

ISSN 1127-8579

Pubblicato dal 17/03/2011

All'indirizzo <http://www.diritto.it/docs/31336-fisco-a-luci-rosse>

Autore: Palana Maurizio

Fisco a luci rosse

La tassazione dei proventi da prostituzione

Fisco a luci rosse

La tassazione dei proventi da prostituzione

Maurizio Palana

Sommario: 1. L'attenzione al fenomeno; 2. Quadro normativo: aspetto civile; 3. Quadro normativo: aspetto penale; 4. Quadro normativo: aspetto fiscale; 5. Prostituzione e "tassazione dei proventi da illecito"; 6. Quadro economico: riflessioni intorno al gettito.

1. L'attenzione al fenomeno

Il contesto in cui collocare un'analisi degli interventi impositivi sui proventi derivanti dall'esercizio della prostituzione è inevitabilmente complesso, riguardando un fenomeno la cui origine è notoriamente riconducibile alla "notte dei tempi" e la cui considerazione sociale spazia, storicamente, dall'oscuro ma assai diffuso carattere "religioso" riscontrabile nell'antichità, alla criminalizzazione più o meno moralistica dell'epoca moderna, sino alla cd. *integrazione civile* più o meno efficace ed estesa tipica della condizione contemporanea⁽¹⁾.

La prostituzione, nell'espressione che si ritiene più antica, fu prevalentemente "sacra"⁽²⁾. Dalle primitive aggregazioni umane alle antiche società da cui ha origine la civiltà (Sumeri, Babilonesi, Fenici, Greci, Indiani) è stato coltivato per le prostitute un ruolo sacrale, seppure quasi sempre in forma misterica. L'istituzionalizzazione del ruolo scaturente da tale concezione farà assumere alle prostitute un rilievo sociale non indifferente. Le *etère* dell'antica Grecia erano considerate "compagne" tanto colte, raffinate e ricche⁽³⁾ da meritare, come la bellissima **Frine**⁽⁴⁾, la considerazione di un *Prassitele* (che ne fece la sua amante e modella preferita) e la difesa appassionata da parte del grande oratore *Iperide* (anch'egli suo amante) che ne garantì, con un *coup de théâtre* leggendario⁽⁵⁾, l'assoluzione dall'accusa di empietà mossale davanti all'Areopago; oppure come **Aspasia di Mileto**, compagna di *Pericle*, uno dei padri della

¹ Per un inquadramento storico cfr. Henriques Fernando, *Storia generale della prostituzione. Vol.1: Società primitive, mondo classico e orientale. Vol. 2: Il Medioevo e l'età moderna*, Sugar, 1965-1966; Braun Lasse, *Lo scialle giallo. Storia della prostituzione dalle origini a oggi*, Edizioni Clandestine, 2004.

² Cfr. Sergio Ribichini, *Al servizio di Astarte. Ierodulia e prostituzione sacra nei culti fenici e punici*, in II Congresso Internacional del Mundo Púnico, in interclassica.um.es; Anna Randò, *La prostituzione sacra nell'antichità. Santuari di Afrodite in Grecia e Magna Grecia. Corinto, Erice, Locri Epizefirii*, Universitalia, 2009; Lawrence M.F. Sudbury, *Ishtar e la prostituzione sacra a Babilonia*, in www.lawrence.altervista.org.

³ Luciano di Samosata (II sec d.C.) così descrive un'etèra: "Prima di tutto è curata ed elegante. E' allegra con tutti, ma non ride fragorosamente ... Sorride in maniera ammaliatrice, poi tratta gli uomini con abilità, senza ingannare quelli che le fanno visita o che la portano a casa loro, né si offre senza essere sollecitata. Nei banchetti a cui viene portata fa attenzione a non ubriacarsi... E a non buttarsi sul cibo in modo indecente. Parla solo se necessario, non ride dei commensali, guarda solo colui che l'ha pagata. Per questo la desiderano tutti. Quando è il momento di andare a letto con lei non si mostra né troppo disponibile, né indifferente, cerca solo di rendersi gradevole al suo amante e di conquistarlo".

⁴ Frine (Phryne) fu probabilmente la "prostituta di lusso" più famosa dell'antica Grecia. Il suo vero nome era Mnesarete: era considerata bellissima anche a motivo di una particolare carnagione giallastra, che le valse il nomignolo di Frine (rospetto). Nata a Thespieae, in Beozia (360 a.C.), era andata a vivere ad Atene. Le fonti storiche tramandano che Frine era una donna ricchissima, tanto che si offrì di ricostruire con i suoi soldi le mura di Tebe (che erano state distrutte da Alessandro Magno nel 336 a.C), a condizione che su quelle mura fosse stato scritto: "distrutte da Alessandro, restaurate da Frine, la cortigiana". Le autorità di Tebe però rifiutarono l'offerta.

democrazia ateniese, che riuscì ad inserirsi nella società che contava grazie alle sue doti di sapienza e di astuzia e, dopo molti anni di convivenza, riuscì a farsi sposare dal generale ateniese, con il quale ebbe un figlio.

