

Visto di conformità IVA valido anche se firma e invio dichiarazione non coincidono

SINTESI OPERATIVA

La mancata coincidenza tra il professionista che appone il visto di conformità IVA e il soggetto che trasmette la dichiarazione non basta a recuperare un credito effettivo, documentato e non contestato. Le pronunce del 2025 delle Corti tributarie di Bari e Lombardia, insieme agli orientamenti della Cassazione, convergono nel considerare l'irregolarità meramente formale quando il visto è rilasciato da un professionista abilitato. Il recupero resta invece legittimo se il credito è inesistente o se mancano abilitazione, documentazione o altri requisiti sostanziali.

[Articolo originale](#)

LEGGI ONLINE

La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Bari, con la sentenza n. 1750 del 10 luglio 2025, ha escluso che la sola mancata coincidenza soggettiva tra chi appone il visto di conformità e chi trasmette telematicamente la dichiarazione IVA possa giustificare il recupero di un credito reale, documentato e non contestato. Un orientamento che sembrava in contrasto con la sentenza n. 591/2025 della CGT di secondo grado della Lombardia, ma che trova oggi un alleato insospettabile: la stessa CGT lombarda d'appello, in composizione diversa, ha cambiato rotta con la sentenza n. 2662 del 22 novembre 2025, allineandosi alla posizione barese e alla Cassazione (ord. nn. 7153, 7154, 7160 del 17 marzo 2025 e n. 19786 del 17 luglio 2025). Il quadro giurisprudenziale, dunque, sta progressivamente convergendo verso la qualificazione di questa irregolarità come violazione meramente formale, quando il credito è effettivo e il professionista è abilitato. Restano, tuttavia, zone di rischio concrete che imprese e professionisti non possono ignorare.

IL VISTO DI CONFORMITÀ IVA TRA FORMA E SOSTANZA

Un atto di recupero. Un credito IVA portato in compensazione con il modello F24. E una contestazione che non attaccava l'esistenza del credito, non metteva in dubbio il suo importo e non sollevava rilievi sull'abilitazione del professionista che aveva rilasciato il visto. L'unico elemento contestato era un altro: il soggetto che aveva apposto il visto di conformità sulla dichiarazione IVA non coincideva con chi l'aveva predisposta e trasmessa per via telematica.

Su questo solo rilievo – e su nient'altro – l'Agenzia delle Entrate aveva emesso l'atto di recupero, con applicazione di interessi e sanzioni.

I giudici baresi non ci hanno trovato una violazione capace di sostenere conseguenze così pesanti. Con la sentenza n. 1750 del 10 luglio 2025, la Corte di giustizia tributaria di primo grado di Bari ha escluso che la sola mancata coincidenza soggettiva tra vistatore e intermediario trasmittente possa determinare il disconoscimento di un credito reale, documentato e non contestato nella sua esistenza. E la traiettoria giurisprudenziale successiva, come si vedrà, ha progressivamente confermato questa impostazione.

IL VISTO DI CONFORMITÀ: FUNZIONE E QUADRO NORMATIVO

Occorre partire dall'essenziale. Il visto di conformità è un'attestazione rilasciata da un professionista abilitato – commercialista, esperto contabile o responsabile di un CAF-imprese – che certifica la coerenza dei dati esposti in dichiarazione con la documentazione contabile, i registri IVA e le liquidazioni periodiche. Non è un'etichetta burocratica: è il meccanismo con cui il sistema pretende un controllo qualificato prima di consentire l'uso del credito per saldare altri debiti tributari o contributivi.

La norma di riferimento primaria è l'art. 10, comma 1, lett. a), n. 6, del D.L. 1° luglio 2009, n. 78 (conv. L. 102/2009), che ha reso obbligatorio il visto per la compensazione dei crediti IVA superiori alle soglie di legge. La disciplina è poi completata dall'art. 1, comma 574, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, e dall'art. 35 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241.

In termini operativi: La compensazione orizzontale in F24, per importi superiori a 5.000 euro annui, richiede che la dichiarazione sia vistata e che la compensazione avvenga dal decimo giorno successivo alla presentazione della stessa.

Per i rimborsi IVA oltre 30.000 euro, il visto consente di evitare la prestazione della garanzia fideiussoria.

