

*Dr. Prof. Emanuele D'Inella*

*Dr. Stefano Saponaro*

*Dr. Francesca Tripodi*

---

*Dr. Simone Amati*

**MAGGIO 2000**

La certificazione tributaria (più comunemente indicata con la locuzione “visto pesante”) si inserisce in quel processo di semplificazione dei procedimenti tributari e del rapporto tra contribuente e fisco che il Legislatore, prima, ed il Ministero delle Finanze, poi, hanno avviato già dal 1997 e le cui tappe fondamentali sono state l’introduzione della trasmissione telematica delle dichiarazioni e la compensazione tra crediti e debiti d’imposta, nonché la revisione della normativa e della operatività dei Centri di Assistenza Fiscale.

Proprio nell’anno 1997, infatti, il Ministero delle Finanze, sotto l’influenza diretta delle categorie professionali, maturava l’idea di attribuire ai CAF la mera attività di controllo formale delle dichiarazioni e di riservare invece ai professionisti un secondo e più efficace livello di controllo, volto ad accertare l’applicazione concreta della normativa tributaria.

Lo scopo era quindi quello di ridurre il più possibile l’intervallo di tempo tra la presentazione della dichiarazione e la verifica della correttezza della stessa, e l’effetto quello di attribuire sostanzialmente a privati (professionisti), esterni all’Amministrazione Finanziaria, funzioni di natura “pubblicistica”, liberando, così, risorse umane da concentrare nelle attività ispettive verso settori che presentavano maggiori rischi di evasione.

E così, dapprima con il D. Lgs. 241 del 9 Luglio 1997, successivamente modificato dal D. Lgs. 490 del 28 Dicembre 1998, si è dato il via alla nuova disciplina dell’assistenza fiscale, quindi alle tre fasi distinte, comunemente indicate come “visto di conformità”, “asseverazione” e “visto pesante”.

Ed è proprio su quest'ultima fase ("visto pesante" o "certificazione tributaria") che concentreremo la nostra analisi, e ne evidenzieremo i requisiti soggettivi ed oggettivi, la procedura, gli effetti ed, in particolare, i profili sanzionatori, amministrativi e penali, facendo, lì dove si ritenesse necessario, gli opportuni riferimenti alle fasi precedenti.

### **Requisiti soggettivi ed oggettivi: chi rilascia il visto pesante e a quali soggetti**

Preliminarmente occorre rilevare che possono avvalersi della certificazione tributaria tutti i contribuenti titolari di redditi d'impresa in contabilità ordinaria, sia per obbligo che per opzione, ai quali siano stati già preventivamente rilasciati sia il visto di conformità, sia, ove previsto<sup>1</sup>, l'asseverazione agli studi di settore<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> In questo senso, G. Pezzuto e S. Screpanti, "Visto di conformità, asseverazione e certificazione tributaria", in "Il Fisco" n.15/1999, pag.5197: "... dal testo legislativo, quindi, emerge chiaramente che l'applicabilità della disciplina in tema di studi di settore non può ritenersi condizione assoluta per il rilascio della certificazione, essendo contemplata soltanto quale presupposto della necessità che, prima del rilascio di questa, venga apposta, oltre al visto di conformità, anche l'asseverazione attestante la corrispondenza degli elementi contabili ed extracontabili comunicati all'Amministrazione finanziaria, rilevanti per l'applicazione dei predetti studi, rispetto alle risultanze delle scritture contabili e dell'altra documentazione di interesse.

Dall'architettura letterale della norma si rileva pertanto che se l'impresa, invece, non rientra nell'ambito della predetta disciplina, la certificazione tributaria potrà essere preceduta soltanto dal visto di conformità, condizione, quest'ultima, da ritenersi comunque essenziale".

<sup>2</sup> Cfr. D. Lgs. 241/1977, art.35, comma 1, lettere a) e b).

Dal punto di vista soggettivo, la certificazione tributaria può essere rilasciata esclusivamente dai Revisori Contabili (iscritti negli Albi dei Dottori Commercialisti, dei Ragionieri e Periti Commerciali o dei Consulenti del Lavoro), a condizione che:

1. abbiano esercitato l'attività professionale per almeno cinque anni (ma non siano responsabili dell'assistenza fiscale di un CAF);
2. non sussistano nei loro confronti provvedimenti penali e disciplinari<sup>3</sup> (a tal fine è sufficiente una dichiarazione del professionista sotto la propria responsabilità) ;
3. siano abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni fiscali ;
4. abbiano stipulato una polizza di assicurazione di responsabilità civile con massimale adeguato al numero di contribuenti assistiti e al numero di visti di conformità, asseverazioni e certificazioni tributarie rilasciate, e comunque non inferiore a due miliardi di lire (questo al fine di garantire ai propri clienti il risarcimento dei danni eventualmente provocati dall'attività prestata);
5. abbiano tenuto le scritture contabili del soggetto certificato, nel corso del periodo d'imposta cui si riferisce la certificazione e ne abbiano redatto le relative dichiarazioni fiscali.

