

FISCALFOCUS

Direzione: **Antonio Gigliotti**

Quaderno

Superbonus: visto di conformità

Superbonus: visto di conformità

Con la collaborazione di Giuseppe Avanzato

Sommario

Superbonus: visto di conformità	1
1. Premessa	3
2. Visto di conformità: cos'è	4
3. Soggetti abilitati	6
4. Modalità di rilascio	7
5. Identità soggettiva.....	8
6. Visto di conformità: in che cosa si concretizza.....	8
7. Validità.....	9
8. Verifiche e vigilanza	9
9. Responsabilità e sanzioni	12
10. Superbonus: visto di conformità	16
11. Criticità	18

1. Premessa

Il Decreto "Rilancio" all'art. 119 prevede il potenziamento delle agevolazioni attualmente esistenti per determinati interventi edilizi effettuati dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021 aumentando la percentuale di detrazione al 110%.

A fronte di un'agevolazione così rilevante, la norma ha previsto specifici adempimenti in aggiunta agli ordinari, per contrastare eventuali vantaggi indebiti.

In particolare, il contribuente dovrà, necessariamente, farsi rilasciare:

1

l'attestazione o asseverazione dei tecnici abilitati al rilascio delle certificazioni energetiche idonee a certificare l'esistenza dei requisiti tecnici e la congruità delle spese sostenute;

2

il **visto di conformità** dei dati relativi alla documentazione che **attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta**, rilasciato dagli intermediari abilitati.



ATTENZIONE! - Il mancato rilascio degli attestati o gli eventuali documenti infedeli verrà punito con l'applicazione delle **sanzioni pecuniarie da 2 mila a 15 mila euro**.



Specificatamente, la norma, così come sostituita dalla Legge di conversione n. 77 del 17 luglio scorso, al comma 11 testualmente statuisce che: «*Ai fini dell'opzione per la cessione o per lo sconto di cui all'articolo 121, il contribuente richiede il visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta per gli interventi di cui al presente articolo. Il visto di conformità è rilasciato ai sensi dell'articolo 35 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, dai soggetti indicati alle lettere a) e b) del comma 3 dell'articolo 3 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, e dai responsabili dell'assistenza fiscale dei centri costituiti dai soggetti di cui all'articolo 32 del citato decreto legislativo n. 241 del 1997.*».

Ora, il visto di conformità è un'importante istituto finalizzato alla corretta applicazione delle norme tributarie, che consente ai contribuenti di poter compensare crediti erariali o ottenere rimborsi superiori a determinati importi e di definire i rapporti con l'Erario in caso di presentazione del Mod. 730.



Previsto dal legislatore nell'ottica di favorire un processo di semplificazione e razionalizzazione del sistema mediante l'utilizzazione di strutture intermedie tra contribuenti e Amministrazione finanziaria, il visto può essere apposto solo da talune tipologie di professionisti.

Il presente capitolo porrà l'accento sul predetto istituto, sui caratteri generali, sui soggetti abilitati, sulle responsabilità e sul sistema sanzionatorio. In ultimo, si esaminerà la fattispecie con riferimento al "Superbonus" in oggetto.

2. Visto di conformità: cos'è

Il visto di conformità, definito anche “visto leggero”, è stato introdotto con il D. Lgs. n. 241 del 9 luglio 1997, costituisce uno dei livelli dell'attività di controllo sulla corretta applicazione delle norme tributarie, attribuito dal legislatore a soggetti estranei all'Amministrazione finanziaria.



OSSERVA - Ha assunto nel tempo sempre maggiore rilevanza poiché non solo attesta la “conformità” dei dati contenuti nelle dichiarazioni alla «*relativa documentazione e alle risultanze delle scritture contabili, nonché di queste ultime alla relativa documentazione contabile*» (Cfr. art. 35, co. 1, lett. a) - D.Lgs. n. 241/1997), ma è anche strumentale ad ottenere l'esonero dalla prestazione della garanzia in caso di richiesta di rimborso dell'eccedenza a credito IVA superiore a 30.000 euro (Cfr. art. 38-bis - D.P.R. n. 633/1972) ovvero ad utilizzare in compensazione i crediti emergenti dalle dichiarazioni fiscali per importi superiori a 5.000 euro (Cfr. art. 10, co. 7 D.L. n. 78/2009, conv. con modificazioni dalla L. n. 102/2009 e art. 1, co. 574 L. n. 147/2013).

Dunque, il visto di conformità è **obbligatorio** in caso di:

- presentazione del Modello 730;
- compensazione orizzontale dei crediti IVA con importo superiore a 5.000,00 euro;
- compensazione dei crediti relativi alle imposte sui redditi, addizionali, ritenute alla fonte, imposte sostitutive IRAP per importi superiori a 5.000,00 euro;
- esecuzione del rimborso di un credito IVA superiore a 30.000,00 euro.

DISCIPLINA – Art. 35 Responsabili dei centri – D.Lgs. n. 241/1997

CO. 1 - Il responsabile dell'assistenza fiscale dei centri costituiti dai soggetti di cui all'art. 32, comma 1, lettere a), b) e c), su richiesta del contribuente:

- a) rilascia un visto di conformità dei dati delle dichiarazioni predisposte dal centro, alla relativa documentazione e alle risultanze delle scritture contabili, nonché di queste ultime alla relativa documentazione contabile;
- b) assevera che gli elementi contabili ed extracontabili comunicati all'amministrazione finanziaria e rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore corrispondono a quelli risultanti dalle scritture contabili e da altra documentazione idonea.