Nell'antica Roma, si sa, tutto si razionalizza e si colloca su concreti livelli di considerazione civile. E', dunque, a Roma che si appresta un'organica regolamentazione *ex lege* anche della prostituzione; si individuano "luoghi deputati" al suo esercizio, i *lupanara*, che dovevano essere aperti solo di sera e collocati solo fuori città. Le prostitute dovevano essere registrate e non potevano mantenere il nome di famiglia. Inoltre, dovevano farsi riconoscere indossando una veste speciale e rinunciare alle bende che le "matrone oneste" mettevano sui capelli. Il fenomeno si andò sempre più espandendo e ci fu chi prese la palla al balzo per rimpinguare le casse dello stato. *Caligola* introdusse, appunto, una tassa per chi praticava questa professione. Qualcosa di "obbligatoriamente rispettabile" - se non proprio più di "sacro" - permarrà giusto nei capricci dei potenti: **Valeria Messalina**, moglie dell'imperatore *Claudio*, secondo *Giovenale* frequentava i *postribula* dove, travestita e sotto falso nome (*Lycisca*), si concedeva gratuitamente per pura lascivia⁽⁶⁾.

In epoche successive - tra alto e basso medioevo - la percezione imposta dal potere politico-religioso finirà per condizionare pesantemente lo sviluppo del fenomeno e, soprattutto, marcherà decisamente i tratti del suo "apprezzamento sociale" nelle epoche immediatamente successive.

Prima provvidero i Padri della chiesa a fare giustizia delle "pratiche sacrali". *"Da Sant'Agostino a Tommaso d'Aquino sarà tutta una serie di invettive che bollano la prostituzione tra gli atti più immondi, sino a paragonarla alle fogne del palazzo (...). Con il pio Carlo Magno si passa dalle parole ai fatti. L'imperatore, constatando che molti ginecei dei centri feudali erano ricettacoli di prostitute e che la stessa reggia di Aquisgrana ne era infestata, emana nell' 809 il capitulare De disciplina palazii aquisgraniensis per effetto del quale le indesiderate ospiti vengono condotte nella pubblica piazza e fustigate. I Carolingi aggravarono via via le pene passando al taglio delle orecchie, al marchio col ferro rovente, all'immersione nell'acqua gelida". Tutto ciò fintanto che, in una seconda fase, "(...) il mercato del sesso entra nel mondo del mercato del lavoro. Enrico II a Londra nel 1161, Filippo Augusto in Francia agli inizi del XIII sec. riscoprono il Ditterio, istituito a suo tempo da Solone (un vero e proprio ente di stato le cui entrate venivano versate nelle casse dell'erario), e inaugurarono i postriboli. In tutta Europa si diffonderà un'ondata di legalizzazione postribolare connessa alle crescenti esigenze di autofinanziamento degli stati"*⁽⁷⁾.

In età moderna, i tratti delineati nel passato verranno sostanzialmente mantenuti benché "sistematizzati" in un contesto progressivamente connotato dall' "offerta mercantile", esaltazione del preteso "tratto naturale" del fenomeno⁽⁸⁾. Il processo non è tuttavia immediatamente lineare: tra il '400 e il

⁵ Iperide escogitò un colpo di scena: strappò il mantello di dosso dalla sua assistita e mostrò a tutti la sua bellezza, cosicché i giudici si convinsero ad assolverla (secondo altri fu lei stessa a togliersi gli indumenti).

⁶ Nel coinvolgimento di illustri matrone romane in "scandali erotici" non sembra tuttavia estranea la sopravvivenza della prostituzione sacra nella Roma antica. Cfr. il celebre saggio di Pierre Klossowski, *Le dame romane*, Adelphi, 1973.

⁷ Cfr. *La prostituzione in una società alienata*, in www.tmcrow.org.

⁸ In tal modo verrà accolta e ulteriormente valorizzata la razionalizzazione operata in epoca romana. Il termine "*prostituire*" deriva, infatti, dal latino *pro-stituere*: "porre davanti", "offrire", "esporre", e significa "vendere ciò che

‘700 la considerazione del fenomeno oscilla pesantemente fra la denuncia di pericolosità sociale – enfatizzata dall’allarme suscitato dal rischio sanitario drammaticamente percepito nella dimensione epidemica della sifilide – e l’“induzione alla devianza”, che si pretendeva caratterizzasse il comportamento della prostituta. Tale tratto verrà razionalmente inquadrato quando, nell’800, il rischio sanitario si ammantava della consapevolezza di “male minore” rispetto ad uno sfruttamento “sociale” antropologicamente giustificato. “*In un momento in cui scemava la minaccia sanitaria per le migliorate condizioni igieniche e per i progressi della scienza medica, interveniva Cesare Lombroso che, insieme a Guglielmo Ferrero, dava alle stampe nel 1893 “La donna delinquente, la prostituta e la donna normale” dove confermava le sue teorie antropologiche e puntualizzava che « (...) la regressione naturale delle donne è la prostituzione e non la criminalità, la donna primitiva essendo una prostituta più che una criminale »*”(9).