Ed a questo proposito va precisato che tale condizione si intende rispettata anche quando le dichiarazioni fiscali e le scritture contabili siano state predisposte e tenute dallo stesso contribuente o da una società di servizi (in

---

<sup>3</sup> Cfr. D.M. 164/1999, art.8

cui uno o più professionisti posseggano la maggioranza assoluta del capitale sociale) oppure ancora da un CAF - Imprese, a condizione che tali attività siano state comunque effettuate sotto il “*diretto controllo e la responsabilità*” del professionista - certificatore stesso<sup>4</sup>.

E' inutile sottolineare la rilevanza di tale precisazione che, così formulata, consentirebbe di fatto di ricomprendere nella certificazione tributaria anche le medie imprese, di cui, nella generalità dei casi, il professionista non tiene personalmente la contabilità, ma si limita a prestazioni di revisione contabile e consulenza esterne.

Ma la norma in esame è davvero così chiara ?

Preliminarmente occorre rilevare che nessuna indicazione viene fornita dal legislatore in merito al significato del “*controllo diretto*” del certificatore su dichiarazioni e scritture contabili del contribuente ; se si intenda, cioè, un mero controllo formale, ovvero un controllo sostanziale, o, ancora, un controllo più specifico, volto ad accertare l'effettività e la veridicità degli elementi verificati.

Né il Ministero delle Finanze ha ritenuto di dover fornire precisi chiarimenti sull'argomento.

Così operando si è comunque finito con l'attribuire implicitamente al professionista - certificatore un compito ulteriore e preventivo alla certificazione stessa: intanto quello di accertare, che tutto l'apparato amministrativo e contabile del soggetto certificato (o di chi per lui tiene la

---

<sup>4</sup> Cfr. D.M. 164/1999, art.24 e principi di revisione fiscale.

contabilità) sia efficiente ed adeguato per una corretta rilevazione dei fatti di gestione ed applicazione della normativa tributaria.

Ancora più fumosa è la norma, lì dove precisa che la tenuta della contabilità da parte del professionista - certificatore debba avvenire *“nel corso del periodo d'imposta”*.

Si deve infatti ragionevolmente ritenere che tale limitazione si riferisca al solo caso in cui il certificatore abbia provveduto anche a redigere le scritture contabili (e le dichiarazioni fiscali) del contribuente: nel qual caso la certificazione potrà essere rilasciata, solo se le predette attività abbiano interessato l'intero periodo d'imposta, ovvero (presumibilmente!) la maggior parte di esso.

E tutto questo ben si concilia con l'intento originario del legislatore, che, infatti, come già rilevato, era quello di approntare un sistema sempre di maggiori garanzie.

Ma cosa accade nell'ipotesi in cui il certificatore sia un professionista esterno all'area amministrativo - contabile della società, deputato solo al “controllo diretto”, sia pur sotto la propria responsabilità?

Si deve diversamente ritenere che non valgano le limitazioni temporali sopra descritte: il certificatore potrà infatti controllare la contabilità relativa all'intero anno d'imposta certificato tutta nell'ultimo mese o, addirittura, nei primi mesi dell'esercizio successivo.

## **La procedura di revisione fiscale nella certificazione tributaria**

Nel regolamentare l'istituto della certificazione tributaria, il Decreto Ministeriale 164/1999 stabilisce che la stessa dovrà essere il risultato di tutta una serie di controlli indicati annualmente dal Ministero delle Finanze, con apposito decreto, e basati su specifici criteri di revisione fiscale, elaborati proprio a tal fine dai Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti, Ragionieri e Consulenti del Lavoro.

Tuttavia, come si è già avuto modo di evidenziare, la certificazione rappresenta soltanto il terzo livello di una più ampia indagine, volta ad accertare la corretta applicazione (prima formale e poi anche sostanziale) delle norme tributarie, indagine questa che deve necessariamente concludersi con il rilascio del visto di conformità e dell'asseverazione agli studi di settore (ove applicabili).

Vale quindi la pena di spendere qualche parola sui primi due livelli di controllo (che potremmo definire "formali").

