

 **Legislazione**

Decreto legge 28 gennaio 2019 n. 4 coordinato con le modifiche introdotte dalla legge di conversione 28 marzo 2019 n. 26 - Stralcio

**LE VIOLAZIONI TRIBUTARIE**

**Aldo Natalini**

**B**uone nuove per professionisti e Centri di assistenza fiscale (Caf) abilitati ai visti di conformità sui 730. D'ora in poi solo sanzioni amministrative in caso di asseverazione infedele sulle dichiarazioni: cancellato l'obbligo per gli intermediari di versare le imposte e gli interessi "risparmiati" dal contribuente per effetto dell'errore commesso in sede di apposizione del visto o di asseverazione.

È questa la principale novità contenuta nell'articolo 7-bis in commento, inserito dal Senato in fase di conversione del decreto legge n. 4 del 2019 su reddito di cittadinanza e pensioni, e approvato definitivamente dalla Camera dei deputati con legge n. 26 del 2019.

Il Parlamento ha dunque approfittato di questa *sedes materiae* per riordinare - e "calmierare" - il (contestato) regime di responsabilità a carico di Caf e intermediari abilitati nel caso di presentazione della dichiarazione precompilata. Sancendo, di fatto, un ritorno al passato, le Camere hanno così recepito le richieste avanzate da tempo dal Consiglio nazionale dei commercialisti che aveva denunciato, sin dal 2015, l'incostituzionalità del regime

**PREVIDENZA E ASSISTENZA**

# Visto infedele su 730: ai Caf solo sanzioni senza imposte

**Il Parlamento ha dunque approfittato di questa *sedes materiae* per riordinare - e "calmierare" - il (contestato) regime di responsabilità a carico di Caf e intermediari abilitati nel caso di presentazione della dichiarazione precompilata. Sancendo, di fatto, un ritorno al passato, le Camere hanno così recepito le richieste avanzate delle categorie.**

sanzionatorio, laddove prevedeva, a carico degli intermediari, il pagamento, in favore dello Stato o altro ente impositore, di una somma pari all'importo dell'imposta non versata e degli interessi (con le sanzioni) che sarebbero stati richiesti al contribuente ai sensi dell'articolo 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973; con la possibilità, altresì, di un aumento della sanzione fino alla metà per quanti, nel triennio precedente, fossero incorsi nel medesimo errore.

**Asseverazione o visto di conformità infedeli: solo sanzioni**

(articolo 7-bis, comma 1, lettera a), del Dl n. 4 del 2019, convertito in legge n. 26 del 2019)  
L'articolo 7-bis del decreto legge n. 4 del 2019, mediante la parziale riscrittura del comma 1 dell'articolo 39 del decreto legislativo n. 241 del 1997, in materia di dichiarazione dei redditi, come anticipato "alleggerisce" il regime

sanzionatorio previsto per l'infedele asseverazione o visto di conformità apposto dai Caf o agli altri professionisti abilitati nel caso di presentazione di dichiarazioni precompilate.

In particolare, il comma 1, lettera a), dell'articolo 7-bis in commento sostituisce l'intera lettera a) del citato articolo 39.

Il *novum* riguarda le dichiarazioni dei redditi dei possessori di redditi di lavoro dipendente e assimilati presentata con le modalità previste dalla disciplina per l'assistenza fiscale (articolo 13 del Dm n. 163 del 1999): d'ora in poi, i responsabili dei Caf e gli altri professionisti abilitati che, in questi casi, rilascino un visto di conformità, ovvero l'asseverazione, infedele saranno tenuti soltanto al pagamento, a titolo di sanzione, «di una somma pari al 30 per cento della maggiore imposta riscontrata, sempre che il visto infedele non sia stato indotto dalla condotta dolosa o gravemente colposa del contribuente».

## COS'È IL VISTO DI CONFORMITÀ E A COSA SERVE

Il visto di conformità 730 è l'attestazione che Caf (Caf-impres e Caf-dipendenti), commercialisti iscritti all'albo dei dottori commercialisti ed esperti contabili, consulenti del lavoro e intermediari abilitati rilasciano sulla dichiarazione dei redditi.

L'obbligo del visto è sancito dall'articolo 35, comma 2, del Dlgs 241/1997, che lo prevede per tutti i modelli 730 elaborati dai Caf e dai professionisti, inclusi i modelli 730 integrativi. Ha la funzione di attestare la corrispondenza tra i dati dichiarati nel modello con quelli della documentazione fiscale esibita dal contribuente ai fini degli oneri deducibili e detraibili, le detrazioni e i crediti d'imposta.