CO. 2 - Il responsabile dell'assistenza fiscale dei centri costituiti dai soggetti di cui all'Art. 32, comma 1, lettere d), e) e f): a) rilascia, su richiesta del contribuente, un visto di conformità dei dati delle dichiarazioni unificate alla relativa documentazione; b) rilascia, a seguito della attività di cui alla lettera c) del comma 3 dell'Art. 34, un visto di conformità dei dati esposti nelle dichiarazioni alla relativa documentazione.

CO. 3 - I soggetti indicati alle lettere a) e b), del comma 3 dell'Art. 3 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni, rilasciano, su richiesta dei contribuenti, il visto di conformità e l'asseverazione di cui ai commi 1 e 2, lettera a), del presente Art. relativamente alle dichiarazioni da loro predisposte.

DISCIPLINA – Art. 2. Visto di conformità – D.M. n. 164/1999

CO. 1 - Il rilascio del visto di conformità di cui all'articolo 35, comma 2, lettera a), del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, implica il riscontro della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze della relativa documentazione e alle disposizioni che disciplinano gli oneri deducibili e detraibili, le detrazioni e i crediti d'imposta, lo scomputo delle ritenute d'acconto.

CO. 2 - Il rilascio del visto di conformità di cui all'articolo 35, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, implica, inoltre:

- a) la verifica della regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie ai fini delle imposte sui redditi e delle imposte sul valore aggiunto;
- b) la verifica della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili e di queste ultime alla relativa documentazione;

Dalla disciplina di cui sopra emerge che attraverso l'apposizione del visto di conformità sulle dichiarazioni fiscali **il legislatore ha inteso**:

→ garantire ai contribuenti assistiti il corretto adempimento di alcuni obblighi tributari;

→ agevolare l'Amministrazione finanziaria nella selezione delle posizioni da controllare e nell'esecuzione dei controlli di propria competenza;

→ contrastare il fenomeno legato alle compensazioni di crediti inesistenti;

→ semplificare le procedure legate alla richiesta dei rimborsi IVA.

Trattasi di un'attività di **controllo formale** svolta dal professionista che consiste in un'attestazione circa la corrispondenza della dichiarazione dei redditi alle risultanze della relativa documentazione, alle scritture contabili e alle disposizioni che disciplinano gli oneri deducibili e detraibili, le detrazioni e i crediti d'imposta, lo scomputo delle ritenute d'acconto e i versamenti.



In linea di principio i suddetti controlli sono finalizzati ad evitare errori materiali e di calcolo nella determinazione degli imponibili, delle imposte e delle ritenute e nel riporto delle eccedenze risultanti dalle precedenti dichiarazioni.



NOTA BENE - I riscontri documentali **non comportano valutazioni di merito**, ma il solo **controllo formale** in ordine all'ammontare dei componenti positivi e negativi relativi all'attività di impresa e/o di lavoro autonomo esercitata, rilevanti ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive e in ordine all'ammontare dei compensi e delle somme corrisposte in qualità di sostituto d'imposta.

I controlli implicano:

- la verifica della regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA;
- la verifica della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili e di queste ultime alla relativa documentazione;
- la verifica della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alla relativa documentazione prodotta dal contribuente nel caso di dichiarazione dei redditi MOD. 730.

3. Soggetti abilitati

I soggetti abilitati al rilascio del visto di conformità sono:

- ✓ responsabili dell'assistenza fiscale dei Caf;
- ✓ i professionisti iscritti nell'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili;
- ✓ i professionisti iscritti nell'albo dei Consulenti del lavoro;
- ✓ i soggetti iscritti, alla data del 30 settembre 1993, nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la sub categoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o diploma di ragioneria. Questi soggetti non sono legittimati ad apporre il visto di conformità sulle dichiarazioni "Modello 730".

DISCIPLINA - Art. 3. Modalità di presentazione ed obblighi di conservazione delle dichiarazioni – D.P.R. n. 322/1998

Co. 3 - Ai soli fini della presentazione delle dichiarazioni in via telematica mediante il servizio telematico Entratel si considerano soggetti incaricati della trasmissione delle stesse:

- a) gli iscritti negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e dei periti commerciali e dei consulenti del lavoro;
- b) i soggetti iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la sub-categoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o diploma di ragioneria;
- c) le associazioni sindacali di categoria tra imprenditori indicate nell'articolo 32, comma 1, lettere a), b) e c), del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, nonché quelle che associano soggetti appartenenti a minoranze etnico-linguistiche;
- d) i centri di assistenza fiscale per le imprese e per i lavoratori dipendenti e pensionati;
- e) gli altri incaricati individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

4. Modalità di rilascio

Prima di esercitare il rilascio del visto di conformità, il professionista è tenuto ad inviare all'Agenzia delle Entrate una **comunicazione**, ai sensi dell'**art. 21 del D.M.164/99**, nella quale deve indicare:

- dati anagrafici, qualifica professionale posseduta, codice fiscale e numero di partita IVA;
- domicilio e gli altri luoghi dove esercita l'attività professionale;
- codice fiscale e la sede dello studio professionale associato in cui collabora;
- la denominazione o la ragione sociale, il codice fiscale e i dati anagrafici dei soci e dei componenti il consiglio di amministrazione, ove previsto, del collegio sindacale della società di servizi di cui il professionista intende avvalersi per lo svolgimento dell'attività di assistenza fiscale, con l'indicazione delle specifiche attività da affidare alla stessa;
- la denominazione sociale della società di servizi o della società consortile cooperativa o del consorzio o società consortile, di cui all'art. 2 del Decreto 18 febbraio 1999, di cui il professionista è dipendente.

