



Ministero delle Finanze

DIPARTIMENTO DEL TERRITORIO

DIR.CENTRALE: CATASTO

Circolare del 14/10/1998 n. 239

Oggetto:

Riforma del sistema sanzionatorio per le violazioni di norme tributarie - decreti legislativi 18 dicembre 1997, n. 472, 18 dicembre 1997, n. 473 e successive modifiche e integrazioni - Violazioni collegate a formalita' ipotecarie e catastali - Criteri di applicabilita'.

Sintesi:

Vengono affrontate le principali questioni interpretative concernenti l'applicabilita' del nuovo sistema sanzionatorio alle peculiari violazioni connesse alla gestione delle formalita' ipotecarie. In particolare, vengono trattate le seguenti tematiche: corretta interpretazione dell'art. 9 del D.Lgs. n. 473/97; criteri di applicazione dell'istituto del ravvedimento; modalita' applicative delle sanzioni in materia di codice fiscale.

Testo:

Considerazioni introduttive

L'esigenza di pervenire ad una radicale trasformazione del sistema sanzionatorio tributario, orientata al conseguimento di un omogeneo e razionale riassetto della relativa disciplina, e' stata concretamente recepita dal legislatore con l'adozione della delega per la riforma delle sanzioni tributarie non penali, contenuta nell'art. 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n. 662.

In attuazione della predetta delega legislativa e' stato successivamente emanato il decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, il quale, fissando una serie di principi generali - cardine, e' venuto ad innestarsi sul sistema previgente con un impatto fortemente innovativo.

Poiche' sul contenuto del predetto decreto si e' diffusamente e ampiamente soffermata la Direzione Centrale per l'Accertamento e per la Programmazione del Dipartimento delle Entrate, con le circolari 180/E del 10/7/98 e 192/E del 23/7/98, in questa sede si ritiene sufficiente richiamarne gli aspetti piu' significativi e rilevanti.

In relazione alle caratteristiche e alla natura delle nuove sanzioni, va innanzitutto accennato alla precisa scelta operata dal legislatore delegato circa l'adozione di un'unica tipologia sanzionatoria, avente natura amministrativa, consistente nel pagamento di una somma di denaro, sostitutiva della soprattassa e della pena pecuniaria, che caratterizzavano il sistema previgente.

In secondo luogo, occorre porre in rilievo la circostanza che il nuovo sistema, avendo attribuito alla sanzione una natura e una funzione tipicamente afflittiva, si ispira a principi personalistici, tipici delle sanzioni penali, ai quali, peraltro, si era gia' richiamato il sistema sanzionatorio amministrativo introdotto dalla legge 24 novembre 1981, n. 689.

Tale connotazione comporta che la riforma - innovando decisamente rispetto al vecchio sistema - ha prestato particolare attenzione alle condizioni soggettive del trasgressore, sia ai fini dell'applicabilita' della sanzione, sia ai fini della correlativa determinazione. In effetti, la maggior parte delle sanzioni individuate dai decreti attuativi della riforma fiscale dei primi anni settanta, si ispiravano ad aspetti meramente oggettivi della violazione, trascurando del tutto, salvo sporadici casi, le condizioni e gli atteggiamenti soggettivi del trasgressore.

In coerenza con i principi e gli orientamenti generali contenuti nel decreto legislativo 472/97, attraverso l'emanazione dei decreti legislativi 18 dicembre 1997, nn. 471 e 473 e' stato, altresì, riformato l'intero impianto sanzionatorio previsto dalle singole leggi di imposta, caratterizzato da una spiccata frammentarieta' delle relative disposizioni; con il decreto 471/97, infatti, si e' proceduto al riassetto delle sanzioni tributarie non penali in

materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, mentre con il decreto 473/97 e' stata attuata una vasta revisione della sanzioni amministrative in materia di tributi sugli affari, sulla produzione e sui consumi, nonche' di altri tributi indiretti, tra i quali le imposte ipotecarie e catastali.

Il primo periodo di vigenza del nuovo sistema sanzionatorio - entrato, come e' noto, in vigore in data 1 aprile 1998 - oltre a dubbi e incertezze interpretative di carattere generale, ha evidenziato, sotto diversi aspetti, non trascurabili problemi applicativi per quanto concerne in particolare le violazioni collegate alle formalita' ipotecarie e catastali, rimasti insoluti anche successivamente alle disposizioni integrative e correttive apportate, ai decreti legislativi citati, dal decreto legislativo 5 giugno 1998, n. 203.

