



## Documento di Ricerca n. 208

### Sottoscrizione delle dichiarazioni fiscali

Il presente Documento di Ricerca sostituisce il Documento di Ricerca n. 139 (Luglio 2009) che è stato aggiornato per tenere conto delle novità introdotte dal D.Lgs 24 settembre 2015, n. 158.

Questo Documento di Ricerca vuole chiarire il significato da attribuire alla sottoscrizione delle dichiarazioni fiscali da parte del revisore.

Settembre 2017

## SOTTOSCRIZIONE DELLE DICHIARAZIONI FISCALI

### PREMESSA

Il presente Documento di Ricerca sostituisce il Documento di Ricerca n. 139 (Luglio 2009) che è stato aggiornato per tenere conto delle novità introdotte dal D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158.

### 1. IL SIGNIFICATO DELLA SOTTOSCRIZIONE DELLE DICHIARAZIONI FISCALI

#### Dichiarazioni dei redditi

L'art. 15, comma 1, lett. i), n. 4) del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158 (c.d. "Riforma dei reati tributari") recante la revisione del sistema sanzionatorio tributario (penale e amministrativo) in materia di imposte dirette, di imposte indirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi – ha sostituito l'art. 9, comma 5 del D.Lgs. 471/1997 come segue:

*“Se la dichiarazione delle società e degli enti soggetti all'imposta sul reddito delle società sottoposti al controllo contabile ai sensi del codice civile o di leggi speciali non è sottoscritta dai soggetti che sottoscrivono la relazione di revisione ai sensi dell'articolo 1 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, si applica la sanzione amministrativa fino al trenta per cento del compenso contrattuale relativo all'attività di redazione della relazione di revisione e, comunque, non superiore all'imposta effettivamente accertata a carico del contribuente, con un minimo di euro 250”.*

La precedente formulazione dell'art. 9, comma 5, summenzionato, così come definita dalla legge n. 244 del 24 dicembre 2007 (legge finanziaria 2008) prevedeva quanto segue:

*“I soggetti tenuti alla sottoscrizione della dichiarazione dei redditi e ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), che nella relazione di revisione omettono, ricorrendone i presupposti, di esprimere i giudizi prescritti dall'articolo 2409-ter, terzo comma, del codice civile, sono puniti, qualora da tali omissioni derivino infedeltà nella dichiarazione dei redditi o ai fini dell'IRAP, con la sanzione amministrativa fino al 30 per cento del compenso contrattuale relativo all'attività di redazione della relazione di revisione e, comunque, non superiore all'imposta effettivamente accertata a carico del contribuente. In caso di mancata sottoscrizione della dichiarazione dei redditi o ai fini dell'IRAP si applica, oltre alla disposizione del precedente periodo, la sanzione amministrativa da euro 258 a euro 2.065”.*

Con la norma introdotta dalla legge finanziaria 2008, si prevedeva la sanzionabilità di due distinte fattispecie: l'infedeltà della dichiarazione dei redditi non rilevata nella relazione di revisione, e l'omissione della sottoscrizione della dichiarazione stessa.

La prima fattispecie veniva sanzionata con la sanzione amministrativa fino al 30% del compenso contrattuale relativo all'attività di redazione della relazione di revisione e, comunque in misura non superiore all'imposta effettivamente accertata a carico del contribuente; la seconda prevedeva, oltre alla sanzione appena descritta, anche quella amministrativa da 258 a 2.065 euro.

Si precisa inoltre che la legge finanziaria 2008 aveva modificato l'art. 1 comma 5 del DPR 322 del 22 luglio 1998, stabilendo che le dichiarazioni delle società e degli enti soggetti all'imposta del reddito delle società e soggette a revisione contabile ai sensi del codice civile o di leggi speciali (TUF) fossero sottoscritte, oltre che dal dichiarante, anche dai soggetti che sottoscrivono la relazione di revisione. Si ritiene che tale modifica, attribuendo allo stesso soggetto che sottoscrive la relazione di revisione l'obbligo di sottoscrivere la dichiarazione dei redditi, si ricolleggi a quanto previsto dall'art. 9 comma 5 del D.Lgs. 471/1997 in ordine alla responsabilità del soggetto incaricato della revisione contabile.

