

Circolari per la clientela

**Visto di conformità infedele sui modelli
730 - Nuovo regime sanzionatorio -
Chiarimenti dell' Agenzia delle Entrate**

1 PREMESSA

L'art. 6 del DLgs. 21.11.2014 n. 175, a seguito dell'introduzione della dichiarazione dei redditi pre-compilata, aveva modificato l'art. 39 del DLgs. 241/97, stabilendo che in caso di rilascio del visto di conformità infedele sui modelli 730, il professionista o il responsabile del CAF fossero tenuti al pagamento di una somma:

- pari all'importo dell'imposta, della sanzione (30%, ai sensi dell'art. 13 del DLgs. 471/97) e degli interessi che sarebbero stati richiesti al contribuente ai sensi dell'art. 36-ter del DPR 600/73 (controllo formale delle dichiarazioni);
- nei confronti dello Stato o del diverso ente impositore.

La disciplina sanzionatoria in caso di rilascio del visto di conformità infedele sui modelli 730, di cui al suddetto art. 39 del DLgs. 241/97, è stata ulteriormente modificata dall'art. 7-bis del DL 28.1.2019 n. 4 (relativo al reddito di cittadinanza e ad interventi sulle pensioni), inserito in sede di conversione nella L. 28.3.2019 n. 26, entrata in vigore il 30.3.2019.

Il suddetto art. 7-bis è inoltre intervenuto sulla disciplina relativa al controllo formale dei modelli 730, qualora la dichiarazione sia stata presentata mediante un professionista o un CAF.

Chiarimenti ufficiali

Con la circ. 24.5.2019 n. 12, l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti sulla nuova disciplina.

2 REGIME SANZIONATORIO IN CASO DI VISTO DI CONFORMITÀ INFEDELE SUI MODELLI 730

2.1 ABOLIZIONE DELLA RESPONSABILITÀ PER LA MAGGIORE IMPOSTA

In base alla nuova disciplina introdotta dall'art. 7-bis del DL 28.1.2019 n. 4 (conv. L. 28.3.2019 n. 26), in caso di rilascio del visto di conformità infedele sui modelli 730, il professionista e il responsabile del CAF non sono più tenuti al pagamento di una somma pari all'importo dell'imposta, degli interessi e della sanzione (30%, di cui all'art. 13 del DLgs. 471/97) che sarebbero stati richiesti al contribuente ai sensi dell'art. 36-ter del DPR 600/73 (controllo formale delle dichiarazioni).

La responsabilità per la maggiore imposta (e gli interessi) viene meno in ogni caso, anche qualora l'errore non sia imputabile a dolo o colpa grave del contribuente.

È stata quindi abolita la disciplina che era stata prevista dal DLgs. 21.11.2014 n. 175 a seguito dell'introduzione della dichiarazione precompilata.

La responsabilità per le imposte "risparmiate" per effetto dell'errore commesso nel rilascio del visto di conformità sul modello 730, nonché dei relativi interessi, rimane quindi sempre in capo al contribuente.

2.2 NUOVA SANZIONE PER IL RILASCIO INFEDELE DEL VISTO

La nuova disciplina stabilisce che il rilascio infedele del visto di conformità sui modelli 730 determina il pagamento, in capo al professionista o CAF, 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.

Come in precedenza, ai modelli 730 non si applica la sanzione amministrativa da 258,00 a 2.582,00 euro per infedele rilascio del visto di conformità, applicabile in relazione alle altre dichiarazioni (modelli REDDITI, IRAP, IVA e 770).

2.3 DECORRENZA DELLA NUOVA DISCIPLINA

La nuova disciplina sanzionatoria relativa al visto infedele rilasciato sui modelli 730, inserita in sede di conversione del DL 4/2019, è entrata in vigore il 30.3.2019, data di entrata in vigore della relativa legge di conversione 28.3.2019 n. 26 (giorno successivo alla sua pubblicazione sulla *G.U.* 29.3.2019 n. 75).

