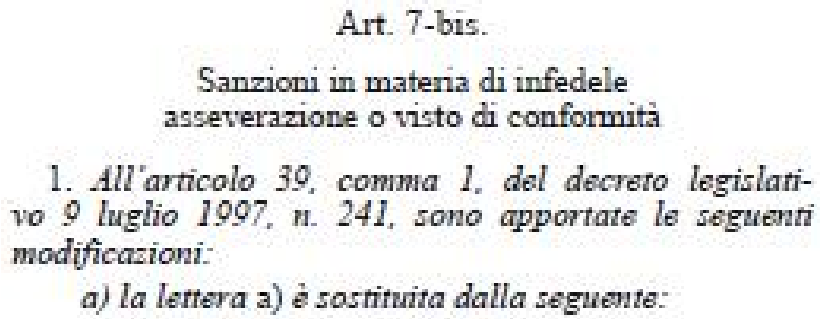
Visto infedele. Per l'Agenzia delle entrate la mitigazione delle responsabilità in capo al Caf o al professionista vale solo per il futuro



Art. 7-bis.

Sanzioni in materia di infedele asseverazione o visto di conformità

1. *All'articolo 39, comma 1, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, sono apportate le seguenti modificazioni:*

a) la lettera a) *è sostituita dalla seguente:*

L'articolo 7-*bis*, comma 1, lett. *a)*, del D.L. 28/01/2019, n. 4, conv., con mod., dalla L. 28/03/2019, n. 26, ***(in "Finanza & Fisco" n. 3/2019, pag. 219)***, ha modificato la disciplina del visto di conformità infedele contenuta nell'art. 39, comma 1, lettera *a)*, del D.Lgs. n. 241 del 1997. La modifica riguarda l'importo della somma richiesta al RAF/CAF o al professionista nel caso di apposizione di un **visto infedele** su voci oggetto di controllo formale. In particolare, il comma 1, lettera *a*), citato sostituisce la lettera *a)* dell'articolo 39, comma 1, del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, disponendo che i responsabili dei centri di assistenza fiscale (Caf) e i professionisti che rilasciano un visto infedele relativamente a una dichiarazione dei redditi di possessori di redditi di lavoro dipendente e assimilati presentata con le modalità previste dalla disciplina per l'assistenza fiscale, **non sono tenuti al pagamento di una somma pari all'importo dell'imposta**, della sanzione e degli interessi che sarebbero stati richiesti al contribuente in caso di **controllo formale** delle dichiarazione; **essi sono**

invece tenuti al solo pagamento 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. Riguardo, l'ambito temporale di applicazione delle mitigazioni della responsabilità degli intermediari, con circolare del 24 maggio 2019, n. 12, l'Agenzia delle entrate, con un interpretazione, per la verità molto *pro Fisco*, chiarisce che citata disposizione **si applica a partire dall'assistenza fiscale prestata nel 2019** (Modello 730/2019 relativo al 2018). A giudizio delle Entrate "l'attuale norma ha conservato dell'impianto punitivo la sola quota riferibile alla sanzione (sempre ravvedibile ai sensi dell'articolo 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997), eliminando le voci risarcitorie. Ne deriva che il *favor rei* nei confronti dei CAF e dei professionisti abilitati potrebbe essere potenzialmente applicabile limitatamente alla quota commisurata alle sanzioni, **mentre non può trovare applicazione per quella quota richiesta a titolo di risarcimento, parametrata all'imposta e agli interessi che sarebbero stati richiesti al contribuente**. Peraltro, tenuto conto che la misura riferibile alla sola sanzione è rimasta la medesima (pari al 30 per cento dell'imposta), non si ravvisano le condizioni per applicare il principio del *favor rei*. In conclusione, le nuove misure destinate a punire gli errori commessi dai CAF e dai professionisti si applicano all'assistenza fiscale prestata **successivamente alla sua entrata in vigore e, quindi, a partire dall'assistenza fiscale prestata nel 2019**".