In sintesi, per il rilascio del "**visto di conformità**", il verificatore (responsabile dell'assistenza fiscale dei CAF - Imprese o dei CAF - Dipendenti, ovvero professionista abilitato alla trasmissione telematica) dovrà accertare la corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili obbligatorie ed alla relativa documentazione, nonché la corretta applicazione delle disposizioni relative

agli oneri deducibili e detraibili, alle detrazioni e ai crediti d'imposta, allo scomputo delle ritenute d'acconto; ed, ancora, dovrà verificare la regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie ai fini IVA e delle imposte dirette; infine, con riferimento ai soli soggetti per i quali si rendono applicabili gli studi di settore, dovrà attestare la congruità dei ricavi dichiarati a quelli determinati in base agli studi di settore stessi (ovvero attestare le cause dell'eventuale "scostamento").

Sempre per questi ultimi soggetti, inoltre, il verificatore dovrà procedere all'esame degli elementi contabili ed extracontabili utilizzati ai fini dell'applicazione degli studi di settore ed individuati dall'Amministrazione finanziaria ed "*asseverare*" che gli stessi corrispondano effettivamente alle scritture contabili e siano supportati da idonea documentazione.

Solo all'esito di questi controlli formali e quindi solo dopo l'ottenimento del "visto di conformità" e dell' "asseverazione" da parte dei soggetti a ciò abilitati, si potrà procedere al controllo sostanziale per il rilascio della certificazione tributaria ( o "visto pesante").

In altre parole il certificatore dovrà verificare che siano state correttamente applicate le norme tributarie nella loro sostanza e quindi che il contribuente abbia correttamente determinato la base imponibile, l'importo dovuto ed abbia inoltre provveduto con esattezza a versarlo.<sup>5</sup>

---

<sup>5</sup> E' quindi evidente la natura garantistica di questo istituto: "... con la certificazione tributaria - precisa la Relazione Illustrativa al D. Lgs. 241/1997 - l'Amministrazione Finanziaria riceve garanzie in ordine: alla

Tutto questo con particolare riferimento alla disciplina sostanziale del trattamento fiscale dei componenti del Reddito d'Impresa (Capo VI del TUIR), alla disciplina civilistica del bilancio (Titolo V, Sez. IX, C.C.), ai principi contabili nazionali o, in mancanza, ai principi contabili internazionali generalmente riconosciuti ed applicati (IASC).<sup>6</sup>

Più specificatamente, individuati i principali punti di verifica (suggeriti annualmente dal Ministero delle Finanze con proprio decreto), il certificatore dovrà operare sulla base *“delle norme specifiche che disciplinano il componente di reddito certificato”, “dei principi generali di inerenza, competenza, certezza e determinabilità oggettiva” e “delle norme generali sulle valutazioni”* e comunque, lì dove le operazioni aziendali fossero piuttosto complesse e quindi l'applicazione della normativa piuttosto difficile, *“con l'approfondimento necessario a far sorgere ... la ragionevole convinzione dell'osservanza della normativa interessata, con riferimento naturalmente alla interpretazione ufficiale ministeriale”*.

Se da un lato quindi il principale vincolo del professionista per il rilascio del “visto pesante” è certamente costituito dalle norme tributarie sostanziali, dall'altro, in via quasi incidentale, lo stesso documento redatto dai Consigli Nazionali impone di uniformarsi agli orientamenti della Amministrazione

---

*regolarità delle scritture contabili dei contribuenti, al rispetto di determinate disposizioni in materia contabile e fiscale e alla corretta rispondenza tra il risultato dell'esercizio e l'imponibile dichiarato”.*

<sup>6</sup> Cfr. Decreto del Ministero delle Finanze 29 Dicembre 1999 - “Procedure di Revisione Fiscale - Premessa metodologica”.

Finanziaria e, pertanto, alle note, alle risoluzioni ed alle circolari ministeriali in materia.

Manca invece qualsiasi previsione normativa in merito alla possibilità per il certificatore di ricorrere anche agli orientamenti della giurisprudenza.

Tutto ciò premesso e chiarita la fonte normativa di riferimento, i Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti, dei Ragionieri e Periti Commerciali e dei Consulenti del Lavoro, hanno elaborato le cosiddette “Procedure di revisione fiscale”, individuando preliminarmente quelle componenti (n.10) del reddito d’impresa maggiormente a rischio e quindi più suscettibili di verifica ai fini del rilascio del “visto pesante”<sup>7</sup>, e predisponendo le relative procedure di controllo, attraverso la redazione di alcune “Check List” (o liste di controllo).

C’è ora da chiedersi quale sia la rilevanza e la portata di tali procedure e quanto il certificatore debba sentirsi condizionato dalle risultanze delle liste di controllo.

Certo è che, contrariamente alle più comuni procedure di revisione contabile, per il revisore fiscale non è prevista la possibilità di esprimere, attraverso un’apposita relazione, un giudizio articolato sui controlli effettuati (delle eventuali irregolarità riscontrate, infatti, resterà traccia solo nei fogli

---

<sup>7</sup> Componenti positive di reddito: plusvalenze, sopravvenienze attive, interessi attivi, proventi immobiliari.