Con la circ. 24.5.2019 n. 12, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la nuova disciplina si applica a partire dal 30.3.2019, quindi dall'assistenza fiscale prestata nel 2019 (modelli 730/2019 relativi al periodo d'imposta 2018).

2.4 VIOLAZIONI COMMESSE PRIMA DEL 30.3.2019 - ESCLUSIONE DEL "FAVOR REI"

In relazione alla nuova disciplina introdotta in sede di conversione del DL 4/2019 ed entrata in vigore il 30.3.2019, si è posto il problema se potesse essere applicabile anche con riferimento alle violazioni di rilascio infedele del visto di conformità commesse prima di tale data, sulla base del principio di applicazione della disciplina sanzionatoria più favorevole (c.d. "*favor rei*"), ai sensi dell'art. 3 co. 3 del DLgs. 472/97, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo.

Con la circ. 24.5.2019 n. 12, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che non sono ravvisabili le condizioni per applicare il "*favor rei*", in quanto:

- la precedente responsabilità del professionista o CAF per l'importo dell'imposta e degli interessi che sarebbero stati dovuti dal contribuente ha una funzione risarcitoria e non anche sanzionatoria, in considerazione dell'impegno assunto nei confronti dei contribuenti per una corretta predisposizione della dichiarazione e del conseguente affidamento di questi ultimi circa la definitività del rapporto tributario relativo alla medesima dichiarazione, nonché del rapporto di mediazione svolto tra l'Amministrazione finanziaria e i contribuenti;
- la misura della sanzione (30%) è identica sia nella vecchia che nella nuova disciplina.

2.5 PRESUPPOSTO DI PUNIBILITÀ

Resta fermo che la violazione di rilascio del visto di conformità infedele sui modelli 730 è punibile in caso di liquidazione delle imposte dovute ai sensi degli artt. 36-*bis* e 36-*ter* del DPR 600/73 (liquidazione automatica e controllo formale della dichiarazione dei redditi).

La disciplina in esame non riguarda quindi gli accertamenti sulla dichiarazione (es. per redditi non dichiarati derivanti da contratti di locazione).

2.6 ESIMENTI

2.6.1 Dolo o colpa grave del contribuente

Sia a seguito del DLgs. 175/2014 che del DL 4/2019, conv. L. 26/2019, la responsabilità del professionista o CAF, prima per una somma corrispondente all'imposta, agli interessi e alle sanzioni e ora per una somma relativa alle sole sanzioni, non si applica ove il visto infedele sia stato indotto dalla condotta dolosa o gravemente colposa del contribuente.

Costituisce un esempio di dolo del contribuente la presentazione di un documento contraffatto per poter beneficiare di una detrazione d'imposta (circ. Agenzia delle Entrate 23.3.2015 n. 11, § 8.1).

2.6.2 Non superamento dell'importo minimo iscrivibile a ruolo

L'art. 39 del DLgs. 241/97, sia a seguito del DLgs. 175/2014 che del DL 4/2019, conv. L. 26/2019, prevede inoltre che la violazione di visto infedele è punibile a condizione che non trovi applicazione l'art. 12-*bis* del DPR 602/73, in materia di importo minimo iscrivibile a ruolo, ammontare che ha subito diverse variazioni in aumento nel corso del tempo.

Al riguardo, la circ. Agenzia delle Entrate 22.10.2015 n. 34 (§ 2) ha chiarito che:

- a decorrere dall'1.7.2012, si deve far riferimento a quanto stabilito dall'art. 3 co. 10 del DL 16/2012, secondo cui "*non si procede all'accertamento, all'iscrizione a ruolo e alla riscossio-*

ne dei crediti relativi ai tributi erariali, regionali e locali, qualora l'ammontare dovuto, comprensivo di sanzioni amministrative e interessi, non superi, per ciascun credito, l'importo di euro 30, con riferimento ad ogni periodo d'imposta";

- tale limite si applica alle attività di accertamento, iscrizione a ruolo e riscossione poste in essere dagli uffici dall'1.7.2012, a prescindere dalla circostanza che tali attività facciano riferimento a pregressi periodi d'imposta.

