

# CORRIERE TRIBUTARIO



SETTIMANALE di informatica, attualità, critica ed opinione  
REDAZIONE di Milano : via Lodovico Mancini, 1 - tel. 809661 (10 linee) —

DIREZIONE : IPSOA s.p.a. - via L. Mancini, 1 - 20129 Milano  
REDAZIONE di Roma : via Parigi, 11 - tel. 4741386 / 4755521



**C'è anche  
una "gaffe"  
nelle istruzioni  
al modello 740**

**La piccola industria  
punta  
sulla detassazione**

Tassa pagata per I.P.

Marcello Modiano, presidente della Piccola Industria

**Informatica: sono costituzionali  
le sanzioni per errori versamenti Iva?**


 Dichiarazione Irpeg

## Accertamento induttivo e sanzioni per chi allega un bilancio nullo

Ai sensi dell'art. 5 del D.P.R. 600/1973 i soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche devono allegare alla dichiarazione dei redditi il bilancio approvato dall'assemblea, con il conto dei profitti e delle perdite e con le relazioni degli amministratori e dei sindaci. La struttura del bilancio deve - a pena di nullità - avere un contenuto minimo, redatto secondo dei principi di analiticità inderogabili. Ai fini della dichiarazione dei redditi - secondo l'autore di questo servizio - l'allegare un bilancio nullo non avrà alcuna rilevanza, per cui l'ufficio imposte potrà procedere ad accertamento induttivo e all'applicazione delle sanzioni.

Franco Pontani

Il mese di aprile è in genere quello in cui si riuniscono le assemblee delle società di capitali per deliberare l'approvazione del bilancio annuale chiuso al 31 dicembre. Il documento che è oggetto di discussione ed in genere di approvazione nel corso di queste assemblee è il bilancio inteso come strumento primario di informazione nei confronti degli azionisti, dei terzi ed ovviamente della società stessa.

Il bilancio in tal senso è anche un importante strumento di informazione per l'Ufficio delle Imposte Dirette che da esso desume gli elementi per la verifica della corretta determinazione dell'imponibile fiscale e conseguentemente delle imposte dovute.

### Allegati

L'art. 5 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 trattando degli allegati alla dichiarazione dei soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, cita al punto secondo del primo comma l'obbligatorietà dell'allegato del bilancio e del conto dei profitti e delle perdite sottoscritti, a norma dell'art. 8 dello stesso decreto, dal legale rappresentante e dal presidente del collegio sindacale, corredati dalla copia della relazione degli amministratori, della relazione dei sindaci e della delibera assembleare di approvazione del bilancio.

A norma del secondo comma dell'art. 9 del citato D.P.R. n. 600, se il bilancio non risulta approvato nel termine stabilito dei quattro mesi previsti dall'art. 2364 c.c. o dei sei mesi statutari previsti dal secondo comma dell'art. 2364 "quando particolari esigenze lo abbiano richiesto", alla dichiarazione dei redditi - che deve essere presentata entro un mese dalla scadenza dei termini alternativi sopra-indicati - verrà allegato il progetto di bilancio redatto dagli amministratori e corredato dalle relazioni degli amministratori ed, in presenza del collegio sindacale, anche dalla relazione del collegio sindacale. Il bilancio e le relazioni, nel contesto del modello 760/A della dichiarazione dei redditi, assumono rilevanza particolare in considerazione del fatto che, rispetto al sistema di dichiarazione dei redditi vigente il Testo Unico delle Imposte Dirette 29 gennaio 1958, n. 645, nel modello di dichiarazione non si evidenziano i componenti positivi e negativi di reddito ma, adottando come importo base l'utile o la perdita di esercizio desumibile dal conto dei profitti e delle perdite allegato alla dichiarazione dei redditi quale parte integrante del bilancio, si addivene alla determinazione del reddito fiscale attraverso una mera riconciliazione di costi considerati fiscalmente non deducibili o non attinenti alla determinazione del reddito d'impresa (secondo le metodologie del titolo quinto del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 combinato con l'art. 5 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 598) e di ricavi egualmente non riconosciuti come attinenti la dimensione di tale reddito conseguito nel periodo d'imposta.

L'estrema importanza di questo fatto è rilevabile dall'art. 48 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e dalla circolare n. 7/1496 del 30 aprile 1977 del ministero delle Finanze. La citata circolare, con riferimento alla mancata allegazione del bilancio con il conto profitti e perdite e trattando del collegamento tra violazione ed accertamento, afferma che "il cennato collegamento è ricavabile dal combinato disposto dell'art. 48, secondo comma, ultima parte

del D.P.R. n. 600 e dell'art. 39, secondo comma, lett. b), in forza del quale è data facoltà all'Ufficio di determinare induttivamente il reddito d'impresa, con la conseguente applicazione aggiuntiva delle sanzioni previste per l'omessa, incompleta e infedele dichiarazione, comminando in ogni caso la pena pecuniaria da L. 100.000 a L. 1.000.000.

