

Reditus meretricii taxandi sunt: un altro passo nella giusta direzione

Autore: Cirnigliaro Giuseppe

In: Diritto tributario

La lettura della recentissima sentenza n. 47 (depositata il 23 Febbraio 2009) della Sez. 60 della Commissione Tributaria Provinciale di Roma ha offerto lo spunto per affrontare il tema controverso della tassabilità o meno dei proventi derivanti da una volontaria attività di prostituzione[1], sia essa abituale[2] od occasionale.

La sentenza del giudice tributario capitolino pone un ulteriore tassello nella composizione del dibattito di giurisprudenza e dottrina in materia, sebbene abbia mancato la ghiotta occasione di proporre un proprio inquadramento dell'intera tematica e dei suoi profili più problematici, limitandosi invece a far proprie le argomentazioni contenute nella parte motiva della sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Firenze n. 146 del 2007.

D'altro canto, il cammino verso il raggiungimento di una soluzione condivisa non può dirsi concluso nell'assenza di arresti del giudice di legittimità e di prese di posizione da parte del legislatore.

Nell'ambito del tema in esame, le questioni su cui si concentra l'attenzione del giurista sono sostanzialmente due, tra loro connesse.

La prima e principale è quella relativa alla sottoponibilità o meno a tassazione dei proventi derivanti da attività di meretricio alla luce del principio costituzionale di cui all'art. 53.

La seconda, e consequenziale ad una risoluzione in senso positivo della prima, riguarda l'individuazione della categoria di reddito imponibile entro la quale far rientrare i proventi di cui trattasi, tenendo conto di quanto affermato all'art. 6, comma 1, del D.P.R. n. 917 del 1986 (T.U.I.R.).

Prendendo le mosse dalla prima, l'art. 53 della nostra Carta fondamentale dispone al primo comma che tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva.

La ratio sottesa all'obbligo ora richiamato va ravvisata nell'interesse dell'ordinamento statale di coinvolgere tutti - e più precisamente tutti i soggetti che, residenti o non nel territorio dello Stato, producono ivi fatti espressivi di capacità contributiva - progressivamente[3] nel sostenimento delle spese cui lo Stato deve far fronte per assicurare i servizi (pubblici indivisibili) di cui la collettività abbisogna. In

quest'ottica, l'obbligo de quo si correla immediatamente con l'adempimento degli inderogabili doveri di solidarietà politica, economica e sociale richiesto dall'art. 2 Cost.

La ratio che giustifica l'obbligo de quo, allora, non può andare incontro ad eccezioni di sorta che finiscano per favorire soggetti dell'ordinamento che comunque manifestano una forza economica effettiva ed attuale, pena la violazione del principio cardine di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost.[4].

Consegue necessariamente a quanto ora detto l'affermazione circa la legittimità, necessità ed inderogabilità della sottoposizione a tassazione dei proventi derivanti da attività di meretricio. Ciò in quanto anche la ricchezza di cui gode colui che esercita attività di prostituzione contribuisce, attraverso il prelievo fiscale su di essa, al finanziamento delle spese pubbliche e, conseguentemente e più in generale, al benessere e al progresso della società nel suo insieme.

Del resto, se in considerazione del disposto di cui all'art. 2 Cost. a chi svolge attività di meretricio spettano gli stessi diritti che sono riconosciuti e garantiti a tutti gli individui, allo stesso modo a costui devono essere imposti gli stessi doveri - compreso quello di contribuire alla spesa pubblica secondo la propria ricchezza complessiva - il cui adempimento è richiesto alla generalità dei consociati.

Con quanto qui sostenuto, e che si ritiene essere il principio di diritto che fonda e giustifica l'assolvimento da parte di ciascuno dell'obbligo di pagare le imposte, si pongono in contrasto una risalente sentenza della Suprema Corte di Cassazione (Cass. n. 4927/1986), nonché una pronuncia dei giudici tributari milanesi del 2005 (CTP Milano n. 272/47/2005).

La prima, che costituisce fra l'altro l'unica pronuncia di legittimità che tocca in qualche misura la questione che ci occupa[5], ha affermato che è assolutamente inconciliabile con il concetto di reddito "comunque qualificabile", dipendente da lavoro autonomo o dipendente, di cui alla citata norma[6] il guadagno conseguito da una prostituta a seguito della sua attività, contraria al buon costume.