2.7 RAVVEDIMENTO OPEROSO

2.7.1 Regolarizzazione in base alla vecchia disciplina

Al di fuori dei suddetti casi di dolo o colpa grave del contribuente che hanno determinato l'infedeltà del visto, il professionista o CAF può evitare la responsabilità relativa all'imposta e agli interessi, sulla base della disciplina anteriore al DL 4/2019 conv. L. 26/2019:

- se trasmette una dichiarazione rettificativa del contribuente, ovvero, se il contribuente non intende presentare la nuova dichiarazione, trasmette una comunicazione dei dati relativi alla rettifica, il cui contenuto è definito con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate;
- fino a quanto l'infedeltà del visto non venga contestata con la comunicazione di cui all'art. 26 co. 3-*ter* del DM 31.5.99 n. 164 (controllo formale sui modelli 730).

In tali casi, infatti:

- la somma dovuta dal professionista o CAF è pari all'importo della sola sanzione, riducibile per effetto del ravvedimento operoso ai sensi dell'art. 13 del DLgs. 472/97, quindi ad un nono, un ottavo, un settimo o un sesto, a seconda del momento in cui interviene la regolarizzazione;
- il versamento della maggiore imposta dovuta e dei relativi interessi ricade sul contribuente.

Nella circ. 24.5.2019 n. 12, con riguardo all'assistenza fiscale prestata fino al 2018, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che, in caso di presentazione di una dichiarazione rettificativa mediante modello 730, con pagamento di una somma pari alla sanzione da parte del professionista o CAF (con riduzione da ravvedimento operoso) e consegna del modello F24 al contribuente per il pagamento di imposta e interessi, il professionista o CAF può ritenersi liberato e, pertanto, l'omesso o carente versamento di imposta e interessi deve essere riferito al contribuente.

2.7.2 Regolarizzazione in base alla nuova disciplina

La suddetta procedura di regolarizzazione è applicabile anche a seguito delle modifiche introdotte dal DL 4/2019, conv. L. 26/2019.

Il professionista o CAF può quindi beneficiare della riduzione della somma da pagare, pari al 30% della maggiore imposta riscontrata, sulla base degli "abbattimenti" previsti in materia di ravvedimento operoso (art. 13 del DLgs. 472/97):

- prima della formale contestazione dell'infedeltà del visto da parte dell'Agenzia delle Entrate;
- a condizione che venga trasmessa una dichiarazione rettificativa del contribuente, ovvero, se il contribuente non intende presentare la nuova dichiarazione, trasmettendo una comunicazione dei dati relativi alla rettifica, il cui contenuto è definito con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.

2.7.3 Presenza di errori che configurano un visto infedele e di altri errori

L'Agenzia delle Entrate, con la circ. 26.2.2015 n. 7 (§ 5.2), ha chiarito che se la rettifica riguarda sia errori che comportano l'apposizione di un visto infedele, sia errori che non comportano l'apposizione di un visto infedele, la responsabilità è limitata al pagamento dell'importo corrispondente alla sola sanzione che sarebbe stata richiesta al contribuente in relazione all'errore che configura il visto infedele.

2.8 ESCLUSIONE DELLA MAGGIORAZIONE DELLA SANZIONE

La nuova disciplina, introdotta dal DL 4/2019, conv. L. 26/2019, prevede inoltre che alle sanzioni in materia di visto di conformità infedele non si applichi la maggiorazione di cui all'art. 7 co. 3 del DLgs. 472/97, secondo il quale la sanzione è aumentata fino alla metà nei confronti di chi, nei tre anni precedenti, sia incorso in altra violazione della stessa indole non definita attraverso gli ordinari istituti deflativi del contenzioso.