### Dettagli aggiuntivi

Se questi sono gli effetti per il "mancato allegato", tuttavia la stessa circolare si richiama espressamente al codice civile ed alle leggi speciali per identificare il contenuto minimo del bilancio e del conto profitti e perdite (enfaticizzando in modo particolare il contenuto del conto profitti e perdite), consentendo peraltro di supplire con apposito prospetto di dettaglio che evidenzia i ricavi, costi, rimanenze ed altri elementi necessari alla determinazione del reddito, debitamente sottoscritto dai soggetti tenuti alla sottoscrizione degli allegati a norma dell'art. 8 del D.P.R. n. 600, ad integrare i dati eventualmente mancanti. Ancora le istruzioni alla compilazione del mod. 760-78 precisano, utilizzando un carattere differenziato, che tale "prospetto recante tutti gli elementi necessari" sopraindicati debba essere redatto "sulla base e in concordanza con il conto approvato dall'assemblea".

L'affermazione contenuta nei disposti citati è pertanto quella secondo la quale se vi sono dei "raggruppamenti di voci" nell'ambito del bilancio e del conto profitti e perdite allegato alla dichiarazione dei redditi, le cui analisi per contro non siano deducibili dalle relazioni degli amministratori e del collegio sindacale - ove presente - tali da consentire di trarre opportuni giudizi sulla situazione reddituale complessiva dell'ente giuridico che presenta la dichiarazione, è sufficiente per la validità della dichiarazione che vi sia un allegato sottoscritto che fornisca gli elementi mancanti.

### Contenuto minimo

La norma civilistica peraltro ha stabilito per la struttura del bilancio e del conto profitti e perdite delle società di capitali un contenuto minimo obbligatorio. La Cassazione, con sentenza 28 luglio 1977, n. 3373, in tema di violazione al succitato principio del contenuto minimo della struttura di bilancio ha espresso il concetto secondo il qua-

le il raggruppamento in un'unica voce di elementi separatamente indicati nell'art. 2424 c.c. comporti di per sé la nullità del bilancio, precisando tuttavia che il difetto di analiticità rispetto ai contenuti minimi obbligatori comporta la nullità del bilancio quando sia stato impossibile raggiungere la conoscenza analitica delle voci raggruppate ed il controllo in concreto del rispetto del principio della verità da parte dei soci e dei terzi attraverso le relazioni allegatte e la "pubblica discussione" del bilancio in assemblea, i cui elementi essenziali devono essere definibili pertanto dal verbale di assemblea stessa, obbligatorio allegato questo alla dichiarazione dei redditi.

### Ipotesi

A questo punto conviene formulare alcune proposizioni:

a) il bilancio, il conto profitti e perdite, la relazione degli amministratori, l'eventuale relazione del collegio sindacale, il verbale di assemblea sono redatti, coordinati e compiuti nel rispetto delle norme di contenuto minimo obbligatorio e di formalità previste dal codice civile e tutti gli atti e documenti così descritti costituiscono opportuno allegato alla dichiarazione dei redditi che si può pertanto considerare in questa ipotesi formalmente e tecnicamente perfetta;

b) nel termine di legge e nel termine statutario non si ha approvazione di bilancio e pertanto, prodotta la dichiarazione dei redditi nei termini di rito previsti dall'art. 9 del D.P.R. n. 600, vengono ritualmente sottoscritti ed allegati alla dichiarazione dei redditi il bilancio, il conto profitti e perdite, la relazione degli amministratori, l'eventuale relazione del collegio sindacale, la copia del verbale di assemblea deserta;

c) ci troviamo nella situazione di cui al punto a) ma, sussistendo raggruppamenti di voci, si presenta un prospetto allegato che supplisce alla carenza;

d) ci troviamo nella situazione di cui al punto b) ma, in luogo del verbale di assemblea deserta, abbiamo un'assemblea che contesta alcune poste di bilancio.

Nell'ipotesi di cui al punto a) appare evidente che non sussistono dubbi di sorta circa la convivenza tra sistema civilistico e sistema fiscale.