Fra la preoccupazione di scongiurare un ritorno alla degenerazione epidemica e la “consapevolezza scientifica” del radicamento del fenomeno in una “naturale regressione mercantile delle donne”, nel XIX secolo le nazioni europee daranno corso a tutta una legislazione di controllo della prostituzione.

In Italia l’esercizio legalizzato della prostituzione viene regolamentato il 15 febbraio 1860, con la “trasformazione” in legge (*Regolamento del servizio di sorveglianza sulla prostituzione*) di un decreto, emanato nel 1859 da Cavour per favorire l’esercito francese che appoggiava i piemontesi contro l’Austria. Con esso si autorizzava l’apertura di case controllate dallo Stato per l’esercizio della prostituzione in Lombardia. Nascono le così dette “case di tolleranza”, perché appunto “tollerate dallo Stato”, volgarmente chiamate “casini o bordelli”. Ne esistono di tre categorie: prima, seconda e terza. La legge fissava le tariffe, dalle 5 lire per le case di lusso alle 2 lire per quelle popolari, e altre norme come la necessità di una licenza per aprire una casa e di pagare le tasse per i tenutari, controlli medici da effettuare sulle prostitute per contenere le malattie veneree. Tranne una marginale ripresa della *querelle* su una chiusura di queste case, riproposta da Turati nel 1919, per il resto non si registrarono variazioni di merito nella legislazione sulla prostituzione, se non una disposizione di Mussolini degli anni ‘30 che imponeva ai tenutari di isolare le case con muri detti “del pudore” alti almeno dieci metri. Le case di tolleranze proliferarono per tutto il paese. Solo a Napoli, ad es., fino al 1958, anno della chiusura, erano circa 900.

2. Quadro normativo: aspetto civile

Il fenomeno della prostituzione nel nostro paese è ancora oggi disciplinato, principalmente, dalla *Legge 20 febbraio 1958, n. 75*⁽¹⁰⁾. Si tratta della cd. “Legge Merlin”, dal nome dell’anziana senatrice socialista e cattolica proponente.

non è ammesso dai valori morali perché strettamente legato alla libertà e alla dignità umana”. La prostituzione è insomma la vendita del corpo per un corrispettivo in denaro, lo scambio di sesso e soldi.

⁹ Michele Strazza, La legge e l’alcova: la prostituzione nella legislazione italiana tra ‘800 e ‘900, in www.storiain.net. Tale impianto ha ampiamente condizionato l’evoluzione normativa; cfr. sul punto Maria Cristina Acri, *La donna prostituta tra devianza e pericolosità*, in [L’altro diritto](#).

¹⁰ *Abolizione della regolamentazione della prostituzione e lotta contro lo sfruttamento della prostituzione altrui*, in G.U. n. 55 del 4 marzo 1958.

Giunta all'approvazione dopo lunghi dibattiti in sede parlamentare - con un iter legislativo durato circa dieci anni (a partire dalla presentazione in Senato del relativo disegno il 6-8-1948) e fatta oggetto di accese discussioni nella società del tempo⁽¹¹⁾ - questa legge nella sostanza *vieta l'esercizio delle case di prostituzione*, disponendo la chiusura di quelle esistenti entro sei mesi dall'a sua entrata in vigore.

Sulla base dei principi affermati dalla norma, veniva decisa *l'abolizione della regolamentazione della prostituzione*, come sino ad allora organizzata in Italia; conseguentemente, veniva sancita la soppressione delle case di tolleranza⁽¹²⁾ e, contestualmente, avviata la lotta contro lo sfruttamento della prostituzione altrui. Il risultato immediatamente più concreto fu che la *prostituzione, quale attività individuale e personale volta a fornire prestazioni sessuali dietro pagamento diventava legale*, mentre non la si poteva organizzare ed esercitare "al chiuso".