2.9 RESPONSABILITÀ DEL CONTRIBUENTE

Come evidenziato dalle circ. Agenzia delle Entrate 4.4.2017 n. 7 e 27.4.2018 n. 7, la responsabilità del professionista o del CAF non si verifica in relazione:

- alla mancata sussistenza delle condizioni soggettive attestate dal contribuente e alle situazioni autocertificate;
- alla correttezza degli elementi reddituali indicati dal contribuente.

In tali casi, infatti, il controllo formale sulla dichiarazione continua ad essere eseguito in capo al contribuente.

2.10 PRESENTAZIONE DEL MODELLO 730 CON LE MODALITÀ ORDINARIE

Ai sensi dell'art. 1 co. 4 del DLgs. 175/2014, la suddetta disciplina in materia di visto di conformità infedele si applica anche in caso di presentazione del modello 730 con le modalità ordinarie, senza avvalersi della dichiarazione precompilata (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 26.2.2015 n. 7, § 5.2 e 23.3.2015 n. 11, § 7.3).

2.11 TABELLA RIEPILOGATIVA

Nella seguente tabella si riepilogano gli aspetti principali del vecchio e nuovo regime sanzionatorio relativo ai visti di conformità infedeli rilasciati sui modelli 730 da parte dei professionisti o dei CAF.

	Violazioni commesse fino al 29.3.2019	Violazioni commesse dal 30.3.2019
Regime sanzionatorio	Pagamento dell'imposta, degli interessi e della sanzione del 30% che sarebbero stati richiesti al contribuente	Pagamento di una sanzione pari al 30% della maggiore imposta riscontrata Il pagamento dell'imposta e degli interessi ricade sul contribuente
Esimente per dolo o colpa grave del contribuente	Sì	Sì
Esimente per importo minimo iscrivibile a ruolo	Sì	Sì
Ravvedimento operoso	Presentazione dichiarazione o comunicazione rettificativa Riduzione della sanzione del 30% ad un nono, un ottavo, un settimo o un sesto Il pagamento dell'imposta e degli interessi ricade sul contribuente	Presentazione dichiarazione o comunicazione rettificativa Riduzione della sanzione del 30% ad un nono, un ottavo, un settimo o un sesto

3 CONTROLLO FORMALE SUI MODELLI 730 PRESENTATI TRAMITE UN PROFESSIONISTA O UN CAF

L'art. 7-bis del DL 28.1.2019 n. 4, conv. L. 28.3.2019 n. 26, è intervenuto anche sulla disciplina relativa al controllo formale dei modelli 730, qualora la dichiarazione sia stata presentata mediante un professionista o un CAF, di cui all'art. 5 co. 3 del DLgs. 21.11.2014 n. 175.

3.1 PRESENTAZIONE DEL MODELLO 730 AVVALENDOSI DELLA DICHIARAZIONE PRECOMPILATA

Ai sensi dell'art. 5 co. 3 del DLgs. 175/2014, qualora il modello 730 venga presentato tramite un professionista o un CAF, avvalendosi della dichiarazione precompilata, anche con modifiche, il controllo formale (art. 36-ter del DPR 600/73) è effettuato:

- nei confronti dello stesso professionista o CAF, che ha apposto il visto di conformità sulla dichiarazione;
- anche con riferimento ai dati relativi agli oneri, forniti da soggetti terzi, indicati nella dichiarazione precompilata.

Per effetto delle integrazioni all'art. 26 del DM 31.5.99 n. 164 apportate dall'art. 6 co. 2 del DLgs. 175/2014, ai fini della verifica del visto di conformità sui modelli 730, l'Agenzia delle Entrate trasmette le richieste di documenti e di chiarimenti relativi alla dichiarazione:

- al CAF e al relativo responsabile dell'assistenza fiscale, oppure al professionista, che ha rilasciato il visto di conformità;
- entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di trasmissione della dichiarazione;
- in via telematica.

3.1.1 Presentazione di documenti e di chiarimenti

La documentazione e i chiarimenti richiesti devono essere forniti all'Agenzia delle Entrate:

- entro 60 giorni;
- sempre in via telematica.

