



**DEFINIZIONE AGEVOLATA AI FINI DELLE IMPOSTE DI REGISTRO,
IPOTECARIA, CATASTALE, SULLE SUCCESSIONI
E DONAZIONI E SULL'INVIM.
PROROGA DI TERMINI**

(Art. 11 della legge 27 dicembre 2002, n. 289)

Circolare n. 3/2003

Documento n. 6 del 9 aprile 2003

1.	Definizione agevolata	Pag.	2
	1.1. Definizione agevolata dei valori	“	2
	<i>1.1.1. Ambito oggettivo</i>	“	2
	<i>1.1.2. Modalità di definizione</i>	“	5
	<i>1.1.3. Cause di inapplicabilità della definizione agevolata</i>	“	8
	1.2. Definizione agevolata delle violazioni relative all'applicazione delle agevolazioni tributarie	“	9
	<i>1.2.1. Ambito oggettivo</i>	“	9
	<i>1.2.2. Modalità di definizione</i>	“	13
	<i>1.2.3. Cause di inapplicabilità della definizione agevolata</i>	“	15
	1.3. Concorso tra le due fattispecie di definizione agevolata previste dall'articolo 11, commi 1 e 1- <i>bis</i>	“	15
2.	Proroga dei termini	“	15
	2.1. Ambito oggettivo	“	16
	2.2. Modalità di definizione	“	18
	2.3. Cause di inapplicabilità	“	19
	Normativa e prassi collegata	“	20

**DEFINIZIONE AGEVOLATA AI FINI DELLE IMPOSTE DI REGISTRO,
IPOTECARIA, CATASTALE, SULLE SUCCESSIONI
E DONAZIONI E SULL'INVIM.
PROROGA DI TERMINI**

(Art. 11 della legge 27 dicembre 2002, n. 289)

L'articolo 11 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, legge finanziaria per il 2003 (nel testo modificato dal D.L. 24 dicembre 2002, n. 282, conv. dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27), consente ai contribuenti interessati:

- 1.** di definire, senza sanzioni ed interessi, la propria posizione fiscale, ai fini delle imposte di registro, ipotecaria, catastale, sulle successioni e donazioni e sull'incremento di valore degli immobili, offrendo a tassazione un valore ulteriore rispetto al valore o incremento di valore dichiarato, risultanti da atti pubblici formati, da scritture private autenticate o registrate, nonché da denunce e dichiarazioni presentate entro il 30 novembre 2002¹;
- 2.** di definire, senza sanzioni ed interessi, le violazioni relative all'applicazione, con agevolazioni tributarie, delle predette imposte sugli atti, scritture, denunce e dichiarazioni sopra indicati;
- 3.** di adempiere, senza sanzioni ed interessi, con effetto per tutti i tributi indiretti, le formalità relative ai casi di omessa registrazione di atti, di mancata presentazione delle dichiarazioni e denunce alla data del 1° gennaio 2003, ovvero di omessa esecuzione dei versamenti annuali dell'imposta di registro dovuta per i contratti di locazione pluriennali entro la medesima data.

La disciplina di sanatoria considerata dall'articolo 11 citato non riguarda l'imposta sul valore aggiunto, le cui violazioni possono essere sanate avvalendosi di altre disposizioni della legge n. 289 del 2002: art. 7 (concordato); art. 8 (dichiarazione integrativa); art. 9 (condono tombale); art. 9-*bis* (ritardati od omessi versamenti); art. 15 (liti potenziali); art. 16 (liti pendenti)².

1 Tale facoltà era concessa anche dal precedente provvedimento di condono fiscale, disciplinato dalla legge 30 dicembre 1991, n. 413, che accoglieva alcune disposizioni tendenti ad agevolare la definizione delle situazioni e delle pendenze tributarie in materia di imposte indirette. (cfr. l'art. 53, comma 2, della suddetta legge).

2 Per la chiusura delle partite IVA inattive, vedi art. 5 del D.L. 24 dicembre 2002, n. 282, conv. dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27.

1. DEFINIZIONE AGEVOLATA

L'articolo 11 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, nei commi da 1 a 3, dispone la definizione agevolata, ai fini delle imposte di registro, ipotecaria, catastale, sulle successioni e donazioni e sull'incremento dei valori, per gli atti pubblici formati, per le scritture private autenticate e le scritture private registrate *entro il 30 novembre 2002*, nonché per le denunce e le dichiarazioni presentate entro la medesima data:

- dei valori e degli incrementi di valore dichiarati, assoggettabili a procedimento di valutazione (comma 1);
- delle violazioni connesse all'applicazione di agevolazioni tributarie non spettanti (comma 1-*bis*);

a condizione che non sia stato notificato al contribuente avviso di rettifica e liquidazione delle maggiori imposte alla data del *1° gennaio 2003* (data di entrata in vigore della legge finanziaria).

1.1. Definizione agevolata dei valori

1.1.1. Ambito oggettivo

Gli atti oggetto della definizione agevolata di cui all'articolo 11, comma 1, sono:

- gli atti pubblici formati, le scritture private autenticate e le scritture private registrate entro la data del 30 novembre 2002;
- le denunce e le dichiarazioni ai fini INVIM e di successione presentate entro la medesima data.

Tale termine temporale di presentazione per le denunce e le dichiarazioni ai fini INVIM e di successione, sulla base del tenore letterale della norma, è da considerarsi tassativo e inderogabile. Non rileva, pertanto, il termine previsto dalle rispettive norme tributarie. In altri termini, ai fini del rispetto del termine del 30 novembre 2002, rileva soltanto la data di effettiva presentazione della dichiarazione e non l'eventuale maggiore termine previsto dalle disposizioni che regolano i singoli tributi³.

Le imposte indirette interessate dalla sanatoria sono le seguenti:

- imposte di registro;
- imposta ipotecaria e catastale;

3 Con riferimento all'imposta sulle successioni, non rilevano, ad esempio, i termini previsti nell'art. 31 del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 per le ipotesi di fallimento del defunto, in corso alla data dell'apertura della successione, di dichiarazione di assenza o di morte presunta, di accettazione con beneficio d'inventario, di regolarizzazione delle dichiarazioni incomplete stabiliti dagli Uffici del Registro.

- imposta sulle successioni e donazioni⁴;
- imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili (INVIM)⁵.

Secondo l'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate, con la circolare del 21 febbraio 2003, n. 12/E⁶, si deve ricomprendere tra i tributi ammessi alla definizione agevolata anche l'imposta sostitutiva dell'INVIM di cui all'articolo 11, comma 3, del D.L. 28 marzo 1997, n. 79, convertito con modificazioni dalla legge 28 maggio 1997, n. 140. Tale imposta, infatti, ha sostituito a partire dal 29 marzo 1997 l'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili (l'INVIM ordinaria) nei trasferimenti *mortis causa* di diritti di proprietà e diritti reali di godimento sugli immobili, acquistati dal *de cuius* prima del 31 dicembre 1992.

Poiché la definizione agevolata si realizza con l'integrazione del 25% dei valori nonché degli incrementi di valore dei beni, assoggettabili a procedimento di valutazione, dichiarati negli atti ovvero nelle denunce o dichiarazioni, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito⁷ che la definizione riguarda soltanto il valore dei beni e l'incremento di valore per i quali l'Ufficio delle Entrate può esercitare l'attività di accertamento ed emettere l'avviso di rettifica e liquidazione della maggiore imposta previsto dalle singole leggi d'imposta⁸. In sostanza il potere di rettifica è esperibile in relazione ai valori dei beni immobili, o dei diritti reali immobiliari e delle aziende o dei diritti reali su di esse. Per quanto concerne l'imposta sulle successioni e donazioni, sulla base dell'orientamento espresso dall'Amministrazione finanziaria nella risoluzione del 22 giugno 1992, n. 351100, dovrebbero essere assoggettabili a procedimento di valutazione e, quindi, oggetto di rettifica anche le azioni di società non quotate nei mercati regolamentati e le quote di società non azionarie⁹.