Anche se tale lettura della norma può apparire troppo semplicistica, al punto di non dar conto degli orientamenti a produrre esiti di assistenza e recupero sociale delle ex prostitute, indubbiamente contenuti nella legge e inizialmente praticati e in parte realizzati⁽¹³⁾, è innegabile che la Legge 75 soffre dell'inefficienza strutturale del modello di "continuità nel tempo del fenomeno", da essa adottato per l'inquadramento della materia regolamentata⁽¹⁴⁾. Un modello che mal si concilia, ad esempio, con l'evoluzione delle dinamiche di sfruttamento poste in essere dalla criminalità organizzata, oppure coi mutamenti rappresentati dalla vertiginosa crescita dei flussi migratori dai paesi del terzo mondo dopo i primi anni ottanta⁽¹⁵⁾.

Un modello che risulta, infine, un "paradigma perdente" rispetto alla maggiore efficacia di quelli maggiormente adottate da vari stati per regolare il fenomeno. (Tab. 1)

Tab. 1 - Modelli di regolamentazione della prostituzione nei principali paesi europei

Paese	Regolamentazione civile	Profilo fiscale
Olanda	la prostituzione è legale dal 1815: è	vengono pagate le tasse sui

¹¹ Una ricostruzione attenta e "curiosa" del contesto economico, politico e sociale in cui matura l'elaborazione e l'approvazione della "Legge 75" si ritrova in Sandro Bellassai, *La legge del desiderio. Il progetto Merlin e l'Italia degli anni cinquanta*, Carocci, 2006.

¹² Sette mesi dopo la pubblicazione della legge sulla *Gazzetta Ufficiale*, vennero chiuse oltre 560 case di tolleranza e molte di queste furono riconvertite in luoghi di patronato per l'accoglienza delle ex prostitute.

¹³ L'effetto principale delle previsioni normative di recupero e reinserimento delle ex prostitute contenute nella Legge 75, sarà quello di un lento ma progressivo sviluppo di Enti, Associazioni assistenziali, prevalentemente privati e su base volontaria ma destinatari di contribuzioni pubbliche, nati per iniziativa di parlamentari di diversi schieramenti o, più spesso, di circuiti culturali e religiosi cattolici, allo scopo di realizzare le provvidenze assistenziali previste nella legge Merlin, per quelle donne che, uscite dalla prostituzione, tentavano un reinserimento nella società.

¹⁴ Sull'evoluzione di tali modelli, cfr. Daniela Danna, *Cattivi costumi. Le politiche sulla prostituzione nell'Unione Europea negli anni Novanta*, Quaderni del Dipartimento di Sociologia e Ricerca Sociale - Università degli Studi di Trento, Quaderno n. 25 e della stessa autrice: *Visioni e politiche sulla prostituzione*, Working Papers n. 10/2004 del Dipartimento di studi sociali e politici dell'Università degli studi di Milano; Andrea Di Nicola, *La prostituzione nell'Unione Europea tra politiche e tratta degli esseri umani*, Milano, 2006.

¹⁵ Un'indagine conoscitiva della *Commissione Affari Sociali della Camera*, svolta nel 1999 (*Indagine conoscitiva su aspetti sociali e sanitari della prostituzione*) calcolava in **25mila** le prostitute straniere; il 65% di loro lavorava in strada, il 29% in alberghi o locali, mentre il 6% riceveva i propri clienti in casa. Secondo questa fonte, le **aree di provenienza** erano essenzialmente tre: **Nigeria** (59% delle donne), **Albania** (14%) ed **ex-Jugoslavia** (10%). Questa graduatoria potrebbe però essere ormai obsoleta: negli **ultimi 2-3 anni**, infatti, secondo gli operatori del settore, è cresciuta di molto la componente di donne provenienti dall'**Est Europa**, che vanno a sostituire soprattutto le ragazze albanesi. Le «tariffe» richieste, infine, sempre secondo questa indagine, si differenziavano in base alla nazionalità delle prostitute e al tipo di prestazione, e variavano dai 15 ai 100 euro.

