

## Reddito di impresa non dichiarato ma presenza modello CUD: dichiarazione omessa o dichiarazione infedele?

di [Giovambattista Palumbo](#)

Publicato il 25 Ottobre 2017

un caso particolare: reddito di impresa non dichiarato ma presenza modello CUD: dichiarazione omessa o dichiarazione infedele perchè c'e' il CUD? Le recenti valutazioni della Cassazione...

La Corte di Cassazione, con l'Ordinanza n. 23821 dell'11.10.2017, ha chiarito un aspetto molto controverso, evidenziando la non sempre chiara **distinzione tra infedele dichiarazione ed omessa dichiarazione.**

Nel caso di specie l'Agenzia delle Entrate aveva proposto ricorso per cassazione avverso la sentenza della CTR della Lombardia, con la quale era stato respinto l'appello principale dell'Ufficio, e quello incidentale del contribuente, nel ambito di una controversia concernente tre avvisi di accertamento per recupero Iva, Irpef ed Irap, oltre sanzioni e interessi, relativamente agli anni d'imposta 2000, 2001 e 2002, emessi nei confronti del predetto contribuente, al quale era stata contestata l'omessa dichiarazione di redditi d'impresa, a fronte dell'emissione di fatture per prestazioni inesistenti nei confronti di società di cui rivestiva cariche sociali, con trattenimento, a titolo di compenso, dell'importo corrispondente all'Iva esposta nei predetti documenti.

Il giudice di merito, ritenute legittime le riprese a tassazione contenute negli atti di accertamento, aveva tuttavia affermato, in ordine alla questione relativa alla legittimità dell'applicazione delle sanzioni ex D.Lgs. n. 471 del 1997, che il contribuente, in quanto dipendente di una società, aveva provveduto "*alla regolare presentazione del C.U.D., omettendo peraltro l'indicazione dei cespiti emersi dal successivo accertamento*", per cui ricorreva però soltanto la fattispecie della infedele dichiarazione annuale, come già ritenuto dal giudice di primo grado, e non quella più grave della omessa presentazione della dichiarazione.

L'Amministrazione finanziaria deduceva quindi che la Commissione Tributaria Regionale aveva erroneamente ritenuto infedele la dichiarazione fiscale del contribuente, dipendente di una società, consistita nella mera presentazione del CUD, laddove il D.P.R. n. 600 del 1973 impone invece l'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi (unica a partire dal 1998) in capo a tutti i soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili.

L'Agenzia ricorrente formulava quindi il seguente quesito *“Dica l'Eccellentissima Corte di Cassazione se violi gli artt. 1 e 13 del D.P.R. n. 600 del 1973 (nella parte in cui impongono l'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi in capo ai soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili), nonché gli artt. 1, 5 e 6 del D.lgs. n. 471 del 1997 e l'art. 32 del D.lgs. n. 446 del 1997 (nella parte in cui dispongono sanzioni per la mancata dichiarazione dei redditi assoggettabili ad Irpef, Iva ed Irap) la sentenza di merito la quale (come la Commissione Tributaria Regionale di Milano nella specie), ha ritenuto che, con riferimento ad un contribuente, per il quale è stata accertata l'evasione di imposte dovute in relazione a redditi d'impresa non dichiarati, ma per il quale - essendo al contempo dipendente di una società commerciale - era stato presentato un C.U.D. dal proprio datore di lavoro, non fossero dovute le sanzioni conseguenti ad 'omessa dichiarazione' di quei redditi, quanto piuttosto quelle relative ad 'infedele dichiarazione', e quindi se il suddetto contribuente - accertato evasore fiscale di imposte (Irpef, Iva ed Irap) per redditi d'impresa non dichiarati - fosse tenuto a presentare la propria dichiarazione in relazione a quei redditi, ancorché - essendo nel contempo dipendente di una società commerciale - il proprio datore di lavoro avesse presentato il suo C.U.D., e se pertanto sia legittima la irrogazione delle sanzioni di legge per 'omessa dichiarazione' di quei redditi”*.

