

# Apposizione del visto di conformità “leggero” con controlli formali

Presuppone il riscontro della corrispondenza dei dati dichiarati alle risultanze della documentazione

/ Stefano COMELLINI

Con la sentenza n. [2351](#) depositata ieri, la Cassazione ha fornito un'ampia disamina del reato di **indebita compensazione** ([art. 10-quater](#) comma 2 DLgs. 74/2000), con particolare riferimento alla condotta del professionista che appone il visto di conformità su dichiarazioni recanti crediti inesistenti. Si tratta del reato di chi non versa le somme dovute, usando in compensazione, *ex* [art. 17](#) del DLgs n. 241/97, crediti inesistenti per un importo annuo superiore a 50.000 euro.

La Suprema Corte ha rilevato come la fattispecie, da un lato, individui, tra le possibili condotte di omissione del versamento delle somme dovute, quella attuata mediante l'utilizzo in compensazione di crediti tributari inesistenti; ipotesi **punita più gravemente** per la sua specifica connotazione decettiva, funzionale a ostacolare l'accertamento dell'evasione fiscale. D'altro lato, la norma richiede il superamento di un importo annuo, unificando tutte le condotte di utilizzazione in compensazione di crediti inesistenti realizzate in tale periodo e riferite ad un unico soggetto. Ne consegue che il reato non può essere commesso più volte nello stesso anno quando vi siano condotte successive a quelle che, unitariamente considerate, abbiano superato la soglia di punibilità.

Dovendo esprimersi riguardo alla eccezione di incompetenza per territorio, la Corte ha precisato che, sul punto, rileva il luogo in cui si ha l'**ultima utilizzazione** del credito inesistente nell'anno interessato mediante inoltro del modello F24; ovvero, se di esso non è possibile l'individuazione, il luogo di accertamento del reato, *ex* [art. 18](#) comma 1 del DLgs. 74/2000, disposizione speciale e quindi prevalente rispetto alle regole generali di cui all'[art. 9](#) c.p.p. Infatti, è in tale evenienza che si perfeziona la condotta decettiva del contribuente, realizzandosi il mancato versamento per effetto dell'indebita compensazione (Cass. n. [23027/2020](#)).

Per la commissione del delitto, condizione necessaria è l'apposizione del visto di conformità su dichiarazioni recanti crediti inesistenti destinati alle compensazioni. Questo perché tale apposizione implica in ogni caso controlli formali, anche qualora si tratti del c.d. **visto leggero** ([art. 2](#) del DLgs. 164/99) che presuppone, comunque, il riscontro della corrispondenza dei dati esposti in dichiarazione alle risultanze della documentazione e alle norme che disciplinano la deducibilità e detraibilità degli oneri, i crediti di imposta, lo scomputo delle ritenute di acconto.

La Cassazione sul punto ha richiamato la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. [57/2009](#) e la relativa nota esplicativa del 31 gennaio 2020, ove si prevede che “per

una corretta apposizione del visto di conformità il professionista abilitato deve verificare la **sussistenza**, in capo al contribuente, di una delle fattispecie idonee a generare l'eccedenza di imposta (check list): presenza di operazioni attive soggette ad aliquote più basse a quelle gravanti sugli acquisti e sulle importazioni; presenza di operazioni non imponibili; presenza di operazioni non soggette all'imposta; operazioni non imponibili effettuate da operatori agricoli”.

Nel caso di specie, il ricorrente, professionista e intermediario abilitato, con condotta continuativa e agendo quale partecipe di un'associazione per delinquere, aveva apposto il visto di conformità su **plurime dichiarazioni fiscali** relative a diverse società e recanti crediti IVA insistenti, utilizzati in compensazione di debiti tributari e previdenziali. Egli non aveva conservato alcuna copia delle scritture contabili delle società emittenti le fatture portate in compensazione e per cui aveva apposto il visto di conformità e non risultava agli atti alcuna operazione di check list. Ad avviso della Corte, da una semplice verifica sul sito dell'INPS e da visure camerali sarebbe emerso che le società le cui dichiarazioni erano certificate, emittenti fatture per milioni di euro, avevano un solo dipendente e tutte la medesima sede legale ed operativa.

I giudici di legittimità confermavano poi in capo al ricorrente la sussistenza della circostanza aggravante di cui all'[art. 13-bis](#) comma 3 del DLgs. n. 74/2000 per avere commesso il fatto nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale, svolta quale professionista attraverso la **“elaborazione”** di modelli di evasione fiscale.

Proprio sulla nozione di “elaborazione” si è soffermata la sentenza in esame, affermandosi che “l'elaborazione [...] di modelli di evasione fiscale” può consistere in un'attività di svolgimento e di sviluppo, in concreto, di uno schema procedimentale di evasione fiscale, quale adesione ad un ben preciso **modello comportamentale**, sempre che tale attività sia svolta in modo seriale e ripetitivo, da un professionista o un intermediario finanziario o bancario, nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale, o in concorso con un soggetto dotato di una delle qualità sopra indicate (Cass. n. [36212/2019](#)).

Nel caso di specie, il ricorrente, professionista abilitato all'apposizione del visto e intermediario per l'invio dei modelli di pagamento F24, aveva agito avvalendosi di tale qualifica professionale, come consulente di diverse società per più anni ed in modo ripetuto, vistando plurime dichiarazioni per differenti società, consentendo l'inoltro o inviando direttamente un migliaio di **modelli F24** contenenti le indebite compensazioni.