

APPROFONDIMENTO DEL 27/08/2020

SUPER ECOBONUS E VISTO DI CONFORMITÀ: I RISVOLTI PENALI PER IL CONSULENTE DEL LAVORO

L'articolo 119 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34 (convertito con modificazioni dalla legge 17 luglio 2020, n. 77), al comma 1, stabilisce che possono essere portate in detrazione *“nella misura del 110 per cento”* le spese sostenute per *“interventi di efficienza energetica”* effettuati su unità immobiliari. L'articolo 121 dello stesso decreto, al comma 1, prevede che *“i soggetti”*, i quali *“sostengono, negli anni 2020 e 2021, spese per gli interventi”* di efficienza energetica *“possono”*, *in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione spettante, esercitare un'opzione:*

- a) ricevere 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;

oppure

- b) cedere il credito d'imposta di pari ammontare, con facoltà di successiva cessione ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari.

Lo stesso articolo, all'ultimo comma, stabilisce inoltre che l'esercizio delle sopra indicate opzioni sarà effettuato *“in via telematica, anche avvalendosi dei soggetti previsti dal comma 3 dell'articolo 3 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322”*, tra i quali, alla lettera a), sono ricompresi anche i Consulenti del Lavoro.

1. I SOGGETTI TENUTI AL RILASCIO DI “ASSEVERAZIONI” E “ATTESTAZIONI”

Il comma 13 dell'articolo 119 stabilisce che, per poter effettuare la detrazione ovvero esercitare l'opzione per la cessione o per lo sconto delle spese sostenute per l'adeguamento o la ristrutturazione di immobili per migliorarne l'efficienza energetica, il contribuente è tenuto a presentare “asseverazioni”, che, in riferimento agli “*interventi di cui ai commi 1, 2 e 3 del presente articolo*” riguardano 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*”, mentre, per quanto concerne “*gli interventi di cui al comma 4*”, concernono “*l'efficacia degli stessi al fine della riduzione del rischio sismico*”. Peraltro, in quest'ultimo caso, stando alla lettera del penultimo periodo del comma 13, “*la corrispondente congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati*” deve essere provata mediante “*attestazioni*”.

Orbene, dall'esame del comma 13 emerge che i soggetti tenuti a rilasciare le “asseverazioni” in esame sono, “*per gli interventi di cui ai commi 1, 2 e 3*”, “*i tecnici abilitati*” e, “*per gli interventi di cui al comma 4*”, i “*professionisti incaricati della progettazione strutturale*”, questi ultimi chiamati altresì a rilasciare le “attestazioni” relative alla “*congruità delle spese sostenute*”.

Si deve, pertanto, concludere che, alla luce delle disposizioni citate, i Consulenti del Lavoro non devono rilasciare le “asseverazioni” e le “attestazioni” che il contribuente è tenuto ad allegare alle richieste di detrazione o di opzione per la cessione o per lo sconto delle spese.

2. L'INTERVENTO DEL CONSULENTE DEL LAVORO

Il comma 11 dell'articolo 119 dispone che il contribuente, al fine di poter esercitare la “*opzione per la cessione o per lo sconto di cui all'articolo 121*”, deve richiedere ad uno dei “*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, quindi, anche ad un Consulente del Lavoro “*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*”.

Tale precetto prosegue, affermando che “*il visto di conformità è rilasciato ai sensi dell'articolo 35 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241*”. Inoltre, l'ultimo periodo del comma 13 fornisce, sia pure in maniera sintetica, il tipo di controllo che “*il soggetto che rilascia il visto di conformità di cui al comma 11*” - il Consulente del Lavoro - deve compiere: “*verificare la presenza delle asseverazioni e delle attestazioni rilasciate dai professionisti incaricati*”.