Elementi rilevanti di questa comunicazione sono i **requisiti soggettivi del professionista**, nonché la necessità di una **polizza assicurativa della responsabilità civile** ai sensi dell'art. 22 - D. M. n. 164/1999.



NOTA BENE - Per il rilascio del visto il professionista deve:

- rispondere a requisiti professionali di onorabilità e moralità di alto profilo tali da poter offrire garanzia all'Erario e al contribuente che l'attività posta in essere è conforme alle disposizioni normative disciplinanti la materia;
- possedere la partita IVA;
- essere abilitato ai servizi telematici Entratel.



OSSERVA - Dalla data di presentazione della comunicazione il professionista sarà abilitato alla apposizione del visto.

Successivamente, la **Direzione Regionale**, competente in base al domicilio fiscale del professionista, verifica il contenuto della comunicazione da questi resa e accerta la regolarità della documentazione prodotta, di conseguenza inserisce il nominativo del professionista in un apposito data-base chiamato "**elenco informatizzato**" dei soggetti abilitati al rilascio del visto di conformità.



INFORMA - Il suddetto elenco **consente ai contribuenti di verificare se il professionista a cui si intende affidare la propria contabilità o la propria dichiarazione dei redditi sia o meno abilitato a rilasciare il visto di conformità.**

5. Identità soggettiva

Come evidenziato dall'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione n. 99/E del 29 novembre 2019, il soggetto che appone il visto di conformità deve essere sempre lo stesso rispetto a colui che invia la dichiarazione dei redditi.



In particolare, il **comma 3-bis dell'art. 3 - D.P.R. n. 322/1998** ha disposto che: ***"I soggetti di cui al comma 3, incaricati della predisposizione delle dichiarazioni previste dal presente decreto, sono obbligati alla trasmissione in via telematica delle stesse"***.



Ed ancora, **l'art. 23 - D.M. n. 164/1999**, statuisce che ***"I professionisti rilasciano il visto di conformità se hanno predisposto le dichiarazioni e tenuto le relative scritture contabili"***.



Infine, nella **Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 21/E del 4 maggio 2009**, si legge: ***"La trasmissione telematica delle dichiarazioni può essere effettuata esclusivamente dal singolo professionista che ha apposto il visto di conformità o dall'associazione cui lo stesso appartiene e non può essere effettuata da altro professionista, anche se abilitato, della stessa associazione diverso da quello che ha apposto il visto sulle dichiarazioni"***.

Dunque, dalle disposizioni normative richiamate risulta evidente l'obbligo di **identità soggettiva tra chi appone il visto di conformità e chi dispone e trasmette la dichiarazione**.

6. Visto di conformità: in che cosa si concretizza

Il visto di conformità si concretizza nell'attestazione dell'esecuzione dei controlli indicati dall'art. 2 - D.M. n. 164/1999 garantendo, dunque, che i dati risultanti dalle dichiarazioni coincidono con la documentazione e le scritture contabili.



OSSERVA - L'attestazione è resa dal professionista con **l'indicazione del suo codice fiscale e l'apposizione della sua firma negli appositi spazi dei modelli delle dichiarazioni fiscali** e con il successivo **invio** all'Agenzia delle entrate delle stesse, tramite il servizio telematico Entratel.

7. Validità

Come già anticipato, il professionista dalla data di presentazione della comunicazione sarà abilitato alla apposizione del visto.

Tuttavia, il visto di conformità **non si considera validamente rilasciato** se il professionista che lo rilascia:

- non risulta iscritto nell'elenco informatizzato dei professionisti abilitati, tenuto dalle competenti Direzioni regionali;
- pur iscritto nell'elenco informatizzato non coincide con la persona fisica che ha trasmesso la dichiarazione in via telematica;
- è iscritto nell'elenco informatizzato ma non risulta "collegato" con l'associazione professionale o con la società di servizi o con la società tra professionisti che ha trasmesso la dichiarazione in via telematica;
- è iscritto nell'elenco informatizzato, ma non risulta "collegato" con la società partecipata del Consiglio nazionale, Ordine e Collegio che ha trasmesso la dichiarazione in via telematica.

Ricorrendo una delle ipotesi indicate, la dichiarazione viene considerata "**non vistata**" e l'Agenzia delle Entrate procederà nei confronti del contribuente al recupero dei crediti utilizzati in compensazione, degli interessi e all'irrogazione delle sanzioni oppure, in caso di rimborso IVA, provvederà a richiedere al contribuente apposita polizza fideiussoria.



NOTA BENE - Può comunque essere presentata una dichiarazione correttiva/integrativa, completa di visto.

8. Verifiche e vigilanza



Gli Uffici potranno chiedere ai professionisti tutti i documenti necessari a verificare il corretto svolgimento dell'attività di assistenza fiscale. Gli interessati potranno chiedere che l'esame della documentazione sia effettuato presso di loro. (Cfr. art. 25, co. 1 – D.M. n. 164/1999).



