



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da:

Oggetto:	visto	di
conformità - sanzione		

Francesco Federici - Presidente -

Roberto Succio - Consigliere Relatore - R.G.N. 3319/2025

Maria Giulia Putaturo - Consigliere - Cron.

Donati Viscido di Nocera

Salvatore Leuzzi - Consigliere - AC - 13/11/2025

Andrea Antonio Salemme - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 3319/2025 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore *pro tempore*
rappresentata e difesa come per legge dall'Avvocatura Generale
dello Stato (domicilio digitale PEC:
ags.rm@mailcert.avvocaturastato.it)

- *ricorrente* -

contro

██████████ s.p.a. in persona dei suoi legali
rappresentanti *pro tempore*, rappresentata e difesa per procura
speciale in atti, anche in via disgiunta fra loro, dall'avv. ██████████

██████████ (domicilio digitale PEC:

Cons. Est. Roberto Succio

1 di 10



Ragioni della decisione.

Va preliminarmente trattata e disattesa l'istanza di discussione in pubblica udienza proposta dall'Agenzia delle entrate ricorrente.

In adesione all'indirizzo già espresso dalle sezioni unite di questa Corte, il collegio giudicante ben può escludere, nell'esercizio di una valutazione discrezionale, la ricorrenza dei presupposti della trattazione in pubblica udienza, in ragione del carattere consolidato dei principi di diritto da applicare nel caso di specie (Cass. Sez. Un. n. 14437/2018), e non si rilevino ipotesi di decisioni aventi rilevanza nomofilattica (Cass. Sez. Un. n. 8093/2020). In particolare, la sede dell'adunanza camerale non è incompatibile, di per sé, anche con la statuizione su questioni nuove, soprattutto se non oggettivamente inedite e già assistite da un consolidato orientamento, cui la Corte fornisce il proprio contributo.

Neppure va accolta l'istanza di trattazione congiunta parimenti proposta dalla parte ricorrente.

Il rispetto del diritto fondamentale ad una ragionevole durata del processo impone al giudice, ai sensi degli artt. 175 e 127 c.p.c., di evitare ed impedire comportamenti che siano di ostacolo ad una sollecita definizione dello stesso, tra i quali rientrano quelli che si traducono in un inutile dispendio di attività processuali e formalità superflue perché non giustificate dalla struttura dialettica del processo e, in particolare, dal rispetto effettivo del principio del contraddittorio, da concrete garanzie di difesa e dal diritto alla partecipazione al processo in condizioni di parità dei soggetti nella cui sfera giuridica l'atto finale è destinato a esplicare i suoi effetti. Ne deriva che l'istanza per la trattazione congiunta di una pluralità di giudizi relativi alla medesima vicenda, non espressamente



contemplata dagli artt. 115 e 82 disp. att. c.p.c., deve essere sorretta da ragioni idonee ad evidenziare i benefici suscettibili di bilanciare gli inevitabili ritardi conseguenti all'accoglimento della richiesta, bilanciamento che dev'essere effettuato con particolare rigore nel giudizio di cassazione in considerazione dell'impulso d'ufficio che lo caratterizza (Cass. Sez. Un. n. 8774/2021; Cass. n. 14365/2019).

Nel presente caso non sono dedotte né sussistono dette ragioni.

Venendo quindi allo scrutinio della sola censura proposta, parte ricorrente deduce con essa la violazione dell'art. 10, comma 1, lett. a), n. 7, d.L. n. 78/2009, convertito dalla L. 102/2009, in combinato disposto con l'art. 17, d. Lgs. 241/1997, l'art. 35, d. Lgs. 241/1997, nonché gli artt. 2 e 23, d.M. 164/1999, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c.; si ritiene erroneamente pronunciata la sentenza nella parte considera come apposto il visto di conformità "infedele". Secondo l'Agenzia delle Entrate, il giudice di merito assume erroneamente che le criticità riscontrate in ordine all'attività svolta dal professionista che ha apposto il visto, senza aver effettuato i controlli allo stesso ex lege devoluti, integrino un vizio meramente formale dell'attestazione e non rientrino, quindi, fra i casi previsti dalla suddetta disposizione legittimanti il recupero del credito erariale.

Il motivo è infondato.

