

Dalla dichiarazione fiscale al superbonus: visto di conformità con profili critici

Maurizio Villani e Lucia Morciano - Studio Legale Tributario Villani

Il decreto Controlli ha reso obbligatorio il visto di conformità non solo quando il contribuente opta per la cessione del credito o lo sconto in fattura ma anche quando si avvale del 110% in dichiarazione con detrazione d'imposta. Nulla è disposto, peraltro, per il caso in cui il visto di conformità venga apposto da un soggetto non abilitato. In base all'ordinanza della Corte di Cassazione n. 30131/2021, per sanzioni derivanti da violazione di obblighi formali (quale appunto la presentazione di dichiarazione munita di visto di conformità apposto da soggetto non abilitato) non trova applicazione la causa di non colpevolezza prevista dall'art. 6, D.Lgs. n. 472/1997. Con quali possibili conseguenze ai fini del superbonus?

Con l'[ordinanza n. 30131 del 26 ottobre 2021](#), la Corte di Cassazione - accogliendo il ricorso dell'Agenzia delle Entrate - ha confermato l'avviso di irrogazione delle sanzioni ritenendo che non si applica l'esimente di cui all'art. 6, comma 3, D.Lgs. n. 472/1997 per sanzioni derivanti da **violazione di obblighi formali**, quale l'avvenuta presentazione di **dichiarazione munita di visto di conformità**, apposto da soggetto non abilitato, da cui derivi l'**indebita compensazione di crediti non spettanti** anche laddove la società abbia denunciato per esercizio abusivo della professione l'intermediario che la assisteva da anni.

Il caso

Il contribuente ha proposto ricorso alla CTP di Milano avverso l'atto di recupero degli interessi e di irrogazione di sanzioni ai sensi dell'art. 13, D.Lgs. n. 471/1997, in relazione alle **compensazioni di crediti IVA**, muniti di visto di conformità rilasciato da soggetto non abilitato.

I giudici di primo grado hanno accolto il ricorso. Successivamente all'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate, la CTR Lombardia ha rigettato l'atto di gravame ritenendo sussistenti i presupposti dell'esimente di cui all'art. 6, D.Lgs. n. 472/1997, atteso che il contribuente aveva confidato, in buona fede, sulla correttezza dell'operato del proprio consulente che da anni lo assisteva provvedendo, una volta venuto a conoscenza della **mancata abilitazione del professionista** a svolgere l'attività di apposizione del **visto di conformità**, a denunciarlo per i reati di truffa ed esercizio abusivo della professione.

Avverso la sentenza dei giudici di secondo grado, l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per Cassazione eccependo la violazione e falsa applicazione dell'art. 6, D.Lgs. n. 472/1997, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3), c.p.c..

In particolare, l'Ufficio con tale motivo d'impugnazione ha sostenuto che non sussistevano le condizioni dell'esimente prevista dalla citata norma, in quanto il contribuente non aveva presentato immediatamente la denuncia nei confronti del professionista e che, nell'affidare l'incarico al professionista, non aveva diligentemente verificato il possesso da parte dell'esperto dell'abilitazione a rilasciare il visto di conformità.

La Corte di Cassazione ha accolto predetto motivo di ricorso per le ragioni esposte di seguito.

La motivazione della sentenza

I giudici di legittimità, prima di enucleare il principio ermeneutico, hanno ritenuto opportuno nel loro *iter* logico dare contezza del dato normativo relativo al **visto di conformità**.

Più nel dettaglio, la Corte di Cassazione ha sottolineato che il D.L. n. 78/2009 (art. 10, comma 1, lettera a), n. 7), così dispone: "i contribuenti che intendono utilizzare in compensazione crediti relativi all'imposta sul valore aggiunto per importi superiori a 10.000 euro annui, hanno l'obbligo di richiedere l'apposizione del visto di conformità [...], da parte dei soggetti di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, articolo 3, comma 3, lettera a), relativamente alle dichiarazioni dalle quali emerge il credito".

Invece, l'art. 6, comma 3, D.Lgs. n. 472/1997 così enuncia: "il contribuente, il sostituto e il responsabile d'imposta non sono punibili quando dimostrano che il pagamento del tributo non è stato eseguito per fatto denunciato all'autorità giudiziaria e addebitabile esclusivamente a terzi".

Inoltre, tale norma va coordinata con l'art. 5, D.Lgs. n. 472/1997, che nella prima parte (nella formulazione applicabile *ratione temporis*) prevede quanto segue: "nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa".

