CNDCEC - Reg. nr.0008385/2023 del 12/06/2023 - ore 11.42.32

CONSIGLIO NAZIONALE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI

MINISTERO DELLA GIUSTIZIA

Il Presidente

EdN/COO/dt

Roma, 12 giugno 2023

Spett.le
Consiglio dell'Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili
di Macerata e Camerino

Inviato a mezzo e-mail

Oggetto: P.O. 55/2023. Termine di decadenza degli atti di irrogazione della sanzione per il rilascio del visto di conformità infedele.

Con il quesito del 19 aprile 2023 il Consiglio di disciplina dell'Ordine di Macerata e Camerino chiede di sapere se il termine di prescrizione (*rectius*: decadenza) degli atti di irrogazione della sanzione per il rilascio del visto di conformità infedele sia di cinque anni dalla commissione del fatto e se detto termine sia oggetto di differimento legato alle cause del sisma o del Covid.
Si chiede altresì se per "commissione del fatto" debba intendersi l'apposizione della sola firma nella dichiarazione inviata o la data di presentazione della stessa.

Al riguardo, si osserva preliminarmente che le sanzioni per il rilascio del visto di conformità infedele sono disciplinate dall'articolo 39 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, i cui commi 1-*bis* e 2 prevedono che: "*1-bis. Nei casi di violazioni commesse ai sensi dei commi 1 e 3 del presente articolo e dell'articolo 7-bis, si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. … .*
2. Le violazioni dei commi 1 e 3 del presente articolo e dell'articolo 7-bis 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 inviate dagli uffici locali della medesima Agenzia. L'atto di contestazione è unico per ciascun anno solare di riferimento e, fino al compimento dei termini di decadenza, può essere integrato o modificato dalla medesima direzione regionale. I provvedimenti ivi previsti sono trasmessi agli ordini di appartenenza dei soggetti che hanno commesso la violazione per l'eventuale adozione di ulteriori provvedimenti".

Alle violazioni in oggetto si applicano dunque le disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie di cui al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, il cui articolo 20, rubricato "Decadenza e prescrizione", dispone che "*L'atto di contestazione di cui all'articolo 16, ovvero l'atto di irrogazione, devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione o nel diverso termine previsto per l'accertamento dei singoli tributi. Entro gli stessi termini devono essere resi esecutivi i ruoli nei quali sono iscritte le sanzioni irrogate ai sensi dell'articolo 17, comma 3.*
2. Se la notificazione è stata eseguita nei termini previsti dal comma 1 ad almeno uno degli autori dell'infrazione o dei soggetti obbligati in solido il termine è prorogato di un anno.
3. Il diritto alla riscossione della sanzione irrogata si prescrive nel termine di cinque anni. L'impugnazione del provvedimento di irrogazione interrompe la prescrizione, che non corre fino alla definizione del procedimento".
Dalla richiamata disciplina si evince dunque che le violazioni relative al rilascio del visto di conformità infedele sono contestate e le relative sanzioni sono irrogate, con atto unico per ciascun anno solare di riferimento da notificare, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione.

Trattandosi di termine di decadenza (anziché di prescrizione, come erroneamente riportato nel quesito) lo stesso non può essere oggetto di interruzione a meno che non sussistano cause di proroga *ex lege*.
A quest'ultimo riguardo, vanno ricordate le proroghe disposte dalla legislazione emergenziale emanata in seguito al diffondersi del virus Covid-19.
In relazione agli atti di contestazione e di irrogazione delle sanzioni in scadenza dall'8 marzo 2020 al 31 dicembre 2020, opera infatti l'articolo 157, comma 1, del decreto-legge 9 maggio 2020, n. 34, convertito con modificazioni dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, secondo cui gli atti "*sono emessi entro il 31 dicembre 2020 e sono notificati nel periodo compreso tra il 1° marzo 2021 e il 28 febbraio 2022, salvi casi di indifferibilità e urgenza, o al fine del perfezionamento degli adempimenti fiscali che richiedono il contestuale versamento di tributi*".
Ne consegue che gli atti di contestazione delle violazioni e di irrogazione delle sanzioni relativi al rilascio di visto di conformità infedele in scadenza dall'8 marzo 2020 al 31 dicembre 2020 (si tratta, quindi, delle violazioni "avvenute" nel 2015), pur dovendo essere emessi (quindi sottoscritti dal funzionario competente) entro il 31 dicembre 2020, dovevano essere notificati dal 1° marzo 2021 al 28 febbraio 2022, salvi i casi di indifferibilità e urgenza.

