Civile Ord. Sez. 5 Num. 26020 Anno 2026
Presidente: IOFRIDA GIULIA
Relatore: LEUZZI SALVATORE
Data pubblicazione: 01/10/2026

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 20116/2025 R.G. proposto da:

Agenzia Delle Entrate in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentato e difeso dall'Avvocatura Generale Dello Stato .

-ricorrente-

contro

Costruzioni Generali Susanna S.r.l. in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentato e difeso dall'avvocato Pierpaolo Alegiani

-controricorrente-

avverso la sentenza della Corte Di Giustizia Tributaria di II Grado del Veneto n. 434/2025 depositata il 04/07/2025.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 10/09/2026 dal Consigliere Salvatore Leuzzi.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

FATTI DI CAUSA

L'Agenzia delle entrate emetteva nei confronti di Costruzioni Generali Susanna s.r.l. plurimi atti di recupero, contrassegnati dai nn. T63CRZC00339/2021, T63CRZC00334/2021 e T63CRZC00326/2021, contestando l'indebito utilizzo in compensazione di crediti d'imposta, in particolare crediti IVA annuali e infrannuali, nonché, per uno degli atti, un credito IRAP, sul presupposto che il visto di conformità richiesto dalla disciplina applicabile fosse stato apposto da professionista non abilitata al rilascio della certificazione, ovvero fosse mancante, con conseguente recupero dei crediti, degli interessi e irrogazione delle sanzioni. La società contribuente impugnava gli atti dinanzi alla Corte di giustizia tributaria di primo grado di Venezia, deducendo l'illegittimità della pretesa e delle sanzioni, anche in ragione della natura meramente formale dell'irregolarità contestata. Il giudice di primo grado, previa riunione dei ricorsi, li accoglieva con sentenza n. 188/02/2023, ritenendo che le irregolarità rilevate dall'Amministrazione finanziaria non potessero determinare la revoca di crediti dei quali non era contestata l'effettività e valorizzando, in particolare, la posizione incolpevole della contribuente. L'Agenzia delle entrate proponeva appello, sostenendo la natura sostanziale del visto di conformità e la legittimità del recupero; la Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Veneto, con sentenza n. 434/05/2025, depositata il 4 luglio 2025, rigettava il gravame, osservando che la professionista che aveva apposto il visto risultava iscritta all'Albo dei dottori commercialisti ed esperti contabili, abilitata alla trasmissione telematica delle dichiarazioni e munita di polizza assicurativa, e che la successiva iscrizione nell'elenco informatizzato dei soggetti abilitati al rilascio del visto non rendeva l'irregolarità idonea a incidere sulla spettanza sostanziale dei crediti o a pregiudicare l'attività di controllo dell'Amministrazione. Avverso tale decisione l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidato a due motivi. Costruzioni Generali Susanna s.r.l. si è costituita con

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

controricorso, chiedendo il rigetto dell'impugnazione. Formulata proposta di definizione anticipata ai sensi dell'art. 380-bis cod. proc. civ., nel senso della manifesta infondatezza del ricorso, l'Agenzia delle entrate vi si è opposta, chiedendo la decisione del ricorso ai sensi dell'art. 380-bis.1 cod. proc. civ.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Con il **primo motivo** di ricorso si censura, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione dell'art. 10, comma 1, lett. a), n. 7, del d.l. n. 78 del 2009, convertito dalla l. n. 102 del 2009, in combinato disposto con l'art. 17 del d.lgs. n. 241 del 1997, con l'art. 35 del d.lgs. n. 241 del 1997 e con gli artt. 2 e 21 del d.m. n. 164 del 1999, per avere la Corte di giustizia tributaria di secondo grado ritenuto che il visto di conformità non integrasse un requisito sostanziale indispensabile per il legittimo utilizzo in compensazione dei crediti d'imposta oltre soglia. L'Agenzia deduce che, nel caso di specie, il visto doveva considerarsi inesistente o comunque non validamente apposto, poiché la professionista che lo aveva rilasciato non risultava, al momento della presentazione delle dichiarazioni o delle istanze rilevanti, inserita nell'elenco dei soggetti abilitati al rilascio del visto di conformità, essendo tale iscrizione intervenuta solo successivamente; assume, pertanto, che la violazione dell'obbligo di previa apposizione del visto da parte di soggetto abilitato legittimasse il recupero dei crediti utilizzati in compensazione, anche alla luce della disciplina introdotta dal d.l. n. 50 del 2017 e della funzione pubblicistica del visto.

Con il **secondo motivo** di ricorso si censura, ancora ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione dell'art. 13, comma 4, del d.lgs. n. 471 del 1997, in combinato disposto con l'art. 10, comma 1, lett. a), n. 7, del d.l. n. 78 del 2009, convertito dalla l. n. 102 del 2009, per avere la sentenza impugnata annullato anche le sanzioni irrogate, sul

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

presupposto che la mancata o irregolare apposizione del visto costituisse violazione meramente formale e non equiparabile all'omesso versamento. L'Amministrazione ricorrente sostiene, invece, che la sanzione del trenta per cento trovi fondamento nell'utilizzo di un credito d'imposta in violazione delle modalità previste dalla legge e che la sua applicazione prescinda dalla qualificazione formale o sostanziale del vizio, essendo comunque la compensazione avvenuta senza un visto di conformità valido secondo la disciplina ratione temporis applicabile.

