

Attenuate le responsabilità di Caf e professionisti per irregolare apposizione del visto di conformità sul “Modello 730”

di Giuseppe Ingraio - 18 ottobre 2019

1

1. La legislazione sulla dichiarazione tributaria relativa all'IRPEF dagli anni Novanta ad oggi si è opportunamente mossa sulla direttrice della semplificazione. Rendere più snello l'adempimento vuol significare agevolare non solo il contribuente in sede di predisposizione del documento, ma anche il Fisco in sede di controllo, soprattutto quello di tipo formale.

Oltre la riduzione del numero di informazioni richieste nel “Modello Unico” (si rammenta il modello c.d. “lunare” degli anni ‘80) e l'introduzione del mod. 730, inizialmente riservato a lavoratori dipendenti e pensionati, un tassello importante nell'evoluzione dell'adempimento dichiarativo è rappresentato dall'apposizione da parte dei professionisti e dei Caf del visto di conformità; visto con cui si attesta la regolarità formale della dichiarazione in base ai documenti forniti dal contribuente da cui si desumono principalmente i redditi realizzati, gli oneri deducibili sostenuti, nonché le ritenute subite.

La normativa in questione risponde all'esigenza sia di assicurare una tendenziale stabilità e definitività dell'adempimento fiscale per il contribuente, sia di ridurre il numero di controlli formali per l'Ufficio (art. 36 ter, DPR n. 600/73), liberando così risorse umane da destinare al più complesso controllo sostanziale.

Tramite l'apposizione del visto di conformità sulla dichiarazione si è, di fatto, realizzata una devoluzione ai privati di un segmento di attività pubblicistica di controllo che dovrebbe svolgere l'Amministrazione finanziaria (fenomeno che si riscontra anche in altri ambiti dell'attività amministrativa dello Stato)

Il percorso evolutivo della legislazione in tema di dichiarazione Irpef non si è arrestato qui.

Come è noto, infatti, negli ultimi anni, in linea con quanto accade in altri Paesi europei, si sta ribaltando lo schema tradizionale del procedimento dichiarativo e di accertamento secondo cui il contribuente predispose la dichiarazione e il Fisco la controlla. La recente introduzione della dichiarazione precompilata (D. Lgs. n. 175/2014) comporta, infatti, questo effetto (v. M. BEGHIN, *Diritto tributario*, 2018, p. 328). Il Fisco è in grado di predisporre la dichiarazione grazie alla mole di dati immagazzinati nell'anagrafe tributaria; il contribuente verifica la rispondenza della dichiarazione precompilata con i documenti di cui è in possesso e ne accetta il contenuto o in presenza di discrepanze apporta delle modifiche.

La diffusione dell'utilizzo della dichiarazione precompilata (quasi 3 milioni di contribuenti hanno utilizzato questa dichiarazione nel 2018) porterà lentamente alla scomparsa del visto di conformità sulle dichiarazioni di lavoratori dipendenti e pensionati, poiché l'esigenza di rendere definitivo l'adempimento fiscale per il contribuente e di

semplificare la fase dei controlli formali sarà integralmente soddisfatta da questa nuova modalità di adempimento.

2. Orbene, il punto su cui è intervenuta la recente innovazione normativa (art. 7-bis del D. L. n. 4/2019, che ha modificato l'art. 39, comma 1, lettera a, D. Lgs n. 241/1997) attiene alle conseguenze sanzionatorie in caso di apposizione di un visto irregolare da parte di un Caf o un professionista abilitato.

Sembrirebbe una questione marginale, ma così non è. Il problema investe, da un lato, numerosi soggetti tra Caf e professionisti e, dall'altro milioni di contribuenti che utilizzano il mod. 730 (nel 2017 sono state presentati circa 17 milioni di mod. 730); e le ricadute di ordine patrimoniale sono del tutto significative.

Prima di esaminare la novità introdotta, bisogna, tuttavia, premettere che le dichiarazioni tributarie "vistate" (Modello Unico e Modello 730) sono comunque oggetto di controllo formale; tale controlli si aggirano intorno al 2-4% delle dichiarazioni e le contestazioni mosse riguardano circa il 40% delle posizioni verificate.