L'altra, di merito, ponendosi nello stesso solco, ha ritenuto che alla luce dell'attuale ordinamento i proventi derivanti dall'esercizio dell'attività di prostituta non possano essere considerati tecnicamente redditi. Conseguentemente non possono essere assoggettati ad imposta, in quanto non ascrivibili in nessun modo ad alcuna delle categorie reddituali di cui all'art. 6, comma 1, T.U.I.R., almeno fino a quando il legislatore non interverrà per disciplinare specificamente le fattispecie che comportano la vendita o la locazione di parti di sé[7].

In buona sostanza, l'ostacolo alla tassabilità dei proventi da attività di meretricio è stato ravvisato nelle pronunce ora riportate - sia pure sulla base di diversi presupposti - nell'impossibilità di considerare tali proventi come redditi imponibili. Ciò sulla base, in particolare nella sentenza della Commissione Tributaria milanese, di una interpretazione dell'art. 6, comma 1, T.U.I.R. che non sembra tener conto dei richiamati principi costituzionali di cui agli artt. 53, 3 e 2 Cost. che informano il nostro intero ordinamento giuridico.

L'obbligo di ciascuno di concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria della capacità contributiva non muta di sostanza[8], né tanto meno viene a cessare, in considerazione della circostanza che il provento derivante dall'attività svolta non sia a rigore inquadrabile in una delle categorie di reddito che il legislatore del 1986 ha espressamente individuato.

Viene a questo punto in considerazione la seconda questione cui si accennava in precedenza: quella cioè - una volta, beninteso, ammessa la tassabilità dei proventi di cui si discute - del loro inquadramento in una delle categorie reddituali elencate dall'art. 6, comma 1, T.U.I.R.

Come è noto, tale comma classifica i redditi imponibili in sei categorie, l'ultima delle quali è quella dei redditi diversi.

È pacifico che nell'attuale sistema tributario - anche a causa dell'assenza di una definizione normativa della nozione di reddito - occorre avere riguardo alle richiamate categorie reddituali al fine di poter affermare la sottoponibilità ad imposizione fiscale di un determinato guadagno.

In questa prospettiva, si impone una lettura della norma da ultimo richiamata che tenga conto dei principi contenuti nei più volte citati artt. 53, 3 e 2 Cost. In altri termini, occorre fornire una lettura costituzionalmente orientata dell'art. 6, comma 1, T.U.I.R., in modo da poter affermare che, qualora i guadagni di un'attività non siano a rigore inquadrabili in una delle categorie reddituali di cui alle lettere a), b), c), d) ed e) del citato articolo, i medesimi vanno ricompresi nella categoria residuale dei redditi diversi di cui alla lettera f) dello stesso articolo[9].

Quest'ultima è stata infatti pensata dal legislatore come categoria all'interno della quale includere tutti quei redditi - peraltro derivanti da fonti piuttosto eterogenee - che, per la mancanza di taluni requisiti, non possono essere ricompresi nelle altre categorie.

Più nel dettaglio, e per quanto interessa in questa sede, l'art. 67, comma 1, lett. l), T.U.I.R. considera come redditi diversi quelli derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente o dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere[10].

Proprio con riferimento a quest'ultima previsione reddituale, ed in particolare ai redditi derivanti dall'assunzione di obblighi di fare, non si ravvisano ostacoli nel ricondurre i guadagni dell'attività di meretricio fra i redditi diversi di cui alla lett. l) del primo comma del citato art. 67, posto che l'attività di prostituzione - sia essa occasionale o abituale - ben può essere giuridicamente qualificata come l'assunzione, dietro corrispettivo, di un obbligo di fare[11].

Potrebbe al riguardo essere obiettato che tale 'obbligazione di fare' discenda, nel caso di chi esercita attività di meretricio, da un negozio giuridico nullo per illiceità della causa, essendo quest'ultima contraria al buon costume (artt. 1418 e 1343 c.c.). Ne deriverebbe l'inidoneità in assoluto dell'obbligazione a

produrre effetti giuridici e conseguentemente la non sottoponibilità a prelievo fiscale del relativo corrispettivo.

A ben guardare però l'obiezione perde di rilievo ove si ponga mente a talune considerazioni.