I due motivi, in quanto strettamente connessi, possono essere esaminati congiuntamente. Essi sono infondati.

La sentenza impugnata ha ricostruito la vicenda muovendo dal rilievo che la professionista autrice del visto era iscritta all'Albo dei dottori commercialisti ed esperti contabili, era abilitata alla trasmissione telematica delle dichiarazioni e aveva rinnovato la polizza assicurativa professionale; ha quindi evidenziato che la contestazione dell'Ufficio atteneva esclusivamente alla posteriorità dell'iscrizione nell'elenco informatizzato dei soggetti abilitati. In particolare, la Corte territoriale ha affermato che *«la contestazione dell'Ufficio riguarderebbe unicamente il fatto che l'iscrizione al citato elenco presso la DRE essendo successiva al rilascio del visto non potesse essere considerata a valenza retroattiva e ciò avrebbe legittimato l'emissione degli atti di recupero»*, aggiungendo che l'Agenzia non aveva spiegato *«in che modo l'irregolarità della mancata iscrizione nel registro del professionista per motivi solo temporali non può ritenersi una violazione formale, non arrecando pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e, al contempo, non incidendo sulla determinazione della base imponibile dell'imposta»*.

La medesima decisione ha poi richiamato l'indirizzo di questa Corte secondo cui la funzione del visto di conformità è quella di assicurare un controllo anticipato sull'esistenza e spettanza del credito compensabile, ma la sua mancanza o irregolarità, una volta non contestata o accertata la

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

sussistenza sostanziale del credito, non determina di per sé il venir meno del diritto alla compensazione. In tale prospettiva, la Corte di merito ha concluso che *«l'Agenzia delle Entrate non ha il diritto di negare la sussistenza del credito per il solo fatto della mancata apposizione del visto, ma solo dopo averne verificato la non spettanza per effetto di una accurata verifica documentale»*, e che *«nel caso di specie, l'apposizione del visto di conformità da parte di un soggetto al momento sprovvisto di regolare autorizzazione, oltre a non costituire condotta fraudolenta, non ha arrecato alcun pregiudizio per le casse erariali»*.

Tale approdo è conforme alla giurisprudenza di legittimità. Questa Corte ha già affermato che la mancata apposizione del visto di conformità sulla dichiarazione dalla quale emerge un credito IVA compensabile non integra, di per sé, una violazione sostanziale, né è equiparabile all'omesso versamento, ove sia accertata l'esistenza del credito e non risulti compromessa l'attività di controllo dell'Amministrazione. È stato, in particolare, precisato che, per configurare una violazione meramente formale, occorre la contemporanea sussistenza di un duplice presupposto: che la violazione non comporti pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e che non incida sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta o sul versamento del tributo.

In applicazione di tale criterio, Cass. n. 5289/2020 ha enunciato il principio per cui la funzione del visto è quella di assicurare un controllo anticipato dell'esistenza e spettanza del credito mediante l'attribuzione della relativa verifica a un professionista abilitato, sicché l'inosservanza dell'adempimento è inidonea, in sé, a pregiudicare le attività di controllo dell'ente accertatore e a incidere negativamente sulla base imponibile, sull'imposta o sul versamento, risolvendosi, una volta accertata la spettanza sostanziale del credito, in infrazione puramente formale non equiparabile a omesso versamento.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Il medesimo principio è stato ribadito da Cass. n. 7154/2025, la quale, distinguendo la compensazione anticipata del credito IVA, idonea a integrare violazione sostanziale, dalla compensazione del credito in assenza del visto di conformità, ha affermato che *«l'utilizzo in compensazione di credito IVA senza l'apposizione sulla dichiarazione del contribuente, del visto di conformità del responsabile del centro di assistenza fiscale, previsto dall'art. 10, comma 1, lett. a), n. 7, del d.l. n. 78 del 2009, convertito nella l. n. 102 del 2009, configura una violazione puramente formale che non determina il venir meno del diritto del contribuente di portare in compensazione il credito IVA una volta accertata, sul piano sostanziale, l'esistenza dello stesso ovvero nell'ipotesi di sua mancata contestazione»*; ha inoltre chiarito che, sotto il profilo sanzionatorio, tale violazione *«non è punibile per assenza di offensività della condotta»*.

Non vale in senso contrario il richiamo dell'Agenzia alla modifica dell'art. 10, comma 1, lett. a), n. 7, del d.l. n. 78 del 2009 operata dal d.l. n. 50 del 2017. La previsione del recupero dei crediti utilizzati in violazione delle modalità prescritte e dell'irrogazione delle sanzioni non elide la necessità di verificare, in concreto, l'offensività della condotta, secondo il paradigma tracciato dagli artt. 10, comma 3, della l. n. 212 del 2000 e 6, comma 5-bis, del d.lgs. n. 472 del 1997. Quando il credito risulti esistente e spettante, e la violazione non abbia ostacolato l'attività di controllo, la mancanza o irregolarità del visto resta confinata sul piano formale, senza potersi tradurre nel recupero del credito come se questo fosse inesistente o non spettante.