⁴ L'imposta sulle successioni e donazioni è stata soppressa con la legge 18 ottobre 2001, n. 383, con effetto dalle successioni per causa di morte aperte e dalle donazioni effettuate successivamente al 25 ottobre 2001 (data di entrata in vigore della suddetta legge).

⁵ L'INVIM si applica sugli atti di alienazione del diritto di proprietà o di godimento di un immobile (INVIM ordinaria) e, limitatamente agli immobili delle società e degli enti, al compimento di ciascun decennio dalla data di acquisto (INVIM decennale).

L'INVIM è stata soppressa con effetto dal 1° gennaio 1993, in conseguenza dell'introduzione dell'ICI. Tuttavia l'imposta ha continuato ad essere dovuta per i presupposti di applicazione verificatisi anteriormente alla predetta data ovvero, per i presupposti verificatisi dal 1° gennaio 1993 al 1° gennaio 2003, limitatamente all'incremento di valore maturato fino al 31 dicembre 1992 (cfr. art. 17 del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, istitutivo dell'ICI).

L'art. 8, comma 1, della legge 28 dicembre 2001, n. 448 (legge finanziaria 2002), ha soppresso l'INVIM per i presupposti verificatisi a decorrere dal 1° gennaio 2002, anticipando in pratica di un anno la completa soppressione dell'imposta.

⁶ Cfr. il paragrafo 7.1.1. della circolare.

⁷ Cfr. il paragrafo 7.1.2. della circolare n. 12/E.

⁸ Si vedano le seguenti disposizioni: l'articolo 52, comma 1, del Testo Unico dell'imposta di registro, approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131; l'articolo 34, comma 1, del Testo Unico dell'imposta sulle successioni e donazioni, approvato con D.P.R. 31 ottobre 1990, n. 346; l'articolo 13, comma 1, del Testo Unico delle imposte ipotecaria e catastale, approvato con D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347; l'articolo 20, comma 1, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643 sull'INVIM.

⁹ Si veda in questo senso anche la circolare Assonime del 31 gennaio 2003, n. 6.

Debbono pertanto essere esclusi dall'ambito applicativo della definizione agevolata i valori dei beni non suscettibili di accertamento da parte degli uffici impositori e, quindi, quelli determinati con criteri automatici¹⁰. Non possono essere oggetto di definizione, in particolare:

- il valore degli immobili iscritti in catasto con attribuzione di rendita, dichiarati in misura non inferiore a quella risultante dall'applicazione dei parametri catastali, in quanto in relazione ad essi non può essere esercitato il potere di rettifica da parte degli Uffici finanziari, ai sensi dell'art. 52, comma 4, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro¹¹;
- il valore degli immobili non ancora iscritti al catasto edilizio e urbano, privi di rendita catastale, per i quali sia stata presentata la dichiarazione per l'accertamento delle nuove unità immobiliari urbane di nuova costruzione¹², nella quale il contribuente abbia chiesto l'applicazione del criterio tabellare di determinazione del valore - mediante l'utilizzo delle rendite catastali - ed eseguito tutti gli adempimenti in applicazione dell'art. 12 del D.L. 14 marzo 1988, n. 70, convertito dalla legge 13 maggio 1988, n. 154. In tal caso, infatti, l'Ufficio delle Entrate non esercita un potere di accertamento, limitandosi a chiedere al contribuente la maggiore imposta dovuta a seguito della determinazione del valore sulla base della rendita catastale attribuita all'immobile dagli Uffici del Catasto¹³.

In riferimento, a quest'ultima fattispecie, nel caso in cui il contribuente non si sia avvalso dell'articolo 12 del D.L. 14 marzo 1988, n. 70, la definizione agevolata del valore immobiliare ai sensi della presente disposizione è ammessa, potendo l'Ufficio di Registro rettificare tale valore.

Deve ritenersi esclusa dalla definizione agevolata anche l'ipotesi in cui i valori (valore finale, valore iniziale e spese incrementative) indicati nella dichiarazione INVIM diano luogo ad un incremento di valore pari a zero. Nella fattispecie infatti la definizione agevolata non può operare in quanto non vi è alcun "incremento di valore" dichiarato, cui poter riferire l'aumento del 25% previsto dalla norma¹⁴.

¹⁰ Cfr. il paragrafo 7.1.3. della circolare n. 12/E.

¹¹ Tale articolo limita l'esercizio del potere di rettifica da parte degli Uffici del Registro nei confronti del valore dichiarato degli immobili, iscritti in catasto con attribuzione di rendita, il cui corrispettivo risulti indicato in misura non inferiore, per i terreni, a 75 volte il reddito dominicale risultante in catasto e, per i fabbricati, a 100 volte il reddito risultante in catasto, aggiornati con i coefficienti stabiliti ai fini delle imposte sui redditi. Con la circolare del Ministero delle Finanze del 10 giugno 1986, n. 37, nell'illustrare l'ambito di applicazione di questa norma, si è precisato che la stessa non opera per gli atti aventi per oggetto aziende e complessi aziendali. Tuttavia, nella successiva circolare del 29 dicembre 1990, n. 87 si è concluso che, invece, nella valutazione di una azienda comprensiva di immobili, se per tali ultimi beni sono stati indicati corrispettivi distinti, risulta preclusa la rettifica del valore degli stessi se dichiarato in misura non inferiore a quella desumibile dal parametro catastale previsto nell'art. 52, comma 4, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131. Di tale avviso anche la risoluzione del 20 agosto 1998, n. 105/E, sempre del Ministero delle Finanze.

¹² Tale dichiarazione consente l'iscrizione in catasto con attribuzione della c.d. "rendita proposta", senza visita di sopralluogo, a norma dell'art. 1 del decreto 19 aprile 1994, n. 701 del Ministro delle Finanze.

¹³ Cfr. il paragrafo 7.1.3. della circolare n. 12/E.

¹⁴ Cfr. la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate del 26 marzo 2003, n. 74/E.

L'Agenzia delle Entrate specifica¹⁵, infine, che la definizione automatica è attivabile anche nelle seguenti ipotesi:

- nell'atto o nella denuncia non è indicato il corrispettivo o il valore imponibile e vi provvede, a norma di legge, l'ufficio. Il valore determinato da quest'ultimo è da ritenere, infatti, sostitutivo di quello omesso dal contribuente;
- la definizione è chiesta solo per alcuni beni, oggetto dell'atto o della dichiarazione, assoggettabili a valutazione. Ad esempio, per una successione in cui sono presenti diversi terreni edificabili ed un'azienda, la definizione agevolata può essere chiesta anche per uno solo dei terreni. Nel modello di istanza predisposto dall'Agenzia delle Entrate si richiede, infatti, non solo l'indicazione degli estremi dell'atto o della denuncia, ma anche l'indicazione analitica dei beni che il contribuente intende sanare.

1.1.2. Modalità di definizione

I valori dichiarati per i beni ovvero gli incrementi di valore, assoggettabili a procedimento di valutazione, possono essere definiti con l'aumento del 25% del valore o dell'incremento di valore dichiarati. Il contribuente deve presentare allo scopo un'apposita istanza di definizione¹⁶ entro la data del 16 maggio 2003¹⁷ all'Ufficio delle Entrate competente, presso il quale è stata presentata la dichiarazione (di successione o quella ai fini dell'INVIM decennale o da trasferimento) o registrato l'atto.

L'Ufficio in questione, ricevute le istanze di sanatoria, provvede alla liquidazione e alla notifica dell'avviso di liquidazione delle imposte dovute, tenendo conto di quanto corrisposto in via principale, senza applicare interessi e sanzioni.

Il contribuente entro 60 giorni dalla notifica del suddetto avviso deve procedere al pagamento delle imposte liquidate.

Qualora il pagamento non venga eseguito entro tale termine, la domanda di definizione agevolata risulta priva di effetti e l'Ufficio delle Entrate pone in essere tutti gli adempimenti, previsti per il recupero delle maggiori imposte, nonché delle relative sanzioni e interessi, dovute a seguito del procedimento di valutazione.

¹⁵ Cfr. il paragrafo 7.1.2. della circolare n. 12/E.