Successivamente, l'Agenzia delle Entrate comunica l'esito del controllo:

- al CAF e al relativo responsabile dell'assistenza fiscale o al professionista;
- sempre in via telematica;
- con l'indicazione dei motivi che hanno dato luogo alla rettifica dei dati contenuti nella dichiarazione.

Il soggetto che ha rilasciato il visto di conformità può segnalare all'Agenzia delle Entrate:

- eventuali dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente in sede di controllo;
- entro i 60 giorni successivi al ricevimento della comunicazione.

3.1.2 Versamento delle somme richieste a seguito dei controlli

Se nei 60 giorni successivi al ricevimento della comunicazione dell'esito del controllo si versano le somme richieste:

- gli interessi dovuti sono calcolati fino all'ultimo giorno del mese antecedente a quello di elaborazione della comunicazione;
- la sanzione del 30% è ridotta a due terzi (quindi al 20%).

Per la riscossione coattiva delle somme dovute si applicano le disposizioni previste dal DPR 602/73 in relazione all'art. 36-ter del DPR 600/73.

Responsabilità del contribuente per l'imposta e gli interessi

Con l'art. 7-bis del DL 28.1.2019 n. 4, conv. L. 28.3.2019 n. 26, è stato stabilito che il pagamento

delle maggiori imposte e degli interessi resta a carico del contribuente che ha presentato il modello 730, anche se il controllo formale della dichiarazione è effettuato nei confronti del professionista o del CAF.

Al riguardo, la circ. Agenzia delle Entrate 24.5.2019 n. 12 ha chiarito che la suddetta riduzione a due terzi deve ora intendersi applicabile all'importo pari al 30% della maggiore imposta riscontrata, prevista dalla nuova disciplina sanzionatoria sul visto di conformità infedele.

3.2 PRESENTAZIONE DEL MODELLO 730 CON LE MODALITÀ ORDINARIE

Ai sensi dell'art. 1 co. 4 del DLgs. 175/2014, la suddetta disciplina in materia di controllo formale si applica anche in caso di presentazione ad un professionista o CAF del modello 730 con le modalità ordinarie, senza avvalersi della dichiarazione precompilata (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 26.2.2015 n. 7, § 5.1 e 23.3.2015 n. 11, § 7.3).

3.3 CONTROLLO DELLE CONDIZIONI SOGGETTIVE

Come stabilito dall'art. 5 co. 3 del DLgs. 175/2014, resta comunque fermo il controllo, nei confronti del contribuente, della sussistenza delle condizioni soggettive che danno diritto alle detrazioni, alle deduzioni e alle agevolazioni.

Pertanto, come chiarito dalla circ. Agenzia delle Entrate 23.3.2015 n. 11 (§ 7.4), la verifica della sussistenza dei requisiti soggettivi per fruire delle diverse agevolazioni fiscali è sempre effettuata nei confronti del contribuente.

Si tratta, ad esempio, della:

- destinazione dell'immobile acquistato ad abitazione principale nei termini previsti dalla norma, ai fini della detrazione degli interessi passivi derivanti da un contratto di mutuo;
- sussistenza delle condizioni previste dall'art. 3 della L. 104/92 per il riconoscimento della condizione di portatore di *handicap* per il contribuente e per i familiari a carico, risultanti dalla documentazione sanitaria rilasciata dagli organi abilitati all'accertamento dell'invalidità;
- tipologia di intervento di ristrutturazione edilizia e della data di inizio lavori, nelle ipotesi in cui la normativa edilizia vigente non preveda alcun titolo abilitativo per la realizzazione di interventi comunque agevolati dalla normativa fiscale.

Responsabilità del contribuente

In caso di disconoscimento della detrazione o deduzione per assenza dei requisiti soggettivi, l'imposta, la sanzione e gli interessi, a seguito del controllo formale, saranno comunque richiesti al contribuente, anche in caso di presentazione della dichiarazione tramite un professionista o un CAF (circ. Agenzia delle Entrate 19.2.2015 n. 6, § 3.2).