Innanzitutto, come si è già avuto modo di evidenziare, l'obbligo di ciascuno di concorrere alle spese pubbliche attraverso il prelievo fiscale sui propri guadagni non può subire deroghe, pena la violazione del principio di cui all'art. 3 Cost. Una violazione che porterebbe al paradosso per il quale va assoggettato ad imposizione fiscale il corrispettivo di un'obbligazione relativa ad un negozio con causa conforme al buon costume, mentre ove l'obbligazione dovesse discendere da negozio avente causa contraria al buon costume il suo corrispettivo andrebbe esente da imposizione, con la conseguenza che il beneficiario della ricchezza si sottrarrebbe all'obbligo di cui al comma 1 dell'art. 53 Cost.. Ragionando in questi termini, si finirebbe inevitabilmente per dar luogo ad una zona franca del tutto ingiustificata.

In secondo luogo, la sottoponibilità a prelievo fiscale del corrispettivo dell'obbligazione che discenda da un negozio - in ipotesi anche viziato da nullità - non può propriamente essere qualificata come un effetto giuridico del negozio stesso, quanto piuttosto una delle conseguenze dell'assoggettamento del negozio ai principi dell'ordinamento giuridico.

Del resto, sotto altro punto di vista, se al fine di ammettere la tassabilità dei proventi illeciti si è sostenuto da una parte della dottrina - al di là del disposto di cui all'art. 14, comma 4, della legge n. 537 del 1993 - che presupposto dell'imposizione è il solo possesso di un reddito indipendentemente dalla sua provenienza, a maggior ragione tale considerazione dovrebbe acquistare rilievo con riferimento a quei proventi che derivano da una attività che non costituisce illecito civile, penale o amministrativo.

Infine, si può dar atto di come il codice civile del 1942, pur sancendo espressamente col combinato disposto degli artt. 1418 e 1343 la nullità del contratto con causa illecita perché contraria a buon costume, non sia rimasto del tutto indifferente ad una situazione di tal fatta. Né è prova l'art. 2035 c.c., laddove è stabilito che 'Chi ha eseguito una prestazione per uno scopo che, anche da parte sua, costituisca offesa al buon costume non può ripetere quanto ha pagato'.

Si potrebbe dire in buona sostanza che il negozio giuridico con causa illecita in quanto contraria a buon costume, sebbene non assistito da alcuna meritevolezza sociale - tanto che l'ordinamento colpisce il negozio stesso con la più grave delle sanzioni in tema di produzione di effetti giuridici - non rimane tuttavia totalmente indifferente per lo stesso ordinamento, il quale vi aggancia talune conseguenze che possono ritenersi poste a tutela di principi generali.

Nella direzione della sottoponibilità ad imposizione fiscale dei proventi derivanti da attività di prostituzione si muove la citata pronuncia dei giudici fiorentini del 2007, nell'affermare che l'art. 67, comma 1, lett. l), T.U.I.R. sembra rispondere proprio all'esigenza, avvertita dal legislatore, di ricondurre a tassazione tutte quelle espressioni economiche, connesse all'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere, idonee a concorrere alla spesa pubblica, in attuazione del disposto di cui all'art. 53 della Costituzione. Non essendo ammissibile che determinati soggetti possano eludere il dovere di contribuire al sostenimento dei costi dei servizi collettivi, di cui essi stessi beneficiano.

La sentenza della Commissione fiorentina, qualificando l'attività di prostituzione al pari di un qualsiasi servizio reso a fronte di una retribuzione, conclude nel senso di sottoporre a tassazione i guadagni derivanti dall'esercizio di tale attività, inquadrandoli fra i redditi diversi previsti dalla lett. l), comma 1, dell'art. 67 T.U.I.R.

Argomentazione nella sostanza condivisibile, a meno che non si vogliano frustrare i richiamati principi costituzionali.

Non si può tuttavia far a meno di osservare come la sentenza non si sia preoccupata di giustificare in maniera approfondita le affermazioni sostenute, soprattutto sul piano più strettamente civilistico.

Essa richiama inoltre, a fondamento della propria prospettazione, la sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee del 20 novembre 2001 resa nella causa n. C-268/99. Sennonché, a ben vedere, tale richiamo risulta per certi aspetti improprio, finendo per far discendere sic et simpliciter dalla pronuncia della Corte la rilevanza fiscale dell'attività di prostituzione.