¹⁶ L'istanza può essere presentata in carta semplice o spedita in plico, senza busta, raccomandato, con avviso di ricevimento, e deve contenere:

- l'indicazione dei dati anagrafici (nome, cognome, denominazione sociale, luogo e data di nascita, residenza, sede legale, codice fiscale e partita IVA);
- l'indicazione degli elementi identificativi dell'atto o della dichiarazione (ad esempio: estremi di registrazione dell'atto, notaio, data di stipula, repertorio, estremi di presentazione delle dichiarazioni);
- la richiesta di definizione agevolata mediante l'aumento del 25% del valore dichiarato in atto, specificando i beni per i quali si intenda addivenire alla definizione agevolata, il valore degli stessi e i tributi interessati;
- la dichiarazione di non aver ricevuto avviso di accertamento e liquidazione delle imposte o invito al contraddittorio alla data del 31 dicembre 2002;
- la sottoscrizione da parte del contribuente (cfr. il paragrafo 7.2. della circolare n. 12/E).

¹⁷ Il termine del 16 aprile è stato così prorogato con il decreto-legge 7 aprile 2003, n. 59, pubblicato in G.U. n. 82 dell'8 aprile 2003.

Da ciò consegue che, anche nell'ipotesi in cui il contribuente impugni l'avviso di liquidazione relativo all'istanza di condono, deve versare tutte le imposte richieste entro il termine previsto, per evitare che la domanda di definizione perda di efficacia¹⁸.

La definizione come già detto avviene mediante l'integrazione del 25% del valore o l'incremento di valore dichiarato, in considerazione della diversa base imponibile di riferimento ai fini dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale, e nei trasferimenti *mortis causa*, dell'imposta di successione e dell'imposta sostitutiva dell'INVIM, e ai fini, invece, dell'INVIM. Per quanto concerne l'INVIM l'integrazione dell'imposta non ha ad oggetto il valore del bene come per le precedenti imposte, bensì l'incremento di valore del bene. Occorre, tuttavia, ricordare che tale incremento, a seguito della sostituzione dell'INVIM con l'imposta comunale sugli immobili (ICI) a partire dal 1° gennaio 1993, si calcola facendo riferimento al valore finale del bene alla data del 31 dicembre 1992, indipendentemente dal momento in cui si verifica il presupposto impositivo (trasferimenti di immobili per atti fra vivi o *mortis causa* o maturazione del decennio).

Istanza

Allo scopo di agevolare i contribuenti nei loro adempimenti, con la comunicazione di servizio del 27 gennaio 2003, n. 4, l'Agenzia delle Entrate ha diramato un facsimile di istanza corredato di alcune avvertenze. L'utilizzo di tale fac-simile non è obbligatorio, non essendo stata prevista per la domanda di definizione agevolata ai fini delle imposte indirette di cui all'articolo 11, comma 1, l'approvazione di uno specifico modello. E' sufficiente che la domanda sia inviata in carta semplice.

Il modello è stato predisposto in modo da tenere conto della stretta connessione esistente, quanto a presupposto, base imponibile e modalità di pagamento, tra le varie imposte oggetto della sanatoria. Infatti, la definizione agevolata dell'imposta di registro è inscindibile da quella concernente le imposte ipotecaria e catastale, così come la definizione agevolata dell'imposta di successione è inscindibile da quella concernente l'imposta sostitutiva dell'INVIM e le suddette imposte ipocatastali. Tuttavia, per gli atti a titolo oneroso è possibile definire l'imposta INVIM separatamente dalle imposte di registro e ipocatastali¹⁹. In questo senso, nel facsimile di istanza, lì dove si chiede di indicare per quale dei tributi il contribuente intenda chiedere la definizione agevolata, quest'ultimi non vengono elencati singolarmente, ma raggruppati nel seguente modo:

- Imposte di registro, ipotecaria e catastale;
- Imposta INVIM;
- Imposta sulle successioni, ipotecaria, catastale, INVIM o sostitutiva dell'INVIM;
- Imposta sulle donazioni, ipotecaria, catastale ed INVIM.

¹⁸ Cfr. il paragrafo 7.1.6. della circolare n. 12/E.

¹⁹ Cfr. il paragrafo 7.2. della circolare n. 12/E.

Liquidazione e pagamento

Il successivo pagamento delle imposte liquidate dall'Ufficio delle Entrate può essere effettuato presso qualsiasi concessionario della riscossione, banca o posta mediante il Modello F23, utilizzando i medesimi codici già istituiti per ciascun tributo²⁰.

La citata comunicazione di servizio, n. 4, ricorda, inoltre, che avverso l'avviso di liquidazione è ammesso ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale entro 60 giorni dalla data della sua notificazione²¹, mediante notifica all'Ufficio delle Entrate della copia conforme all'originale, oppure mediante consegna o spedizione dell'originale a mezzo plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento²². Il ricorrente, entro 30 giorni dalla proposizione del ricorso, a pena d'innammissibilità, dovrà costituirsi in giudizio mediante deposito, presso la segreteria della Commissione Tributaria adita, dell'originale del ricorso notificato, ovvero di copia del ricorso consegnato o spedito per posta, con fotocopia della ricevuta di deposito o della spedizione per raccomandata a mezzo del servizio postale²³.

Il versamento dei tributi richiesti dall'Ufficio delle Entrate, ha effetti liberatori nei confronti di tutti i soggetti solidalmente obbligati per i medesimi tributi, anche quando l'istanza di condono sia stata presentata e la relativa imposta sia assolta da uno solo di questi coobbligati²⁴.

Nel caso in cui il contribuente decida di non avvalersi della facoltà di presentare istanza, oppure presenti quest'ultima, ma non esegua il pagamento dell'imposta entro 60 giorni dalla notifica dell'avviso di liquidazione, (rendendo inefficace l'istanza), i termini per la rettifica e la liquidazione della maggiore imposta sono prorogati di due anni²⁵.

Tale previsione ha lo scopo di consentire agli uffici locali dell'Agenzia delle Entrate un normale svolgimento dell'attività di accertamento e liquidazione sugli atti, denunce e dichiarazioni per i quali è ammessa la definizione agevolata ai fini delle imposta di registro, ipotecaria, catastale, sulle successioni e donazioni e sull'INVIM. In considerazione del fatto che per le imposte in esame, secondo quanto stabilito dalle rispettive leggi che le disciplinano, l'avviso di rettifica dei valori dichiarati e di liquidazione della maggiore imposta dovuta deve essere notificato a pena di decadenza entro due anni dalla data in cui è stata pagata l'imposta principale²⁶ (fa eccezione unicamente l'INVIM decennale), si determina lo slitta-

²⁰ Cfr. la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate del 12 febbraio 2003, n. 32/E.

²¹ Cfr. artt. 18 e 21 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

²² Cfr. art. 16, commi 2 e 3, art. 20 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

²³ Cfr. art. 22 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

²⁴ Cfr. il paragrafo 7.1.6. della circolare n. 12/E.

²⁵ Cfr. art. 11 della legge 27 dicembre 2002, n. 289.

²⁶ Per quanto concerne l'imposta di registro e l'imposta ipotecaria e catastale, l'avviso di rettifica e di liquidazione viene emesso dall'Ufficio del Registro entro due anni dal pagamento dell'imposta principale e dall'1° gennaio 1996 deve contenere anche la liquidazione della maggiore imposta, con gli interessi e le sanzioni, da effettuare entro 60 giorni dalla notifica dell'avviso stesso (l'art. 76 del Testo Unico dell'imposta di registro approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131). Per quanto concerne, invece, l'imposta sulle successioni... (*segue*)

mento del termine di decadenza dell'azione dell'Amministrazione finanziaria di due ulteriori anni, portandolo a quattro²⁷.

1.1.3. Cause di inapplicabilità della definizione agevolata

Costituisce causa di inapplicabilità della definizione agevolata²⁸, secondo le modifiche apportate al testo della norma dal D.L. 24 dicembre 2002, n. 282, l'avvenuta notifica di un avviso di rettifica e liquidazione della maggiore imposta al 1° gennaio 2003. Pertanto, nell'ipotesi in cui sia stato notificato l'avviso di rettifica e liquidazione prima del 1° gennaio 2003, si deve applicare:

- la definizione prevista dall'articolo 15 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, qualora non siano ancora spirati i termini per la proposizione del ricorso;
- la definizione di cui all'articolo 16, nel caso di lite fiscale pendente.

