

COMMENTO

DICHIARAZIONI, SANZIONI

Visto di conformità: nuove sanzioni applicabili dalle dichiarazioni 2019

di Saverio Cinieri | 29 MAGGIO 2019

Dal 30 marzo 2019, in caso di visto di conformità infedele su una dichiarazione modello 730, il professionista abilitato, il Responsabile dell'Assistenza Fiscale (RAF) e, in solido con quest'ultimo, il CAF sono tenuti al pagamento di un importo pari al 30% della maggiore imposta riscontrata, sempre che il visto infedele non sia stato indotto dalla condotta dolosa o gravemente colposa del contribuente. È quanto disposto a seguito delle modifiche introdotte dal D.L. n. 4/2019 che, appunto, ha rivisto la disciplina sanzionatoria a carico dei Caf e professionisti abilitati. Restavano, però, aperte alcune questioni interpretative tra cui quella connessa all'entrata in vigore della nuova disciplina. A fare luce su questo ed altri aspetti ci ha pensato l'Agenzia delle Entrate con la Circolare 24 maggio 2019, n. 12/E.

Premessa

Cambia la disciplina sanzionatoria per Caf e professionisti che rilasciano un visto di conformità infedele nella dichiarazione 730.

La vecchia disposizione puniva tali soggetti con l'obbligo del pagamento, nei confronti dello Stato o del diverso ente impositore, di una somma pari all'importo dell'imposta, della sanzione e degli interessi che sarebbero stati richiesti al contribuente ai sensi dell'art. 36-ter, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Si trattava di un impianto sanzionatorio alquanto severo e ciò era giustificato dalla tutela del **legittimo affidamento dei contribuenti** che si rivolgono ai CAF o ai professionisti abilitati per la presentazione della dichiarazione dei redditi con il modello 730.



Novità

Ora, però, le sanzioni vengono attenuate: infatti, con il D.L. n. 4/2019, si interviene modificando l'art. 39, comma 1, lettera a), del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241 prevedendo che in caso di visto di conformità infedele su una dichiarazione modello 730, il professionista abilitato, il Responsabile dell'Assistenza Fiscale (RAF) e, in solido con quest'ultimo, il CAF sono tenuti solo al pagamento di un importo pari al **30%** della maggiore imposta riscontrata, sempre che il visto infedele non sia stato indotto dalla condotta dolosa o gravemente colposa del contribuente.

Su questa importante novità, che si applica **a partire dall'assistenza fiscale prestata nel 2019** (anno d'imposta 2018), l'Agenzia delle Entrate è intervenuta con la Circolare 24 maggio 2019, n. 12/E, con alcuni importanti chiarimenti che si approfondiscono di seguito, non prima di aver fatto un cenno alla disciplina sul visto di conformità.

Come funziona il visto di conformità sul 730

Volendo sintetizzare, in base alle norme attualmente vigenti, ai fini del rilascio del visto di conformità sul modello 730 occorre:

- **verificare la corrispondenza dell'ammontare delle ritenute**, anche a titolo di addizionali, con quello delle relative certificazioni esibite (Certificazione Unica, certificati dei sostituti d'imposta per le ritenute relative a redditi di lavoro autonomo occasionale, di capitale, ecc.);
- **controllare gli attestati degli acconti** versati o trattenuti;
- **controllare che le deduzioni dal reddito non siano superiori ai limiti previsti** dalla legge e che ci sia corrispondenza alle risultanze della documentazione esibita e intestata al contribuente o, se previsto, ai familiari a carico;
- **controllare che le detrazioni d'imposta non siano eccedenti i limiti** previsti dalla legge e che ci sia corrispondenza con le risultanze dei dati della dichiarazione e della relativa documentazione esibita;
- **verificare che i crediti d'imposta non eccedano le misure previste** per legge e siano spettanti sulla base dei dati risultanti dalla dichiarazione e dalla documentazione esibita;
- **controllare l'ultima dichiarazione presentata in caso di eccedenza d'imposta** per la quale si è richiesto il riporto nella successiva dichiarazione dei redditi.

Chi può apporre il visto di conformità

I professionisti che possono apporre il visto di conformità sono gli iscritti:

- nell'albo dei dottori commercialisti ed esperti contabili;
- nell'albo dei consulenti del lavoro;
- nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la sub-categoria tributi alla data del 30 settembre 1993, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o diploma di ragioneria.

Responsabilità dei Caf/professionisti per visto infedele

Il sistema sanzionatorio, attualmente in vigore, prevede ripercussioni soprattutto nei confronti dei CAF e professionisti (artt. 5 e 6, D.Lgs. n. 175/2014).