OSSERVA - Ove emergano violazioni alle disposizioni di cui agli artt. 21 (comunicazione preventiva, allegati e variazioni dei dati), 22 (garanzia) o 23 (rilascio del visto in relazione a dichiarazioni predisposte e scritture contabili tenute dal professionista) del D.M. n. 164/1999, verrà redatto e notificato al professionista un Processo Verbale di Constatazione nel quale sono indicate le irregolarità ed assegnato un termine non superiore a 90 entro il quale il professionista dovrà eliminare le suddette irregolarità, dandone comunicazione all'ufficio stesso, ovvero produrre le proprie osservazioni. (Cfr. art. 25, co. 2 - D.M. n. 164/1999).

Decorso tale termine, ove non si ritengano soddisfacenti le eventuali osservazioni del professionista o non risulti che lo stesso si è adeguato alle prescrizioni del processo verbale, verrà ordinato al medesimo di eliminare le irregolarità riscontrate entro 30 giorni. Contestualmente, nei casi più gravi, potrà essere disposta la sospensione cautelare dell'attività di assistenza fiscale. Decorso inutilmente anche il termine di 30 giorni, si procederà alla revoca dell'abilitazione alla trasmissione telematica delle dichiarazioni. La documentazione verrà inoltrata anche all'Ordine professionale di appartenenza, per l'adozione di eventuali ulteriori provvedimenti. (Cfr. art. 25, co. 3 – D.M. n. 164/1999)



Sintesi

1. I competenti uffici dell'Agenzia delle entrate possono chiedere ai professionisti tutti gli atti e i documenti necessari per verificare il corretto svolgimento dell'attività di assistenza fiscale;
2. il competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate verifica eventuali violazioni alle disposizioni degli articoli da 21 a 23 – D.M. n. 164/1999 (adempimenti e requisiti per il rilascio del visto, garanzie e attività dei professionisti);
3. se l'Ufficio riscontra una qualche violazione redige Processo Verbale di Constatazione da notificare al professionista e assegna un termine non superiore a 90 giorni entro il quale il professionista deve eliminare le suddette irregolarità dandone comunicazione all'ufficio stesso, ovvero produrre le proprie osservazioni;
4. decorso infruttuosamente il termine di 90 giorni o qualora le osservazioni siano insufficienti, il competente Ufficio **ordina** al professionista stesso di eliminare le irregolarità riscontrate nel P.V.C. entro il termine di 30 giorni; nel caso di irregolarità che presentino aspetti di particolare gravità può essere disposta la sospensione cautelare dell'attività di assistenza;
5. decorso inutilmente il termine di 30 giorni, l'Ufficio invia la documentazione relativa alle suddette irregolarità all'Ufficio competente ai fini della revoca dell'abilitazione alla trasmissione delle dichiarazioni in via telematica di cui all'art. 3, co. 4 – D.P.R. n. 322/1998, nonché agli Ordini professionali per l'eventuale adozione di ulteriori provvedimenti.

In riferimento, invece, al **controllo formale** delle dichiarazioni (art. 36-ter - D.P.R. n. 600/1973), l'**art. 26 – D.M. n. 164/1999** prevede l'individuazione di criteri di selezione, specificamente finalizzati alla verifica della corretta apposizione del visto di conformità.



NOTA BENE - In relazione ai visti di conformità apposti, i professionisti vengono informati delle richieste di documenti o chiarimenti indirizzate ai contribuenti. Tale informativa porta a conoscenza degli interessati dell'avvio di una attività istruttoria da cui potrebbe scaturire la contestazione di specifiche violazioni.

In tali ipotesi, ai fini della verifica del visto di conformità, **entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di trasmissione della dichiarazione**, l'Agenzia delle entrate trasmette in via telematica le richieste di documenti e di chiarimenti relative alle dichiarazioni al centro di assistenza fiscale e al responsabile dell'assistenza fiscale o al professionista che ha rilasciato il visto di conformità, **per la trasmissione in via telematica alla stessa, entro sessanta giorni, della documentazione e dei chiarimenti richiesti.**

L'esito del suddetto controllo sarà comunicato in via telematica ai soggetti interessati con l'indicazione dei **motivi che hanno dato luogo alla rettifica dei dati contenuti nella dichiarazione** per consentire anche la **segnalazione** di eventuali dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente in sede di controllo del visto di conformità **entro i sessanta giorni successivi al ricevimento della comunicazione**.



Le eventuali somme che risultano dovute a seguito del controllo in oggetto, possono essere **pagate mediante delega** (Cfr. art. 19 - D.Lgs. n. 241/1997) **entro sessanta giorni dal ricevimento della comunicazione** di cui sopra. In tal caso, **l'ammontare delle somme dovute è pari all'imposta, agli interessi dovuti fino all'ultimo giorno del mese antecedente a quello dell'elaborazione della comunicazione e alla sanzione** di cui all'articolo 13 - D.Lgs. n. 471/1997 **ridotta a due terzi**.

Ove le somme scaturenti dalla Comunicazione non venissero versate, per la riscossione coattiva si applicano le disposizioni previste dal D.P.R. n. 602/1973 con riferimento alle somme dovute ai sensi dell'art. 36-ter - D.P.R. n. 600/1973.