Le soglie si alzano per chi applica gli ISA e raggiunge i punteggi previsti dal regime premiale: con score almeno pari a 9, l'esonero dal visto arriva fino a 70.000 euro annui; con punteggio tra 8 e 9, la soglia si ferma a 50.000 euro. Questi limiti sono stati introdotti dall'art. 14 del D.Lgs. 2 gennaio 2024, n. 1 (Decreto Semplificazioni adempimenti tributari), in sostituzione della precedente soglia unica di 50.000 euro.

Analoga soglia di 70.000 euro si applica ai contribuenti che hanno aderito al Concordato Preventivo Biennale (CPB), come chiarito dall'Agenzia delle Entrate con le FAQ del 15 ottobre 2025.

IL VINCOLO SOGGETTIVO: COSA DICE LA NORMA

Qui sta il nodo vero. L'art. 23, primo comma, del D.M. 31 maggio 1999, n. 164, recita in modo diretto: "i professionisti rilasciano il visto di conformità se hanno predisposto le dichiarazioni e tenuto le relative scritture contabili". Una disposizione di natura regolamentare – non semplice prassi interpretativa – che lega la facoltà di vistare alla responsabilità complessiva sulla dichiarazione e sulla contabilità del contribuente. Nello stesso senso, l'art. 35, terzo comma, del D.Lgs. n. 241/1997 limita il rilascio del visto alle "dichiarazioni da loro predisposte".

Questa norma non è nata con la risoluzione 99/E/2019. Esiste dal 1999. E già la circolare n. 21/E del 4 maggio 2009 l'aveva declinata in modo specifico per la trasmissione telematica: "la trasmissione telematica delle dichiarazioni può essere effettuata esclusivamente dal singolo professionista che ha apposto il visto di conformità o dall'associazione cui lo stesso appartiene". Non da un altro professionista, quand'anche abilitato.

Il quadro normativo, considerato nel suo insieme, prevede dunque un collegamento soggettivo stretto tra chi tiene la contabilità, chi predispone la dichiarazione e chi appone il visto. Non lo stabilisce solo l'Agenzia delle Entrate con una risoluzione: lo dice prima un decreto ministeriale.

LA POSIZIONE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE: LA RISOLUZIONE 99/E/2019

Con la risoluzione n. 99/E del 29 novembre 2019, l'Agenzia ha formalizzato la propria lettura del quadro normativo: esiste un obbligo di identità soggettiva tra chi appone il visto e chi predispone e trasmette la dichiarazione. Non si tratta di una novità assoluta, come riconosce la stessa risoluzione, ma della conferma di un orientamento consolidato, radicato nell'art. 23 del D.M. 164/1999 e nei chiarimenti precedenti.

Le conseguenze in caso di violazione sono disciplinate dall'art. 3 del D.L. 24 aprile 2017, n. 50 (conv. L. 96/2017), che ha novellato l'art. 1, comma 574, della legge 147/2013: l'ufficio può procedere al recupero del credito indebitamente utilizzato in compensazione, applicando interessi e sanzioni.

Va però ricordato che la stessa risoluzione 99/E aveva lasciato uno spiraglio per le situazioni già consolidate: gli uffici avrebbero valutato caso per caso l'applicabilità della tutela dell'affidamento e della buona fede, ai sensi dell'art. 10, terzo comma, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto del contribuente). Un elemento di flessibilità che non è scomparso, ma che ha rilievo soprattutto per i comportamenti precedenti alla pubblicazione della risoluzione stessa.

LA SENTENZA DI BARI: SOSTANZA SOPRA LA FORMA

Il ragionamento della CGT barese parte da un angolo visuale differente rispetto a quello dell'Agenzia. Se la garanzia voluta dal legislatore è il controllo qualificato sul credito – e quel controllo c'è stato, da parte di un professionista abilitato – allora la sostanza dell'obbligo è rispettata. Ciò che manca è un profilo organizzativo e formale: la coincidenza tra chi firma il visto e chi invia telematicamente il file.

Nessuna norma di rango primario – in questa lettura – prevede espressamente la perdita del credito come conseguenza della sola diversità soggettiva tra vistatore e trasmittente, quando il credito è reale e il professionista è abilitato. L'art. 1, comma 574, della legge 147/2013, che fonda il potere di recupero, richiama il caso del credito usato "in viola-



zione delle disposizioni in tema di visto di conformità". La domanda, allora, è se la mancata coincidenza tra due soggetti professionalmente qualificati integri davvero una "violazione" in questo senso, o se sia piuttosto un'imperfezione organizzativa.