L'art. 10 n. 1 lett. a) n. 7 del d. L. n. 78 del 2009, nella formulazione in vigore *ratione temporis* dal 24/04/2017, a seguito delle modifiche apportate dall'art. 3 del d. L. n. 50/2017, applicabile ai fatti per cui è processo, recita: "i contribuenti che intendono utilizzare in compensazione crediti relativi all'imposta sul valore aggiunto per importi superiori a 5.000 euro annui, hanno



l'obbligo di richiedere l'apposizione del visto di conformità di cui all'articolo 35, comma 1, lettera a) del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, relativamente alle dichiarazioni dalle quali emerge il credito. In alternativa la dichiarazione è sottoscritta, oltre che dai soggetti di cui all'articolo 1, comma 4, del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, dai soggetti di cui all'articolo 1, comma 5, del medesimo regolamento, relativamente ai contribuenti per i quali è esercitato il controllo contabile di cui all'articolo 2409-bis del codice civile, attestante l'esecuzione dei controlli di cui all'articolo 2, comma 2, del regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 31 maggio 1999, n. 164. L'infedele attestazione dell'esecuzione dei controlli di cui al precedente periodo comporta l'applicazione della sanzione di cui all'articolo 39, comma 1, lettera a) primo periodo del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. In caso di ripetute violazioni, ovvero di violazioni particolarmente gravi, è effettuata apposita segnalazione agli organi competenti per l'adozione di ulteriori provvedimenti. *“Nei casi di utilizzo in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, dei crediti di cui al presente comma in violazione dell'obbligo di previa apposizione del visto di conformità o della sottoscrizione di cui al primo periodo sulle dichiarazioni da cui emergono i crediti stessi, ovvero nei casi di utilizzo in compensazione ai sensi dello stesso articolo 17 dei crediti che emergono da dichiarazioni con visto di conformità o sottoscrizione apposti da soggetti diversi da quelli abilitati, con l'atto di cui all'articolo 1, comma 421, della legge 30 dicembre 2004, n. 311 l'ufficio procede al recupero dell'ammontare dei crediti utilizzati in violazione delle modalità di*



cui al primo periodo e dei relativi interessi, nonché' all'irrogazione delle sanzioni".

Il legislatore ha inserito, tra il penultimo e l'ultimo comma del ridetto testo di legge, la previsione che consente all'Ufficio il recupero del credito al verificarsi di situazioni di violazione dell'obbligo di "previa apposizione del visto di conformità o della sottoscrizione di cui al primo periodo sulle dichiarazioni da cui emergono i crediti stessi, ovvero nei casi di utilizzo in compensazione ai sensi dello stesso articolo 17 dei crediti che emergono da dichiarazioni con visto di conformità o sottoscrizione apposti da soggetti diversi da quelli abilitati".

Si tratta delle fattispecie, chiaramente individuate, in cui il visto – previsto certo come obbligatorio – non viene apposto, è quindi assente (così come la sottoscrizione sulle dichiarazioni da cui emergono i crediti, di cui sopra) oppure della alternativa fattispecie in cui viene utilizzato in compensazione un credito che emerge da dichiarazione con visto o sottoscrizione apposti da soggetti diversi da quelli abilitati, quindi da soggetti sprovvisti della prescritta abilitazione. Si tratta di situazioni in cui il visto è "omesso".

Orbene, nel caso in esame, invece, si verte in una ipotesi del tutto diversa, di visto "infedele", come risulta dalle motivazioni riportate negli atti impositivi sottostanti alla odierna controversia (prodotti dalla parte controricorrente a questa Corte, il cui contenuto è anche trascritto in ricorso per cassazione alle pagg. 7 ed 8 dell'atto) in cui l'Agenzia delle Entrate stessa ha contestato l'asserita infedeltà/irregolarità nel rilascio del visto in merito alla esecuzione dei controlli ex art. 2 del d.M. n. 164/1999, ma non la omessa apposizione del visto o l'apposizione del visto da parte di professionista non abilitato.



Fattispecie differente da quelle in precedenza – sole - previste dalla disposizione di cui si è detto è pertanto quella del rilascio di visto irregolare, che tale è per le criticità riscontrate nei controlli che il professionista è chiamato a svolgere in forza dell'art. 2 del d.M. n. 164/1999 prima del rilascio. In tal caso – che qui effettivamente si verifica - l'Ufficio, con apposito atto di contestazione, commina la sanzione amministrativa da 258,00 a 2.582,00 euro, ai sensi dell'art. 39, comma 1, lettera a) primo periodo del d. Lgs. n. 241/1997, in capo al professionista. La sanzione è qui dovuta dal professionista che appone il visto irregolare, in quanto l'ordinamento tributario, che confida sulla sua diligenza nell'esecuzione dei controlli che questi è tenuto a svolgere nella procedura che termina con l'apposizione del visto, vede venir meno l'elemento di ulteriore controllo che l'intervento diligente del professionista garantisce.

Altro profilo, rispetto al dovere di controllo di cui si è detto, è quello relativo alla esistenza del credito ai fini del suo utilizzo in compensazione.