In particolare, se dalle verifiche emerge l'apposizione di un visto di conformità infedele, ad esempio in caso di non corretto riscontro della documentazione giustificativa di spese che danno diritto a detrazioni o deduzioni che si rivelino in tutto o in parte non spettanti, in base alle nuove disposizioni introdotte dal D.L. n. 4/2019, i CAF e i professionisti abilitati sono tenuti al **pagamento di una somma pari al 30% della maggiore imposta riscontrata**, sempre che il visto infedele non sia stato indotto dalla condotta dolosa o gravemente colposa del contribuente.

In precedenza (sino al 29 marzo 2019) costoro erano direttamente tenuti al pagamento di un importo corrispondente alla somma dell'imposta, degli interessi e della sanzione che sarebbe stata richiesta al contribuente.

Pertanto, ora, la maggiore imposta dovuta e i relativi interessi sono richiesti al contribuente per tutte le dichiarazioni modello 730 con visto di conformità.



Attenzione

Nella Circolare n. 12/E si ricorda che la nuova norma conferma che il CAF o il professionista può trasmettere una dichiarazione rettificativa del contribuente ovvero, se il contribuente non intende presentare la nuova dichiarazione, può trasmettere una comunicazione dei dati relativi alla

rettifica il cui contenuto è definito con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate sempreché l'infedeltà del visto non sia già stata contestata con la comunicazione di cui all'articolo 26, comma 3-ter, del regolamento di cui al decreto del Ministro delle Finanze 31 maggio 1999, n. 164.

In tal caso è possibile ricorrere al ravvedimento operoso.

Inoltre, sempre nel documento di prassi l'Agenzia delle Entrate precisa che:

- ancorché la nuova disposizione non fa più riferimento esplicito agli importi dovuti a seguito di controllo automatico ex art. 36-ter del D.P.R. n. 600/1973, la procedura prevista per le attività successive resta quella relativa alla procedura di controllo in argomento indicata all'articolo 26 del D.M. n. 164/1999; pertanto, l'applicazione dei menzionati effetti è limitata esclusivamente alle fattispecie che conseguono il controllo effettuato ai sensi del citato art. 36-ter;
- sussiste un problema di coordinamento tra le nuove norme e il comma 3-quater del citato articolo 26 del D.M. n. 164/1999 allorché quest'ultimo stabilisce che l'ammontare delle somme dovute dal CAF o dal professionista è pari all'imposta, agli interessi dovuti fino all'ultimo giorno del mese antecedente a quello dell'elaborazione della comunicazione e alla sanzione del 30%, ridotta a due terzi. Secondo l'Agenzia, la riduzione a due terzi deve intendersi applicabile all'importo pari al 30% della maggiore imposta riscontrata.

Decorrenza delle nuove norme

Molto interessante è la parte della Circolare in cui si parla della **decorrenza** delle nuove norme.

Il punto di partenza è l'entrata in vigore della Legge n. 4/2019, fissata al **30 marzo 2019**.

Detto ciò, il problema che si pone è quello di capire se, in questo caso, è possibile applicare il **principio del favor rei** (art. 3 D.Lgs. n. 472/1997) per le **violazioni commesse ante 30 marzo 2019**, assoggettandole, dunque, alla nuova disciplina.

Secondo l'Agenzia delle Entrate ciò non è possibile.

Infatti, si legge nella Circolare, l'attuale norma ha conservato dell'impianto punitivo la sola quota riferibile alla sanzione (sempre ravvedibile), eliminando le voci risarcitorie.

Da ciò deriva che il favor rei potrebbe essere potenzialmente applicabile limitatamente alla quota commisurata alle sanzioni.

Non è, invece, applicabile alla quota richiesta a titolo di risarcimento, parametrata all'imposta e agli interessi che sarebbero stati richiesti al contribuente.

Tenendo anche conto che la misura riferibile alla sola sanzione è rimasta la stessa (pari al 30 per cento dell'imposta), secondo l'Agenzia, **non ci sono le condizioni** per applicare il principio del favor rei.



Attenzione

Ne deriva che alle violazioni commesse in passato, si applica la vecchia disciplina sanzionatoria. Tradotto, vuol dire che le novità si applicano all'assistenza fiscale prestata successivamente alla sua entrata in vigore e, quindi, **a partire dall'assistenza fiscale prestata nel 2019**.



Riferimenti normativi

- D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, art. 39, comma 1, lettera a)
- Agenzia delle Entrate Circolare 24 maggio 2019, n. 12/E.