Va subito premesso, che le problematiche interpretative riguardanti i profili sanzionatori connessi alla gestione delle formalita' e dei tributi ipotecari e catastali, ad avviso dello Scrivente, sono in gran parte addebitabili alla circostanza che il nuovo impianto normativo, realizzato attraverso i predetti decreti legislativi, pur procedendo ad una globale revisione del sistema sanzionatorio, nello specifico settore, soprattutto con il decreto 473/97, e' andato a sovrapporsi e ad incidere sul sistema sanzionatorio previgente, caratterizzato, come accennato, da una frammentata realta' normativa.

I principali disagi interpretativi, alla cui individuazione, peraltro, hanno fattivamente contribuito anche i dipendenti uffici attraverso puntuali e tempestive segnalazioni, coinvolgono sia taluni aspetti generali disciplinati dal decreto legislativo 472/97, sia alcune disposizioni del decreto legislativo 473/97, concernenti particolari fattispecie sanzionatorie.

Poiche' gli aspetti problematici correlati ai decreti legislativi in parola sono molteplici e di consistente rilevanza, si ritiene opportuno procedere, al fine di conferire chiarezza e sistematicita' all'esposizione, all'analisi e all'esame degli stessi in modo autonomo, ponendo in evidenza, per ciascuno di essi, in forma analitica, gli opportuni chiarimenti interpretativi e le idonee soluzioni da adottare sotto il profilo applicativo - operativo.

1) Articolo 9 del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347, come novellato dal decreto legislativo 473/97.

L'art. 4 del decreto legislativo 473/97 ha provveduto alla riformulazione dell'art. 9 del decreto legislativo 347/90, concernente, come e' noto, le sanzioni per le violazioni delle norme in materia di imposta ipotecaria.

Il nuovo testo - a parte l'adeguamento della misura delle sanzioni e lo snellimento della struttura della norma da cinque a due commi, anche per effetto della inclusione delle previsioni contenute nei previgenti commi 2 e 3 in altre disposizioni dei decreti legislativi 472 e 473/97 - non presenta particolari novita' dal punto di vista sostanziale, avendo mantenuto assolutamente inalterata la casistica delle ipotesi sanzionabili.

Pertanto, piu' che una riformulazione, deve ritenersi che sia stata eseguita una semplice riscrittura della disposizione che, in quanto tale, non e' servita a dissipare i numerosi dubbi interpretativi gia' sorti in precedenza ed attribuibili ad uno scarso coordinamento tra primo e secondo periodo del primo comma dell'art. 9, oggi commi 1 e 2 della versione novellata.

In pratica, nel comma 2 continua a farsi riferimento soltanto alle formalita' di trascrizione e annotazione soggette ad imposta fissa o non soggette ad imposta o da eseguirsi a debito, cioe' a formalita' non soggette ad imposta ipotecaria proporzionale.

Tale circostanza - argomentando a contrariis e in via residuale - consente di affermare che le formalita' qualificate come obbligatorie nel comma 1 sono soltanto quelle sottoposte al regime ordinario di applicazione dell'imposta ipotecaria, cioe' all'imposta ipotecaria proporzionale.

Mentre, pero', l'individuazione delle formalita' di trascrizione qualificate come obbligatorie e soggette ad imposta proporzionale dal comma 1 si palesa relativamente agevole - trattasi, infatti, di quelle formalita' la cui riscossione e' affidata, ai sensi dell'art. 12, primo periodo, del d.lgs. 347/90, all'Ufficio del Registro - non poche perplessita' permangono per la individuazione ed enucleazione delle formalita' di annotazione obbligatorie, sempre inserite nel comma 1, soggette ad imposta proporzionale.

A tale riguardo, anzi, occorre sottolineare che questo Dipartimento, con

circolare n. 242/T del 3 settembre 1997, ha già avuto modo di evidenziare, seppure con riferimento alla previgente formulazione dell'art. 9 in esame, che le annotazioni obbligatorie soggette ad imposta proporzionale rappresentano, in concreto (rectius: di fatto), "... una fattispecie legale astratta, al momento non concretamente e realmente verificabile, tenendo conto del regime, civilistico e fiscale, vigente per le formalità di annotazione."