Né conduce a diversa conclusione la sentenza della Corte costituzionale n. 144 del 2024, invocata dall'Amministrazione per valorizzare la funzione pubblicistica del visto. Tale pronuncia, resa in tema di delimitazione soggettiva dei professionisti abilitati al rilascio del visto di conformità, ha certamente sottolineato l'interesse pubblico correlato all'istituto e la sua

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

funzione di ausilio all'Amministrazione finanziaria; tuttavia, essa non ha affermato che ogni irregolarità del visto, anche in presenza di credito pacificamente esistente e non contestato, determini automaticamente la perdita del diritto alla compensazione o l'applicazione della sanzione proporzionale. La funzione pubblicistica del visto non esclude, dunque, che la violazione debba essere valutata alla luce della sua concreta incidenza sull'attività di controllo e sul versamento del tributo.

Nel caso di specie, la sentenza impugnata ha accertato che la contestazione dell'Ufficio non investiva l'effettività dei crediti utilizzati in compensazione, ma soltanto la validità del visto apposto da professionista che, pur dotata dei requisiti professionali indicati nella decisione, risultava iscritta nell'elenco informatizzato in data successiva. La Corte territoriale ha altresì escluso l'esistenza di una condotta fraudolenta e di un concreto pregiudizio per l'Erario. Si tratta di accertamento non specificamente scalfito dalle censure dell'Amministrazione, che sollecitano, piuttosto, una diversa qualificazione giuridica della medesima irregolarità, in contrasto con l'orientamento di legittimità sopra richiamato.

La medesima conclusione vale per l'atto rispetto al quale l'Ufficio ha contestato la mancanza del visto. Anche in tale ipotesi, infatti, l'inosservanza dell'adempimento non determina il recupero del credito ove la sua esistenza e spettanza non siano controverse e non risulti concretamente pregiudicata l'attività di controllo; la distinzione tra visto omesso e visto apposto da professionista non ancora inserita nell'elenco rileva sul piano delle modalità della violazione, ma non ne modifica la natura formale in difetto di offensività.

Il principio opera anche con riguardo al credito IRAP oggetto di uno degli atti di recupero, poiché la qualificazione dell'irregolarità dipende non dalla natura del tributo cui il credito si riferisce, ma dall'accertata esistenza e spettanza del credito e dall'assenza di un concreto ostacolo all'esercizio dei poteri di controllo dell'Amministrazione.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Ne consegue che la sentenza impugnata, nel ritenere che la mancata o irregolare apposizione del visto non potesse giustificare il recupero di crediti la cui esistenza non era contestata, e nel dichiarare non dovute le relative sanzioni per difetto di offensività della condotta, si è attenuta ai principi di diritto enunciati da questa Corte.

Il ricorso è conclusivamente rigettato e le spese di lite, liquidate come da dispositivo, seguono la soccombenza.

Poiché il giudizio viene definito in conformità alla proposta, va inoltre disposta la condanna della parte istante a norma dell'art. 96, commi 3 e 4, cod. proc. civ. L'art. 380-bis cod. proc. civ. configura uno strumento di agevolazione della definizione delle pendenze in sede di legittimità, anche tramite l'individuazione di strumenti dissuasivi di condotte rivelatesi ex post prive di giustificazione e, quindi, idonee a concretare, secondo una valutazione legale tipica compiuta dal legislatore delegato, un'ipotesi di abuso del diritto di difesa. Richiamando, per i casi di conformità tra proposta e decisione finale, l'art. 96, commi 3 e 4, cod. proc. civ., l'art. 380-bis cod. proc. civ. codifica una ipotesi di abuso del processo già immanente nel sistema processuale, giacché non attenersi alla delibazione del Presidente che trovi poi conferma nella decisione finale lascia presumere una responsabilità aggravata (Cass., Sez. U., 13 ottobre 2023, n. 28540; Cass., Sez. U., 22 settembre 2023, n. 27195). Pertanto, la parte ricorrente va condannata, nei confronti della controparte, al pagamento della somma di euro 5.600,00, oltre al pagamento dell'ulteriore somma di euro 2.800,00 in favore della Cassa delle ammende.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna l'Agenzia delle entrate alla rifusione delle spese di lite in favore della controricorrente, liquidate in euro 5.600,00 per compensi, oltre euro 200,00 per esborsi, rimborso forfetario nella misura del 15 per cento, IVA e CPA come per legge; condanna altresì

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

la parte ricorrente al pagamento della somma di euro 5.600,00 in favore della controricorrente e dell'ulteriore somma di euro 2.800,00 a favore della Cassa delle ammende.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 10/09/2026.

La Presidente

Giulia Iofrida

Corte di Cassazione - copia non ufficiale