La prassi amministrativa – concludono in sostanza i giudici baresi – orienta gli uffici, ma non può ampliare le cause di decadenza dal credito oltre quanto la legge esplicitamente prevede. È un principio che ha un suo peso, specialmente in materia sanzionatoria.

LA GIURISPRUDENZA NEL 2025: UN QUADRO IN EVOLUZIONE

L' articolato dibattito non si esaurisce nella sentenza di Bari. Nell' arco del solo 2025, il panorama giurisprudenziale si è significativamente sviluppato.

La CGT di secondo grado della Lombardia – sentenza n. 591/2025 – era arrivata inizialmente a una conclusione diametralmente opposta rispetto a Bari, ribaltando l'esito del giudizio di primo grado. Per quei giudici, l' art. 23 del D.M. 164/1999 non è un requisito organizzativo ricavato per via interpretativa: è la norma che definisce chi può rilasciare il visto e in quali condizioni. Se il professionista che appone il visto non ha predisposto la dichiarazione e non ha tenuto le scritture contabili, il visto è privo dei presupposti richiesti dalla legge – una violazione sostanziale, non formale.

Tuttavia, la stessa CGT di secondo grado della Lombardia, con la successiva sentenza n. 2662 del 22 novembre 2025 (Pres. e rel. Glendi), ha radicalmente cambiato orientamento: ha dichiarato illegittimo l'atto di recupero del credito IVA utilizzato in compensazione in assenza del visto di conformità, affermando che tale omissione è "inidonea a pregiudicare l'esercizio delle attività di controllo e di verifica della sussistenza del credito da parte dell'Ente accertatore" e che, accertata sul piano sostanziale l'esistenza del credito, la mancata apposizione del visto si risolve in "una infrazione puramente formale che non determina il venir meno di tale diritto". La pronuncia richiama espressamente le ordinanze della Cassazione nn. 7154/2025 e 19786/2025.

Sul fronte della Cassazione, le ordinanze nn. 7153, 7154 e 7160 del 17 marzo 2025 e la successiva n. 19786 del 17 luglio 2025 hanno riconosciuto che l' omessa apposizione del visto, in presenza di un credito certo, documentato e non contestato dall' Amministrazione, integra una violazione meramente formale. Un' indicazione che va nella direzione di Bari, pur riguardando tecnicamente l' assenza totale del visto e non la sola diversità soggettiva tra vistatore e trasmittente: le due fattispecie non coincidono perfettamente, e non è detto che il ragionamento si estenda in modo automatico. Resta tuttavia un segnale sistematico rilevante.

PRONUNCIA	DATA	FATTISPECIE	ESITO
Cass. ord. nn. 7153, 7154, 7160	17 marzo 2025	Assenza totale del visto – credito certo	Violazione formale – non sanzionabile
CGT I grado Bari n. 1750	10 luglio 2025	Diversità vistatore/trasmittente – credito certo	Recupero non automaticamente legittimo
Cass. ord. n. 19786	17 luglio 2025	Assenza totale del visto – credito certo	Violazione formale – non sanzionabile
CGT II grado Lombardia n. 591	28 febbraio 2025	Diversità vistatore/trasmittente – credito certo	Violazione sostanziale – recupero legittimo
CGT II grado Lombardia n. 2662	22 novembre 2025	Assenza visto – credito certo e documentato	Infrazione formale – recupero illegittimo

IL PRINCIPIO DI LEGALITÀ E IL PROFILO SANZIONATORIO

Un passaggio importante della sentenza barese riguarda le sanzioni. I giudici richiamano il principio di legalità in campo tributario: le sanzioni amministrative hanno natura afflittiva, non sono un semplice accessorio del tributo, e richiedono una base normativa sufficientemente chiara. Non basta che l' Amministrazione consideri una condotta irregolare – occorre che quella condotta sia prevista dalla legge come violazione sanzionabile.

Nel caso della mancata coincidenza soggettiva tra vistatore e trasmittente, la CGT di Bari non ha ravvisato una disposizione abbastanza netta da giustificare sanzioni e recupero del credito. Il contribuente, in questo ragionamento, non può subire conseguenze così rilevanti sulla base di un'interpretazione estensiva sfavorevole, tanto più quando il credito utilizzato risulta effettivo.