Componenti negative di reddito: minusvalenze, sopravvenienze passive, perdite su crediti, accantonamenti rischi su crediti, ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali e ammortamenti delle immobilizzazioni materiali.

di lavoro), ma lo stesso si dovrà limitare a rilasciare o meno la certificazione, non essendo previsto neanche un visto parziale o con riserva. Ed è anche vero che la stessa metodologia di costruzione della Check List, “*tendenzialmente positiva*”, fa sì che la risposta affermativa alle domande si traduca nella corretta applicazione della normativa tributaria. Ne deriva che anche una sola risposta negativa impedirà al certificatore il rilascio del “visto pesante”.

D'altra parte, però, gli accertamenti indicati nelle Check List implicano soltanto un riscontro minimale e non possono certo definirsi esaustivi, rendendosi infatti spesso necessarie, per la comprensione di realtà aziendali più complesse, analisi specifiche e maggiormente approfondite.

Non a caso, per inciso, lo stesso DM 164/1999 stabiliva che, per il rilascio del “visto pesante”, i certificatori dovessero tener conto anche, e non solo, dei principi di revisione fiscale<sup>8</sup> e lo stesso Ministero delle Finanze oggi (con la Circolare 55/E del 24 Marzo 2000) invita ad effettuare comunque gli opportuni controlli per quelle fattispecie più complesse, che, pur coinvolgendo le componenti reddituali da certificare, non siano totalmente rappresentate nelle check list.

---

<sup>8</sup> L'art.4, comma 1, D.M. 164/1999 così testualmente recitava: “*I certificatori effettuano i controlli indicati annualmente con decreto del Ministro delle finanze, di cui all'articolo 36, comma 2, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, tenendo conto, di norma, anche dei principi di revisione fiscale elaborati dai Consigli nazionali dei dottori commercialisti, dei ragionieri e dei consulenti del lavoro.*”. A questo proposito si fa presente che il D.M. 29/12/99 ha eliminato la locuzione “di norma”: “*Per l'effettuazione dei controlli ... i certificatori tengono conto dei principi di revisione tributaria approvati dai Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti, dei Ragionieri e dei Consulenti del Lavoro e riportati in allegato al presente decreto*”.

E, sempre a questo proposito, il documento redatto dagli Ordini Professionali precisa: *“L’ampiezza dell’attività di verifica da porre in essere su ciascun punto sarà determinata dal singolo certificatore, tenendo conto della sua conoscenza dell’impresa e della complessità della fattispecie in esame, secondo i consueti canoni della diligenza professionale ed adottando le regole contabili e le tecniche proprie della revisione contabile, in quanto applicabili”*.

Ne consegue pertanto che, così come disciplinato dalla normativa sinora esaminata, il “visto pesante” risulta totalmente rimesso alla professionalità del certificatore, che, alla luce delle disposizioni legislative e regolamentari in materia, nonché degli strumenti interpretativi a disposizione, dovrà autonomamente esaminare ogni singola operazione aziendale in tutti i suoi aspetti (non limitandosi quindi alle sole liste di controllo), evidenziarne in particolare le componenti reddituali da certificare, e valutare quindi l’incidenza delle stesse sul reddito finale e sulle imposte connesse.

### **Gli effetti della certificazione tributaria**

Il rilascio della certificazione tributaria, e quindi del necessario visto di conformità e della eventuale asseverazione, comporta benefici di natura fiscale all’apparenza piuttosto significativi<sup>9</sup>, che incidono certamente sia sul

---

<sup>9</sup> Cfr. D. Lgs. 241/1997 art.36, comma 3, così come integrato dal D. Lgs. 490/1998, nonché il D.M.29/12/1999.

potere di controllo e di accertamento dell'Amministrazione Finanziaria, sia sui tempi di definizione del rapporto fisco - contribuente.

In particolare, gli effetti per le imprese certificate possono essere così schematicamente riassunti:

1. i contribuenti non possono essere assoggettati all'accertamento induttivo, ai fini IVA e delle imposte dirette;
2. l'Amministrazione deve notificare gli eventuali accertamenti in base agli studi di settore entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (e non entro il 31 dicembre del quarto anno, come previsto dalla normativa generale in materia)<sup>10</sup>;
3. in caso di ricorso avverso l'avviso di accertamento (relativo, ovviamente, ai soli redditi certificati, ossia d'impresa), le imposte, con interessi e sanzioni, vengono iscritte a ruolo soltanto dopo la sentenza (avversa al contribuente) della Commissione Tributaria Provinciale<sup>11</sup>;
4. l'Amministrazione Finanziaria dovrà limitare le verifiche soltanto ai componenti di reddito che non hanno costituito oggetto della certificazione stessa.