Dal tenore letterale della norma in commento è legittimo dedurre che l'attività - che il Consulente del Lavoro è tenuto ad effettuare prima di rilasciare il “*visto di conformità*” - consiste esclusivamente in una mera

“verifica” della “presenza delle asseverazioni e delle attestazioni”, non dovendo egli eseguire alcun accertamento in ordine alla veridicità e alla congruità dei dati contenuti in tali atti. Da ciò si può, inoltre, concludere che il Consulente del Lavoro - salvo che sia *ab origine* consapevole della falsità dei dati esposti nelle “asseverazioni” e nelle “attestazioni” o abbia dato un qualsivoglia contributo causale all’illecita detrazione mediante l’esercizio del diritto di opzione ex articolo 121 - non potrà essere chiamato a rispondere dei reati che saranno contestati al contribuente in concorso, a seconda della natura degli interventi, col “tecnico abilitato” o col “professionista incaricato della progettazione strutturale”.

In definitiva, l’attività che, nel caso di specie, il Consulente del Lavoro è chiamato a compiere non è da considerare “straordinaria” o diversa rispetto a quella che egli ordinariamente svolge, se si pensa che, in forza del sopra citato (e richiamato nel comma 11) articolo 35 del decreto legislativo n.241/1997, egli rilascia, su richiesta del contribuente, “il visto di conformità e l’asseverazione di cui ai commi 1 e 2, lettera a)” (...) “relativamente alle dichiarazioni da” lui “predisposte”.

3. IL “VISTO DI CONFORMITÀ” PREVISTO DALL’ARTICOLO 35 DEL DECRETO LEGISLATIVO 241/1997

Lo strumento del “visto di conformità” - al quale fa riferimento il comma 11 dell’articolo 119 - è quello cosiddetto “leggero”, previsto e disciplinato dall’articolo 35 del decreto legislativo 241/1997. Secondo la giurisprudenza della Corte di Cassazione, tale visto di conformità “rappresenta uno dei livelli di controllo attribuito dal legislatore a soggetti estranei all’Amministrazione finanziaria sulla corretta applicazione delle norme tributarie, in particolare a professionisti abilitati iscritti negli appositi Albi. Con la sua apposizione i professionisti attestano la corrispondenza dei dati esposti in dichiarazione alle risultanze della documentazione e alle norme che disciplinano la deducibilità e detraibilità degli oneri, i crediti d’imposta, lo scomputo delle ritenute d’acconto. Tali controlli hanno lo scopo di evitare errori materiali e di calcolo nella determinazione di imponibili, imposte e ritenute e nel riporto di eccedenze derivanti da precedenti dichiarazioni”.¹

Del resto, a parere della Corte di Cassazione, “l’attività di controllo implica, nel caso del professionista, una regolare tenuta della contabilità, la corrispondenza dei dati esposti in dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili e alla relativa documentazione sia per le imposte sui redditi sia ai fini IVA”.²

Per quanto riguarda la responsabilità penale, secondo la Corte di legittimità, il professionista, che abbia rilasciato “un mendace visto di conformità leggero risulta esposto anche a sanzioni penali in ragione dell’espressa previsione di cui all’articolo 39 del d. lgs. 241/1997 e del meccanismo del

¹ Cass. Pen., Sez. III, 13 marzo 2019, n. 24800, Fabiano

² *Ibidem*

concorso nel reato di cui all'art. 110 c.p., non trovando dunque applicazione il principio di specialità di cui all'art. 15 c.p., incorrendo peraltro nel reato di cui all'articolo 3 D.Lgs. 10 marzo 2000 n. 74" (la cui rubrica è "dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici"), dal momento che l'apposizione di un visto mendace costituisce un mezzo fraudolento idoneo ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, indicando in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi".³