Sintesi – controllo formale

1. **entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di trasmissione della dichiarazione**, l'Agenzia delle entrate trasmette, ai professionisti incaricati del rilascio del visto, in via telematica, le richieste di documenti e di chiarimenti relative alle dichiarazioni;
2. **entro 60 giorni** i soggetti interessati dovranno inviare la documentazione e i chiarimenti richiesti;
3. alternativamente **entro 60 giorni** le eventuali somme che risultano dovute a seguito del controllo potranno essere pagate;
4. alternativamente ove non si desse seguito alla comunicazione ed al pagamento per la riscossione coattiva si applicheranno le disposizioni previste dal D.P.R. n. 602/1973 con riferimento alle somme dovute ai sensi dell'art. 36-ter - D.P.R. n. 600/1973.

9. Responsabilità e sanzioni

Con riferimento alle conseguenze di una condotta in violazione delle norme sul visto di conformità si osservi che l'art. 3 - D.L. n. 50/2017, convertito, con modificazioni, dalla L. 21 giugno 2017, n. 96, ha modificato sia l'art. 1, co. 574 - L. n. 147/2013, sia l'art. 10, co. 1, lett. a) - D.L. n. 78 del 2009, prevedendo, tra l'altro, che:



«Nei casi di utilizzo in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, dei crediti di cui al presente comma **in violazione dell'obbligo di apposizione del visto di conformità** o della sottoscrizione di cui, rispettivamente, al primo e al secondo periodo sulle dichiarazioni da cui emergono i crediti stessi, ovvero nei casi di utilizzo in compensazione ai sensi dello stesso articolo 17 dei crediti che emergono da dichiarazioni **con visto di conformità o sottoscrizione apposti da soggetti diversi da quelli abilitati**, con l'atto di cui all'articolo 1, comma 421, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, l'ufficio procede al recupero dell'ammontare dei crediti utilizzati in violazione delle modalità di cui al primo periodo e dei relativi interessi, nonché all'irrogazione delle sanzioni.».

Pertanto, in caso di violazione delle regole sopra richiamate, **il contribuente**:

→ deve produrre idonea garanzia per ottenere il rimborso dei crediti IVA (cfr. art. 38-bis, co. 4, lett. c) - D.P.R. n. 633/1972);

→ è sanzionabile ai sensi dell'art. 13, co. 4 - D.Lgs. n. 471/1997, con conseguente recupero del credito superiore a 5.000 euro, utilizzato in compensazione in violazione dell'art. 10, co. 7 - D.L. n. 78/2009 o dell'art. 1, co. 574 - L. n. 147/2013.

Quanto poi al **soggetto che ha apposto un visto** su una dichiarazione poi non trasmessa dallo stesso oppure trasmessa una dichiarazione dallo stesso non vistata, trovano applicazione rispettivamente l'**art. 39 - D.Lgs. n. 241/1997**, come modificato dall'art. 7-bis, co. 1, lett. a) - D.L. n. 4/2019 convertito, con modificazioni, dalla L. n. 26/2019, che disciplina, appunto, l'ipotesi di **rilascio infedele del visto di conformità**, nonché l'eventuale sospensione e inibizione dalla facoltà di rilasciare il visto di conformità previste nelle ipotesi individuate dal medesimo articolo.

DISCIPLINA - Art. 39 Sanzioni - D.Lgs. n. 241/1997

Testo risultante dopo **le modifiche apportate dall'art. 7-bis, co. 1, lett. a) e b), D.L. 28 gennaio 2019, n. 4, modificato in sede di conversione**

CO. 1 - Salvo che il fatto costituisca reato e ferma restando l'irrogazione delle sanzioni per le violazioni di norme tributarie:

a) ai soggetti indicati nell'articolo 35 che rilasciano il visto di conformità, ovvero l'asseverazione, infedele si applica la **sanzione amministrativa da euro 258 ad euro 2.582**. Se il **visto infedele** è relativo alla dichiarazione dei redditi presentata con le modalità di cui all'articolo 13 del regolamento di cui al decreto del **Ministro delle finanze 31 maggio 1999, n. 164**, non si applica la sanzione di cui al periodo precedente e i

soggetti di cui all'articolo 35 sono tenuti al 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. Costituiscono titolo per la riscossione mediante ruolo di cui al decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, le comunicazioni con le quali sono richieste le somme di cui al periodo precedente. **Eventuali controversie sono devolute alla giurisdizione tributaria. 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, il Centro di assistenza fiscale 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**. In tal caso la somma dovuta è ridotta ai sensi dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. La violazione è punibile in caso di liquidazione delle imposte, dei contributi, dei premi e dei rimborsi dovuti in base alle dichiarazioni, di cui all'articolo 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e in caso di controllo ai sensi degli articoli 36-ter e seguenti del medesimo decreto, nonché in caso di liquidazione dell'imposta dovuta in base alle dichiarazioni e in caso di controllo di cui agli articoli 54 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. La violazione è punibile a condizione che non trovi applicazione l'articolo 12-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602. In caso di **ripetute violazioni**, ovvero di violazioni **particolarmente gravi**, è disposta a carico dei predetti soggetti la **sospensione dalla facoltà di rilasciare il visto di conformità e l'asseverazione, per un periodo da uno a tre anni**. In caso di **ripetute violazioni commesse successivamente al periodo di sospensione**, è disposta **l'inibizione dalla facoltà di rilasciare il visto di conformità e l'asseverazione**. Si considera violazione particolarmente grave il mancato pagamento della suddetta sanzione. Le sanzioni di cui al presente comma non sono oggetto della maggiorazione prevista dall'articolo 7, comma 3, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472;

...