Con riferimento alla stessa tipologia di atti e denunce sopra indicati qualora il contribuente abbia ricevuto entro il 31 dicembre 2002 un invito al contraddittorio, per il quale alla stessa data non sia ancora intervenuta la definizione ai sensi dell'articolo 11 del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218 si applica l'articolo 15 della legge Finanziaria 2003, poiché tale articolo espressamente detta le regole nel caso sia stato avviato un procedimento di accertamento con adesione.

Nello stesso senso, si segnala che nel fac-simile di istanza diffuso dall'Agenzia delle Entrate si chiede al contribuente di dichiarare di non aver ricevuto alla data

(segue nota 26)

... e donazioni, l'avviso di rettifica dei valori dichiarati e di liquidazione della maggiore imposta dovuta deve essere notificato a pena di decadenza entro due anni dalla data in cui è stata pagata l'imposta principale, la cui liquidazione deve essere notificata al contribuente nel termine massimo di 3 anni dalla data di presentazione della dichiarazione. In caso di omessa presentazione della dichiarazione, il termine di accertamento è di 5 anni dal termine per la presentazione della dichiarazione omessa (artt. 27 e 60 del Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni approvato con D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346). I termini di decadenza dell'azione dell'Amministrazione finanziaria nel caso dell'INVIM differiscono a seconda che si tratti di INVIM ordinaria o decennale e sono specificatamente elencati nell'art. 20 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643. In particolare, se l'Ufficio ritiene non veritiera la denuncia, può rettificarla:

- entro 2 anni dal pagamento per l'INVIM ordinaria nel caso di cessione, successione o donazione, che deve avvenire al massimo entro 3 anni dalla data di presentazione della dichiarazione;
- entro 3 anni dalla presentazione della dichiarazione per l'INVIM decennale;
- entro il 31 dicembre del 4° anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione nel caso di cessioni soggette ad IVA;
- entro 5 anni nel caso di omessa dichiarazione.

27 Cfr. il paragrafo 7.3. della circolare n. 12/E.

28 Nella versione originaria dell'articolo si prevedeva, infatti, genericamente che non fosse stato precedentemente notificato un avviso di rettifica e di liquidazione della maggiore imposta, non fornendo in tal modo una chiara indicazione della data cui fare riferimento ai fini dell'individuazione degli atti ancora sanabili. Pertanto, l'Amministrazione finanziaria ha opportunamente stabilito sin dalla circolare del 15 gennaio 2003 n. 3/E quale spartiacque temporale per poter usufruire del regime di favore in questione la data di entrata in vigore della presente legge (1° gennaio 2003) e non quella di presentazione dell'istanza del contribuente (16 marzo 2003, divenuta successivamente 16 aprile 2003). Tenuto conto che se si riferisse il termine a quest'ultima data gli atti per i quali l'avviso di accertamento fosse notificato prima, ma dopo l'entrata in vigore della legge in commento (1° gennaio 2003 ai sensi del comma 3, dell'articolo 95) sarebbero esclusi dalla definizione agevolata stabilita dall'articolo 11, comma 1, nonché dalla definizione degli accertamenti prevista dal successivo articolo 15, della legge finanziaria 2003. Tutto ciò è stato, peraltro, ribadito nel paragrafo 7.1.4. dalla successiva e più volte menzionata circolare del 21 febbraio 2003, n. 12/E.

del 1° gennaio 2003, avvisi di rettifica e liquidazione della maggiore imposta e inviti al contraddittorio.

Va da sé che non assumono alcun rilievo ai fini della definizione agevolata gli eventuali avvisi di rettifica e liquidazione o gli inviti al contraddittorio notificati dopo il 1° gennaio 2003. In tal caso, rimane comunque ferma la possibilità per il contribuente di avvalersi della disciplina di sanatoria, adottando le modalità di definizione prima illustrate.

1.2. Definizione agevolata delle violazioni relative all'applicazione delle agevolazioni tributarie

Come evidenziato nel precedente paragrafo, la disciplina dell'articolo 11, comma 1, consente al contribuente di definire ai fini delle imposte indirette i valori dichiarati soggetti ad accertamento. Il successivo comma 1-*bis* del medesimo articolo 11, della legge 27 dicembre 2002, n. 289 consente di ottenere analoga definizione con riferimento alle maggiori imposte indirette applicabili nel caso in cui il contribuente si sia avvalso, senza averne diritto, di un regime fiscale agevolativo per gli atti, scritture, denunce e dichiarazioni soggette ad imposta. Più precisamente, la norma consente di sanare le violazioni connesse all'applicazione, con agevolazioni tributarie, delle imposte di registro, ipotecaria, catastale, sulle successioni e donazioni e sull'incremento di valore degli immobili su atti, scritture, denunce e dichiarazioni, per le quali:

- fin dall'origine non sussistevano i requisiti previsti dalla legge per fruire dell'agevolazione richiesta;
- successivamente si è verificata una causa di decadenza dai benefici.

La definizione è ammessa dietro pagamento delle maggiori imposte, senza sanzioni e interessi, risultanti dalla differenza dell'importo dell'imposta calcolato tenendo conto delle suddette agevolazioni e quello dovuto se le agevolazioni non si fossero applicate.

1.2.1. Ambito oggettivo

In mancanza di specificazione della norma deve ritenersi che la definizione operi per ogni tipo di agevolazione tributaria applicata su atti pubblici formati, scritture private autenticate, scritture private registrate *entro la data del 30 novembre 2002*, nonché denunce e dichiarazioni presentate entro la medesima data. A titolo esemplificativo, rientrano nell'ambito oggettivo della definizione agevolata le violazioni afferenti agevolazioni tributarie di larga fruizione, quali:

- l'agevolazione "prima casa"²⁹;
- le agevolazioni per la piccola proprietà contadina;
- le agevolazioni per gli imprenditori agricoli;
- il regime fiscale di favore per i beni culturali.

²⁹ Si fa espresso riferimento a tale agevolazione nel paragrafo 7.1.5. della circolare n. 12/E.

L'agevolazione "prima casa" è prevista per gli atti a titolo oneroso che comportano il trasferimento della proprietà o della nuda proprietà, abitazione, uso e usufrutto relativi ad un'unità immobiliare non avente le caratteristiche di abitazione di lusso³⁰. I soggetti che acquistano una "prima casa" beneficiano di un regime fiscale agevolato. Se il venditore dell'immobile non è soggetto ad IVA, è prevista l'applicazione dell'imposta di registro nella misura ridotta del 3%³¹, in luogo di quella

30 Secondo quanto stabilito dal D.M. 2 agosto 1969, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969.

31 L'articolo 1, comma 1, quinto periodo, della tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, Testo Unico dell'imposta di registro, stabilisce nella nota II-*bis* che:

"Ai fini dell'applicazione dell'aliquota del 3% gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di case di abitazione non di lusso e agli atti traslativi o costitutivi della nuda proprietà, dell'usufrutto, dell'uso e dell'abitazione relativi alle stesse, devono ricorrere le seguenti condizioni:

- a) che l'immobile sia ubicato nel territorio del comune in cui l'acquirente ha o stabilisca entro diciotto mesi dall'acquisto la propria residenza o, se diverso, in quello in cui l'acquirente svolge la propria attività ovvero, se trasferito all'estero per ragioni di lavoro, in quello in cui ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui dipende ovvero, nel caso in cui l'acquirente sia cittadino italiano emigrato all'estero, che l'immobile sia acquistato come prima casa sul territorio italiano. La dichiarazione di voler stabilire la residenza nel comune ove è ubicato l'immobile acquistato deve essere resa, a pena di decadenza, dall'acquirente nell'atto di acquisto;
- b) che nell'atto di acquisto l'acquirente dichiari di non essere titolare esclusivo o in comunione con il coniuge dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del comune in cui è situato l'immobile da acquistare;
- c) che nell'atto di acquisto l'acquirente dichiari di non essere titolare, neppure per quote, anche in regime di comunione legale su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni di cui al presente articolo ovvero di cui all'articolo 1 della legge 22 aprile 1982, n. 168, all'articolo 2 del decreto-legge 7 febbraio 1985, n. 12, convertito, con modificazioni, dalla legge 5 aprile 1985, n. 118, all'articolo 3, comma 2, della legge 31 dicembre 1991, n. 415, all'articolo 5, commi 2 e 3, dei decreti-legge 21 gennaio 1992, n. 14, 20 marzo 1992, n. 237, e 20 maggio 1992, n. 293, all'articolo 2, commi 2 e 3, del decreto-legge 24 luglio 1992, n. 348, all'articolo 1, commi 2 e 3, del decreto-legge 24 settembre 1992, n. 388, all'articolo 1, commi 2 e 3, del decreto-legge 24 novembre 1992, n. 455 all'articolo 1, comma 2, del decreto-legge 23 gennaio 1993, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 1993, n. 75 e all'articolo 16 del decreto-legge 22 maggio 1993, n. 155, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 luglio 1993, n. 243.