4. L'IRREGOLARE APPOSIZIONE DEL "VISTO DI CONFORMITÀ": CONSEGUENZE DI NATURA PENALE

Nel caso in cui il Consulente del Lavoro rilasci il "visto di conformità" senza che ne ricorrano i presupposti (ad esempio, in assenza delle "attestazioni" e delle "asseverazioni") o dichiarando conformi dati che non lo sono e, comunque, con la coscienza e la volontà di agevolare o favorire il contribuente nella realizzazione del programma criminoso da lui ideato, risponderà - come sopra esposto - delle sanzioni previste dall'articolo 39 del decreto legislativo 241/1997 e, a titolo di concorso, di quelle stabilite per reati addebitabili al contribuente (tra cui quelli ex articolo 3 del decreto legislativo 74/2000 o di truffa aggravata ovvero di indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato ai sensi dell'articolo 316-ter del codice penale).

Sul punto, la Corte di Cassazione ha stabilito che è punibile per reati di natura tributaria, in concorso con il contribuente, il professionista che, sebbene consapevole della illiceità delle operazioni commerciali dalle quali è generato un credito IVA, abbia ugualmente apposto il visto di conformità, *"in quanto la professionalità dallo stesso posseduta avrebbe richiesto un controllo della regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili che, se regolarmente effettuato, avrebbe permesso di accertare la discrasia evidente tra la capacità reddituale emergente dalle dichiarazioni depositate negli esercizi precedenti e i ricavi dichiarati in corrispondenza degli esercizi in cui il credito IVA era maturato".⁴*

È stato, in buona sostanza, ritenuto che *"la volontà di aderire"* al programma criminoso del contribuente ben può desumersi dall'aver il professionista messo *"a disposizione le proprie competenze professionali e la possibilità di apporre il visto di conformità necessario per la cessione dei crediti IVA, elemento funzionale al raggiungimento degli obiettivi".⁵*

³ *Ibidem*

⁴ *Cass. Pen., Sez. III, 13 marzo 2019, n. 24800, Fabiano*

⁵ *Ibidem*

5. LE SANZIONI DI NATURA PENALE E LA SANZIONE AMMINISTRATIVA CONTENUTE NEL COMMA 14 DELL'ARTICOLO 119

Il comma 14 dell'articolo 119 prevede *“l'applicazione delle sanzioni di natura penale ove il fatto costituisca reato”* e di una sanzione amministrativa *“ai soggetti che rilasciano attestazioni e asseverazioni infedeli”*.

Orbene, come abbiamo sopra illustrato, il rilascio delle asseverazioni e delle attestazioni (alle quali si fa riferimento nei commi 13 e 13-bis) indispensabili per poter godere *“della detrazione del 110 per cento”* non compete al Consulente del Lavoro, bensì - stando al tenore letterale della norma *de qua* - ai *“tecnici abilitati”*, in riferimento agli interventi indicati nei commi 1, 2 e 3 e ai *“professionisti incaricati della progettazione strutturale”*, per quanto concerne le opere eseguite su edifici ubicati in zone sismiche.

Pertanto, sulla base della normativa richiamata, e soprattutto del principio di legalità in materia penale sancito dall'articolo 25 della Costituzione (in base al quale *“nessuno può essere punito se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima del fatto commesso”*) e ribadito nell'articolo 1 del codice penale (secondo cui *“nessuno può essere punito per un fatto che non sia espressamente preveduto dalla legge come reato, né con pene che non siano da essa stabilite”*), dobbiamo concludere che il Consulente del Lavoro, essendo chiamato a rilasciare soltanto un visto di conformità (atto che non è inserito nel comma 14, accanto alle attestazioni e alle asseverazioni), non può in alcun modo essere destinatario delle *“sanzioni di natura penale”* e della *“sanzione amministrativa”* che il comma 14 commina soltanto ai *“tecnici abilitati”* e ai *“professionisti incaricati della progettazione strutturale”* nel caso in cui questi abbiano rilasciato attestazioni e asseverazioni infedeli.

Dipartimento Scientifico

 **Fondazione Studi
Consulenti del Lavoro**
Consiglio Nazionale dell'Ordine

A cura di:
Gaetano Pacchi