

CORTE DI CASSAZIONE
Ordinanza 7 ottobre 2026, n. 26394

Svolgimento del processo

1. Con sentenza n. 5763/18/2023, depositata in data 16 ottobre 2023, la Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio aveva rigettato l'appello proposto da A.A. FIVE Srl, in persona del legale rappresentante pro tempore, nei confronti dell'Agenzia delle entrate in persona del Direttore pro tempore avverso la sentenza n. 470/01/2022 della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Frosinone che aveva rigettato il ricorso proposto dalla suddetta società avverso l'atto con il quale l'Amministrazione aveva recuperato a tassazione il credito d'imposta pari a Euro 259.980,97 esposto nella dichiarazione Iva 2017 e utilizzato indebitamente in compensazione nelle annualità 2018 e 2019, oltre interessi e sanzioni, atteso che la dichiarazione Iva per il 2017 da cui emergeva il credito, era stata trasmessa (il 28.1.2019) in violazione dell'art. 10, comma 1, lett. a) n. 7 del D.L. n. 78/2009, conv. nella legge n. 102/2009, come modificato dall'artt. 3 del D.L. n. 50/2017, con apposizione (per l'utilizzo in compensazione di crediti Iva per importi superiori a 5.000 Euro annui) del visto di conformità di cui all'articolo 35, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 da parte di un professionista (dott. Napolitano) che, nel periodo 2016-2020, non era risultato iscritto nell'apposito registro dei soggetti a ciò abilitati.

2. In punto di diritto, per quanto di interesse, il giudice di appello ha osservato che: 1) il professionista certificante la dichiarazione Iva, per il 2017 (Modello 2018), dalla quale risultava il credito d'imposta utilizzato in compensazione negli anni 2018-2019, non risultava iscritto nell'apposito registro dei soggetti abilitati alla apposizione del visto di conformità di cui all'art. 35, comma 1, lett. a) del D.Lgs. n. 241/97 con conseguente legittimità dell'impugnato atto di recupero; 2) prima di conferire l'incarico al professionista, la società aveva l'onere di accertare il possesso in capo allo stesso del requisito della iscrizione nell'apposito registro per cui la negligente omissione commessa dalla contribuente non era scusabile e non poteva costituire esimente per l'accoglimento delle sue ragioni.

3. Avverso la suddetta sentenza, la società contribuente propone ricorso per cassazione, affidato a tre motivi.

4. Resiste, con controricorso, l'Agenzia delle entrate.

5. La ricorrente ha depositato memoria illustrativa.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione degli artt. 6, comma 2, 10 della legge n. 212/2000 e 5-ter del D.Lgs. n. 128/97 per avere la CGT di II grado - nel ritenere che ricadesse sulla società l'onere di accertare, prima di conferire l'incarico al professionista di apporre il c.d. visto di conformità sulla dichiarazione Modello 2018, il possesso in capo a quest'ultimo dei requisiti per l'apposizione del detto visto con conseguente inescusabilità della relativa negligente omissione - disatteso erroneamente il (secondo) motivo di appello della contribuente



relativo all'assunta violazione delle norme indicate in rubrica per omessa preventiva notifica da parte dell'Amministrazione della comunicazione di irregolarità nonché per violazione del legittimo affidamento e del contraddittorio endoprocedimentale.