Si tratta di un profilo dell'operazione che riguarda esclusivamente il contribuente, in capo al quale l'Ufficio provvede principalmente al recupero del credito illegittimamente compensato che costituisce, in concreto, un mancato versamento di tributi e che si fonda sulla mancanza di certezza, liquidità ed esigibilità del credito stesso, non sulla presenza o meno di una attestazione (quale è il visto in argomento) riguardante la sua formale regolarità.

Deve quindi ritenersi che anche ove trovi applicazione la disciplina di cui all'art. 10 n. 1 lett. a) n. 7 nella formulazione in vigore *ratione temporis* dal 24/04/2017, a seguito delle modifiche apportate dall'art. 3 del d. L. n. 50/2017 (come qui accade, in



quanto la dichiarazione sottoposta a controllo riguarda il periodo d'imposta 2017) l'apposizione, effettivamente presente ed apposta, sulla dichiarazione del contribuente del visto di conformità da parte di professionista regolarmente abilitato, per quanto assoggettato ed eventualmente sanzionato a seguito di controlli ex art. 2 del d.M. n. 164/1999, comporta – ex se – una violazione meramente formale, non equiparabile ad un omesso versamento.

Essa allora non pregiudica in alcun modo l'esercizio delle attività di controllo da parte dell'ente accertatore e non incide sulla determinazione della base imponibile dell'imposta e sul versamento del tributo, restando pur sempre possibile per l'Amministrazione, nell'esercizio del potere di controllo, accertare con gli strumenti propri la effettiva sussistenza del credito compensato. Va quindi qualificata come violazione formale e non sostanziale.

In tal senso si è espressa ripetutamente questa Corte, ribadendo come l'inosservanza dell'adempimento di cui trattasi è inidonea – anche ove risulti in concreto omessa l'apposizione del visto – a pregiudicare l'esercizio delle attività di controllo e di verifica della sussistenza del credito da parte dell'Ente accertatore (Cass. n. 7154/2025, Cass. n. 7160/2025, Cass. n. 25736/2022 e Cass. n. 5289/2020).

A maggior ragione, eguali conclusioni interpretative debbono raggiungersi nel caso in cui il visto sia apposto da professionista sottoposto a controlli ex art. 2 del d.m. n. 164/1999.

Pertanto, il ricorso va rigettato; le spese processuali sono liquidate secondo la soccombenza come in dispositivo.

Poiché la presente decisione fa seguito ad istanza di decisione proposta al Collegio in seguito alla comunicazione di proposta di definizione accelerata del giudizio ex art. 380 bis c.p.c. va applicata



la giurisprudenza di questa Corte (si vedano in termini le pronunce Cass. Sez. Un., Ordinanza n. 28540 del 13 ottobre 2023; Cass. Sez. Un., Ordinanza n. 27195 del 22 settembre 2023; ancora, conforme alle precedenti risulta la recente Cass. Sez.3, Ordinanza n. 31839 del 15 novembre 2023) secondo la quale in tema di procedimento per la decisione accelerata dei ricorsi inammissibili, improcedibili o manifestamente infondati, l'art. 380 - bis, comma 3, c.p.c. (come novellato dal d. Lgs. n. 149 del 2022) - che, nei casi di definizione del giudizio in conformità alla proposta, contiene una valutazione legale tipica della sussistenza dei presupposti per la condanna ai sensi del terzo e del quarto comma dell'art. 96 c.p.c. - codifica un'ipotesi normativa di abuso del processo, poiché il non attenersi ad una valutazione del proponente, poi confermata nella decisione definitiva, lascia presumere una responsabilità aggravata del ricorrente.

Debbono quindi liquidarsi ex art. 96 terzo comma c.p.c. ulteriore l'importo di euro 9.000,00 a carico di parte soccombente ed ex art. 96 quarto comma c.p.c. e ancora l'ulteriore importo di euro 4.500,00 sempre a carico di parte soccombente da versarsi quest'ultimo alla cassa delle ammende.

p.q.m.

rigetta il ricorso; condanna parte ricorrente al pagamento delle spese processuali che liquida in euro 18.000,00, a favore di parte controricorrente, oltre a euro 200 per esborsi, 15% per spese generali, CPA e iva come per legge; condanna parte ricorrente al pagamento dell'ulteriore somma di euro 9.000,00 ex art. 96 c. 3 c.p.c. sempre in favore di parte controricorrente e infine dell'ancora ulteriore somma di euro 4.500,00 ex art. 96 c. 4 c.p.c. in favore della cassa delle ammende.

Cons. Est. Roberto Succio

9 di 10



Così deciso in Roma, il 13 novembre 2025.

Il Presidente
Francesco Federici