Un'interpretazione non condivisibile

Tale soluzione presta il fianco ad una critica concettuale. Non può escludersi, infatti, la natura afflittiva del versamento di una somma equivalente all'imposta e configurare l'obbligo di pagamento come ***sanzione impropria* a cui si applica il principio di legalità** di cui all'art. 3

del D.Lgs. 472/1997. In altri termini, non ci sono ragioni per escludere **che il pagamento di una somma pari all'importo dell'imposta**, che sarebbe stata richiesta al contribuente in caso di **controllo formale**, costituisca una sorta di sanzione, con conseguente applicazione retroattiva della norma più vantaggiosa per il contribuente in applicazione del principio del "*favor rei*". A riprova di ciò si consideri, a tacer d'altro, che la norma ora novellata escludeva "indiscriminatamente" (dall'imposta, dagli interessi e dalla sanzione) da ogni responsabilità gli intermediari nel caso in cui l'infedeltà del visto fosse stata determinata da una condotta dolosa o gravemente colposa del contribuente. È evidente che trattavasi di un esimente – adottata per escludere la colpevolezza – dalla responsabilità "tipica" dei sistemi sanzionatori.

In definitiva, contrariamente a quanto sostenuto dall'Agenzia delle entrate, l'eliminazione della "*sanzione impropria*" del pagamento di un importo corrispondente alla somma dell'imposta va equiparata all'abrogazione di un regime sanzionatorio al quale devono applicarsi le previsioni in tema di *favor rei*, a motivo delle quali: «*salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile*», e in ogni caso «*se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo*» (Art. 3, D.Lgs. 472 del 1997). Peraltro, tali principi sono stati applicati dalle Sezioni Unite della Cassazione che con le sentenze del 27 dicembre 2010, nn. 26126 **(in *"Finanza & Fisco" n. 47/2010, pag. 4036*)** e 26127 in una fattispecie riguardante l'obbligo del cessionario o committente di pagare l'imposta sul valore aggiunto in caso di mancata trasmissione della fattura. (*Cfr.* la successiva sent. n. 16437 del 27 luglio 2011 e la

circolare n. 52 del 2 dicembre 2011 **(in www.pianetafiscale.it – Area riservata agli abbonati)**. Pertanto, l'inosservanza delle prescrizioni contenute nell'art. 39, comma 1, lettera *a)*, del D.Lgs. n. 241 del 1997 riguardanti il visto di conformità infedele, non comporteranno più la richiesta dell'imposta e agli interessi e tale richiesta deve essere disapplicata anche di ufficio, *in ogni stato e grado del processo*, all'unica condizione che il provvedimento impugnato non debba qualificarsi "definitivo" (*cfr.* Cass., Sez. V, Sent. n. 4408/2001 – **in *"Finanza & Fisco" n. 19/2001, pag. 2624***; Cass., Sez. V, Sent. n. 450/2002 – in *"Finanza & Fisco" n. 16/2002, pag. 1595*; Cass., Sez. V, Sent. 1945/2001 **– in *"Finanza & Fisco" n. 19/2001, pag. 2621***; Cass., Sez. V, Sent. n. 9451/2003 **– in *"Finanza & Fisco" n. 29/2003, pag. 2926***; Cass., Sez. V, Sent. n. 16425/2008).

Link al testo della circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 12 del 24 maggio 2019, con oggetto: VISTO DI CONFORMITÀ – ASSISTENZA FISCALE – CAF dipendenti – CAF imprese – Professionisti – Responsabilità e sanzioni per l'apposizione del visto di conformità infedele sul Modello 730 – Nuove misure destinate a punire gli errori commessi dai CAF e dai professionisti solo con il pagamento del 30% della maggiore imposta riscontrata – Ambito di applicazione temporale della nuova normativa – Solo a partire dall'assistenza fiscale prestata nel 2019 (Modello 730/2019 relativo al 2018) – Fondamento – Applicazione delle disposizioni più favorevoli al trasgressore (*Favor rei*)- Esclusione – Articolo 39, comma 1, lettera *a)*, del D.Lgs. 09/07/1997, n. 241 – Articolo 7-*bis*, comma 1, lett. *a)*, del D.L. 28/01/2019, n. 4, conv., con mod., dalla L. 28/03/2019, n. 26