CO. 4 - L'autorizzazione all'esercizio dell'attività di assistenza fiscale di cui all'articolo 33, comma 3, è **sospesa, per un periodo da tre a dodici mesi**, quando sono commesse **gravi e ripetute violazioni di norme tributarie** o contributive e delle disposizioni di cui agli articoli 34 e 35, nonché quando gli elementi forniti all'amministrazione finanziaria risultano falsi o incompleti rispetto alla documentazione fornita dal contribuente. In caso di **ripetute violazioni**, ovvero di **violazioni particolarmente gravi**, è disposta la **revoca dell'esercizio dell'attività di assistenza**; nei casi di **particolare gravità è disposta la sospensione cautelare**.

CO. 4-bis - La definizione agevolata delle sanzioni ai sensi dell'articolo 16, comma 3, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, non impedisce l'applicazione della sospensione, dell'inibizione e della revoca.

CO. 4-ter - Il mancato rispetto di adeguati livelli di servizio comporta l'applicazione della sanzione da 516 a 5.165 euro.

Dunque, ferma restando l'applicazione della specifica sanzione legata alla violazione commessa dal contribuente, viene applicata la **sanzione amministrativa** che varia da un minimo di **€ 258 ad un massimo di € 2.582**.



NOTA BENE - In caso di **violazioni particolarmente gravi o ripetute**, è prevista la sospensione dell'autorizzazione ad apporre il visto per un **periodo da 1 a 3 anni**. Ove **persistano ripetute violazioni**, successive al periodo di sospensione, l'Amministrazione Finanziaria può **inibire il rilascio del visto**.

Può scattare la **responsabilità dell'intermediario** a titolo di rilascio del **visto di conformità infedele** in caso di **mancata verifica**:

- ↳ della **corrispondenza dell'ammontare delle ritenute**, anche a titolo di addizionali, con quello delle relative **certificazioni esibite**;
- ↳ della **spettanza delle detrazioni d'imposta**, in base alle risultanze dei **dati della dichiarazione** e ai **documenti** presentati dal contribuente (si ricorda che, con riferimento alle **spese suddivise in più anni**, il controllo deve essere **effettuato ad ogni utilizzo della rata** dell'onere ai fini del riconoscimento della spesa; **copia di documenti può non essere richiesta** solo nel caso in cui il soggetto che ha prestato assistenza fiscale abbia **già verificato la documentazione**, conservandone copia);
- ↳ della **spettanza delle deduzioni dal reddito**, in base alle risultanze dei **dati della dichiarazione e ai documenti presentati dal contribuente**;
- ↳ della **spettanza dei crediti d'imposta**, in base ai **dati risultanti dalla dichiarazione e ai documenti prodotti dal contribuente**;
- ↳ della corrispondenza dell'**ammontare degli imponibili** con quello delle **relative certificazioni uniche esibite**;
- ↳ dell'**ultima dichiarazione** presentata, in caso di **eccedenza d'imposta** per la quale si è richiesto il **riporto nella successiva dichiarazione dei redditi**;
- ↳ del mancato superamento dei **limiti previsti dalla legge per le detrazioni d'imposta, deduzioni dal reddito e per i crediti d'imposta**,
- ↳ della **corrispondenza con le risultanze dei dati della dichiarazione degli importi delle detrazioni d'imposta, delle deduzioni dal reddito e dei crediti d'imposta**;
- ↳ degli **attestati degli acconti versati o trattenuti**.



INFORMA - La sanzione per il rilascio del visto di conformità infedele viene irrogata dalla **Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate competente, in ragione del domicilio fiscale del professionista**. Viene redatto, per ogni anno solare, un **unico atto di contestazione**. Tale atto, sino a che interviene decadenza del potere sanzionatorio, può essere integrato o modificato. I provvedimenti (atti di contestazione ed irrogazione sanzioni) vengono trasmessi agli ordini di appartenenza dei professionisti, per l'eventuale adozione di ulteriori provvedimenti.



Sintesi

- **visto infedele**: sanzione amministrativa che varia da un minimo di € 258 ad un massimo di € 2.582;
- **ripetute violazioni**, ovvero di **violazioni particolarmente gravi**: sospensione dalla facoltà di rilasciare il visto di conformità per un periodo che varia da uno a tre anni;
- **ripetute violazioni commesse successivamente al periodo di sospensione**: inibizione dalla facoltà di rilasciare il visto di conformità.

Le violazioni sono contestate e le relative sanzioni sono irrogate dalla **Direzione Regionale dell'Agenzia delle entrate competente in ragione del domicilio fiscale del trasgressore**, anche sulla base delle segnalazioni degli uffici periferici dell'Agenzia delle entrate. **Eventuali controversie sono devolute alla giurisdizione tributaria**.

In base al principio di colpevolezza (art. 5 - D.Lgs. n.472/1997) le sanzioni a carico dei professionisti si applicheranno **solo nei casi in cui, in sede di controllo, emerge una discordanza che avrebbe dovuto essere riscontrata, effettuando opportunamente i controlli in sede di rilascio del visto di conformità.**



ATTENZIONE! - In caso di **infedeltà del visto di conformità** il professionista è punito se dalle attività di liquidazione, a seguito del controllo formale o sostanziale delle dichiarazioni per le quali è stato rilasciato il visto, emergono somme dovute a carico del contribuente dichiarante. La responsabilità del CAF o del professionista **non si configura** se i dati dichiarati trovano corrispondenza nella documentazione acquisita in sede di apposizione del visto, anche nel caso in cui i dati in possesso dell'Amministrazione divergano dai dati dichiarati. **Il controllo, in tal caso, può essere proseguito nei confronti del contribuente.** (Cfr. Circ. AdE n. 19/E dell'8 luglio 2020)



Peraltro, la **Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 99 del 29 novembre 2019** sottolinea che con riferimento alle condotte già poste in essere, **gli uffici competenti valuteranno caso per caso la sussistenza dei presupposti per l'applicazione del comma 3 dell'art. 10 (Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente) della Legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto del contribuente),** e del comma 2 dell'art. 6 - D.Lgs. n. 472/1997, secondo cui «*Non è punibile l'autore della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono, nonché da indeterminazione ... dei modelli per la dichiarazione ...*».

