



La sottoscrizione delle dichiarazioni fiscali

Documento ASSIREVI n. 139





1. IL SIGNIFICATO DELLA SOTTOSCRIZIONE DELLE DICHIARAZIONI FISCALI

Dichiarazioni dei redditi

La legge n. 244 del 24 dicembre 2007 (legge finanziaria 2008) ha sostituito l'art. 9 comma 5 del D.Lgs. 471/1997 - Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposte indirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi come 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” [Nota 1](#)



Nota 1

In base all'art. Art. 1 comma 93 della legge 244/2007 tali disposizioni si applicano a partire dal bilancio relativo all'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007.





La norma previgente prevedeva quanto segue:

“I componenti degli organi di controllo delle società e degli enti soggetti all'imposta sui redditi delle persone giuridiche che sottoscrivono la dichiarazione dei redditi o la dichiarazione annuale ai fini dell'imposta sul valore aggiunto senza denunciare la mancanza delle scritture contabili sono puniti con la sanzione amministrativa da Euro 2.065 ad Euro 10.329. Gli stessi soggetti, se non sottoscrivono tali dichiarazioni senza giustificato motivo, sono puniti con la sanzione amministrativa da euro 258 a euro 2.065”.

Quest'ultima norma individuava due condotte punibili per i soggetti tenuti alla sottoscrizione dei redditi, l'una commissiva (l'apposizione della sottoscrizione in mancanza delle scritture contabili) ed una omissiva (la mancanza di sottoscrizione in assenza di giustificato motivo), che nella nuova norma non sono più previste.

Alla luce della modifica normativa introdotta, è da ritenersi che la sottoscrizione delle dichiarazioni dei redditi da parte del revisore non abbia più lo scopo di attestare che non ricorra la mancanza delle scritture contabili, né che i dati in esse inseriti corrispondano a quanto risultante dalle scritture contabili, non essendo più previste sanzioni a carico del revisore per tali fattispecie, ma essendo genericamente prevista una sanzione in caso di mancata sottoscrizione della dichiarazione.



La legge finanziaria 2008 ha inoltre modificato l'art. 1 comma 5 del DPR 322 del 22 luglio 1998 e successive modificazioni, 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) siano sottoscritte, oltre che dal dichiarante, anche dai soggetti che sottoscrivono la relazione di revisione, e non più, come precedentemente previsto, dal soggetto incaricato del controllo contabile, al momento dell'invio delle dichiarazioni [Nota 2](#).

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.

- Sulla base delle considerazioni esposte, si ritiene che, in base alla nuova normativa, la sottoscrizione delle dichiarazioni dei redditi abbia lo scopo esclusivo 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.



Nota 2.

Nel caso in cui al momento di invio delle dichiarazioni dei redditi il soggetto che ha sottoscritto la relazione di revisione abbia concluso il proprio rapporto di lavoro con la società di revisione, è da ritenersi che la sottoscrizione di tali dichiarazioni debba essere effettuata dal legale rappresentante della società di revisione o, in alternativa, dal soggetto che ha assunto il ruolo di responsabile dell'attività di revisione.



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 né, come avveniva con la precedente formulazione della norma, l'attestazione che non ricorra la mancanza delle scritture contabili. 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 semplificato ed ordinario

Relativamente alla sottoscrizione del Modello 770 semplificato e del Modello 770 ordinario, le istruzioni approvate dall'Agenzia delle Entrate non sono state modificate e prevedono che la sottoscrizione sia effettuata *“dal soggetto che effettua il controllo contabile”*, è stato tuttavia modificato il quadro del modello relativo alla *“firma della dichiarazione”*, in cui è invece indicato *“firma dell’incaricato della 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 lo stesso che ha sottoscritto la relazione di revisione. In tali circostanze, è da ritenersi che la sottoscrizione delle predette dichiarazioni debba essere effettuata dal soggetto che ha sottoscritto la relazione di revisione [Nota 3](#), in analogia a quanto previsto per le dichiarazioni dei redditi.

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.

[Nota 3](#)

Si veda quanto indicato alla nota 2.



Tuttavia, poiché il revisore appone la propria firma sul Modello 770 Semplificato e sul Modello 770 Ordinario, 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 (Unico, 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 Semplificato ed Ordinario

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

Riscontro con le scritture contabili dei dati esposti nel modello 770 Ordinario

In aggiunta il revisore considererà se richiedere delle specifiche lettere di attestazione da parte della direzione.

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