	sufficiente aver raggiunto la maggiore età per poter esercitare la prostituzione, considerata una professione come ogni altra. Di recente (dall'ottobre 2000) sono diventati legali anche i bordelli. Sono anche disponibili undici zone "speciali", dove le professioniste del sesso lavorano all'aperto; guai, però, a lavorare fuori da queste zone: la polizia potrebbe anche arrestarle.	proventi dell'attività pari al 19% degli introiti (è possibile ottenere l'emissione di fattura su richiesta); le prostitute sono considerate lavoratrici a tutti gli effetti, con diritti e doveri scaturenti da tale condizione; non sono soggette a controlli sanitari per non violarne la privacy
Belgio	la prostituzione è legale fin dal 1948 ma può essere perseguita se turba l'ordine pubblico. Le case chiuse sono proibite così come lo sfruttamento, il favoreggiamento e l'adescamento, ma la prostituzione è tollerata in club, bar, vetrine sulla strada. Non sono perseguibili le prostitute né i clienti	le prostitute debbono essere in regola con il fisco come delle lavoratrici autonome e possono godere anche di assistenza sociale
Austria	la prostituzione è consentita nelle case chiuse ed è obbligatoria una registrazione di esercizio. All'aperto è tollerata in alcune aree urbane ed extra-urbane.	le prostitute pagano un forfait del 20% tra tasse e contributi
Germania	la prostituzione è regolamentata da una recente Legge che la legalizza equiparandola ad una normale attività che consente l'apertura di case d'appuntamento. La Legge legalizza l'attività di circa 400.000 lavoratrici del sesso, assegnando alle prostitute tutte le garanzie assicurative in materia di malattia, disoccupazione e pensione. Il favoreggiamento non è punibile (sempre che non vi sia sfruttamento) e l'attività dei bordelli è considerata lecita. Le prostitute sono considerate lavoratrici a tutti gli effetti, che possono esercitare in proprio o come dipendenti. Non sono soggette a controlli sanitari per non violarne la privacy	le prostitute regolari pagano al fisco il 30% dei guadagni e quindi possono godere dei servizi sociali (sussidio di disoccupazione, tredicesima, assegni familiari, assistenza sanitaria, pensione)

Tab. 1 - Modelli di regolamentazione della prostituzione nei principali paesi europei (segue)

Paese	Regolamentazione	Profilo fiscale
Grecia	chi esercita la prostituzione ha l'obbligo di iscriversi in appositi registri e deve sottoporsi periodicamente a visite mediche che autorizzano a svolgere il lavoro; dal 1999 sono attive anche le case di tolleranza	le "case chiuse" sono autorizzate con obbligo per le prostitute di registrazione e di puntuali controlli sanitari; le prostitute che lavorano in proprio sono tenute al pagamento delle tasse
Inghilterra	la prostituzione non è reato ma lo sono invece il favoreggiamento, lo sfruttamento, la pubblicità e l'adescamento in luoghi pubblici. Il	la giurisprudenza che si è occupata del problema, ha ritenuto la prostituzione tassabile in quanto attività economica, pur

	lavoro si svolge prevalentemente in locali e abitazioni private, ma anche in strada	sussistendo dubbi se considerarla attività d'impresa o di lavoro autonomo
Spagna	le case chiuse sono illegali dal 1956 ma, di fatto, si sono trasformate in "club". Dal 1995 la legge non vieta la prostituzione ma punisce chi ricatta e sfrutta le prostitute; diverse autonomie regionali fanno passi verso una regolamentazione della prostituzione al chiuso	sono i locali in cui si esercita, non le prostitute, a pagare le tasse; i 1.800 «puti-club» pagano imposte ai comuni e allo stato
Svizzera	la prostituzione è legale. Nel Cantone Ticino viene anche esercitata all'interno di bar-alberghi. Una recente legge (però rimasta inapplicata) ha anche introdotto la patente per affittacamere e la registrazione delle prostitute	nel <i>Canton Ticino</i> la prostituzione è un'attività a fini di lucro come tante: è necessario registrarsi all'ufficio di polizia che, a sua volta, informerà l'ufficio del fisco e il medico cantonale; tale schedatura consente di beneficiare della consulenza medica gratuita
Slovenia	la nuova legislazione del 2003 ha il fine di eliminare la reclusione a cui erano sottoposte le meretrici nel vecchio regime (secondo il quale la prostituzione era proibita) e di aumentare le pene per gli sfruttatori. Lo Stato non proibisce la prostituzione "indoor" né quella "outdoor", mentre lo sfruttamento viene punito	chi si prostituisce (donna o uomo) ha lo status di imprenditore autonomo e paga le tasse
Francia	le case di tolleranza sono state chiuse nel 1946 con la Legge Marthe Richard che non considera reato la prostituzione sulle strade. La prostituzione all'aperto (per strada) è concessa ma il meretricio viene definito come un'attività che viola la tranquillità e l'ordine pubblico: per questo si prevedono sanzioni contro l'adescamento ed i clienti. E' punito il favoreggiamento. Mentre la prostituzione non è proibita (la prostituzione outdoor è tollerata), è esplicitamente proibita l'esistenza di case di tolleranza	è prevista la tassazione in capo chi esercita la prostituzione in quanto esercizio di un'attività economica
Irlanda	la prostituzione è reato . Non esistono case chiuse e sono previste ammende ed arresto per le prostitute ed i clienti	
Svezia	la prostituzione può essere esercitata ma sono previste ammende e pene per i clienti, per chi sfrutta e per chi affitta locali. Secondo una legge in vigore dal gennaio 1999 i clienti, se colti in flagrante, rischiano da sei mesi a un anno di carcere. Non sono punibili le prostitute ma è sanzionato	è l'unico paese in cui l'autorità politica ha espressamente definito "immorale" l'idea che lo stato possa lucrare sulla prostituzione tramite l'imposizione dei proventi dell'attività

	l'adescamento, sia se compiuto da chi vuole vendere la prestazione sessuale sia se compiuto da chi la vuole comprare	
--	--	--