In caso di cessioni soggette ad imposta sul valore aggiunto le dichiarazioni di cui alle lettere a), b) e c) del comma 1, comunque riferite al momento in cui si realizza l'effetto traslativo possono essere effettuate, oltre che nell'atto di acquisto, anche in sede di contratto preliminare.

Le agevolazioni di cui al comma 1, sussistendo le condizioni di cui alle lettere a), b) e c) del medesimo comma 1, spettano per l'acquisto, anche se con atto separato, delle pertinenze dell'immobile di cui alla lettera a). Sono ricomprese tra le pertinenze, limitatamente ad una per ciascuna categoria, le unità immobiliari classificate o classificabili nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, che siano destinate a servizio della casa di abitazione oggetto dell'acquisto agevolato.

In caso di dichiarazione mendace, o di trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito degli immobili acquistati con i benefici di cui al presente articolo prima del decorso del termine di cinque anni dalla data del loro acquisto, sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria, nonché una sovrattassa pari al 30% delle stesse imposte. Se si tratta di cessioni soggette all'imposta sul valore aggiunto, l'Ufficio del Registro presso cui sono stati registrati i relativi atti deve recuperare nei confronti degli acquirenti una penalità pari alla differenza fra l'imposta calcolata in base all'aliquota applicabile in assenza di agevolazioni e quella risultante dall'applicazione dell'aliquota agevolata, aumentata del 30%. Sono dovuti gli interessi di mora di cui al comma 4, dell'articolo 55 del presente Testo Unico. Le predette disposizioni non si applicano nel caso in cui il contribuente, entro un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con i benefici di cui al presente articolo, proceda all'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale".

ordinaria pari al 7%, nonché delle imposte ipotecaria e catastale in misura fissa³², invece delle misure proporzionali rispettivamente del 2% e dell'1%.

Per quanto concerne, invece, le agevolazioni per la piccola proprietà contadina, l'articolo 1 della legge 6 agosto 1954, n. 604 prevede che siano esenti dalla imposta di bollo e soggetti alla normale imposta di registro ridotta ad un decimo ed alla imposta ipotecaria in misura fissa gli atti³³ posti in essere per la formazione o per l'arrotondamento della piccola proprietà contadina, quando ricorrono le condizioni e i requisiti previsti dall'art. 2 della suddetta legge³⁴.

Le disposizioni agevolative per l'imprenditoria in agricoltura sono quelle previste per gli atti traslativi stipulati da imprenditori agricoli a titolo principale o da associazioni o società cooperative di cui agli articoli 12 e 13 della legge 9 maggio 1975, n. 153, per le quali si applica ai fini dell'imposta di registro un'aliquota dell'8%³⁵,

32 Ai sensi dell'art. 69, comma 3, della legge 21 novembre 2000, n. 342 le imposte ipotecaria e catastale sono applicate nella misura fissa anche in relazione ai trasferimenti della proprietà di case di abitazione non di lusso e alla costituzione o al trasferimento di diritti immobiliari relativi alle stesse, derivanti da successioni o donazioni, quando, in capo al beneficiario ovvero, in capo ad almeno uno di essi, sussistono i requisiti e le condizioni previste in materia di acquisto della prima abitazione dall'articolo 1, comma 1, quinto periodo, della tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

33 Gli atti considerati sono i seguenti:

- 1) atti di compravendita;
- 2) atti di permuta, quando per ambedue i permutanti l'atto sia posto in essere esclusivamente per l'arrotondamento della piccola proprietà contadina;
- 3) atti di concessione di enfiteusi, di alienazione del diritto dell'enfiteuta e di affrancazione del fondo enfiteutico, nonché gli atti di alienazione del diritto ad usi collettivi inerenti alla piccola proprietà acquistata;
- 4) atti di affitto e compartecipazione a miglioria, con parziale cessione del fondo migliorato all'affittuario o compartecipante;
- 5) atti con i quali i coniugi ovvero i genitori e i figli acquistano separatamente ma contestualmente l'usufrutto e la nuda proprietà;
- 6) atti con i quali il nudo proprietario o l'usufruttuario acquista, rispettivamente, l'usufrutto o la nuda proprietà.

34 Le predette agevolazioni tributarie sono applicabili quando:

- 1) l'acquirente, il permutante o l'enfiteuta sia persona che dedica abitualmente la propria attività manuale alla lavorazione della terra;
- 2) il fondo venduto, permutato o concesso in enfiteusi sia idoneo alla formazione o all'arrotondamento della piccola proprietà contadina e, in ogni caso, in aggiunta a eventuali altri fondi posseduti a titolo di proprietà od enfiteusi dall'acquirente o comunque dagli appartenenti al suo nucleo familiare, non ecceda di oltre un decimo la superficie corrispondente alla capacità lavorativa dei membri contadini del nucleo familiare stesso;
- 3) l'acquirente, il permutante o l'enfiteuta nel biennio precedente all'atto di acquisto o della concessione in enfiteusi non abbia venduto altri fondi rustici oppure abbia venduto appezzamenti di terreno la cui superficie complessiva non sia superiore ad un ettaro, con una tolleranza del 10% salvo casi particolari da esaminarsi dall'ispettore provinciale dell'agricoltura in modo da favorire soprattutto la formazione di organiche aziende agricole familiari.

35 Secondo quanto indicato nella nota I dell'articolo 1, comma 1, quinto periodo, della tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, Testo Unico dell'imposta di registro: "Per gli atti traslativi stipulati da imprenditori agricoli a titolo principale o da associazioni o società cooperative di cui agli artt. 12 e 13 della legge 9 maggio 1975, n. 153, ai fini dell'applicazione dell'aliquota dell'8%, l'acquirente deve produrre al pubblico ufficiale rogante la certificazione della sussistenza dei requisiti in conformità a quanto disposto dall'art. 12 della legge 9 maggio 1975, n. 153. Il beneficio predetto è esteso altresì agli acquirenti che dichiarino nell'atto di trasferimento di voler conseguire i sopra indicati requisiti e che entro il triennio producano la stessa certificazione; qualora al termine del triennio non sia stata prodotta la documentazione prescritta l'Ufficio del Registro competente provvede al recupero della differenza d'imposta. Si decade dal beneficio nel caso di destinazione dei terreni, o delle relative pertinenze, diversa dall'uso agricolo che avvenga entro dieci anni dal trasferimento. Il mutamento di destinazione deve essere comunicato entro un anno ... *(segue)*"

in luogo di quella dovuta del 15% nel caso in cui il trasferimento avesse per oggetto terreni agricoli e relative pertinenze a favore di soggetti diversi dagli imprenditori agricoli a titolo principale o di associazioni o società cooperative ai sensi dei predetti articoli. Sono presenti ulteriori disposizioni agevolative in relazione ai giovani imprenditori agricoli previste dalla legge 15 dicembre 1998, n. 441, sulla diffusione e la valorizzazione dell'imprenditoria giovanile in agricoltura, che dispone nell'art. 14 che: "Al fine di favorire la continuità dell'impresa agricola, anche se condotta in forma di società di persone, gli atti relativi ai beni costituenti l'azienda, ivi compresi i fabbricati, le pertinenze, le scorte vive e morte e quant'altro strumentale all'attività aziendale oggetto di successione o di donazione tra ascendenti e discendenti entro il terzo grado sono esenti dall'imposta sulle successioni e donazioni, dalle imposte catastali, di bollo e dall'INVIM e soggetti alle sole imposte ipotecarie in misura fissa³⁶".