Invero, con tale pronuncia la Corte di Giustizia è intervenuta su una questione non fiscale: quella relativa alla concedibilità o meno del permesso di soggiorno per motivi di lavoro a cittadine polacche e ceche che svolgevano attività di prostituzione in un Paese (Olanda) membro della Comunità. La Corte ha ritenuto che - sulla base degli accordi di associazione stipulati dalla Comunità europea con la Polonia e la Repubblica Ceca (che all'epoca dei fatti non erano Stati membri della Comunità) - l'attività di prostituzione rientri nelle attività economiche svolte in qualità di lavoratore autonomo previste da tali accordi, qualora sia dimostrato che è svolta dal prestatore del servizio senza alcun vincolo di subordinazione per quanto riguarda la scelta di tale attività, le condizioni di lavoro e retributive, sotto la propria responsabilità, e a fronte di una retribuzione che gli sia pagata integralmente e direttamente.

Nel quadro così delineato dalla giurisprudenza di merito si è inserita la pronuncia della Commissione Tributaria Provinciale di Roma, la quale segue pedissequamente la linea tracciata dal giudice tributario fiorentino senza apportare elementi di novità al dibattito sul tema. Pertanto, i medesimi rilievi sollevati nei confronti della pronuncia dei giudici di Firenze possono essere mossi rispetto alla sentenza romana.

Tirando le fila del discorso fin qui condotto, deve prendersi atto - al di là degli argomenti espressi in questa sede - di come la questione circa la tassabilità dei proventi derivanti da attività di meretricio sia lontana - in assenza di un auspicabile intervento del legislatore - dall'essere risolta in modo soddisfacente. Tuttavia dietro i problemi aperti e gli scontri giurisprudenziali si intravede l'evoluzione ermeneutica del principio consacrato nell'art. 53 Cost. e delle sue diverse applicazioni.

Giuseppe Cirnigliaro

[1] Nulla quaestio invece con riferimento alla sottoponibilità a tassazione dei proventi derivanti dall'attività di induzione e/o sfruttamento della prostituzione. Trattandosi infatti di attività penalmente illecite (art. 3,

legge n. 75 del 1958, c.d. legge Merlin, che ha sostituito le disposizioni contenute negli articoli da 531 a 536 del c.p.), la tassabilità dei relativi guadagni non è posta in dubbio alla luce di quanto dispone l'art. 14, comma 4, legge n. 537 del 1993, come fra l'altro da ultimo arricchito dall'interpretazione autentica fornita dall'art. 36, comma 34 bis, D.L. n. 223 del 2006, convertito con modificazioni dalla legge n. 248 del 2006., [2] Il termine 'abituale' è invero da intendere al riguardo nel significato che assume nel linguaggio comune, piuttosto che in quello specificamente giuridico-tributario di continuità e sistematicità di comportamenti caratterizzati da professionalità tecnica, a sua volta supportata da un approntamento di mezzi correlati e coerenti con l'esercizio dell'attività professionale. In questo senso intesa infatti l'abitudine è ciò che caratterizza, insieme al requisito della professionalità, l'attività produttiva di redditi di lavoro autonomo (vedi anche nota 11).

[3] L'art. 53, comma 2, Cost., in accoglimento dell'idea - sviluppatasi in Europa già tra la fine dell'800 e l'inizio del '900 - per la quale compito dello Stato è non soltanto quello di garantire i meccanismi di formazione della ricchezza, ma anche quello di assicurarne una più equa distribuzione, afferma esplicitamente che il sistema tributario è informato a criteri di progressività.

[4] Sia nella sua accezione formale di cui al primo comma, che in quella sostanziale di cui al secondo.

Con riferimento alla prima, escludendo la sottoponibilità a tassazione dei proventi derivanti da attività di

prostituzione, si finirebbe con l'operare in modo arbitrario ed in contrasto con il raggiungimento dei fini determinati nella stessa Costituzione una discriminazione tra soggetti dell'ordinamento che vengono a trovarsi nella uguale situazione di titolari di ricchezza. Una discriminazione che non riuscirebbe a trovare giustificazione neppure sulla base di motivi logici e razionali.

Inteso nella seconda accezione, il principio di uguaglianza viene in rilievo, relativamente alla questione che ci occupa, con specifico riferimento a quella parte del secondo comma dell'art. 3 Cost. in cui si sancisce l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese 'in un regime di effettiva libertà ed uguaglianza, di modo che le discriminazioni fra i cittadini si operino non a causa delle loro condizioni economiche e sociali bensì soltanto per le loro capacità naturali' (le parole tra virgolette sono di Temistocle Martines, Diritto Costituzionale, Giuffrè Editore - Milano 2007).