Sul punto, occorre inoltre segnalare che, secondo la prassi dell'Agenzia delle entrate, per tutti i termini pendenti all'8 marzo 2020 che non rientrano nel citato articolo 157 del decreto-legge n. 34 del 2020 (e, quindi, per i termini in scadenza dopo il 31 dicembre 2020), si applica altresì la sospensione dei termini di decadenza dall'8 marzo 2020 al 31 maggio 2020 (nella specie, quindi, di 85 giorni) prevista dall'articolo 67, comma 1, del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18, convertito con modificazioni dalla legge 24 aprile 2020, n. 27 (cfr. circolare 6 maggio 2020, n. 11/E, risposta al quesito 5.9 e circolare 20 agosto 2020 n. 25/E, risposta al quesito 3.10.4, nonché la risposta n. 23 nel corso di Telefisco 2022. In senso conforme, anche la circolare Guardia di finanza 14 febbraio 2022, prot. n. 0043494).
In base a tale interpretazione – non unanimemente condivisa in dottrina – ne consegue che se la violazione è stata commessa, ad esempio, nel corso dell'anno 2018, il termine di decadenza per la notifica dell'atto di contestazione, corrispondente al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione ai sensi dell'articolo 20 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, sarà il 26 marzo 2024 e non il 31 dicembre 2023.

Per quanto concerne l'operatività di altre disposizioni emergenziali, occorre far riferimento ai singoli eventi calamitosi verificatisi e alle disposizioni specificamente emanate in relazione a ciascuno di essi.
In termini generali, vanno in ogni caso ricordate le disposizioni in materia di sospensione dei termini per eventi eccezionali di cui all'articolo 12 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 159, secondo cui "*1. Le disposizioni in materia di sospensione dei termini di versamento dei tributi, dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria contro gli infortuni e le malattie professionali, a favore dei soggetti interessati da eventi eccezionali, comportano altresì, per un corrispondente periodo di tempo, relativamente alle stesse entrate, la sospensione dei termini previsti per gli adempimenti anche processuali, nonché la sospensione dei termini di prescrizione e decadenza in materia di liquidazione, controllo, accertamento, contenzioso e riscossione a favore degli enti*

impositori, degli enti previdenziali e assistenziali e degli agenti della riscossione, in deroga alle disposizioni dell'articolo 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212. Salvo diverse disposizioni, i versamenti sospesi sono effettuati entro il mese successivo al termine del periodo di sospensione.
2. I termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli uffici degli enti impositori, degli enti previdenziali e assistenziali e degli agenti della riscossione aventi sede nei territori dei Comuni colpiti dagli eventi eccezionali, ovvero aventi sede nei territori di Comuni diversi ma riguardanti debitori aventi domicilio fiscale o sede operativa nei territori di Comuni colpiti da eventi eccezionali e per i quali è stata disposta la sospensione degli adempimenti e dei versamenti tributari, che scadono entro il 31 dicembre dell'anno o degli anni durante i quali si verifica la sospensione, sono prorogati, in deroga alle disposizioni dell'articolo 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, fino al 31 dicembre del secondo anno successivo alla fine del periodo di sospensione".

Per quanto concerne, infine, l'ulteriore quesito se per "commissione del fatto" debba intendersi l'apposizione della sola firma nella dichiarazione inviata o la data di presentazione della stessa, si è già ricordato che il termine di decadenza per la notificazione dell'atto di contestazione, ai sensi del più volte citato articolo 20 del decreto legislativo n. 472 del 1997, corrisponde al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui "*è avvenuta*" la violazione.
Nella specie, il visto di conformità assume rilevanza esterna nei confronti dell'Agenzia delle entrate alla data di corretta ricezione della dichiarazione da parte di quest'ultima, per cui deve ritenersi che il *dies a quo* del termine di decadenza per la notificazione dell'atto di contestazione corrisponde al momento in cui la dichiarazione, corredata dal visto di conformità del professionista, viene trasmessa, con esito positivo, all'Agenzia delle entrate.
Tale conclusione sembra essere suffragata anche dalla mancanza nei modelli dichiarativi di un campo dedicato all'indicazione della data di rilascio del visto di conformità.
Sul punto, va comunque osservato che, anche nel caso in cui si ritenesse di individuare il *dies a quo* nella data (anteriore) di apposizione della sola firma nella dichiarazione inviata, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto di contestazione non muterebbe nella maggioranza dei casi in cui il visto di conformità, pur se precedente alla data di trasmissione della dichiarazione, sia rilasciato nello stesso anno di trasmissione, spirando il citato termine di decadenza non al quinto anno successivo alla commissione del fatto (come presupposto nel quesito), bensì "*al 31 dicembre*" del quinto anno successivo alla commissione stessa.

Cordiali saluti.

Elbano de Nuccio