1.1. Il motivo è infondato.

1.2. La fattispecie in esame, relativa, all'obbligo del contribuente che intende utilizzare in compensazione crediti relativi all'imposta sul valore aggiunto (per importi superiori a 5.000 Euro annui ai sensi dell'art. 10, comma 1, lett. a n. 7 del D.L. n. 78/2009, conv. nella legge n. 102/2009, come modificato dall'artt. 3 del D.L. n. 50/2017) di richiedere a professionisti, iscritti in appositi registri, 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 non rientra nell'ambito applicativo della previsione dell'art. 6 comma 2 legge n. 212 del 2000 che impone all'amministrazione di informare il contribuente di ogni circostanza a sua conoscenza da cui possa derivare il mancato riconoscimento di un credito o l'irrogazione di una sanzione per consentirgli di integrare e correggere la documentazione. Il dovere dell'ufficio di informare il contribuente dell'errore nella situazione in esame potrebbe, quindi, sorgere solo dall'esistenza di specifiche circostanze tali da evidenziare la necessità di tutela del legittimo affidamento riposto dal contribuente nell'approvazione della domanda da parte dell'amministrazione finanziaria ai sensi dell'art. 10 della legge n. 212 del 2000, senza che, peraltro, ciò comporti necessariamente l'annullamento dell'atto impugnato.

1.3. La giurisprudenza della Corte ha chiarito che "in tema di legittimo affidamento del contribuente di fronte all'azione dell'Amministrazione finanziaria, ai sensi dell'art. 10 comma 1 della legge n. 212 del 2000, costituisce situazione tutelabile quella caratterizzata: a) da un'apparente legittimità e coerenza dell'attività dell'Amministrazione finanziaria in senso favorevole al contribuente; b) dalla buona fede del contribuente, rilevabile dalla sua condotta, in quanto connotata dall'assenza di qualsiasi violazione del dovere di correttezza gravante sul medesimo; c) dall'eventuale esistenza di circostanze specifiche e rilevanti, idonee ad indicare la sussistenza dei due presupposti che precedono. La relativa tutela - pur tipizzata in talune più ricorrenti ipotesi (quali, ad esempio, l'art. 10, comma 10, l. n. 212 cit.) - non è ancorata a schemi precostituiti ed al modello formale della validità/invalidità dell'atto, ma richiede una valutazione in concreto in relazione alla diversità delle fattispecie e delle situazioni" (Cass. n. 12372 del 2021; Cass., Sentenza n. 10996 del 2026). Nel caso di specie, non sussistevano le circostanze che potessero giustificare la formazione del legittimo affidamento della società contribuente in ordine alla sussistenza in capo al professionista (dott. A.A.) che aveva apposto il visto di conformità sulla dichiarazione Iva 2017 (Modello 2018) del requisito della iscrizione nell'apposito registro. Invero, come correttamente affermato dalla CGT, la contribuente, prima di conferire l'incarico al professionista, aveva "l'onere di accertare il possesso dei requisiti accedendo al registro tenuto dalla Direzione Regionale del Lazio" atteso che attraverso tale consultazione "si sarebbe avvenuta del difetto di quel requisito essenziale per il dott. A.A. qual era la mancanza di iscrizione nel registro". Al riguardo, la verifica dell'esistenza dei requisiti professionali di chi appone il visto di conformità avviene attraverso la consultazione dell'elenco disponibile nel sito dell'agenzia delle Entrate, nella sezione "Servizi", alla voce "Ricerca professionisti abilitati all'apposizione del visto di conformità". Tale onere di verifica ricade sul contribuente prima di conferire l'incarico al professionista medesimo senza che possano trovare applicazione in merito i principi di affidamento e di collaborazione fra contribuenti e amministrazione finanziaria di cui



all'art. 10 e all'art. 6, comma 2, legge n. 212 del 2000 nonché quelli di tutela del c.d. contraddittorio endoprocedimentale.

2. Con il secondo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 1, comma 574 del D.Lgs. n. 147/2013, 10, comma 1, lett. a) n. 7 del D.L. n. 78/2009, del principio di neutralità dell'Iva, della non sanzionabilità della mancata apposizione del visto, ai sensi dell'art. 6 del D.Lgs. n. 472/97, trattandosi di violazione di obblighi meramente formali. In particolare, ad avviso della ricorrente, la CGT di II grado aveva ritenuto che l'apposizione sulla dichiarazione Iva (Modello 2018) del visto di conformità da parte di un soggetto non abilitato legittimasse il recupero Iva azionato nei confronti della società contribuente sebbene si trattasse di una violazione meramente formale, non incidente sui presupposti normativi per la compensazione del credito d'imposta (nella specie, mai disconosciuto dall'Amministrazione). Inoltre, la mancanza o l'irregolare apposizione del visto non arrecava alcun pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo dell'Agenzia delle entrate né alle casse erariali.