Alla luce di quanto osservato, può dunque affermarsi, ad avviso dello Scrivente, che il regime sanzionatorio delineato dalla nuova versione dell'art. 9, deve ritenersi limitato alle seguenti fattispecie:

- omissione di trascrizioni obbligatorie soggette ad imposta ipotecaria proporzionale: sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento dell'imposta, di esclusiva competenza degli Uffici del Registro, connessa, in pratica, al mancato rispetto del termine di registrazione di atti rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta ipotecaria;
 - omissioni di trascrizioni o annotazioni obbligatorie soggette ad imposta ipotecaria fissa o non soggette ad imposta o da eseguirsi a debito, ovvero per le quali l'imposta ipotecaria è stata già pagata entro il termine stabilito: sanzione da lire duecentomila a lire quattro milioni, di competenza esclusiva delle Conservatorie dei Registri immobiliari, connessa al mancato rispetto del termine di trenta giorni fissato dall'art. 6, commi 1 e 2, e dall'art. 7 del decreto legislativo 347/90.
- 2) Applicabilità dell'istituto del ravvedimento disciplinato dall'art. 13 del decreto legislativo 472/97, come sostituito dall'art. 2, comma 1, lett. f) del decreto legislativo 5 giugno 1998, n. 203.

Taluni Uffici hanno manifestato perplessità in ordine all'applicabilità dell'istituto del ravvedimento disciplinato dall'art. 13 del decreto legislativo 472/97 - come sostituito dall'art. 2, comma 1, lett. f) del decreto legislativo 5 giugno 1998, n. 203 - alle fattispecie sanzionatorie connesse alla omissione di formalità ipotecarie, per carenza di espressa disposizione normativa.

A tale riguardo, occorre premettere che il Legislatore, procedendo ad una ricostruzione dell'istituto in parola attraverso la previsione unitaria contenuta nell'art. 13, ha voluto evidentemente introdurre principi nuovi in materia di ravvedimento operoso, generalizzando la portata di disposizioni già presenti nell'ordinamento in modo frammentario, per effetto di singole previsioni contenute nelle varie leggi di imposta.

Può affermarsi, pertanto, che detto istituto assume, nell'ambito dell'ordinamento vigente, una portata applicativa generalizzata, non limitata, quindi, a determinate fattispecie sanzionatorie correlate soltanto a particolari tributi.

In linea generale, deve osservarsi che la finalità del ravvedimento è quella di consentire all'autore, e ai soggetti solidalmente responsabili, di riparare spontaneamente, nei modi e alle condizioni espressamente previste dalla norma, alle omissioni e alle irregolarità commesse, potendo usufruire di una consistente riduzione delle sanzioni se non addirittura, in taluni casi, del totale abbandono delle stesse.

Il principale effetto giuridico ricollegabile all'istituto del ravvedimento consiste, dunque, nella riduzione o eliminazione della sanzione amministrativa a fronte della regolarizzazione o rimozione spontanea dell'inadempimento o della commessa irregolarità.

Ciò premesso, rinviando per quanto riguarda le caratteristiche peculiari del ravvedimento e la verifica delle condizioni cui è subordinata la sua esperibilità, al contenuto delle circolari nn. 180/E e 192/E, emanate dal Dipartimento delle Entrate, si ritiene opportuno esaminare ora le principali tipologie di ravvedimento disciplinate dall'art. 13.

La prima tipologia, delineata dal combinato disposto dei commi 1 e 2 dell'art. 13, subordina l'applicabilità dei benefici connessi al ravvedimento, oltre che alla rimozione formale della violazione, anche al contestuale versamento della sanzione ridotta, del tributo eventualmente dovuto e degli interessi moratori sul tributo, calcolati al tasso legale.

Nell'ambito della prima tipologia, possono essere annoverate le seguenti ipotesi:

- art. 13, comma 1, lett. a): la sanzione si riduce ad un ottavo del minimo, nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione;
- art. 13, comma 1, lett. b): la sanzione si riduce ad un sesto, se la

regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale e' stata commessa la violazione ovvero, quando non e' prevista dichiarazione periodica, entro un anno dalla omissione o dall'errore;

- art. 13, comma 1, lett. c): la sanzione e' ridotta ad un ottavo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni.

La seconda tipologia, disciplinata dal comma 3 dello stesso articolo 13, differisce dalla precedente soltanto per il fatto che il pagamento dei tributi dovuti non avviene in modo contestuale alla regolarizzazione, ma puo' essere effettuato entro il termine di sessanta giorni dalla notifica dell'avviso di liquidazione.