A titolo indicativo, sussiste un regime fiscale di favore anche per i beni culturali per il quale, qualora il trasferimento abbia ad oggetto immobili di interesse storico, artistico e archeologico soggetti alla legge 1° giugno 1939, n. 1089³⁷ e l'acquirente rispetti l'obbligo della loro conservazione e protezione, si applica un'imposta di registro con aliquota ridotta pari al 3%³⁸ secondo quanto previsto dall'articolo 1, comma 1, quinto periodo, della tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, Testo Unico dell'imposta di registro e le imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale del 2% e del 10 per mille, stabilite, rispettivamente, dall'art. 1, Tariffa allegata al D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, Testo Unico delle imposte ipo-

(segue nota 35)

... all'Ufficio del Registro competente. In caso di omessa denuncia si applica una soprattassa pari alla metà della maggior imposta dovuta in dipendenza del mutamento della destinazione. Nei casi in cui si procede al recupero della differenza di imposta sono dovuti gli interessi di mora di cui al comma 4, dell'art. 55 del Testo Unico con decorrenza dal momento del pagamento dell'imposta principale ovvero, in caso di mutamento di destinazione, da tale ultimo momento."

36 I soggetti interessati sono:

- a) coltivatori diretti ovvero imprenditori agricoli a titolo principale, che non hanno ancora compiuto i quaranta anni, iscritti alle relative gestioni previdenziali, o a condizione che siiscrivano entro tre anni dal trasferimento;
- b) giovani che non hanno ancora compiuto i quaranta anni a condizione che acquisiscano la qualifica di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo a titolo principale entro ventiquattro mesi dal trasferimento, iscrivendosi alle relative gestioni previdenziali entro i successivi due anni.

Tali soggetti per poter fruire dell'agevolazione in esame sono obbligati a coltivare o condurre direttamente i fondi rustici per almeno sei anni.

37 Le disposizioni della presente legge sono state abrogate dall'art. 166, comma 1, D.Lgs. 29 ottobre 1999, n. 490. Per la nuova disciplina, si vedano gli artt. 1 e segg. del D.Lgs. 29 ottobre 1999, n. 490.

38 Nella nota II) dell'articolo 1, comma 1, quinto periodo, della tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, Testo Unico dell'imposta di registro si dispone che: "Ai fini dell'applicazione dell'aliquota del 3% la parte acquirente:

- a) ove già sussista il vincolo previsto dalla legge 1° giugno 1939, n. 1089, per i beni culturali dichiarati, deve dichiarare nell'atto di acquisto gli estremi del vincolo stesso in base alle risultanze dei registri immobiliari;
- b) qualora il vincolo non sia stato ancora imposto deve presentare, contestualmente all'atto da registrare, una attestazione, da rilasciarsi dall'amministrazione per i beni culturali e ambientali, da cui risulti che è in corso la procedura di sottoposizione dei beni al vincolo. L'agevolazione è revocata nel caso in cui, entro il termine di due anni decorrente dalla data di registrazione dell'atto, non venga documentata l'avvenuta sottoposizione del bene al vincolo.

tecaria e catastale e dall'articolo 10, comma 1, del medesimo decreto legislativo³⁹. Sulla base di quanto indicato dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 19/E del 27 marzo 2003⁴⁰ sono, altresì, comprese nell'ambito oggettivo della disposizione le agevolazioni concernenti l'acquisto di immobili siti in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati. I trasferimenti di tali beni sono soggetti all'imposta di registro dell'1% e alle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa, se l'utilizzazione edificatoria dell'area avviene entro 5 anni dal trasferimento⁴¹. Tutti gli altri tributi dovuti per i trasferimenti in questione (Iva, imposta di bollo, ecc.) si applicano ordinariamente⁴². La suddetta circolare afferma anche l'estensione dell'applicazione della norma alle agevolazioni per l'acquisto di immobili compresi in piani di recupero e per l'acquisto in esenzione da IVA di fabbricati di civile abitazione da parte di imprese in compravendita⁴³.

Pertanto, coloro che hanno beneficiato indebitamente delle predette o di altre agevolazioni agevolazioni fiscali in assenza di una o più condizioni e requisiti previsti per la loro applicazione possono sanare la loro posizione rinunciando alle agevolazioni e pagando la maggiore imposta dovuta, senza applicazione di interessi e sanzioni.

1.2.2. Modalità di definizione

Per accedere alla definizione agevolata delle violazioni connesse all'applicazione di agevolazioni tributarie il contribuente è tenuto a presentare un'apposita istanza con contestuale dichiarazione di non voler beneficiare delle agevolazioni precedentemente richieste all'Ufficio delle Entrate presso cui è stata eseguita la formalità oggetto di definizione.

L'istanza va presentata *entro il 16 maggio 2003*⁴⁴.

Istanza

Come per le istanze di definizione agevolata prodotte ai sensi dell'articolo 11, comma 1, anche per quelle presentate ai sensi del comma 1-*bis* l'Agenzia delle Entrate con la comunicazione di servizio del 13 marzo 2003, n. 10⁴⁵, ha predisposto un fac-simile di istanza di definizione agevolata, che tiene conto dei chiarimenti forniti dalla citata circolare n. 12/E ed il cui utilizzo non è obbligatorio.

³⁹ Le vulture catastali sono soggette all'imposta del 10 per mille sul valore dei beni immobili o dei diritti reali immobiliari determinato a norma dell'art. 2 del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, Testo Unico delle imposte ipotecarie e catastale.

⁴⁰ Cfr. il quesito n. 25 della citata circolare.

⁴¹ Si veda, a tal proposito, l'articolo 33, comma 3 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, c.d. legge finanziaria 2001.

⁴² La circolare dell'Agenzia delle Entrate del 31 gennaio 2002, n. 11/E, infatti, afferma che: "Per completezza e ad ogni buon fine, è il caso di aggiungere che, essendo espressamente oggetto di agevolazione soltanto l'imposta di registro e le imposte ipotecarie e catastale, tutti gli altri tributi dovuti per i trasferimenti in questione (Iva, imposta di bollo, ecc.), si applicano ordinariamente".

⁴³ Si veda il già menzionato quesito n. 25 della circolare n. 19/E.

⁴⁴ Il termine del 16 aprile è stato così prorogato con il decreto-legge 7 aprile 2003, n. 59, pubblicato in G.U. n. 82 dell'8 aprile 2003.

⁴⁵ Nella comunicazione si fa espresso riferimento alle quattro fattispecie di agevolazioni tributarie indicate nel precedente paragrafo.

Circa le modalità di predisposizione della richiesta vale quanto precisato a proposito della definizione agevolata dei valori ai fini delle imposte indirette.

Liquidazione e pagamento

Successivamente alla presentazione della domanda di definizione, le maggiori imposte calcolate dagli Uffici delle Entrate, devono essere versate entro 60 giorni dalla notifica dell'apposito avviso di liquidazione, presso qualsiasi concessionario della riscossione, banca o posta, utilizzando il modello F23 allegato all'avviso di liquidazione⁴⁶.

Anche in questo caso la definizione agevolata conseguente al versamento della maggiori imposte richieste dall'ufficio, esplica efficacia nei confronti di tutti i soggetti obbligati al pagamento anche quando l'istanza di definizione sia stata presentata e il pagamento del tributo sia stato assolto da uno soltanto dei coobbligati (ad esempio, per l'imposta ipotecaria i soggetti individuati dall'art. 11, comma 2, del D. Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347).