2.1. Il motivo è fondato per le ragioni di seguito indicate.

2.2. L'art. 35 del D.Lgs. n. 241 del 1997 prevede il cd. visto di conformità che è normalmente declinato come "visto leggero", per distinguerlo dalla certificazione tributaria, prevista dall'art. 36 del medesimo D.Lgs., declinato come "visto pesante". In particolare, il terzo comma dell'art. 35 della legge 241 del 1997, prevede che "I soggetti indicati alle lettere a) e b), del comma 3 dell'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni, rilasciano, su richiesta dei contribuenti, il visto di conformità e l'asseverazione di cui ai commi 1 e 2, lettera a), del presente articolo relativamente alle dichiarazioni da loro predisposte". Trattasi del "visto di conformità dei dati delle dichiarazioni... alla relativa documentazione e alle risultanze delle scritture contabili, nonché di queste ultime alla relativa documentazione contabile" (art. 32, comma 1, lett. a)), nonché del "visto di conformità dei dati delle dichiarazioni unificate alla relativa documentazione" (art. 32, comma 2, lett. a)).

2.3. Dei predetti visti si è occupata la giurisprudenza penale di questa Corte nella sentenza n. 19672/2019.

2.4. Si è affermato in tale pronuncia che il visto cd. "leggero" "rappresenta uno dei livelli di controllo attribuito dal legislatore a soggetti estranei all'Amministrazione finanziaria sulla corretta applicazione delle norme tributarie, in particolare a professionisti abilitati iscritti negli appositi Albi. Con la sua apposizione i professionisti attestano la corrispondenza dei dati esposti in dichiarazione alle risultanze della documentazione e alle norme che disciplinano la deducibilità e detraibilità degli oneri, i crediti d'imposta, lo scomputo delle ritenute d'acconto. Tali controlli hanno lo scopo di evitare errori materiali e di calcolo nella determinazione di imponibili, imposte e ritenute e nel riporto di eccedenze derivanti da precedenti dichiarazioni. Del resto, l'attività di controllo implica, nel caso del professionista, una regolare tenuta della contabilità, la corrispondenza dei dati esposti in dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili e alla relativa documentazione sia per le imposte sui redditi sia ai fini IVA. L'apposizione in esame è obbligatoria per una serie di operazioni tra le quali: la compensazione dei crediti relativi a IVA, imposte dirette, IRAP e ritenute di importo superiore a 5.000 Euro annui; la presentazione delle istanze di rimborsi dei crediti IVA, annuale e trimestrale, di ammontare superiore a 30.000 euro; e la presentazione delle dichiarazioni modello 730.



Per apporre il visto, il professionista deve essere in possesso dell'abilitazione alla trasmissione telematica delle dichiarazioni fiscali (Entratel) e aver presentato alla Direzione Regionale territorialmente competente apposita comunicazione per la relativa iscrizione nell'elenco informatizzato". "Il visto pesante, invece, ha per oggetto la certificazione tributaria che permette il controllo sostanziale sulla corretta applicazione delle norme tributarie che interessano la determinazione, la quantificazione ed il versamento dell'imposta. Questo può essere rilasciato dai revisori contabili, iscritti negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali e dei consulenti del lavoro con particolari competenze lavorative. Il giudizio è pertanto professionale 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, ha carattere facoltativo". "Quanto sopra, dunque, dimostra che anche nel caso del visto "leggero" il professionista è tenuto a riscontrare la corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione con le risultanze della relativa documentazione e la conformità alle disposizioni che disciplinano gli oneri deducibili e detraibili, le detrazioni e i crediti di imposta, lo scomputo delle ritenute d'acconto. Apponendo il visto "leggero" il professionista effettua una attestazione con riferimento all'esecuzione dei controlli previsti nell'art. 2 del Decreto n. 164/1999. In particolare, viene riscontrata la corrispondenza dei dati esposti in dichiarazione alle risultanze della documentazione e alle norme che disciplinano la deducibilità e detraibilità degli oneri, i crediti d'imposta, lo scomputo delle ritenute d'acconto".