Qualora il CAF o il **professionista abilitato**, successivamente alla trasmissione della dichiarazione, riscontri errori che hanno comportato l'apposizione di un visto infedele sulla dichiarazione stessa, **avvisa il contribuente al fine di procedere all'elaborazione e trasmissione all'Agenzia delle entrate della dichiarazione rettificativa**, mediante il Mod. 730 relativo al periodo d'imposta da rettificare, sempre che **l'infedeltà del visto non sia già stata contestata.**



L'art. 7-quater, co. 48 - D.L. n. 193/2016 nel modificare l'art. 39, co. 1, lett. a) - D.Lgs. n. 241/1997, ha concesso un maggior lasso di tempo agli intermediari abilitati per poter intervenire nella correzione del visto infedele.

Il nuovo termine previsto per il compimento delle attività rettificative è da riferirsi alla comunicazione della contestazione dell'infedeltà del visto di conformità ai sensi dell'art. **26, co. 3-ter** - D.M. n. 164/1999.

Se il contribuente non intende presentare la nuova dichiarazione, il professionista può trasmettere, al suo posto, 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.



Al riguardo la **Circolare n. 19/E dello scorso 8 luglio** ha fatto presente che la sussistenza della condizione che **"il contribuente non intende presentare la nuova dichiarazione"** si deve ritenere soddisfatta attraverso l'acquisizione della prova che l'intermediario abbia comunicato al contribuente per iscritto (ad esempio tramite raccomandata o pec) al domicilio fiscale del contribuente o al diverso indirizzo comunicato da quest'ultimo al CAF/professionista, l'invito a presentare una nuova dichiarazione.

La prova dell'effettuazione della comunicazione può essere costituita anche dalla notizia della società incaricata della trasmissione che il destinatario non può essere raggiunto. Non appare pertanto necessario esibire la prova dell'esplicito diniego del contribuente.



OSSERVA - Sia nel caso di presentazione della dichiarazione rettificativa del contribuente che nel caso di comunicazione dei dati rettificati da parte del CAF o del professionista abilitato, **la responsabilità di questi ultimi è limitata al pagamento dell'importo corrispondente al 30% della maggiore imposta riscontrata** soggetta a riduzione ai sensi dell'art. 13 - D.Lgs. n. 472/1997, mentre l'imposta e gli interessi restano a carico del contribuente.

10. Superbonus: visto di conformità

Come anticipato in premessa, per poter beneficiare del superbonus del 110% ex art. 119 – Decreto Rilancio sarà necessaria anche l'apposizione di un visto di conformità che certifichi il possesso dei requisiti richiesti per la detrazione d'imposta.



Infatti, ai commi da 11 a 13 la norma si occupa del visto di conformità dei dati che attestano la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta; alla trasmissione di tali dati, esclusivamente in via telematica; nonché ai soggetti abilitati ad asseverare il possesso dei requisiti previsti e la congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati.



INFORMA - Ferma l'applicazione delle sanzioni penali ove il fatto costituisca reato, trova infine applicazione, ai sensi del comma 14, una sanzione amministrativa pecuniaria da euro 2.000 a euro 15.000 per ciascuna attestazione o asseverazione infedele resa. La non veridicità delle attestazioni o asseverazioni comporta la decadenza dal beneficio e l'organo addetto al controllo sull'osservanza della presente disposizione è individuato nel Ministero dello Sviluppo economico. Da evidenziare che le predette sanzioni sono irrogabili esclusivamente ai tecnici che rilasciano le attestazioni e le asseverazioni e non ai soggetti che appongono il visto di conformità

Disciplina

CO. 11 - "Ai fini dell'opzione per la cessione o per lo sconto di cui all'articolo 121, **il contribuente richiede il visto di conformità** dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta per gli interventi di cui al presente articolo. **Il visto di conformità è rilasciato ai sensi dell'articolo 35 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, dai soggetti indicati alle lettere a) e b) del comma 3 dell'articolo 3 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, e dai responsabili dell'assistenza fiscale dei centri costituiti dai soggetti di cui all'articolo 32 del citato decreto legislativo n. 241 del 1997;**

CO. 13 - "Ai fini della detrazione del 110 per cento di cui al presente articolo e dell'opzione per la cessione o per lo sconto di cui all'articolo 121:

a) per gli interventi di cui ai commi 1, 2 e 3 del presente articolo, i tecnici abilitati asseverano il rispetto dei requisiti previsti dai decreti di cui al comma 3-ter dell'articolo 14 del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90, e la corrispondente congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati. Una copia dell'asseverazione è trasmessa, esclusivamente per via telematica, all'Agenzia nazionale per le nuove tecnologie, l'energia e lo sviluppo economico sostenibile (ENEA). Con decreto del Ministro dello sviluppo economico, da emanare entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, sono stabilite le modalità di trasmissione della suddetta asseverazione e le relative modalità attuative;

b) per gli interventi di cui al comma 4, l'efficacia degli stessi al fine della riduzione del rischio sismico è asseverata dai professionisti incaricati della progettazione strutturale, della direzione dei lavori delle strutture e del collaudo statico, secondo le rispettive competenze professionali, iscritti agli ordini o ai collegi professionali di appartenenza, in base alle disposizioni del decreto del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti n. 58 del 28 febbraio 2017. I professionisti incaricati attestano altresì la corrispondente congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati. **Il soggetto che rilascia il visto di conformità di cui al comma 11 verifica la presenza delle asseverazioni e delle attestazioni rilasciate dai professionisti incaricati**".