Il contribuente, qualora impugni secondo le stesse modalità già descritte per la definizione agevolata dei valori, l'avviso di liquidazione deve comunque versare le imposte richieste entro il suddetto termine di 60 giorni, per evitare che la domanda di definizione agevolata perda efficacia. L'omesso pagamento entro il termine indicato determina l'inefficacia della istanza di definizione e autorizza l'Ufficio a richiedere le imposte nella misura ordinaria con l'applicazione d'interessi e delle eventuali sanzioni.

La proroga di due anni dei termini dell'azione di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria opera, anche per le violazioni relative all'applicazione, con agevolazioni tributarie, delle imposte su atti, scritture, denunce e dichiarazioni per le quali è ammessa la definizione agevolata di cui al comma 1-*bis*⁴⁷.

Da ciò consegue che, nel caso in cui il contribuente decida di non avvalersi della facoltà di presentare istanza, oppure presenti quest'ultima, ma non esegua il pagamento dell'imposta entro 60 giorni dalla notifica dell'avviso di liquidazione, rendendola inefficace, i termini per la rettifica e la liquidazione della maggiore imposta vengono prorogati di due anni⁴⁸.

⁴⁶ Qualora, invece, si utilizzi il modello reperibile presso la banca o la posta per il versamento, è necessario ricopiare integralmente i dati contenuti nel modello F23, ponendo particolare attenzione al codice della causale del versamento, al codice dell'Ufficio e al numero di riferimento.

⁴⁷ Cfr. il paragrafo 7.3. della circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 12/E.

⁴⁸ In questo senso si è espressa l'Agenzia delle Entrate, secondo la quale: "tale proroga, pur non essendo espressamente prevista al comma 1-*bis*, per interpretazione logico-sistematica e teleologica, si estende all'ipotesi dello stesso comma. Infatti, la norma stabilisce genericamente la proroga " *Per gli stessi tributi, qualora l'istanza non sia stata presentata o, ai sensi del comma 3 sia priva di effetti ...*". Orbene, il comma 1-*bis*, rinviando alle previsioni del comma 1, permette di individuare con chiarezza i tributi interessati dalla definizione agevolata delle violazioni del regime di favore degli stessi. Inoltre, i criteri e le modalità per fruire del condono sono analoghi per la definizione dei valori e per le violazioni alle disposizioni agevolative. Tutto ciò comporta che la proroga dei termini opera per entrambe le fattispecie di condono".

Sul punto, può in effetti rilevarsi che la disposizione del comma 1 rappresenta una proroga dei termini di decadenza per gli accertamenti d'imposta, introdotta in deroga alle norme dello Statuto del contribuente (art. 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212). Può pertanto sostenersi che il carattere eccezionale della deroga non consentirebbe l'estensione in via analogica alla definizione agevolata di cui al comma 1-*bis*.

1.2.3. Cause di inapplicabilità della definizione agevolata

Non possono accedere alla definizione coloro ai quali sia stato notificato alla data del 1° gennaio 2003 un avviso di rettifica e liquidazione delle maggiori imposte per diniego o decadenza delle agevolazioni tributarie. Nell'ipotesi in cui a tale data risulti notificato l'avviso di rettifica e liquidazione per il recupero della differenza di imposta, trova applicazione:

- la definizione prevista dal successivo art. 15 della legge 289/2002, qualora non siano ancora decorsi i termini per proporre ricorso;
- la definizione di cui all'art. 16, nel caso di lite fiscale pendente.

Anche in questo caso nessun rilievo hanno gli avvisi di rettifica e liquidazione notificati in data successiva al 1° gennaio 2003.

1.3. Concorso tra le due fattispecie di definizione agevolata previste dall'articolo 11, commi 1 e 1-bis

Le istruzioni dell'Agenzia delle Entrate non fanno cenno all'ipotesi di concorso tra le due fattispecie di definizioni agevolate oggetto di approfondimento nei precedenti paragrafi, previste dall'articolo 11, commi 1 e 1-bis, della legge finanziaria 2003.

Potrebbe essere il caso di un contribuente che abbia stipulato un atto pubblico di compravendita per un immobile, regolarmente registrato nei termini; il valore dichiarato dell'immobile, in quanto inferiore a quello determinabile in via automatica, sia soggetto ad accertamento; l'imposta di registro sia stata applicata nella misura ridotta del 3%, per agevolazione "prima casa". Alla data del 1° gennaio 2003 non sia stato ancora notificato avviso di rettifica e liquidazione.

Si ritiene che nella fattispecie il contribuente interessato abbia facoltà di avvalersi di entrambe le forme di definizione. Tenuto conto che le istanze di definizione non hanno un contenuto obbligatorio, ove sussista interesse ad attivare entrambe le sanatorie, pare possibile venga presentata una sola istanza di definizione che faccia riferimento alle due sanatorie richieste.

2. PROROGA DEI TERMINI

L'articolo 11, comma 4, della legge 27 dicembre 2002, n. 289 prevede che non siano dovute sanzioni ed interessi, qualora alla data del 1° gennaio 2003 siano decorsi i termini per la registrazione degli atti o scritture e per la presentazione delle denunce o dichiarazioni, ovvero per l'esecuzione dei versamenti annuali di cui all'art. 17, comma 3, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 relativi al pagamento dell'imposta di registro dovuta per le annualità successive alla prima dei contratti di locazione e sublocazione di immobili urbani di durata pluriennale, e si provveda al

pagamento dei tributi dovuti ed all'adempimento delle formalità omesse *entro il 16 maggio 2003*⁴⁹.

2.1. Ambito oggettivo

Rientrano nella previsione gli atti, le scritture, le denunce e le dichiarazioni per i quali alla data del 1° gennaio 2003 risulti omessa la formalità della registrazione o la presentazione (ed il pagamento della relativa imposta). Sono esclusi, invece, quelli già presentati agli uffici entro il 31 dicembre 2002.

La disposizione in esame non fornisce un'espressa indicazione dei tributi per i quali è possibile adempiere alle suddette omesse formalità senza corresponsione di sanzioni ed interessi. A tal proposito, l'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 12/E⁵⁰, ha chiarito che, in virtù della genericità della disposizione, la definizione agevolata non riguarda soltanto le imposte di registro, ipotecaria, catastale, sulle successioni e donazioni, sull'incremento di valore degli immobili - indicate nella rubrica -, ma anche gli altri tributi indiretti per i quali è prevista la presentazione di una dichiarazione o denuncia. Sono tali, ad esempio, l'imposta sostitutiva delle imposte di registro, di bollo, ipotecaria e catastale e delle tasse sulle concessioni governative, dovuta per le operazioni di finanziamento a medio e lungo termine⁵¹, il bollo pagato in modo virtuale⁵², l'imposta sulle assicurazioni⁵³.

L'Agenzia del Territorio, dal canto suo, ha precisato che rientrano nella sanatoria anche le tasse ipotecarie, nonché i tributi speciali catastali⁵⁴.

A titolo indicativo, per quanto concerne l'imposta di registro la riapertura dei termini per l'adempimento delle formalità omesse può riguardare:

- gli atti soggetti a registrazione in termine fisso, indicati nella parte prima della tariffa allegata al Testo Unico dell'imposta di registro di cui al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, non presentati per la registrazione entro 20 giorni dalla data dell'atto, elevati a 30 se si tratta di contratti di locazione e sublocazione di immobili urbani di durata pluriennale⁵⁵, a condizione che tali termini fossero già decorsi alla data di entrata in vigore della legge (1° gennaio 2003);

⁴⁹ Il termine del 16 aprile è stato così prorogato con il decreto-legge 7 aprile 2003, n. 59, pubblicato in G.U. n. 82 dell'8 aprile 2003.

⁵⁰ Cfr. il paragrafo 7.4. della circolare n. 12/E.

⁵¹ Si vedano gli artt. 15 e ss. del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601.

⁵² Si veda l'articolo 15 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642.

⁵³ Si veda la legge 29 ottobre 1961, n. 1216.

⁵⁴ Cfr. la circolare dell'Agenzia del Territorio del 17 marzo 2003, n. 1/T.

⁵⁵ La sanzione amministrativa prevista per chi omette la richiesta di registrazione degli atti e dei fatti rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta oscilla tra il 120% e il 240% dell'imposta dovuta (art. 69 del D.P.R. n. 131 del 1986).