La nuova formulazione del menzionato art. 9, comma 5, D.Lgs. 471/1997, prevede la sola punibilità del revisore per l'omessa sottoscrizione della dichiarazione con l'applicazione della sanzione del 30% del compenso contrattuale relativo all'attività di redazione della relazione di revisione, con un ammontare minimo di 250 euro e massimo che non ecceda l'imposta effettivamente accertata a danno del contribuente.

Alla luce della recente modifica rimane immutato lo scopo esclusivo della sottoscrizione delle dichiarazioni dei redditi, ovvero quello di identificare il soggetto che ha svolto la revisione contabile e che ha espresso un giudizio sul bilancio. A tal proposito, oltre alla fattispecie in cui il revisore sottoscrive le dichiarazioni fiscali dopo aver espresso un giudizio sul bilancio senza rilievi, potrà ricorrere la fattispecie in cui il revisore si trovi a sottoscrivere le dichiarazioni fiscali in presenza di un giudizio espresso sul bilancio con rilievi, un giudizio negativo o una impossibilità di esprimere un giudizio.

Risulta evidente che in nessun modo detta sottoscrizione rappresenta l'espressione di un giudizio di merito circa la correttezza e completezza della dichiarazione dei redditi nonché il rispetto della vigente normativa tributaria. Dette valutazioni rimangono viceversa di esclusiva competenza e responsabilità degli organi sociali.

Tuttavia, poiché il revisore appone la propria firma sulle dichiarazioni dei redditi, saranno svolte le attività di riscontro dei dati esposti nelle dichiarazioni dei redditi con le scritture contabili e le ulteriori procedure di verifica indicate, a titolo esemplificativo, nel successivo paragrafo 2.

### **Modello 770**

Relativamente alla sottoscrizione del Modello 770, le istruzioni approvate dall'Agenzia delle Entrate indicano chiaramente che la dichiarazione deve essere sottoscritta anche dai soggetti che sottoscrivono la relazione di revisione.

Nei casi in cui l'assemblea che approva il bilancio abbia nominato un nuovo revisore, il revisore in carica al momento dell'invio delle dichiarazioni non sarà quindi lo stesso che ha sottoscritto la relazione di revisione. Nonostante ciò, alla luce di quanto sopra esposto, è da ritenersi che la sottoscrizione delle predette dichiarazioni debba essere effettuata dal soggetto che ha sottoscritto la relazione di revisione.

Anche con riferimento al modello 770, risulta evidente che in nessun modo detta sottoscrizione rappresenta l'espressione di un giudizio di merito circa la correttezza e completezza della dichiarazione nonché il rispetto della vigente normativa tributaria. Dette valutazioni rimangono viceversa di esclusiva competenza e responsabilità degli organi sociali.

Tuttavia, poiché il revisore appone la propria firma sul Modello 770, saranno svolte le attività di riscontro dei dati con le scritture contabili indicate, a titolo esemplificativo, nel successivo paragrafo 2.

### **Dichiarazione rilevante ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti**

Con riferimento alla sottoscrizione della dichiarazione rilevante ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva di cui all'art. 20 del DPR 29 settembre 1973, n. 601, si rimanda a quanto precedentemente indicato relativamente alle altre dichiarazioni fiscali.

## **2. PROCEDURE DI VERIFICA DELLE DICHIARAZIONI FISCALI**

Ai fini della sottoscrizione delle dichiarazioni fiscali saranno svolte le procedure di verifica di seguito indicate.

### **Modelli di dichiarazioni dei redditi (Redditi, IRAP, Consolidato Nazionale e Mondiale)**

- Riscontro con le scritture contabili dei dati esposti nella dichiarazione
- Analisi del prospetto di raccordo tra valori civilistici e fiscali unicamente sotto il profilo della continuità dei valori con i corrispondenti valori dell'esercizio precedente

### **Modello 770**

- Riscontro con le scritture contabili dei dati esposti nel modello 770
- Riscontro, per alcuni soggetti scelti con il metodo del campione, per i quali sono state applicate le ritenute, dei dati risultanti dal modello 770 con quanto risulta in contabilità

Le suddette procedure potranno essere integrate in funzione delle particolari circostanze (ad es.: consolidato fiscale) e delle specificità di settore.

SETTEMBRE 2017

*"I contenuti del presente documento, aggiornati alla data di elaborazione del documento stesso, riguardano tematiche di carattere generale, senza costituire assistenza e consulenza professionale per singole e concrete fattispecie. Tutti i diritti riservati."*