2.5. In una più recente pronuncia la Sezione penale di questa Corte ha affermato che, "per individuare il tipo di controlli che il professionista deve compiere al fine del rilascio della certificazione, la disposizione di immediato interesse è costituita dall'art. 2 D.M. Finanze 31 maggio 1999, n. 164, la quale prevede, al comma 1, il visto di conformità c.d. "leggero" e, al comma 2, il visto di conformità c.d. "pesante". La disposizione appena citata, in particolare, precisa, con riferimento al visto di conformità c.d. "leggero", che il rilascio dello stesso "implica il riscontro della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione 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". Ne discende che risulta doverosa, da parte del professionista, la verifica in ordine ai documenti relativi ai dati esposti nella dichiarazione. E questa verifica non può intendersi ridotta ad un semplice controllo aritmetico di corrispondenza tra il dato numerico riportato nelle fatture e quello indicato in dichiarazione, così da prescindere persino da accertamenti formali di immediata effettuazione, o, addirittura, da verifiche sulla documentazione strettamente correlata alle operazioni indicate in fattura e anch'essa nella disponibilità del dichiarante (cfr., per conclusioni analoghe, Sez. 3, n. 19672 del 13/03/2019, Cartechini, Rv. 275998-01, in motivazione par. 9)" (Cass. Sez. pen. n. 14954/2024).

2.6. Questa Corte - nell'evidenziare come anche l'apposizione del visto cd. leggero implichi una verifica da parte del professionista non meramente formale - ha affermato il seguente principio di diritto: "in tema di visto di conformità, quello cd. leggero, di cui all'art. 35, comma 2, lett. a), del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 - da distinguersi da quello cd. pesante, di cui al comma 1, lett. a), della medesima disposizione implicando, secondo quanto previsto dall'art. 2, comma 1, del D.M. Finanze 31 maggio 1999, n. 164, il riscontro da parte del professionista della corrispondenza dei dati esposti nella



dichiarazione dal medesimo predisposta, che è condizione per il rilascio del visto, 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, comporta in capo al professionista, anche in adempimento del dovere di diligenza cd. qualificata di cui all'art. 1176, secondo comma, c.c., un obbligo di verifica non meramente formale, ma sostanziale, diretta ad accertare la sussistenza non meramente documentale ma effettiva del dato esposto in dichiarazione e oggetto del visto, con conseguente sua responsabilità per il rilascio di un visto risultato falso (nella specie, il commercialista della società contribuente è stato ritenuto coobbligato solidale con la stessa per il pagamento dell'accisa su oli minerali, ex art. 2 del D.Lgs. n. 504 del 1995, per aver rilasciato un visto di conformità risultato falso avendo attestato, sulla base di una verifica soltanto formale dei dati della dichiarazione fiscale della società, che nella stessa risultava indicato un credito IVA utilizzato dalla società contribuente in compensazione per il pagamento dell'accisa, in realtà inesistente)" (Cass. sez.5, n. 8845 del 2026).

2.7. Ciò posto, 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.

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".

2.8. Non vale in senso contrario la 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.

In particolare, 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, quindi, distinto chiaramente la fattispecie del visto "infedele", ovvero di irregolarità nel rilascio del visto in merito alla esecuzione dei controlli ex art. 2 del D.M. n. 164/1999 da parte di professionista regolarmente abilitato, che viene assoggettato alla sanzione di cui all'articolo 39, comma 1, lettera a) primo periodo del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 da quella di visto "omesso" (assente o apposto da soggetto privo della prescritta abilitazione).

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 (Cass., sez. 5, n. 26020 del 2026).