Al di là della macchinosità del quesito, secondo i giudici di legittimità il motivo d'impugnazione era fondato, in quanto l'omessa dichiarazione può essere commessa solo da chi è obbligato alla presentazione, e per individuare il soggetto obbligato è necessario fare riferimento sia all'art. 1, D.P.R. n. 600 del 1973, per il quale sono obbligati alla presentazione della dichiarazione tutti coloro che possiedono redditi (anche se non consegue alcun debito d'imposta) e coloro che sono tenuti alla tenuta delle scritture contabili, e sia al D.P.R. n. 322 del 1998, che fissa termini e modalità di presentazione delle dichiarazioni, mentre in relazione all'Iva il soggetto obbligato, ex art. 1, D.P.R. n. 633 del 1972, a presentare la relativa dichiarazione annuale, con le modalità stabilite dagli artt. 3 ed 8, D.P.R. n. 322 del 1998, è chi ha effettuato cessione di beni o prestazioni di servizi compiute nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese, arti o professioni.

La Suprema Corte evidenzia poi anche un altro aspetto importante, sottolineando che, nel caso di specie (si ricorda: **compenso percepito per l'emissione di fatture per operazioni inesistenti**), il problema della qualificazione giuridica dei proventi derivanti dalla commissione di fatti illeciti è stato risolto in forza dell'art. 14, comma 4, della L. n. 537 del 1993, laddove, secondo tale disposizione, *"nelle categorie di reddito di cui all'art. 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, devono intendersi ricompresi, se in esse classificabili, i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo se non già sottoposti a sequestro o confisca penale"*.

E dunque essendo nel caso di specie i proventi illeciti obiettivamente classificabili come redditi di impresa, rientravano a pieno titolo nella relativa disciplina, anche dichiarativa.

Nel caso di specie, la circostanza che il contribuente fosse dipendente di una società, e che la datrice di lavoro avesse adempiuto agli obblighi di certificazione quale sostituto d'imposta, mediante il rilascio del CUD, non escludeva affatto, quindi, il mancato adempimento dell'autonoma e distinta obbligazione della dichiarazione gravante sul contribuente, responsabile personalmente della violazione, in quanto soggetto fruitore di proventi, i quali, ancorché di natura illecita, costituivano pur sempre redditi soggetti a tassazione.

Dichiarazione autonoma che doveva fornire la *"indicazione degli elementi attivi e passivi necessari per la determinazione degli imponibili secondo le norme che disciplinano le imposte stesse"* (art. 1, c. 2, D.P.R. n. 600/1973), non ricorrendo alcun caso di esonero dall'obbligo della dichiarazione (art. 1, c. 4, D.P.R. n. 600/1973).

Si ricorda del resto, in conclusione, che la Corte di Cassazione ha dato un altro fondamentale contributo alla corretta applicazione della norma in tema di tassazione dei proventi illeciti, affermando la necessità di recuperare anche la correlata IVA (con conseguente rilevazione dell'omessa dichiarazione).

Già la Sentenza n. 24471 del 17 novembre 2006 aveva infatti stabilito che è manifestamente fondata e giustifica l'accoglimento del ricorso dell'Amministrazione l'affermazione secondo cui, in forza dell'art. 14, c. 4, della L. 24 dicembre 1993, n. 537, le attività illecite sono soggette, oltre che alle imposte sui redditi, anche all'Iva.

Secondo la Corte Suprema, infatti, in ogni caso, l'attività illecita deve essere soggetta all'Iva in base ai principi dell'ordinamento comunitario, a cui l'Italia non può sottrarsi, secondo i quali, se vi è concorrenza tra attività svolte lecitamente ed illecitamente, non vi è distinzione tra operazioni lecite ed illecite.

25 ottobre 2017

Giovambattista Palumbo