In sostanza, detta ipotesi concerne in modo particolare quei tributi per i quali il contribuente non e' in grado di adempiere spontaneamente al "contestuale" pagamento, dovendo gli stessi essere liquidati dall'Ufficio con apposito avviso da notificare al soggetto obbligato; pertanto, la stessa non puo' ritenersi praticabile per la definizione delle sanzioni collegate alla omissione della formalita' di trascrizione, la cui esecuzione e' subordinata, come e' noto, alla contestualita' del pagamento dei relativi tributi.

La terza tipologia, infine, viene disciplinata dal comma 4 dell'art. 13, in base al quale il ravvedimento relativo ad errori e omissioni non incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo esclude l'applicazione della sanzione, se la regolarizzazione avviene entro tre mesi dalla omissione o dall'errore. Detto ravvedimento, quindi, si realizza e si perfeziona con il mero adempimento spontaneo dell'obbligo imposto dalla norma.

Esaurita l'analisi del quadro normativo di riferimento - delineato, per l'istituto in esame, dall'art. 13 del decreto legislativo 472/97 - occorre, ora, verificare in dettaglio nell'ambito di quale tipologia di ravvedimento possono trovare idonea collocazione le fattispecie sanzionatorie disciplinate dall'art. 9 del decreto legislativo 347/90.

2.1 Omissioni di formalita' obbligatorie incidenti sul pagamento di tributi.

La nuova versione dell'art. 9 del decreto legislativo 347/90 individua, come posto in evidenza al paragrafo precedente, due fattispecie sanzionatorie astratte correlate alla omissione di formalita' di trascrizione o annotazioni obbligatorie, che possono incidere sul pagamento dell'imposta ipotecaria proporzionale (comma 1), oppure sul pagamento dell'imposta ipotecaria in misura fissa (comma 2).

Nell'ambito dello stesso comma 2, e' ricompreso, altresì, il caso in cui l'omissione, pur riguardando una trascrizione od annotazione non soggetta ad imposta ipotecaria, puo', comunque, incidere sul pagamento di altri tributi, quali le tasse ipotecarie e l'imposta di bollo.

Le violazioni sanzionate dal predetto articolo 9, dunque, si concretano in comportamenti omissivi che nella maggior parte dei casi - eccetto le ipotesi di formalita' esenti - influiscono e incidono sul pagamento dei tributi cui la formalita' medesima e' assoggettata.

Dette fattispecie sanzionatorie, pertanto, trovano idonea collocazione nell'ambito della particolare tipologia di ravvedimento disciplinata dall'art. 13, comma 1, lett. b), che contiene un espresso riferimento sia alla violazione di tipo omissivo, sia alla circostanza che detta violazione puo' anche risultare incidente sulla determinazione o sul pagamento del tributo.

Va, peraltro, evidenziato che la tipologia di cui alla lettera b) - sebbene possa apparire *ictu oculi* come l'ipotesi di ravvedimento piu' congeniale alle caratteristiche strutturali delle fattispecie omissive concernenti le formalita' ipotecarie - non sembra tuttavia rappresentare l'unica strada offerta dall'art. 13 per conseguire la definizione agevolata delle relative sanzioni.

In effetti, l'estrema ampiezza e portata delle previsioni contenute nella lettera c) dello stesso primo comma dell'art. 13, consente di poter affermare che anche la tipologia di ravvedimento ivi regolata possa essere proficuamente utilizzata per la definizione delle fattispecie sanzionatorie contemplate dall'art. 9 del decreto legislativo 347/90.

Deve ritenersi, difatti, che l'espressione "dichiarazione" contenuta nella predetta lettera c) sia stata utilizzata in un'accezione talmente ampia e onnicomprensiva - "dichiarazione" come atto che assolve la funzione di portare a conoscenza dell'Amministrazione Finanziaria elementi, dati e notizie

aventi rilevanza impositiva - tale da potervi includere anche le richieste delle formalita' di trascrizione o annotazione.

Ed invero, con la richiesta di trascrizione o annotazione viene attivata la procedura di presentazione - accettazione delle formalita' ipotecarie, il cui compimento, come e' noto, costituisce il presupposto di imposta per le tasse ipotecarie e le imposte ipotecarie la cui riscossione, ai sensi dell'art. 12, secondo periodo, del decreto legislativo 347/90, e' demandata all'Ufficio dei registri immobiliari.

A tale riguardo va, infine, osservato, che anche il Dipartimento delle Entrate - nel riferirsi al ravvedimento delle sanzioni collegate alle violazioni in materia di imposta di registro - al paragrafo 3 della circolare n. 192/E, ha avuto modo di precisare che il termine "dichiarazione" di cui alla lettera c) in esame, va inteso in senso lato, tanto da ricomprendervi anche la nozione di "atto" o "denuncia".

