

Roma, 29 novembre 2019

OGGETTO: Articolo 23 del DM 31 maggio 1999, n. 164 – Obbligo di identità soggettiva tra chi appone il visto di conformità e chi trasmette la dichiarazione.

Il visto di conformità 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. articolo 35, comma 1, lettera a) del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241], 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. articolo 38-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633) ovvero ad utilizzare in compensazione i crediti emergenti dalle dichiarazioni fiscali per importi superiori a 5.000 euro (cfr. articolo 10, comma 7 del decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, e articolo 1, comma 574, della legge 27 dicembre 2013, n. 147).

Ai fini dell’individuazione dei soggetti legittimati ad apporre il visto di conformità, l’articolo 35, comma 3, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 prevede che *“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 1e 2, lettera a), del presente Art. relativamente alle dichiarazioni da loro predisposte.”*

A sua volta, l’articolo 3, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322 dispone che *“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.”.

Fra i soggetti di cui alla lettera e) figurano quelli individuati dal decreto ministeriale 18 febbraio 1999, che all'articolo 1 dispone: “1. Ai soli fini della presentazione delle dichiarazioni, si considerano altri incaricati della trasmissione delle dichiarazioni stesse, a condizione che l'abilitazione al servizio telematico sia richiesta a nome di uno dei soggetti indicati all'art. 3, comma 3, lettere a) e b), del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322:

a) le associazioni e le società semplici costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni in cui almeno la metà degli associati o dei soci è costituita da soggetti indicati all'art. 3 comma 3, lettere a) e b), del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 322 del 1998;

b) le società commerciali di servizi contabili le cui azioni o quote sono possedute per più della metà del capitale sociale da soggetti indicati all'art. 3, comma 3, lettere a) e b), del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 322 del 1998.”.

L'articolo 23 del decreto ministeriale 31 maggio 1999, n.164, stabilisce che

“1. I professionisti rilasciano il visto di conformità se hanno predisposto le dichiarazioni e tenuto le relative scritture contabili.

2. Le dichiarazioni e le scritture contabili si intendono predisposte e tenute dal professionista anche quando sono predisposte e tenute direttamente dallo stesso contribuente o da una società di servizi di cui uno o più professionisti posseggono la maggioranza assoluta del capitale sociale, a condizione che tali attività siano effettuate sotto il diretto controllo e la responsabilità dello stesso professionista.”.

Per quanto concerne, poi, la trasmissione della dichiarazione, il comma 3-bis dell'articolo 3 del d.P.R. n. 322 del 1998 dispone 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.”*

Dalle richiamate disposizioni normative risulta evidente l'obbligo di identità soggettiva tra chi appone il visto di conformità e chi predispone e trasmette la dichiarazione.

In proposito, con la 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”*.

A sua volta, 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-imprese 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”*.

Pertanto, è il soggetto che appone il visto che deve predisporre e trasmettere la dichiarazione.

Con riferimento alle conseguenze di una condotta in violazione delle norme sul visto di conformità si osserva che l'articolo 3 del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, ha modificato sia l'articolo 1, comma 574, della legge n. 147 del 2013, sia l'articolo 10, comma 1, lettera a) del 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. articolo 38-*bis*, comma 4, lettera c), del d.P.R. n. 633 del 1972];
- è sanzionabile ai sensi dell'articolo 13, comma 4, del d.lgs. n. 471 del 1997, con conseguente recupero del credito superiore a 5.000 euro, utilizzato in compensazione in violazione dell'articolo 10, comma 7, del d.l. n. 78 del 2009 o dell'articolo 1, comma 574, della legge n. 147 del 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'articolo 39 del d.lgs. n. 241 del 1997, come modificato dall'articolo 7-*bis*, comma 1, lettera a) del decreto-legge 28 gennaio 2019, n. 4, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 marzo 2019, n. 26, 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.

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'articolo 10 (*Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente*) della legge 27 luglio 2000, n. 212, e del comma 2 dell'articolo 6 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, 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 ...*”.

Le direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle direzioni provinciali e dagli uffici dipendenti.

IL CAPO DIVISIONE
Paolo Valerio Barbantini
(*Firmato digitalmente*)