I criteri d'inquadramento che si possono ritrarre dalle impostazioni socio-culturali adottate consentono di definire almeno **tre modelli**, che a loro volta si possono considerare *standard* riconosciuti e utilizzati nella legislazione internazionale, e cioè:

- a. **modello abolizionista**: che si riferisce alla legge e non all'attività di prostituzione, intende abolire quelle norme che impediscono o regolano troppo strettamente l'attività di prostituzione, nella sua forma libera e autodeterminata; questo modello è seguito dalla gran parte dei Paesi dell'Europa occidentale⁽¹⁶⁾;
- b. **modello proibizionista**: il proibizionismo, viceversa, si riferisce all'attività della prostituzione e non alla legge e intende proibire, con misure drastiche e coerenti, il mercato della prostituzione anche nella sua forma libera e autodeterminata, punendone tutti i responsabili, e fra questi i clienti che, ovviamente, giocano un ruolo essenziale; questo modello è seguito dalla gran parte dei Paesi dell'Est Europa⁽¹⁷⁾;
- c. **modello regolamentarista**: modello "intermedio" di definizione dello *status* giuridico della prostituzione – per altro adottato da una ridotta minoranza di paesi⁽¹⁸⁾ – che segue la via della rigorosa regolamentazione sulla base di norme pubblicistiche; questo modello (anche se non si tratta di una sua caratteristica esclusiva) spesso include la schedatura, *l'imposizione fiscale* e restrizioni, più o meno ampie, nell'esercizio dell'attività.

Ora, senza nulla togliere allo spessore civile e politico dell'intuizione alla base dell'impegno della senatrice Merlin⁽¹⁹⁾, va notato che la visione culturale che emerge dall'impianto normativo della legge che porta il suo nome è radicata in un contesto civile intriso di una *pietas* "trasversale", tipica dell'epoca dell'emanazione della legge: un sentire che si collocava fra l'emergente laicismo, compiaciuto della dismissione di ogni pratica pubblica di mortificazione della "donna in via di emancipazione" e l'etica cattolica, ispiratrice della missione di recupero morale e sociale della "donna vittima". Ovvio che, in tale contesto, non si punisce né prostituta né cliente ma solo chi favorisce o sfrutta la prostituzione, reato peraltro difficile da provare al di là dell'evidenza della flagranza.

¹⁶ In atto: Andorra, Armenia, Belgio, Bulgaria, Danimarca, Estonia, Finlandia, Francia, Irlanda, Liechtenstein, Lussemburgo, Malta, Monaco, Polonia, Portogallo, Regno Unito, Repubblica Ceca, San Marino, Slovacchia, Spagna.

¹⁷ In atto, riguarda: Albania, Azerbaigian, Bielorussia, Bosnia-Erzegovina, Croazia, Georgia, Kazakistan, Lituania, Macedonia, Moldavia, Montenegro, Romania, Russia, Serbia, Slovenia, Ucraina.

¹⁸ In atto: Paesi Bassi, Germania, Austria, Svizzera, Grecia, Ungheria e Lettonia.

¹⁹ L'iniziativa della Merlin non fu un episodio isolato ma parte di un impegno che raccolse concreti elementi di indagine sociale, coinvolgendo autorevoli intellettuali dell'epoca, come, ad es., nel caso della collaborazione con la giornalista Carla Voltolina (Carla Barberis, secondo la scelta di utilizzare prevalentemente il nome della madre per distinguere decisamente la sua presenza sociale e politica da quella ritenuta forse un pò troppo ingombrante del marito: Sandro Pertini). Dalla loro collaborazione nacque la pubblicazione, nel 1955, di un libro intitolato "*Lettere dalle case chiuse*", nel quale – attraverso la prosa ingenua e spesso sgrammaticata delle lettere indirizzate alla Merlin dalle donne che operavano nelle case – il fenomeno emergeva in tutta la sua pienezza.

L'impianto normativo così caratterizzato elude, infine, la responsabilità civile e politica di *definire esplicitamente la prostituzione*, non come un'attività intrinsecamente criminosa ma neppure come una delle tante relazioni volontarie che hanno luogo all'interno della società⁽²⁰⁾.