Concludendo sul punto, puo' affermarsi che per le fattispecie omissive sanzionate dall'articolo 9, comma 2, del decreto legislativo 347/90, esistono due riferimenti temporali entro cui e' possibile procedere alla regolarizzazione delle omissioni:

1. trenta giorni dalla omissione, con la riduzione della relativa sanzione ad un ottavo del minimo (art. 13, comma 1, lettera c);
2. un anno dalla omissione, con la riduzione ad un sesto della relativa sanzione (art. 13, comma 1, lettera b).

Non appare superfluo rammentare infine che, per ottenere il beneficio della riduzione pari ad un sesto o ad un ottavo della sanzione prevista, e' necessario che oltre alla rimozione formale della violazione - nella specie presentazione spontanea, entro trenta giorni o un anno dalla commessa violazione, della formalita' obbligatoria omessa - si provveda, contestualmente all'esecuzione della formalita', al pagamento della sanzione e delle imposte dovute.

2.2 Omissioni di formalita' obbligatorie non incidenti sul pagamento di tributi.

Nell'ambito di tale categoria, come accennato, devono certamente ritenersi ricomprese le formalita' obbligatorie esenti da tributi. Per quanto concerne la fattispecie in esame l'ipotesi di ravvedimento applicabile risulta, unicamente, quella disciplinata dall'art. 13, comma 4; in tale caso, il ravvedimento si sostanziera' e, quindi, si perfezionera' con il solo adempimento tardivo dell'obbligo imposto dalla norma, e cioe' con la mera presentazione della formalita' omessa entro il termine di tre mesi dalla violazione.

2.3 Tardivo pagamento dell'imposta.

L'articolo 9, comma 3, del decreto legislativo 347/90, nella versione previgente alla nuova formulazione introdotta dall'art. 4 del decreto legislativo 473/97, assoggettava alla soprattassa del 20 per cento il tardivo pagamento dell'imposta.

Anche se tale previsione non e' stata riprodotta nella versione novellata ad opera del menzionato articolo 4, la violazione in esame deve ritenersi comunque punibile con una sanzione pari al trenta per cento dell'importo non versato, per effetto di quanto previsto dall'articolo 13, comma 2, del decreto legislativo 471/97, il quale, in forma generalizzata, fa riferimento ad ogni ipotesi di mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione nel termine previsto.

A fronte della violazione consistente nel pagamento dell'imposta ipotecaria oltre il termine di sessanta giorni dalla notifica dell'avviso di liquidazione, deve ritenersi praticabile l'ipotesi di ravvedimento spontaneo prevista dall'articolo 13 lettera a), se la regolarizzazione viene effettuata entro trenta giorni (riduzione della sanzione al 3.75 per cento, cioe' un ottavo del trenta per cento).

* * *

Dal quadro complessivamente delineato appare evidente come l'istituto del ravvedimento possa determinare un effetto fortemente deflattivo rispetto all'attivazione del procedimento di irrogazione delle sanzioni regolato dall'art. 16 del d.lgs. 472/97.

Infatti le violazioni correlate alla esecuzione di formalita' ipotecarie, in considerazione delle loro peculiari caratteristiche, si concretizzano essenzialmente in fattispecie omissive per le quali, l'ampio e vantaggioso utilizzo delle ipotesi di ravvedimento, potrebbe ridurre a

sporadici e limitati casi, la necessita' di procedere alla notifica dell'atto di contestazione e, eventualmente, all'emanazione del provvedimento di irrogazione.

3) Sanzioni in materia di anagrafe tributaria e codice fiscale - Art. 20 del decreto legislativo 473/97 - Criteri di applicazione.

L'art. 20 del decreto legislativo 473/97 con la riformulazione dell'art. 13 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 605, ha proceduto ad un riassetto globale del regime sanzionatorio concernente le violazioni in materia di anagrafe tributaria e codice fiscale.

Come e' noto, l'obbligo di indicazione del codice fiscale nelle note di trascrizione, di iscrizione e nelle domande di annotazione - fatte salve le ipotesi di rifiuto previste dall'art. 2674 c.c. - e' tuttora previsto dall'art. 6, comma 1, lettera d) del D.P.R. 605/73.