E' evidente che, se pure l'agevolazione nell'iscrizione a ruolo costituisce un forte incentivo, proprio quest'ultima rappresenta la vera novità dell'istituto della certificazione tributaria, in quanto, limitando da un lato il potere di

---

<sup>10</sup> Cfr. Legge 8 Maggio 1998, n.146, art.10.

<sup>11</sup> Cfr. D. Lgs 546/1992 art.68 e D. Lgs. 472/1997 art.19. E quindi : per i 2/3 dopo la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale che respinge il ricorso ; per l'ammontare risultante dalla sentenza di quest'ultima e comunque non oltre i 2/3 nel caso di accoglimento parziale.

controllo dell'ufficio, finisce dall'altro con l'attribuire la stessa funzione "amministrativa" al professionista - certificatore<sup>12</sup>.

Diversamente, assai limitata risulta la portata delle prime due agevolazioni : da un lato, infatti, la riduzione (di un anno) del termine di decadenza per le notifiche degli accertamenti, si riferisce alle sole (ad oggi non ancora numerosissime) imprese soggette agli studi di settore ; dall'altro, considerato che il contribuente certificato deve essere in regime di contabilità ordinaria, già l'accertamento induttivo, per espressa previsione normativa, non può autonomamente esplicare i suoi effetti (ma è necessario che prima si provi l'inattendibilità della contabilità nel suo complesso).

Ma, tornando alle limitazioni dei poteri dell'Amministrazione Finanziaria, c'è da chiedersi se l'effetto del "visto pesante" rappresenti davvero un vincolo per l'ufficio, tale da inibire sempre e comunque il controllo sulle componenti reddituali certificate.

Se è vero quanto rilevato sinora, è anche vero che la norma<sup>13</sup> così testualmente dispone : *"... l'attività di controllo e di verifica dell'amministrazione finanziaria relativamente alle dichiarazioni per le quali è stata rilasciata la certificazione tributaria è riferita di regola alle componenti di reddito che non hanno costituito oggetto di certificazione"*.

---

<sup>12</sup> In questo senso, S. Screpanti, "Visto pesante : le nuove regole" in "Il Fisco" n.4/2000, pag.895 : *"... un effetto che, ancora una volta, finisce per condizionare sensibilmente l'ordinario esercizio della funzione amministrativa di controllo e che pertanto conferma, a quanto pare, la finalizzazione "pubblica" del rilascio del visto pesante e, correlativamente, dell'attività del professionista abilitato ad essa connessa"*.

<sup>13</sup> Cfr. Decreto Ministero delle Finanze 29 Dicembre 1999, art.4.

Ed è quindi proprio sull'inciso "di regola" che occorre soffermarsi, per comprendere se, come sembra, il legislatore abbia di fatto (non si sa quanto consapevolmente) introdotto una eccezione alla regola generale.

Preliminarmente occorre rammentare che compito del professionista - certificatore è quello di accertare la corretta applicazione delle norme sostanziali in materia fiscale, sulla base dei documenti, dei libri sociali e contabili e delle scritture del contribuente; e non quello di verificare la veridicità delle operazioni aziendali rappresentate nei documenti stessi e relative alle componenti di reddito certificate.

Non a caso, infatti, nel documento redatto dai Consigli Nazionali (recepito integralmente dal Decreto del Ministro delle Finanze 29.12.99) si legge :  
*"Le procedure sono finalizzate ad accertare la corretta applicazione delle norme tributarie sostanziali agli elementi oggetto di controllo. Ciò consente di configurare la certificazione tributaria quale giudizio professionale attestante la conformità dell'elemento certificato, così come risultante dalle scritture contabili e dalla dichiarazione tributaria, alla norma tributaria sostanziale che lo disciplina, escluso il giudizio valutativo e di veridicità dell'elemento certificato che presupporrebbe poteri di accertamento, propri dell'amministrazione finanziaria, non attribuiti ai certificatori".*

In altre parole, il certificatore non può, e comunque non è tenuto, ad accertare la conformità della documentazione sottoposta al suo esame ai fatti reali gestionali, né nell'*an* né nel *quantum*.

In questo senso quindi è evidente che il rilascio del “visto pesante” non può e, a parere di chi scrive, non deve limitare quel “potere - dovere” di controllo della veridicità e effettività delle operazioni, fino ad oggi attribuito esclusivamente all’Amministrazione Finanziaria.

Pertanto, lì dove a seguito di controlli indiretti, o di indagini particolari (ad esempio bancarie), i verificatori dovessero accertare la presenza di operazioni fittizie, potranno (e dovranno) procedere nuovamente al controllo delle componenti del reddito, ancorché già certificate dal professionista.