Né conduce a diversa conclusione quanto ad una valorizzazione della funzione pubblicistica del visto la sentenza della Corte costituzionale n. 144 del 2024.

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 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.



Ne consegue l'enunciazione del seguente principio di diritto: "La mancata apposizione o la apposizione da soggetto privo della prescritta abilitazione del visto di conformità sulla dichiarazione dalla quale emerge un credito IVA compensabile, non integra, di per sé, anche a seguito della 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, 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".

2.9. Nella sentenza impugnata, la CGT non si è attenuta ai suddetti principi, nel ritenere legittimo l'atto di recupero in questione del credito d'imposta utilizzato in compensazione nel 2018-2019 atteso che il professionista (dott. A.A.) che aveva apposto il visto di conformità sulla dichiarazione per l'anno 2017 (Modello 2018) non risultava (nel periodo 2016-2020 come da stralcio dell'atto riprodotto a pag. 2 dello stesso ricorso) essere in possesso del requisito della iscrizione nell'apposito registro da cui era stato cancellato, il che equivaleva, alla luce dell'art. 10, comma 1, lett. a) n. 7 del D.L. n. 78/2009, conv. nella legge n. 102/2009, come modificato dall'art. 3 del D.L. n. 50/2017, applicabile *ratione temporis*, ad un "visto omesso"; ciò in luogo di verificare - posto che, come si evince dalla sentenza impugnata, non risultava contestata l'esistenza del credito utilizzato in compensazione - se la suddetta violazione avesse, in concreto, effettivamente ostacolato l'attività di controllo dell'Amministrazione.

3. Con il terzo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c., la nullità della sentenza impugnata per avere la CGT di II grado, nel rigettare l'appello, omesso completamente di pronunciare sui motivi di gravame (1. Nullità dell'atto di recupero per difetto di motivazione ed omesso assolvimento dell'onere della prova incombente sull'AE- difetto di motivazione per *relationem* e difetto di doppia motivazione per *relationem* - violazione degli artt. 6, comma 2, e 7, comma 1, della legge n. 212/2000, 42, comma 2 e 3 del D.P.R. n. 600/73, 24 Cost., 2697 c.c.- omessa allegazione ed omessa notificazione della segnalazione prot. 64946 e dei provvedimenti presupposti della stessa esibiti solo in sede giudiziale- errata e/o omessa statuizione; 2. Errata irrogazione della sanzione - buona fede e correttezza- violazione e falsa applicazione degli artt. 13, comma 4, del D.Lgs. n. 471/97, 5, comma 1, e 6, comma 3, 5-bis del D.Lgs. n. 472/97 e 10, comma 1, lett. a, n. 7 del D.L. n. 78/2009- violazione del principio di proporzionalità della sanzione irrogata).

3.1. Il motivo è infondato atteso che il rigetto dell'appello per la ragione -posta fondamento dell'atto di recupero- della asserita "irregolare" apposizione del visto apposto sulla dichiarazione per il 2017 (Modello 2018) da parte di professionista non iscritto nei registri dei soggetti abilitati ha comportato l'assorbimento dei motivi di gravame. Ciò conformemente all'orientamento di questa Corte secondo cui "in tema di provvedimenti del giudice, l'assorbimento in senso improprio - configurabile quando la decisione di una questione esclude la necessità o la possibilità di provvedere sulle altre - impedisce di ritenere sussistente il vizio di omessa pronuncia, il quale è ravvisabile solo quando una questione non sia stata, espressamente o implicitamente, ritenuta assorbita da altre statuizioni della sentenza" (Cass., sez. 6 - 1, Ordinanza n. 2334 del 2020).

4. In conclusione, va accolto il secondo motivo, rigettati i restanti, con cassazione della sentenza impugnata- in relazione al motivo accolto- e rinvio anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione;



P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo, rigetta i restanti, cassa la sentenza impugnata- in relazione al motivo accolto- e rinvia anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione;