Dopo tale dovuta premessa normativa, il Collegio di legittimità ha evidenziato che secondo l'orientamento pacifico della Suprema Corte l'interpretazione di tale combinato disposto è la seguente:

- l'art. 5, comma 1, D.Lgs. n. 472/1997, afferisce all'elemento soggettivo della **condotta** sanzionabile, la quale deve essere **cosciente** e **volontaria**, nonchè **colpevole**, cioè posta in essere con dolo o, quanto meno, con negligenza;

- invece, l'esimente di cui all'art. 6, comma 3 del citato decreto, presuppone l'elemento soggettivo così come individuato dall'art. 5, comma 1, e delimita la condotta sanzionabile in conseguenza della violazione di obblighi tributari non formali (Cass. n. 28359/2018 e n. 27273/2019)

Alla luce del perimetro normativo così delineato, l'applicazione dell'esimente di cui alla disposizione richiamata è, pertanto, limitata all'inadempimento degli obblighi riconnessi al mancato pagamento del tributo e, di conseguenza, sono **esclusi** dal campo di applicazione della gli **obblighi solo formali**.

In virtù di tale *iter* logico, la Suprema Corte ha concluso che i giudici di seconde cure, nel caso di specie, hanno malgovernato il citato principio in quanto hanno applicato l'esimente a violazioni che non concernono il mancato pagamento dei tributi (l'Ufficio non ha comminato sanzioni per l'omesso versamento d'imposta), ma che scaturiscono da violazioni di natura formale (dichiarazioni munite di **visto di conformità apposto da soggetto non abilitato**).

Superbonus e visto di conformità

Senza dubbio, la criticità interpretativa sull'applicazione dell'esimente di cui all'art. 6, comma 3, D.Lgs. n. 472/1997, nel caso di apposizione di visto da parte di soggetto non abilitato, si riverbera anche sulla disciplina del **superbonus**.

A tal proposito, si evidenzia che l'art. 119, comma 1, del decreto Rilancio (D.L. n. 34/2020) ha subito delle modifiche a seguito dell'emanazione del **D.L. n. 157/2021 (c.d. decreto antifrode)**, che ha **ampliato l'apposizione del visto di conformità**: in ossequio a tale disposizione normativa, è oggi indispensabile il visto di conformità non solo quando il contribuente opti per la cessione del credito o per lo sconto in fattura ma anche quando voglia avvalersi del 110% in dichiarazione con detrazione d'imposta.

Leggi anche

- [Superbonus e bonus edilizi con visto di conformità esteso](#)

- [Controlli a ritroso e bonus facciate in bilico per lavori non ultimati nel 2021](#)

- Bonus minori in salvo solo con visto di conformità detraibile

Tale tipologia di visto comporta il riscontro della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze della relativa documentazione.

Pertanto, l'apposizione del visto di conformità profila un'**attività di controllo formale** e non di merito svolta dal professionista o dal responsabile del centro di assistenza fiscale incaricato.

In particolare, nel caso del superbonus, i soggetti abilitati attestano, in virtù della documentazione prodotta dal contribuente afferente all'intervento, la sussistenza dei **presupposti che danno diritto alla detrazione** d'imposta e, altresì, verificano la presenza delle **asseverazioni** e delle **attestazioni** rilasciate dai **tecnici incaricati**, in quanto obbligatorie.

A questo punto, giova sottolineare che le verifiche da effettuare da parte dei soggetti abilitati, seppure non riguardanti i dati esposti nelle dichiarazioni fiscali, consistono anche in questo caso in un mero controllo formale di tipo documentale, parimenti a quello effettuato sulla documentazione prodotta dal contribuente ai fini del rilascio del visto di conformità sul modello 730.

Alla luce di tali considerazioni, appare evidente la necessità di un intervento del legislatore che possa chiarire, in relazione alla specifica disciplina del superbonus, la *quaestio iuris* affrontata dalla Corte di Cassazione nell'ordinanza n. 30131/2021 riguardo l'applicazione dell'esimente dell'art. 6, comma 3, D.Lgs. n. 472/1997, allorché il **visto di conformità** è **apposto** da parte del **soggetto non abilitato**.

Difatti, nonostante l'intervento del legislatore con il D.L. n. 157/2021- che ha rafforzato i controlli preventivi e successivi dell'Agenzia delle Entrate - non è stata disciplinata l'ipotesi dell'apposizione del visto di conformità da parte del soggetto non abilitato e le relative conseguenze fiscali.

Si auspica, pertanto, un intervento sollecito del legislatore che possa finalmente porre il contribuente in una posizione di parità di trattamento rispetto al Fisco.