

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 dottori 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, sempreché **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^a 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 **verificarne 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 >