Sul profilo sanzionatorio del professionista, vale una distinzione che l'articolo originario non aveva chiarito in modo netto: la responsabilità ex art. 39 del D.Lgs. 241/1997 riguarda il visto infedele – ovvero l'ipotesi in cui il visto è stato apposto attestando il falso o effettuando controlli inesistenti – e non la semplice mancata coincidenza soggettiva tra vistatore e trasmittente. La competenza per i procedimenti sanzionatori del professionista spetta alla Direzione Regionale nel cui territorio questi risiede fiscalmente, come confermato dalla Cassazione con l'ordinanza n. 5014/2025.

QUANDO IL RECUPERO RESTA PIENAMENTE LEGITTIMO

La sentenza di Bari – e, oggi, la convergente posizione della Cassazione e della CGT lombarda d'appello – non va intesa come autorizzazione a gestire con leggerezza i visti di conformità. Sarebbe una lettura distorta.

L'atto di recupero mantiene piena legittimità in numerose ipotesi e il profilo di rischio rimane differenziato:

SITUAZIONE	PROFILO DI RISCHIO	ORIENTAMENTO PREVALENTE
Credito IVA inesistente o non spettante	Elevato	Recupero pienamente legittimo – nessuna difesa significativa
Dichiarazione priva di visto quando obbligatorio	Medio-alto	Cass. e CGT Lombardia II grado (2662/2025): violazione formale se il credito è certo; recupero potenzialmente illegittimo
Visto apposto da soggetto non abilitato	Elevato	Recupero e sanzioni molto probabili – il visto è privo di valore di garanzia
Visto apposto da professionista abilitato diverso dall'inviante	Medio	Orientamento convergente (Bari, Cass., CGT Lombardia 2662/2025): difesa percorribile se credito certo e visto regolare
Credito reale, visto presente, professionista abilitato, nessun danno erariale	Contenuto	Qualificazione come violazione formale – difesa solida e giurisprudenzialmente supportata

IL CASO PRATICO

Si consideri una s.r.l. che opera nella distribuzione all'ingrosso e chiude l'esercizio con un credito IVA di 90.000 euro. La dichiarazione IVA viene predisposta e trasmessa dallo studio associato Alfa, che però non risulta iscritto nell'elenco dei soggetti abilitati al rilascio del visto di conformità presso la DRE competente. Il contribuente si rivolge allora al dott. Bianchi, commercialista esterno, regolarmente iscritto nell'apposito elenco e provvisto di polizza assicurativa: Bianchi esamina la documentazione contabile, verifica i registri IVA e le liquidazioni periodiche, accerta la coerenza del credito esposto e appone il visto.

La s.r.l. utilizza il credito in compensazione con il modello F24. Arriva il controllo dell'Agenzia. L'ufficio non contesta l'esistenza del credito, non rileva anomalie nelle scritture contabili, non mette in dubbio l'abilitazione del dott. Bianchi. L'unico rilievo: Bianchi non ha predisposto né trasmesso la dichiarazione.

Seguendo il ragionamento della CGT di Bari e della Cassazione, il recupero non è automaticamente legittimo: il credito c'è, il visto c'è, il professionista era abilitato. La giurisprudenza prevalente del 2025, inclusa la stessa CGT lombarda d'appello con la sentenza 2662/2025, supporta questa impostazione. Rimane tuttavia aperto il rischio che altri giudici – anche in sede di appello – privilegino la lettura formalistica dell'art. 23 del D.M. 164/1999, come già avvenuto con la sentenza n. 591/2025.

Lo scenario cambierebbe radicalmente se Bianchi non fosse iscritto nell'elenco dei certificatori, oppure non avesse svolto alcuna verifica effettiva sulla documentazione. In quel caso il visto sarebbe formalmente presente ma sostanzial-

mente privo di qualsiasi funzione di garanzia, e l'atto di recupero avrebbe basi molto più solide su entrambi i fronti giurisprudenziali.



STUDIO PIZZANO
COMMERCIALISTA E REVISORE LEGALE

STUDIO SABATINO PIZZANO

Sede: via Sant'Alessio, 5, 83030 Venticano (AV)

Contatti: info@studiopizzano.it • dev.studiopizzano.it

***Nota informativa:** Il presente approfondimento ha scopo puramente informativo e divulgativo alla data di redazione (03/06/2026). Per la trattazione di casistiche specifiche si raccomanda il ricorso a una consulenza professionale personalizzata.*



Studio
Sabatino
Pizzano
2022
via
Sant'Alessio,
5,
83030
Ventican

STUDIO PIZZANO