Se ci troviamo nel caso b) la dichiarazione ha un carattere di provvisorietà che pertanto attende un crisma civili-

stico per divenire definitiva almeno nel senso del completamento degli allegati di rito, salvo il caso di rettifiche alla dimensione del reddito con conseguente evidenza di crediti o di debiti d'imposta la cui giustificazione emerge nel contesto del verbale di assemblea e di nuove stesure dei prospetti di bilancio e delle relazioni.

I casi c) e d) evidenziano tuttavia un aspetto particolarmente rilevante che deriva in parte dalla conflittualità tra il concetto di "dettaglio ammesso a supplire carenze di struttura obbligatoria dei prospetti di bilancio" in parte evidenziano l'ipotesi di nullità di bilancio in quanto non conforme ai disposti minimali di legge, con conseguente necessità di una nuova stesura di bilancio in quanto ai sensi e per gli effetti dell'art. 2379 c.c. l'eventuale assemblea di approvazione di un bilancio non conforme ai disposti di legge è nulla per illiceità dell'oggetto.

### Bilancio nullo

Dal ragionamento ovviamente consegue che, se la dichiarazione dei redditi trae origine per il suo reddito tassabile da una dimensione di reddito civilistico derivante da un bilancio nullo, ci troveremo in presenza di una dichiarazione dei redditi che viene presentata al solo scopo di evitare di essere omessa.

Dobbiamo pertanto, ritenere che quando le circolari e le istruzioni ministeriali parlano di "dettagli" volti a chiarire voci raggruppate che non consentono opportune analisi delle voci di bilancio e del conto profitti e perdite, intendano riferirsi a "chiarimenti suppletivi" e pertanto integrativi in ogni caso dei contenuti minimi obbligatori del bilancio, del conto profitti e perdite e delle relazioni e verbali che li accompagnano e che costituiscono un tutt'uno inscindibile. Dalla nostra trattazione deve al-

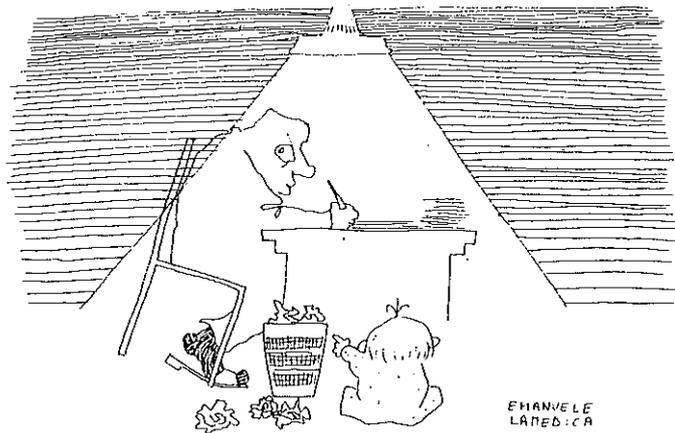
trisi apparire evidente che non potendo rendere valida una dichiarazione suffragandola con un allegato nullo, poiché illecito civilisticamente in quanto contrario a precise norme imperative, la dichiarazione stessa deve intendersi suscettibile di accertamento induttivo, ritenendo ancora che lo Stato, quale terzo particolarmente interessato al bilancio in quanto strumento conoscitivo per la determinazione del quantum d'imposta di sua stretta pertinenza, si trovi nella condizione prevista dall'art. 1421 c.c. che afferma che "la nullità può essere fatta valere da chiunque vi ha interesse".

### Sanzioni

Riepilogando, riteniamo che in presenza di un bilancio il cui stato patrimoniale non è redatto secondo il contenuto minimo dell'art. 2424 c.c., il cui conto profitti e perdite non sia stato redatto in conformità al contenuto minimo stabilito dall'art. 2425-bis c.c. o delle leggi speciali, la cui relazione del consiglio di amministrazione non contenga tutti gli elementi previsti dall'art. 2429-bis c.c. e la cui relazione del collegio sindacale non sia conforme agli obblighi di legge ed in cui addirittura il deliberato dell'assemblea non abbia obbedito ai crismi di formalità previsti dalla legge (ad es. nomina del segretario dell'assemblea da parte del presidente in conflitto con il disposto dell'art. 2371 c.c.), lo Stato possa impugnare il bilancio per nullità e pertanto procedere ad accertamento induttivo ed alla applicazione delle sanzioni previste per il caso di omissione dell'allegato stesso. A nostro parere si dovrebbe affermare anche che ci troviamo di fronte all'ipotesi di gravi irregolarità che giustificano appieno l'accertamento induttivo.

F.P.

### La dichiarazione dei redditi



- Babbo, perchè quetti non ce li metti?