[5] La controversia portata all'attenzione dei giudici di Piazza Cavour riguardava più specificamente la possibilità o meno di riconoscere il risarcimento del danno subito da una donna che, a seguito di un incidente stradale, sosteneva di essere stata dapprima impedita e successivamente limitata nello svolgimento della sua normale attività di prostituzione.

[6] Il riferimento è all'art. 4 del D.L. n. 857 del 1976 - convertito, con modificazioni, dalla l. n. 39 del 1977 - prima della sua abrogazione ad opera dell'art. 354, comma 1, del D. Lgs. n. 209 del 2005.

[7] Va peraltro opportunamente messo in evidenza che in sede di appello la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia ha ritenuto di non condividere il principio consacrato dai giudici di prime cure.

[8] Ciò che muta è la misura di tale obbligo in relazione alla capacità contributiva del soggetto.

[9] Interpretando diversamente l'art. 6, comma 1, T.U.I.R. si giungerebbe alla inaccettabile conclusione per la quale il legislatore del 1986, nell'individuare e classificare i redditi di ciascun soggetto ed i relativi regimi giuridici di determinazione dell'imponibile, avrebbe - in aperta violazione dell'obbligo contributivo di cui all'art. 53 Cost. e dei principi di uguaglianza e di solidarietà di cui agli artt. 3 e 2 Cost. - accettato che la ricchezza prodotta da taluni soggetti non concorresse al sostenimento delle spese pubbliche, andando esente da imposizione.

[10] Nella consapevolezza della natura non tassativa dell'elencazione contenuta nell'art. 67 T.U.I.R., il legislatore ha inserito nella seconda parte della lett. l) del primo comma dell'articolo ora richiamato una previsione dal contenuto piuttosto ampio, proprio al fine di attirare ad imposizione fattispecie reddituali che altrimenti vi sfuggirebbero.

[11] Più problematico risulterebbe l'inquadramento dei proventi derivanti da una abituale attività di meretricio tra quelli di lavoro autonomo, in quanto sarebbe difficilmente ravvisabile nello svolgimento di tale attività il requisito della professionalità e, se si vuole, quello della organizzazione di mezzi, così come intesi dal legislatore italiano e precisati dalla giurisprudenza e dalla dottrina.

In particolare, con riferimento al primo requisito, esso è da intendere come appartenenza del soggetto ad un determinato status corrispondente all'attività esercitata. Tale status deriva dalla capacità del professionista - vale a dire dall'impiego coordinato delle proprie facoltà mentali, attitudini e spirito di iniziativa - e, oltre a riferirsi a chi esercita attività d'impresa, tende a ricollegarsi all'iscrizione del soggetto stesso in albi professionali ovvero al possesso di un titolo abilitante. In questa prospettiva, appare chiara la forzatura cui si andrebbe incontro nell'indicare l'attività di meretricio come professionale.

Con riguardo poi al requisito della organizzazione di mezzi, esso andrebbe più propriamente inteso come impiego di mezzi organizzati - ossia di un complesso di fattori che si aggiunge all'apporto personale del soggetto - non bastando ad integrarlo la semplice circostanza che il soggetto svolga l'attività in casa propria con l'utilizzo dei normali arredi e di beni strumentali di uso comune senza investimento di capitali.

Altrettanto problematica, sulla base delle considerazioni che precedono, si presenterebbe la possibilità di giustificare l'inquadramento dei guadagni derivanti dallo svolgimento di una occasionale attività di prostituzione nell'ambito della categoria dei redditi diversi sulla base del disposto di cui alla prima parte della lett. l) del primo comma dell'art. 67 T.U.I.R. (redditi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente). Ciò in quanto - anche a voler tacere quanto rilevato nella nota 2 relativamente al significato da attribuire all'aggettivo 'abituale' - l'esercizio non abituale di una attività di lavoro autonomo presupporrebbe pur sempre la ricorrenza degli altri requisiti che caratterizzano l'attività stessa, in primo luogo quello della professionalità.

<https://www.diritto.it/reditus-meretricii-taxandi-sunt-un-altro-passo-nella-giusta-direzione/>