CO. 14 - " Ferma restando l'applicazione delle sanzioni penali ove il fatto costituisca reato, ai soggetti che rilasciano **attestazioni e asseverazioni infedeli** si applica la sanzione amministrativa pecuniaria da euro 2.000 a euro 15.000 per ciascuna attestazione o asseverazione infedele resa".



Infine, l'**art. 121** al comma 1 stabilisce: *"I soggetti che sostengono, negli anni 2020 e 2021, spese per gli interventi elencati al comma 2 possono optare, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione spettante, alternativamente:*

a) *per un contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto, fino a un importo massimo pari al corrispettivo stesso, anticipato dai fornitori che hanno effettuato gli interventi e da questi ultimi recuperato sotto forma di credito d'imposta, di importo pari alla detrazione spettante, con facoltà di successiva cessione del credito ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari;*

b) *per la cessione di un credito d'imposta di pari ammontare, con facoltà di successiva cessione ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari"*

Ora, in un primo momento, il decreto Rilancio sembrava suggerire che il visto rilasciato dagli intermediari abilitati sarebbe stato obbligatorio **"ai fini dell'opzione per la cessione o per lo sconto in fattura"** di tutti i crediti d'imposta, cioè anche per quelli diversi dal superbonus. Tuttavia nel passaggio con cui il Parlamento ha convertito il decreto in legge, invece, è stata stabilita l'obbligatorietà per la sola cessione del credito o per lo sconto in fattura esclusivamente per quanto riguarda il Superbonus per il quale chi rilascia il visto di conformità deve inoltre verificare la *"presenza delle asseverazioni e delle attestazioni rilasciate dai professionisti incaricati"*.

11. Criticità

Come osservato al paragrafo 5 dalle disposizioni normative richiamate che disciplinano l'istituto del visto di conformità, risulta evidente l'obbligo di "**identità soggettiva**" tra chi appone il visto e chi dispone e trasmette la dichiarazione.

Tuttavia, nel caso del superbonus, tale identità soggettiva viene meno poiché l'attestazione o asseverazione del conseguimento della classe energetica più alta, da dimostrare mediante A.P.E., viene rilasciata da tecnici abilitati al rilascio delle certificazioni energetiche idonee a certificare l'esistenza dei requisiti tecnici e la congruità delle spese sostenute, mentre il **visto di conformità** dovrà essere rilasciato da altri professionisti che saranno chiamati a garantire che la predetta documentazione (certificazioni energetiche) attesti la "*sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione*" per gli interventi edilizi effettuati.



In proposito, nella **Circolare n. 21/E del 4 maggio 2009**, punto 3.1.1, è stato chiarito che **«La trasmissione telematica delle dichiarazioni può essere effettuata esclusivamente dal singolo professionista che ha apposto il visto di conformità o dall'associazione cui lo stesso appartiene e non può essere** effettuata da altro professionista, anche se abilitato, della stessa associazione diverso da quello che ha apposto il visto sulle dichiarazioni».



Ciò nondimeno, rispetto agli effetti prodotti dal visto con specifico riferimento all'istituto della compensazione, con la Circolare n. 28/E del 25 settembre 2014 è stato chiarito che, **«Coerentemente con quanto chiarito dalla circolare n. 57/E del 2009, tenuto conto della obbligatorietà del visto di conformità ai fini della fruizione dell'istituto della compensazione, si ritiene che nelle ipotesi in cui le scritture contabili siano tenute da un soggetto che non può apporre il visto di conformità, il contribuente può comunque rivolgersi a un CAF-impresa o a un professionista abilitato all'apposizione del visto. Resta fermo che tali soggetti sono comunque tenuti a svolgere i controlli di cui ai paragrafi seguenti e a predisporre la dichiarazione. Pertanto, il contribuente che intende ottenere il rilascio del visto di conformità deve comunque esibire al CAF o al professionista abilitato la documentazione necessaria per consentire la verifica della conformità dei dati esposti o da esporre nella dichiarazione».**

Ne deriva che sebbene, nel caso di specie, il rilascio del visto di conformità rappresenti la mera espressione di un giudizio professionale (*«Il soggetto che rilascia il visto di conformità ... verifica la presenza delle asseverazioni e delle attestazioni rilasciate dai professionisti incaricati»*), tuttavia, il professionista abilitato deve rilasciare la relativa certificazione richiesta **solo qualora sussista la ragionevole convinzione della corretta osservanza della normativa applicabile**, poiché il rilascio di una certificazione tributaria infedele lo espone a responsabilità rilevanti, sebbene non chiaramente definibili a priori, in quanto oggetto di valutazione caso per caso.