- le denunce di eventi successivi alla registrazione non presentate entro 20 giorni (termine elevato a 60 giorni se l'evento dedotto in condizione è connesso alla nascita o alla sopravvivenza di una persona) ai sensi dell'art. 19 del Testo Unico⁵⁶, e cioè, in particolare, quella di avveramento della condizione sospensiva apposta ad un atto o di esecuzione prima dell'avveramento della condizione (art. 27), o quella con cui si comunica la determinazione definitiva del corrispettivo quando nel contratto sia stato indicato un corrispettivo provvisorio (art. 35), oppure quella con cui si comunica la fissazione della durata di un contratto, quando questo sia stato stipulato a tempo indeterminato o con patto di proroga tacita (art. 36);
- il mancato pagamento dell'imposta di registro dovuta per le annualità successive alla prima dei contratti di locazione e sublocazione di immobili urbani di durata pluriennale⁵⁷, che si assolve annualmente sull'ammontare del canone relativo a ciascun anno secondo quanto previsto dall'art. 17, comma 3, del D.P.R. n. 131 del 1986;

per quanto concerne, invece, le altre imposte indirette i seguenti casi:

- l'omessa presentazione della dichiarazione di successione entro sei mesi dalla data di apertura della successione all'Ufficio del Registro o delle Entrate del luogo di ultima residenza del defunto (salvo i casi specificamente elencati nell'art. 31 del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346);
- l'omessa indicazione di alcuni cespiti ereditari di cui all'articolo 29, comma 1, lettera c) del D.Lgs. n. 346/1990 (dichiarazione incompleta), per i quali si sarebbe dovuto presentare una dichiarazione integrativa⁵⁸;
- l'omessa presentazione della dichiarazione ai fini INVIM⁵⁹ prevista dall'articolo 18 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643 entro i termini previsti per la registrazione dell'atto di alienazione a titolo oneroso o dell'acquisto a titolo gratuito o nel caso di acquisto per usucapione entro i 60 giorni da quando la sentenza dichiarativa di quest'ultimo è passata in giudicato e quelli in cui,

⁵⁶ Si applica, anche per l'omessa presentazione delle denunce previste dall'articolo 19, la medesima sanzione disposta dall'articolo 69 per l'omissione della richiesta di registrazione.

⁵⁷ La sanzione prevista per l'omesso versamento dell'imposta di registro relativa ad annualità successive alla prima è pari al 30% dell'importo non versato. La stessa è dovuta anche in caso di omesso versamento dell'imposta di registro per le annualità successive alla quarta, in caso di proroga tacita.

⁵⁸ Ai sensi dell'articolo 28, comma 6, del Testo Unico dell'imposta sulle successioni e donazioni, approvato con D.P.R. 31 ottobre 1990, n. 346, se dopo la presentazione della dichiarazione sopravviene un evento che dà luogo a mutamento della devoluzione dell'eredità o del legato ovvero ad applicazione dell'imposta in misura superiore, i soggetti obbligati, anche se per effetto di tale evento, devono presentare dichiarazione sostitutiva o integrativa. L'ipotesi di mancata presentazione di questa dichiarazione integrativa può, quindi, in virtù dell'espresso obbligo sancito dal predetto articolo essere considerata un caso di omesso adempimento di formalità. Si veda in questo senso la circolare Assonime del 31 gennaio 2003, n. 6.

Per chi omette di presentare la dichiarazione della successione o la dichiarazione integrativa è stabilita una sanzione amministrativa tra il 120% e il 240% dell'imposta liquidata o riliquidata d'ufficio, se non è dovuta imposta, invece, una sanzione amministrativa che va da 258 euro a 1.032 euro secondo quanto disposto dall'articolo 50 del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346.

⁵⁹ Si applica una sanzione amministrativa che va dal 120% al 240% dell'imposta dovuta ai sensi dell'articolo 23, comma 1, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643.

pur essendo stata presentata tale dichiarazione, sia stata omessa l'indicazione dei dati e degli elementi rilevanti per la determinazione dell'imponibile⁶⁰;

- l'omessa presentazione della dichiarazione delle somme sulle quali si commisura l'imposta sostitutiva delle imposte di registro, di bollo, ipotecaria e catastale e delle tasse sulle concessioni governative, dovuta dai soggetti che effettuano le operazioni di finanziamento a medio e lungo termine indicate dagli artt. 15 e 16 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, entro tre mesi dalla chiusura dell'esercizio.

2.2. Modalità di definizione

Per poter beneficiare della proroga occorre che il contribuente provveda al versamento di tutti i tributi dovuti alla registrazione o alla presentazione di dichiarazioni e denunce, *entro la data del 16 maggio 2003*⁶¹. Non sono conseguentemente dovuti i tributi eventualmente richiesti dagli uffici con la notifica di un avviso di liquidazione⁶².

L'Amministrazione finanziaria, a tal proposito, ha fornito il seguente esempio: nel caso in cui al 1° gennaio 2003 risulti omessa la dichiarazione di una successione, apertasi nell'anno 1999, per la stessa il contribuente non deve sanzioni ed interessi se, entro il 16 maggio 2003 presenta la relativa dichiarazione e paga i tributi successori per i quali è prevista l'autoliquidazione da parte dello stesso contribuente, quali: l'imposta ipotecaria e catastale, l'imposta di bollo, le tasse ipotecarie e l'imposta sostitutiva dell'INVIM ai sensi dell'articolo 11 del D.L. 28 marzo 1997, n. 79, convertito dalla legge 28 maggio 1997, n. 140, in quanto l'imposta sulle successioni si corrisponde unicamente in base a quanto riportato nell'avviso di liquidazione notificato dall'ufficio, che ha calcolato tale imposta a seguito delle risultanze della dichiarazione di successione presentata dal contribuente⁶³.

I versamenti effettuati – che corrispondono a quanto avrebbe dovuto pagato in via principale al momento della registrazione degli atti o delle scritture e della presentazione delle dichiarazioni o delle denunce - non precludono l'eventuale ulteriore attività di accertamento da parte degli Uffici delle Entrate.

⁶⁰ E' prevista la sanzione amministrativa dal 100% al 200% dell'imposta o della maggiore imposta dovuta di cui all'articolo 23, comma 2, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643.

⁶¹ Il termine del 16 aprile è stato così prorogato con il decreto-legge 7 aprile 2003, n. 59, pubblicato in G.U. n. 82 dell'8 aprile 2003.

⁶² Cfr. il paragrafo 7.4. della circolare n. 12/E.

⁶³ L'esempio è riportato nel paragrafo 6.4. della circolare dell'Agenzia delle Entrate del 15 gennaio 2003, n. 3/E, abrogata dalla successiva circolare del 21 febbraio 2003, n. 12/E.

2.3. Cause di inapplicabilità

Dalla lettura della norma non emergono cause di inapplicabilità della disposizione prevista dall'articolo 11, comma 4, della legge Finanziaria 2003 e la riapertura dei termini è disposta per tutti gli atti, le scritture, le denunce e le dichiarazioni per i quali alla data del 1° gennaio 2003 risulta omessa la formalità della registrazione o la stessa presentazione e per i versamenti annuali di cui all'art. 17, comma 3, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 per i quali alla medesima data risulti omesso il pagamento.

Normativa e prassi collegata:

- Legge 27 dicembre 2002, n. 289, articolo 11;
- Decreto-legge 7 aprile 2003, n. 59;
- Circolare Agenzia delle Entrate del 21 febbraio 2003, n. 12/E;
- Circolare Agenzia del Territorio del 17 marzo 2003, n. 1/T;
- Circolare Agenzia delle Entrate del 27 marzo 2003, n. 19/E;
- Risoluzione Agenzia delle Entrate del 12 febbraio 2003, n. 32/E;
- Risoluzione Agenzia delle Entrate del 26 marzo 2003, n. 74/E;
- Comunicazione di servizio dell'Agenzia delle Entrate del 27 gennaio 2003, n. 4;
- Comunicazione di servizio dell'Agenzia delle Entrate del 13 marzo 2003, n. 10.