	
Decisione	Nessun diritto alla riduzione del deposito	