Se dal controllo emerge un'irregolarità nell'apposizione del visto, la scelta originaria che emerge dalla normativa del 1997 è quella di irrogare al Caf/professionista una sanzione autonoma che varia tra € 258,00 e € 2.582,00; in presenza di violazioni gravi e ripetute è prevista una sanzione accessoria, che consiste nella sospensione della facoltà di rilasciare il visto per un periodo da uno a tre anni e la segnalazione all'Ordine per l'adozione di provvedimenti disciplinari. Si è stabilita di conseguenza la responsabilità del pagamento delle maggiori imposte e delle correlate sanzioni amministrative in capo al contribuente (nel 2007 è stato introdotto il comma 1 bis, dell'art. 39, D. lgs. n. 241/1997 che ha previsto una coobbligazione solidale del Caf per le somme dovute dal contribuente a titolo di sanzione).

3. In occasione dell'introduzione nel 2014 della dichiarazione precompilata, il regime sanzionatorio per il rilascio di visti irregolari è stato inasprito, ma solo con riguardo al mod. 730.

Occorre precisare al riguardo che, se la dichiarazione precompilata viene accettata senza modifiche e inviata autonomamente dal contribuente tramite la sezione riservata del sito internet dell'Agenzia delle entrate, non si procede ai controlli formali; qualora, invece, la dichiarazione precompilata (anche senza modifiche) viene presentata tramite delega ad un Caf o un professionista, risulta possibile effettuare i controlli. Potrebbe accadere paradossalmente che il Fisco, basandosi su segnalazioni errate, riconosca deduzioni o detrazioni per spese che il contribuente non ha sostenuto, le quali vengono disconosciute in sede di controllo formale.

Per valorizzare l'affidamento di coloro che si rivolgono ai Caf o ai professionisti abilitati (e "sottotraccia" per assicurare la riscossione delle maggiori somme pretese fiscali), la normativa del 2014 stabiliva che, in luogo della sanzione "ordinaria" da 258 a 2.852 euro, questi ultimi avrebbero dovuto corrispondere una somma pari alla maggiore imposta con interessi e sanzioni. Tale importo poteva essere aumentato sino alla metà per chi nel

precedente triennio aveva commesso analoghi errori. Al contribuente non veniva, invece, richiesto nulla né a titolo di maggiore imposta, né a titolo di sanzioni.

La previsione del pagamento della maggiore imposta, sia pure a titolo sanzionatorio/risarcitorio, da parte dei Caf e dei professionisti è stata oggetto di forti critiche provenienti dalle categorie professionali interessate, in quanto: (a) tale scelta violava i principi costituzionali di ragionevolezza e proporzionalità; (b) a causa delle numerose e rilevanti contestazioni fiscali sui mod. 730 (soprattutto per quelli non precompilati), l'importo complessivamente dovuto dai Caf/professionisti diveniva esorbitante, mettendo a rischio lo svolgimento dell'attività di predetti soggetti; (c) sussistevano, inoltre, perplessità anche sotto il profilo della violazione del principio di capacità contributiva, in quanto la tutela dell'affidamento del contribuente non può di certo determinare l'esclusione dall'adempimento dell'obbligo tributario da parte del soggetto passivo, qualora le somme richieste siano connesse alla effettiva fattispecie imponibile realizzata: il trasferimento dell'onere tributario dal contribuente al soggetto che cura l'adempimento strideva, quindi, con l'art. 53 Cost.

4. Con la modifica normativa introdotta nel 2019 il regime sanzionatorio è stato ricondotto sui binari di proporzionalità e ragionevolezza.

I soggetti che appongono il visto di conformità, risultato "irregolare", oggi sono, infatti, tenuti al pagamento di una somma pari al 30% della maggiore imposta riscontrata in sede di controllo formale, salvo che l'infedeltà del visto sia conseguenza di una condotta colposa o dolosa del contribuente (art. 39, 1 c., lettera a, D. Lgs. n. 241/1997). L'irrogazione della sanzione rapportata al tributo evaso al Caf che appone il visto fa sì che il contribuente venga chiamato a rispondere esclusivamente della maggiore imposta e degli interessi (art. 5, comma 3, e art. 1, comma 4, del D. Lgs. n. 175/2014).