Un analogo “potere - dovere” di controllo dovrà altresì essere riconosciuto ai verificatori che, nel corso di una verifica parziale, diretta cioè a voci diverse da quelle oggetto di certificazione, riscontrino irregolarità relative anche alle poste certificate o raccolgano elementi tali da far concludere per l’inattendibilità della contabilità nel suo complesso.

In questo caso, quindi, è evidente che il controllo non potrà non estendersi anche a queste ultime.

Se tutto questo risponde a verità o, meglio, se quanto sopra descritto rappresenta la corretta interpretazione dell’inciso “*di regola*”, si può allora concludere che la certificazione tributaria ha sì l’effetto di inibire i controlli dell’Amministrazione Finanziaria sulle poste certificate, ma solo quando il controllo stesso non sia giustificato da idonea motivazione.

Ed è proprio in questo spazio riservato ancora in esclusiva agli uffici finanziari che sta la vera garanzia per il corretto funzionamento dell’istituto: di certo garanzia per l’Amministrazione ma garanzia anche per il

contribuente stesso, in quanto valido strumento di supporto alla lotta all'evasione fiscale.

### **Ruolo dei certificatori, controlli e profili sanzionatori**

Quanto detto sinora porta ad una ulteriore riflessione: se è vero che, pur nei limiti di una adeguata motivazione, il rilascio del “visto pesante” produce l'effetto di inibire il controllo amministrativo sulle componenti reddituali certificate, allora è facile concludere che il professionista, in realtà, si sostituisce allo Stato, nella sua precipua funzione di ispezione e vigilanza in materia fiscale, e finisce quindi con l'assumere una funzione per lui nuova, che potremmo definire “pubblicistica”.

Da ciò consegue un nuovo e più puntuale sistema di controllo e “vigilanza”<sup>14</sup>, da parte dell'Amministrazione Finanziaria, nei confronti, più in generale, di tutti i professionisti deputati all'attività di assistenza fiscale e quindi, in particolare, anche dei professionisti abilitati alla certificazione.

Ci si riferisce, in particolare, alla possibilità riconosciuta agli uffici (Uffici del Dipartimento delle Entrate competenti) di richiedere ai professionisti - certificatori (che avranno già inviato, per via telematica, l'elenco dei soggetti certificati, integrato con i dati di chi ha presentato le dichiarazioni

---

<sup>14</sup> Cfr. Decreto Ministeriale 164/1999, art.25

fiscali e tenuto le scritture contabili), tutta la documentazione aziendale ed i fogli di lavoro, atti a dimostrare l'attività di assistenza fiscale effettivamente svolta; o di procedere, su richiesta dell'interessato, ad una verifica diretta presso la sede del professionista stesso o presso la sede della società di servizi di cui si avvale.

Ed è sempre al professionista che gli uffici provvederanno a notificare l'eventuale processo verbale di constatazione, invitandolo (nel termine massimo di 90 giorni) ad eliminare le irregolarità rilevate, ovvero a produrre convincenti osservazioni in merito.

Trattasi, ovviamente, di irregolarità relative agli adempimenti prodromici all'attività di assistenza fiscale ed ai requisiti soggettivi del professionista<sup>15</sup>. In altre parole, la vigilanza degli Uffici delle Entrate, così come previsto dalla normativa in esame, dovrà limitarsi alla verifica dei dati anagrafici e dei requisiti professionali e di onorabilità del professionista, (nonché della eventuale società di servizi di cui avrà dichiarato di volersi avvalere); all'esame della polizza assicurativa obbligatoria e del massimale previsto; al riscontro della effettiva tenuta delle scritture contabili e predisposizione delle relative dichiarazioni fiscali, (ovvero del "controllo diretto"), quest'ultimo con riferimento, in particolare, ai soli professionisti che rilascino "visti di conformità" o "asseverazione", e non quindi ai certificatori (il richiamo dell'art.25 D.M. 164/1999, è infatti solo all'art.23

---

<sup>15</sup> Esplicito è infatti il richiamo dell'art.25 agli articoli 21("Adempimenti e requisiti"), 22 ("Garanzie") e 23 ("Attività dei professionisti") del Decreto Ministeriale 164/1999

- “Attività dei professionisti” e non anche all’art.24 - “Attività dei certificatori”).

Proseguendo poi nella lettura della norma, qualora il professionista - certificatore si dimostri non attivo o le sue osservazioni non risultino “*soddisfacenti*”, l’Amministrazione Finanziaria ordinerà allo stesso di procedere alla regolarizzazione entro un ulteriore tempo massimo di 30 giorni, trascorso il quale gli sarà revocata l’abilitazione alla trasmissione telematica, con contestuale segnalazione all’Ordine professionale di appartenenza; nel caso poi di irregolarità piuttosto gravi, potrà essere disposta anche la sospensione cautelare dall’attività di assistenza fiscale.

