

PENALE TRIBUTARIO

Visto di conformità e responsabilità del professionista nella frode fiscale

di Marco Bargagli

Il **visto di conformità**, previsto dall'[articolo 35 D.Lgs. 241/1997](#) (c.d. “**visto leggero**”), è un’**attestazione resa dal professionista** relativa alla corrispondenza dei dati esposti in dichiarazione rispetto alle risultanze della documentazione, ossia alla **correttezza formale** della dichiarazione e alla **regolare tenuta delle scritture contabili**.

Per **espressa disposizione normativa** ([articolo 3 D.P.R. 322/1998](#)) i soggetti autorizzati ad apporre il **visto di conformità** sulle dichiarazioni fiscali sono:

- i **commercialisti, gli esperti contabili e i consulenti del lavoro**;
- i **periti e gli esperti tenuti dalle camere di commercio**, 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, iscritti nel ruolo **entro il 30.09.1993**;
- i **centri di assistenza fiscale (CAF imprese e CAF dipendenti)**.

In pratica, con il **visto di conformità** il professionista incaricato appone una specifica **attestazione** relativa all’**esecuzione dei controlli** previsti dal [D.M. n. 164 del 31.05.1999](#).

Tali **controlli** si sostanziano, a livello operativo, nella verifica:

- della **regolare tenuta della contabilità**;
- della **corrispondenza dei dati esposti in dichiarazione** rispetto alle **risultanze delle scritture contabili** e alla relativa **documentazione**;
- della **corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione** rispetto alla **documentazione prodotta dal contribuente** (nel caso della **presentazione del modello 730**).

In merito, in chiave interpretativa, l’Agenzia delle entrate ha **diramato alcuni documenti di prassi** (cfr. [circolare 28/E/2014](#) e [circolare 26/E/2015](#)) ove è stato chiarito che **i controlli che devono essere effettuati** per rilasciare il **visto di conformità** corrispondono in buona parte a quelli previsti dagli [articoli 36-bis e 36-ter D.P.R. 600/1973](#) e sono finalizzati a **evitare errori materiali e di calcolo nella determinazione degli imponibili, delle imposte e delle ritenute**, nonché nel riporto delle **eccedenze risultanti dalle precedenti dichiarazioni**.

Quindi, il **rilascio del visto di conformità** implica il **riscontro della corrispondenza dei dati**

esposti nella dichiarazione rispetto alle **risultanze della relativa documentazione** e alle disposizioni che disciplinano gli **oneri deducibili e detraibili, le detrazioni e i crediti d'imposta, lo scomputo delle ritenute d'acconto**, i versamenti.

Tuttavia, come espressamente chiarito dalla prassi, i riscontri in commento **non comportano - in linea di principio - valutazioni di merito**, ma il solo **controllo formale** in ordine all'ammontare delle componenti positive e negative relative all'attività di impresa e/o di lavoro autonomo esercitata, rilevanti ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, nonché in ordine all'ammontare dei compensi e delle somme corrisposti in qualità di sostituto d'imposta.

Di contro, con la più onerosa “**certificazione tributaria**” prevista dall'[articolo 36 D.Lgs. 241/1997](#) ossia il c.d. “**visto pesante**” rilasciato dai **revisori contabili iscritti negli albi dei dotti commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali e dei consulenti del lavoro**, il professionista all'uopo incaricato esprime un preciso **giudizio professionale** circa la **corretta osservanza della normativa fiscale applicata dal contribuente** esponendosi, pertanto, a **potenziali responsabilità anche penali**.

In particolare, il “**visto pesante**” ha per oggetto la **certificazione tributaria** che permette di effettuare il **controllo sostanziale** sulla **corretta applicazione delle norme tributarie** che interessano la **determinazione, la quantificazione ed il versamento dell'imposta**.

I professionisti sopra indicati, che hanno **esercitato la professione per almeno cinque anni**, possono effettuare la **citata certificazione** nei riguardi dei contribuenti titolari di redditi d'impresa in regime di **contabilità ordinaria**, anche per opzione, semprèché **abbiano tenuto le scritture contabili degli stessi contribuenti stessi nel corso del periodo d'imposta cui si riferisce** la stessa certificazione.

Proprio con riferimento alla **responsabilità penale del professionista nei rapporti con il proprio cliente**, è intervenuta la **Corte di cassazione, sezione 3^ penale**, con la [sentenza n. 19672/2019](#) emessa in data **13.03.2019**.

L'Amministrazione finanziaria ha **illustrato agli Ermellini la propria tesi difensiva**, ripercorrendo le argomentazioni logico-giuridiche espresse dal Tribunale a fronte del **meccanismo fraudolento**:

- **ricerca di imprese in decozione;**
- **reclutamento di un soggetto prestanome** e la costruzione, con **espedienti e artifici**, di una **contabilità** nella quale figurano **ingenti crediti di imposta** derivanti da **operazioni fittizie**.

Le operazioni poste in essere sono state, a parere del ricorrente, **rese più credibili grazie all'apposizione - alla dichiarazione Iva - di un "visto" da parte di un professionista**.

Invece, a parere della **difesa**:

- per quanto attiene all'elemento soggettivo, il Tribunale sostiene che il ricorrente avesse il compito di verificare la rispondenza al vero. Tuttavia, la sua condotta non integra in alcuno dei suoi elementi costitutivi il fatto di reato a lui ascritto e, invero, il fine di evasione è stato perseguito da altri soggetti che hanno indicato gli elementi fittizi e utilizzato tali dichiarazioni Iva;
- l'apposizione del visto di conformità, per essere elemento costitutivo del reato, dovrebbe essere alternativa alle operazioni fittizie e comunque dovrebbe essere considerato un "visto pesante". Di contro, il professionista non ha tenuto la contabilità e non era quindi tenuto a verificare la veridicità, ma solo la regolarità formale per evitare errori materiali e di calcolo nella determinazione degli imponibili.

A parere degli Ermellini, le conclusioni cui sono pervenuti i giudici del riesame sono corrette e non meritano censura alcuna, **avendo correttamente illustrato il Tribunale** gli elementi a sostegno della configurabilità del *fumus* e del *periculum*.

I Supremi Giudici rilevano che il "visto pesante" implica un **attento giudizio** e il professionista abilitato può rilasciare la relativa certificazione richiesta **solo qualora sussista la ragionevole convinzione della corretta osservanza della normativa applicabile**. Pertanto, la **certificazione tributaria**, a differenza del **visto leggero**, riveste carattere facoltativo.

Circa la **responsabilità penale**, il professionista, reo del rilascio di un "mendace visto di conformità", leggero o pesante, ovvero di un'infedele asseverazione dei dati ai fini degli **studi di settore**, risulta esposto anche a **sanzioni penali** (*ex articolo 39 D.Lgs. 241/1997*) e può essere coinvolto anche nel meccanismo del **concorso nel reato** di cui all'[articolo 110 cod. pen.](#)

In buona sostanza, l'apposizione di un visto mendace costituisce un **mezzo fraudolento idoneo ad ostacolare l'accertamento**, inducendo **in errore l'Amministrazione finanziaria** a fronte dell'indicazione, nelle prescritte dichiarazioni dei redditi, di **elementi attivi** per un ammontare inferiore a quello effettivo o **elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi**, integrando così la fattispecie di reato di cui all'[articolo 3 D.Lgs. 74/2000](#).

Seminario di specializzazione

I NUOVI INDICATORI SINTETICI DI AFFIDABILITÀ FISCALE

Scopri le sedi in programmazione >