In base a tali considerazioni si può ragionevolmente sostenere che il "modello italiano" risulta un sottosistema ibrido che **non sembra rientrare pienamente in alcuno dei modelli adottati in altre legislazioni** ⁽²¹⁾. (Tab. 2)

Tab. 2 – Utilizzazione dei modelli in materia di prostituzione – 25 Stati membri UE

Modello	Prostituzione <i>Outdoor</i>	Prostituzione <i>Indoor</i>	Stati membri	%della diffusione fra stati membri
Abolizionismo	Non proibita	Non proibita	Polonia, Rep. Ceca, Portogallo, Slovacchia, Slovenia, Spagna	24%
Neo-abolizionismo	Non proibita	Non proibita (proibita nella case di tolleranza)	Belgio, Cipro, Danimarca, Estonia, Finlandia, Francia, Italia, Lussemburgo	32%
Proibizionismo	Proibita	Proibita	Irlanda, Lituania, Malta, Svezia	16%
Regolamentaris mo	Regolamenta ta	Regolamentata	Austria, Germania, Grecia, Lettonia, Paesi Bassi, Regno Unito, Ungheria	28%

Fonte: Transcrime (Università di Trento / Università cattolica di Roma)

3. Quadro normativo: aspetto penale

L'aspetto sanzionatorio contenuto nella Legge 75 comprende la repressione dell'organizzazione, dell'induzione e dello sfruttamento della prostituzione ed è rimasto sostanzialmente inalterato sino ad oggi, fatta eccezione per la riallocazione a livello codicistico, o in apposito *corpus* di norme speciali, di disposizioni riconducibili alla necessità di accordare la repressione dello sfruttamento della **prostituzione minorile**⁽²²⁾ alle convenzioni internazionali

²⁰ Per un'analisi delle differenti caratterizzazioni sociologiche dei modelli cfr. Maria Rosaria Marella, *Bocca di rosa, Roxanne e le altre. Considerazioni in tema di sesso, mercato e autonomia privata*, in *Pólemos*, vol. 2, pagg. 35-72.

²¹ L'inquadramento della situazione italiana in un *modello abolizionista* è, in realtà, soltanto apparente, mancando nella Legge 75 un preciso orientamento in ordine alle modalità di "autodeterminazione" dello svolgimento dell'attività.

²² L'Asia si trova al primo posto per quanto riguarda lo sfruttamento minorile della prostituzione. Bangladesh, Cambogia, India, Indonesia, Nepal e Pakistan sono i Paesi dove la prostituzione minorile è molto alta. In Thailandia i minori sfruttati sono tra i 200mila e gli 800mila. Anche in Sudamerica si raggiungono livelli spaventosi. Se ne stimano 500mila in Brasile, 500mila in Perù, 35mila nella Repubblica Dominicana e 40mila in Venezuela. Il business sfiora i 5 miliardi di dollari l'anno. Spostandoci in Africa, solo in Kenya sono 15mila i bambini costretti a prostituirsi. Negli Stati Uniti, 300mila. In Italia circa 2.000 bambine sono coinvolte nel mercato del sesso e già dall'età di 7 anni vengono avviate alla prostituzione. La legge italiana punisce gli abusi sui bambini anche se commessi all'estero. Nel 2003 le Nazioni Unite hanno calcolato che 1,2 milioni di minorenni nel mondo erano vittime della tratta con una concentrazione notevole in Europa dove il fenomeno sembrerebbe raddoppiato negli ultimi anni. Secondo dati elaborati dall'UNICEF,

sottoscritte dal nostro paese⁽²³⁾, o di introdurre nell'ordinamento una **disciplina organica sull'immigrazione e sulla condizione dello straniero** di cui al Testo Unico del 1998⁽²⁴⁾ o, ancora, di adottare **norme contro lo sfruttamento della prostituzione, della pornografia, del turismo sessuale in danno di minori**, quali nuove forme di riduzione in schiavitù (Legge 3 agosto 1998 n. 269 - cd. legge antipedofilia).

Seppure si tratta di un contesto normativo di riferimento indispensabile, va riconosciuto che esso non brilla per chiarezza: “(...) *norme interne si affiancano a norme internazionali, leggi penali si incrociano con leggi amministrative, norme del Codice Penale vanno lette insieme a disposizioni di legge che regolano settori specifici*”⁽²⁵⁾.

Per quel che riguarda il Codice Penale, l'approccio in esso definito reca un compendio di regole per la repressione dei delitti di sfruttamento della prostituzione storicamente ancora più inadeguato della stessa Legge 75. Nel Codice penale la disciplina di riferimento è quella dei **delitti contro la schiavitù**, collocata nell'ambito del Capo che tutela la personalità individuale, intesa come espressione della libertà individuale. Gli articoli sono quelli che vanno dal 600 al 604 e che prevedono: “riduzione in schiavitù o condizione analoga”, “tratta e commercio di schiavi”, “alienazione e acquisto di schiavi”⁽²⁶⁾, tutte norme inadeguate a cogliere i rapidi mutamenti dei fenomeni di sfruttamento, tanto da essere rimaste per molto tempo inattuato⁽²⁷⁾. Neppure va sottaciuto l'accavallarsi di disposizioni sulla costrizione a fornire prestazioni sessuali o la commissione di atti diretti allo sfruttamento della prostituzione, contenute nei commi 1 e 2 dell'articolo 600 C.p., con quelle sull'induzione, il favoreggiamento e lo sfruttamento, di cui alle norme incriminatrici dettate negli artt. 3 e 4 delle Legge 75. In conclusione, l'interprete deve destreggiarsi fra figure criminose non facilmente distinguibili fra loro ed eventuali ipotesi di concorso di fattispecie