Fermi restando quindi i predetti controlli, indirizzati direttamente al professionista - certificatore e volti ad accertare il corretto adempimento degli obblighi connessi alla sua neo-nata funzione, occorre ora esaminare il nuovo profilo sanzionatorio (amministrativo e penale), previsto dal Legislatore<sup>16</sup>.

Partendo dal principio generale, secondo cui è chiamata a rispondere dell’infrazione, “*in primis*”, la persona che materialmente ha posto in essere la condotta illecita<sup>17</sup>, proprio in tema di assistenza fiscale ed, in particolare, di “visto pesante”, il Decreto Legislativo di riforma ha previsto

---

<sup>16</sup> Cfr. D. Lgs. 241/1997, art.39, aggiornato dal D. Lgs. 28 Dicembre 1998 n. 490, art.1

<sup>17</sup> Cfr. D. Lgs. 472/1997, art.2 comma 2 :“*La sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso o ha concorso a commettere la violazione*” e art. 5, comma 1 : “*Nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa*”.

espressamente per il professionista sanzioni pecuniarie ed accessorie per infedeltà della certificazione: *“Salvo che il fatto costituisca reato e ferma restando l’irrogazione delle sanzioni per la violazione di norme tributarie ... al professionista che rilascia una certificazione tributaria ... infedele, si applica la sanzione amministrativa da lire un milione a lire dieci milioni. In caso di accertamento di tre distinte violazioni commesse nel corso di un biennio, è disposta la sospensione dalla facoltà di rilasciare la certificazione tributaria per un periodo da uno a tre anni. La medesima facoltà è inibita in caso di accertamento di ulteriori violazioni ovvero di violazioni di particolare gravità ...”* ed ancora *“L’autorizzazione all’esercizio dell’attività di assistenza fiscale ... è revocata quando sono commesse gravi e ripetute violazioni di norme tributarie e delle disposizioni di cui agli articoli 34 e 35, nonché quando gli elementi forniti dalla amministrazione finanziaria risultano falsi o incompleti rispetto alla documentazione fornita dal contribuente; nei casi di particolare gravità è disposta la sospensione cautelare”*.

Chiariamo ora, prima di tutto, il significato del termine “infedeltà”.

Da quanto sopra esposto e dalla lettura della normativa in esame, è sicuramente infedele, nell’accezione più generale, quella certificazione tributaria rilasciata dal professionista che attesti l’esatta applicazione delle norme sostanziali di diritto tributario e l’eseguito controllo in conformità alle indicazioni del Ministero delle Finanze, senza che il professionista vi abbia in realtà provveduto.

A questo punto è d'obbligo una riflessione.

Non è in dubbio che il legislatore abbia inserito in questo specifico quadro sanzionatorio una clausola di salvaguardia: “*Salvo che il fatto costituisca reato...*”, ribadendo così il principio di specialità tra sanzioni penali e sanzioni amministrative: alla violazione che costituisce illecito penale ed amministrativo, dovrà essere applicata esclusivamente la sanzione penale.

Ma quando, allora, una certificazione infedele è riconducibile alla sfera penale piuttosto che a quella amministrativa?

Non sembra doversi dubitare che le responsabilità di natura amministrativa, per le quali si applicano le disposizioni sopra citate, ricadano su quel professionista che abbia rilasciato una certificazione infedele meramente colposa, per imprudenza, negligenza ed imperizia.

Ma tale circostanza, a parere di chi scrive, risulta se non improbabile almeno difficile da dimostrare, soprattutto lì dove la contabilità sia tenuta dallo stesso professionista e la certificazione venga rilasciata sulla base dei documenti e dei dati contabili dallo stesso aggiornati.

Si dovrebbe in altre parole accertare che il cliente, personalmente e dolosamente, abbia modificato, occultato o simulato gli elementi contabili tanto da alterare le componenti reddituali certificate.

Ma, se tutto questo risponde a verità, e quindi se l'infedeltà della certificazione difficilmente potrà essere ricondotta a mera negligenza ( non dimentichiamo infatti che il professionista dovrà avere almeno cinque anni di esperienza e dovrà limitarsi alle verifiche “guidate”, puntualmente

individuate nelle check list, e che il soggetto verificato avrà già ottenuto il visto di conformità e l'eventuale asseverazione agli studi di settore), necessariamente si dovrà inquadrarla in un'ipotesi dolosa, con specifiche responsabilità penali in capo al certificatore.

In realtà la legislazione fiscale non ha previsto una normativa *ad hoc*, tale cioè da configurare gli estremi di illecito penale.