Il tema del visto di conformità ha assunto una rilevanza sempre crescente negli ultimi anni, in quanto condizione necessaria per il veloce recupero dei crediti dei contribuenti, sia nel comparto delle compensazioni (Iva e imposte dirette) che in quello dei rimborsi Iva.

Le conseguenze dell'apposizione del visto infedele sono distinte in funzione dell'oggetto dei controlli. Con riferimento al modello 730, le cause di punibilità del responsabile del Caf o professionista abilitato riguardano solo quelle che conseguono il controllo effettuato ai sensi dell'articolo 36-ter del Dpr 600 del 1973.

Come ha precisato la circolare dell'Agenzia delle entrate 7/E/2017, la responsabilità è conseguente al rilascio del visto di conformità "infedele" in relazione alla verifica:

- › della corrispondenza dell'ammontare delle ritenute, anche a titolo di addizionali, con quello delle relative certificazioni esibite;
  - › delle detrazioni d'imposta spettanti in base alle risultanze dei dati della dichiarazione e ai documenti presentati dal contribuente;
  - › delle deduzioni dal reddito spettanti in base alle risultanze dei dati della dichiarazione e ai documenti presentati dal contribuente;
  - › dei crediti d'imposta spettanti in base ai dati risultanti dalla dichiarazione e ai documenti prodotti dal contribuente.
- Per quanto riguarda la documentazione esibita dal contribuente utile ai fini dei controlli "diversi" da quelli di cui all'articolo 36-ter del Dpr 600 del 1973, rimane fermo che il Caf o il professionista abilitato è responsabile per la non corretta verifica:
- › della corrispondenza dell'ammontare degli imponibili con quello delle relative certificazioni esibite (CU);
  - › dell'ultima dichiarazione presentata in caso di eccedenza d'imposta per la quale si è richiesto il riporto nella successiva dichiarazione dei redditi;
  - › delle detrazioni d'imposta non eccedenti i limiti previsti dalla legge e della corrispondenza con le risultanze dei dati della dichiarazione;
  - › delle deduzioni dal reddito non superiori ai limiti previsti dalla legge e della corrispondenza alle risultanze dei dati della dichiarazione;
  - › dei crediti d'imposta non eccedenti le misure previste per legge e spettanti sulla base dei dati risultanti dalla dichiarazione;
  - › degli attestati degli acconti versati o trattenuti.

Viene dunque eliminato per gli intermediari in genere il (contestato) obbligo di pagare, in vece del contribuente, una somma pari alle imposte e agli interessi non versati in conseguenza delle incongruenze del visto di conformità sul modello 730.

### ***Nessuna maggiorazione per i recidivi***

Sempre nell'ottica di "alleggerire" la vigente disciplina sanzionatoria annessa ai casi di visto infedele su modelli 730, il Parlamento, in sede di conversione del Dl 4/2019, ha poi eliminato le maggiorazioni finora previste per i recidivi specifici.

Attraverso l'innesto di un nuovo periodo, inserito in fine alla lettera a) dell'articolo 39 del decreto legislativo 241 del 1997, come modificato dall'articolo 7-bis in disamina, il legislatore ha espressamente escluso la maggiorazione di cui all'articolo 7, comma 3, del decreto legislativo n. 472 del 1997, che prevede

⊕ Legislazione / Previdenza e assistenza

l'aumento della somma fino alla metà nei confronti di chi, nei tre anni precedenti, sia incorso in un'altra violazione della stessa indole non definita attraverso gli ordinari istituti deflativi del contenzioso tributario.

Trattandosi - questa, come la precedente - di norma più favorevole, si porrà il problema dell'applicazione retroattiva ai procedimenti amministrativi in corso al momento della sua entrata in vigore - 29 marzo 2019 - avuto riguardo alla data di contestazione o irrogazione dell'eventuale violazione a carico dei trasgressori (sul riconoscimento, nell'ordinamento interno, del principio di retroattività della *lex mitior* anche alle sanzioni amministrative punitive, vedi da ultimo Corte costituzionale, sentenza n. 63 del 2019, che supera il granitico orientamento contrario della giurisprudenza di legittimità e della stessa Consulta).

#### **Modello 730 rettificativo: sanzioni ridotte col ravvedimento**

Resta la confermata la possibilità, già prevista nella riscritta disposizione, di versare una somma ridotta avvalendosi dell'istituto del ravvedimento operoso.