Ancora, l'importo dovuto dai Caf può essere ridotto utilizzando il ravvedimento operoso (al riguardo si precisa che non è necessaria l'autorizzazione del contribuente, ma è sufficiente l'invio di una comunicazione con cui si manifesta l'intenzione di ravvedere la sua dichiarazione). Questa *chance* ha una controindicazione: potrebbe, infatti, indurre i Caf a riconoscere automaticamente tutte le contestazioni del Fisco senza verificarne la fondatezza, con la conseguenza che i contribuenti potrebbero essere costretti o a pagare "al buio" la maggiore imposta, previa presentazione di una dichiarazione integrativa, o ad impugnare la cartella di pagamento, venendo meno così la funzione pubblicistica di assistenza fiscale dei Caf.

5. Nonostante la modifica normativa del 2019, il regime sanzionatorio per il rilascio di un visto di conformità irregolare risulta essere differenziato nei casi di utilizzo del "Modello Unico" (sanzione fissa) o del mod. 730 anche precompilato (sanzione del 30%). E anche per il contribuente le conseguenze sono differenti nei due casi, perché

l'esclusione dal pagamento della sanzione del 30% correlata al tributo evaso è prevista solo per il mod. 730.

Tali differenze ci sembrano nel complesso ragionevoli.

Per un verso, dal punto di vista di chi appone il visto, bisogna considerare che i Caf svolgono una funzione pubblicistica ed i costi dell'assistenza fiscale per l'invio del mod. 730 sono posti a carico dello Stato; diversamente, i professionisti che di norma assistono il contribuente nella compilazione del "Modello Unico" svolgono una attività privatistica prevalentemente nell'interesse del cliente (che ne sopporta integralmente il costo), salva la possibilità di apporre il visto di conformità con conseguente assunzione di responsabilità nei confronti del Fisco. Stabilire un innalzamento del livello di responsabilità in capo ai Caf appare, pertanto, opportuno.

Per altro verso, dalla prospettiva del contribuente è sostenibile che il livello di affidamento possa essere diversificato in relazione alla tipologia di adempimento dichiarativo prescelto: chi utilizza il mod. 730 è, infatti, un soggetto mediamente più debole e meno informato (lavoratori dipendenti e pensionati) rispetto a chi utilizza il "Modello Unico" (imprenditori e professionisti), ed è, quindi, meritevole di una maggiore tutela, che si concreta appunto nel riparo da pretese sanzionatorie, che sono poste a carico dei Caf.

Da ultimo occorre considerare che l'irrogazione della sanzione al Caf ha l'effetto di incentivare l'utilizzo del mod. 730. E anche questo obiettivo appare ragionevole perché, come è noto, l'utilizzo di quest'ultimo modello dichiarativo comporta il pagamento delle imposte mediante il sostituto d'imposta (salvi casi eccezionali, ad es., chi dichiara solo redditi fondiari), il quale opera una maggiore ritenuta nella busta paga, evitando l'evasione da riscossione; nel caso del "Modello Unico", invece, il versamento delle imposte avviene con il procedimento ordinario, basato sull'attività spontanea del contribuente, la cui effettuazione è tutt'altro che scontata.

In conclusione, l'attuale regime sanzionatorio per l'apposizione di un visto di conformità irregolare sul modello Unico e sul modello 730 sembra bilanciare in modo ragionevole gli interessi del Fisco e dei contribuenti.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BEGHIN M., *Diritto tributario*, 2018, p. 328.

CARPENTIERI C., *Presentazione delle dichiarazioni da parte degli intermediari: visto di conformità e profili sanzionatori*, in *Rass. trib.*, 2005, p. 1533.

DOLFIN N., *Redditi (dichiarazione)*, in *Enc. Dir.*, vol. XXXIX, Milano, 1988.

NUSSI M., *La dichiarazione tributaria*, Torino, 2008.

RAGUCCI G., *Gli istituti della collaborazione fiscale*, Torino, 2018.

STEVANATO L., *La responsabilità dei CAF: dubbi sull'applicazione retroattiva delle sanzioni*, in *il Fisco*, 2019, p. 2773.

SUSANNA I., *La certificazione tributaria: primi spunti ricostruttivi*, in *Rass. trib.*, 2002, p. 533.