A ben vedere l'irregolare certificazione potrebbe essere inquadrata nel reato di "falsità in atti" (Capo III, Titolo VII, art.481 Codice Penale), che punisce con la reclusione fino ad un anno, o con la multa da lire 100.000 a un milione, chiunque, nell'esercizio di una professione sanitaria o forense, o di un altro esercizio di pubblica necessità, attesti falsamente in un certificato, fatti dei quali l'atto è destinato a provare la verità.

E' fuori di dubbio che il professionista - certificatore è in possesso di una sua speciale abilitazione e che, se pur limitatamente a questa specifica funzione, è deputato ad un servizio di pubblica utilità e necessità (il "visto pesante" potrà infatti essere rilasciato soltanto da soggetti a ciò abilitati) e che, ancora, il "visto pesante", apposto sulla dichiarazione dei redditi, potrà essere assimilato per propria natura ad un certificato.

Ma è proprio vero che nel nostro sistema penale non esistono altre sanzioni da applicare nell'ipotesi di certificazione tributaria dolosamente infedele?

La riforma del diritto penale tributario ha inserito un nuovo delitto: quello della “dichiarazione fraudolenta mediante l’uso di altri artifici”<sup>18</sup>, che appunto, punisce con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chi, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, sulla base di una falsa rappresentazione delle scritture contabili obbligatorie ed avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l’accertamento, indichi nelle dichiarazioni annuali relative, elementi attivi o passivi diversi dal reale, oltre certi limiti e percentuali.

Prendiamo quindi il caso di una certificazione tributaria infedele, con cui si sia sostanzialmente attestata un’evasione d’imposta superiore ai minimi stabiliti dal decreto (per esempio certificando componenti positivi o negativi di reddito diversi dal reale), con lo scopo di eludere il controllo da parte dell’Amministrazione Finanziaria sulle poste certificate.

Siamo sicuramente di fronte ad una falsa rappresentazione contabile e, allo stesso tempo, ad un mezzo fraudolento idoneo ad ostacolare l’accertamento. E, con riferimento alle stesse considerazioni già svolte in proposito, anche in questo caso non sarebbe poi così difficile dimostrare il dolo del

---

<sup>18</sup> Cfr. D. Lgs. 3 Marzo 2000 art.3 : *“Fuori dai casi previsti all’articolo 2, è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, sulla base di una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie e avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l’accertamento, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi, quando, congiuntamente :*

- a) *l’imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a lire centocinquanta milioni ;*
- b) *l’ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all’imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al cinque per cento dell’ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a lire tre miliardi”.*

professionista, che verrebbe quindi chiamato a rispondere dell'illecito penale in concorso con il cliente.

Ma c'è di più.

Se infatti è vero quanto sinora esposto, con riferimento alla natura giuridica del professionista - certificatore, alla sua funzione "pubblicistica" ed, in particolare, alle relative responsabilità penali, e se è quindi oramai pacifico che allo stesso saranno potenzialmente ascrivibili sia il reato di "falsità in atti" che quello (nuovo) di "dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di altri artifici" (in concorso con il cliente), allora si deve necessariamente concludere che nei confronti del certificatore che ha agito con dolo saranno applicabili anche alcune circostanze aggravanti comuni ed, in particolare, sia l'aggravante teleologica (ai sensi dell'art.61, punto 2), Codice Penale) per "*aver commesso il reato per eseguirne od occultarne un altro, ovvero per conseguire o assicurare a sé o ad altri il prodotto o il profitto o il prezzo o l'impunità di un altro reato*", sia l'aggravante di cui al punto 9) del medesimo articolo, per "*aver commesso il fatto con abuso dei poteri, o con violazione dei doveri inerenti a una pubblica funzione o a un pubblico servizio...*".

Resta così delineato il pericoloso quadro normativo in cui verrebbe a trovarsi il certificatore ; pericoloso proprio per l'eccessiva facilità con cui la fattispecie della certificazione infedele travalica l'alveo delle responsabilità amministrative (in cui *ab origine* era stata inserita e regolamentata) per

tradursi di fatto in quelle penali, presupponendo un dolo del professionista che potrebbe in concreto difficilmente contestarsi.

Molteplici sono quindi i dubbi e le perplessità che si accompagnano alla nuova disciplina dell'assistenza fiscale ed, in particolare, a questo nuovo istituto del "visto pesante".

Mentre infatti, da un lato non può che ribadirsi la necessità di ulteriori, più precisi e tempestivi chiarimenti da parte dell'Amministrazione Finanziaria, dall'altro c'è da chiedersi se gli effetti desiderati siano concretamente raggiungibili e non piuttosto (come sembra) un mero miraggio, per contribuenti e professionisti.

*(Pubblicato su Guida Normativa - Il Sole 24 Ore n. 83/2000)*