Detto decreto, per le violazioni connesse a tale obbligo, nella sua formulazione originaria - e senza tener conto, per economicita' di trattazione, dei successivi adeguamenti - prevedeva le seguenti sanzioni: pena pecuniaria da L.. 5.000 a L.. 100.000 per ogni nominativo nell'ipotesi di omessa indicazione o inesatta indicazione del numero di codice fiscale di altri soggetti, a carico del soggetto o dei soggetti obbligati ad indicarlo (art. 13, commi 4 e 5); pena pecuniaria da L.. 50.000 a L.. 1.000.000, per l'inesatta indicazione, nelle formalita' ipotecarie, del proprio numero di codice fiscale (art. 13, comma 3).

La versione novellata del predetto articolo 13 riduce la casistica di tutte le ipotesi sanzionabili a otto fattispecie di cui soltanto tre rilevanti in materia di formalita' ipotecarie:

1. art. 13, comma 1, lett. b): sanzione da L. 200.000 a L. 4.000.000 per chi omette di indicare o indica in maniera errata il proprio numero di codice fiscale ... omissis;
2. art. 13, comma 1, lett. c): sanzione da L. 200.000 a L. 4.000.000 per chi non comunica a terzi ovvero comunica in maniera inesatta il proprio numero di codice fiscale;
3. art. 13, comma 1, lett. d): sanzione da L. 200.000 a L. 4.000.000 per chi omette di indicare il numero di codice fiscale comunicato da altri soggetti.

Le tre disposizioni esaminate, strutturalmente chiare e lineari, non pongono particolari problematiche interpretative, ne' per quanto riguarda la individuazione della sanzione applicabile, ne' per quanto attiene l'immediata percezione della fattispecie astratta, ne', infine, per quanto concerne la corretta identificazione dei destinatari della sanzione.

Cio' che merita, invece, rilevare e' la circostanza che nel passaggio tra vecchia e nuova formulazione dell'art. 13 e' stata soppressa la fattispecie sanzionatoria correlata alla errata indicazione del codice fiscale comunicato da altri soggetti, a carico del soggetto o dei soggetti obbligati ad indicarlo.

In effetti, l'ipotesi prevista dall'art. 13, comma 1, lett. d) - l'unica avente ad oggetto il codice fiscale comunicato da altri soggetti - prevede la punibilita' della sola omissione del codice fiscale comunicato da terzi e non anche della errata indicazione, ipotesi questa espressamente sanzionata dalla previgente formulazione dell'art 13.

Volendo procedere ad una sintetica esemplificazione dell'impatto delle sanzioni in materia di codice fiscale sul particolare settore delle formalita' ipotecarie, puo' evidenziarsi che nell'ipotesi in cui il richiedente della formalita' ipotecaria coincida con il soggetto titolare del codice fiscale errato od omesso - ovviamente nei casi in cui l'omissione non costituisca motivo di rifiuto, e cioe' soltanto per gli atti mortis causa - trovera' applicazione la sanzione prevista dall'art. 13 comma 1, lett. b).

Se, invece, il richiedente della formalita' non coincide con il soggetto titolare del codice fiscale omesso od errato, potranno verificarsi i seguenti casi:

- il richiedente ha omesso l'indicazione del codice fiscale. In tal caso, sempre che l'omissione non costituisca motivo di rifiuto, la sanzione applicabile sara' quella prevista, espressamente, dall'art. 13, comma 1, lett. d);
- il codice fiscale e' stato erroneamente indicato nella nota. In tale ipotesi, al fine di stabilire la sanzionabilita' della fattispecie, occorrera' procedere ad una indagine tesa a verificare se il soggetto

titolare del codice fiscale abbia comunicato al richiedente della formalità il proprio codice fiscale in modo corretto od errato; soltanto in quest'ultima ipotesi, infatti, tornerà applicabile la sanzione prevista dall'art. 13, comma 1, lett. c).

Per quanto riguarda, infine, l'individuazione del procedimento di irrogazione delle sanzioni in materia di codice fiscale, non sembrano sussistere problemi di tipo interpretativo, posto che l'art. 14 del D.P.R. 605/73, come sostituito dall'art. 20, comma 1, lett. b), del decreto legislativo 473/97, fa espresso rinvio alla disciplina procedimentale delineata dalle disposizioni generali contenute nell'art. 16 del decreto legislativo 472/97, assegnandone la relativa competenza alle Conservatorie dei Registri Immobiliari.

Le Direzioni Compartimentali vorranno dare la massima diffusione al contenuto della presente circolare, verificandone la corretta e puntuale osservanza da parte degli uffici.