La nuova lettera *a*) dell'articolo 39, comma 1, del decreto legislativo n. 241 del 1997 - sul punto riproducendo testualmente il previgente quinto periodo - prevede tuttora che, qualora il Caf e/o il professionista trasmettano una dichiarazione rettificativa del contribuente (ovvero qualora il contribuente non intenda presentare la nuova dichiarazione, trasmettano una comunicazione

dei dati relativi alla rettifica), la somma dovuta è ridotta secondo la disciplina del ravvedimento.

Ciò resta possibile prima dell'avvio dei controlli da parte dell'agenzia delle Entrate, cioè solo se l'infedeltà del visto non sia già stata contestata con una comunicazione in via telematica ai sensi dell'articolo 26, comma 3-

#### **Per "alleggerire il carico" in materia di punizioni sulle asseverazioni sbagliate eliminate le maggiorazioni per i recidivi**

*ter*, del regolamento di cui al decreto del ministero dell'Economia e delle finanze n. 164 del 1999).

Nella novellata lettera *a*) dell'articolo 39 del decreto legislativo n. 241 del 1997, resta ferma la sospensione del "potere" di visto di conformità e di asseverazione in caso di violazioni ripetute o particolarmente gravi: in questi casi, il responsabile del Caf o l'intermediario continuano a essere sanzionabili con la sospensione di detta facoltà per un periodo pari a un minimo di uno e fino a tre anni.

Confermata anche la sanzione dell'inibizione totale dalla facoltà di apporre il visto di conformità e l'asseverazione nell'ipotesi di ripetute violazioni commesse successivamente al periodo di sospensione.

Infine, è ancora considerata *ex lege* violazione «particolarmente grave» il mancato pagamento della sanzione.

#### **Le altre modifiche di coordinamento**

(articolo 7-bis, comma 1, lettera *b*), del Dl n. 4 del 2019, convertito in legge n. 26 del 2019)

La lettera *b*) del comma 1 dell'articolo 7-bis in esame, al fine di coordinamento con le norme della nuova lettera *a*) dell'articolo 39 del Dlgs n. 241 del 1997, sopprime le lettere *a-bis*) e *a-ter*) dello stesso articolo. Tali previsioni disponevano, rispettivamente, che se il visto infedele è relativo alla dichiarazione dei redditi presentata con le modalità previste dalla disciplina per l'assistenza fiscale resa dai centri di assistenza fiscale e dai professionisti non si applica la sanzione amministrativa e che nell'ipotesi di dichiarazione rettificativa il contribuente è tenuto al versamento della maggiore imposta dovuta e dei relativi interessi.

#### **Dichiarazione precompilata e controllo formale**

(articolo 7-bis, comma 2, del Dl n. 4 del 2019, convertito in legge n. 26 del 2019)

Passando al comma 2 dell'articolo 7-bis in disamina, esso sostituisce il comma 3 dell'articolo 5 del decreto legislativo n. 175 del 2014, in materia di semplificazioni fiscali, ponendo a carico del contribuente il pagamento delle maggiori imposte e degli interessi dovuti a seguito del controllo formale del modello 730 precompilato sul quale è stato apposto il visto di conformità. Non innovando, sul punto, la disciplina dei controlli, la novella ribadisce che, se la dichiarazione

## LA DISCIPLINA SUL RAVVEDIMENTO

L'articolo 13 del Dlgs n. 472 del 1997, in materia di ravvedimento, prevede - sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati abbiano avuto formale conoscenza - la riduzione della sanzione:

a) ad un decimo 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;

a-bis) ad un nono del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro novanta giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene entro novanta giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso;

b) ad un ottavo del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa

all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;

b-bis) ad un settimo del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore;

b-ter) ad un sesto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore;

b-quater) ad un quinto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione.

precompilata, anche con modifiche, viene presentata tramite Caf o professionisti abilitati, è nei confronti di costoro che il Fisco procede ai controlli documentali attestanti gli oneri,

essendo gli unici responsabili - salvo il caso di dolo del contribuente - anche con riferimento ai dati forniti da soggetti terzi indicati nella dichiarazione precompilata.

Il controllo della sussistenza delle condizioni soggettive che danno diritto alle detrazioni, alle deduzioni e alle agevolazioni è invece effettuato nei confronti del contribuente. ◆

## GUIDA AL DIRITTO

Rinnova oggi stesso il tuo abbonamento all'indirizzo:  
[www.ilsole24ore.com/rinnovi24](http://www.ilsole24ore.com/rinnovi24)

Non sei ancora abbonato?  
Scopri l'offerta riservata ai nuovi clienti all'indirizzo:  
[www.ilsole24ore.com/riviste](http://www.ilsole24ore.com/riviste)