ogni anno nel mondo 1 milione di donne è oggetto di sfruttamento sessuale e il 35 per cento di loro sono minorenni.

²³ Nella versione originaria, la Legge 75 puniva l'induzione alla prostituzione di “una donna di età maggiore” (articolo 3, numero 5). Tuttavia, il numero 2) dell'articolo 4 della stessa legge prevedeva un'aggravante nel caso che il fatto costituente reato fosse commesso “ai danni di persona minore di anni 18”. Tale aggravante è stata successivamente espunta dalla legge 75, per effetto delle modifiche apportate dall'art. 18, della Legge 3 agosto 1998, n. 269, a motivo della più organica regolamentazione dell'induzione alla cd. *prostituzione minorile* e del relativo favoreggiamento o sfruttamento, recata dall'articolo 600bis del codice penale. Conseguenza più rilevante di tale intervento legislativo è che la minore età è ora considerato *elemento costitutivo delle fattispecie delittuose* la dove, nella disciplina precedente, era una *mera circostanza aggravante*. Diverso è anche l'oggetto giuridico (bene protetto) poiché la prostituzione è combattuta come fenomeno che incide sul *libero sviluppo fisico e psichico del minore* e non come elemento di turbamento del buon costume e della moralità pubblica, tant'è che le relative norme incriminatrici sono state inserite nel Capo dei *delitti contro la libertà individuale*, a dimostrare che il legislatore configura lo sfruttamento dei minori, per finalità di prostituzione e pornografia, come nuova forma di “schiavitù”. Cfr. Margareth Helfer, *Sulla repressione della prostituzione e pornografia minorile: una ricerca comparatistica*, Padova, 2007; Vincenzo Musacchio, *Sul concetto di prostituzione nella nuova normativa penale contro lo sfruttamento sessuale dei minori in Italia*, in www.unifr.ch.

²⁴ Decreto Legislativo 25 luglio 1998, n. 286 - Testo unico delle disposizioni concernenti la disciplina dell'immigrazione e norme sulla condizione dello straniero.

²⁵ Maria Virgilio, *Legge e diritti*, in A. Signorelli e M. Treppete (a cura di), *Servizi in vetrina. Manuale per gli interventi nel mondo della prostituzione migrante*, Trieste, 2001, pag. 33.

²⁶ id, pp. 34-37.

²⁷ Partendo dalla riscrittura dell'art. 600, operata dal legislatore con la Legge 11/8/2003 n. 228, la Cassazione ha ritenuto che “la riduzione o il mantenimento nello stato di soggezione ha luogo quando la condotta è attuata mediante violenza, minaccia, inganno abuso di autorità o approfittamento di una situazione di inferiorità fisica o psichica o di una situazione di necessità, o mediante la promessa o la dazione di somme di denaro o di altri vantaggi a chi ha autorità sulla persona” (Cass. , Sezione Terza Penale, sentenza n.3368/2005).

crimine al verificarsi dei presupposti e delle condizioni previste dall'ordinamento in via generale⁽²⁸⁾.

Tenendo per riferimento immediatamente più utile allo sviluppo del tema, l'impianto normativo dell'articolo 3 della Legge n. 75 del 1958, vediamo che in esso vengono puniti (con pesanti sanzioni - fino a 6 anni di carcere - e forti multe) tutti coloro che:

- reclutino una persona al fine di farle esercitare la prostituzione, o ne agevolino a tal fine la prostituzione (n. 4);
- inducano alla prostituzione una donna di età maggiore, o compiano atti di lenocinio (n. 5);
- compiano attività di organizzazione della prostituzione, o di reclutamento delle prostitute, anche attraverso la tratta delle donne (nn. 6 e 7);
- favoriscano o sfruttino la prostituzione altrui (n. 8).

L'estremo rigore di tali prescrizioni ricade su ogni forma di organizzazione, "autoorganizzazione" o gestione "cooperativistica" dell'attività⁽²⁹⁾, sia limitando, ad esempio in ambito "condominiale", il diritto d'uso in caso di locazione o l'abuso del diritto di proprietà⁽³⁰⁾ sia sanzionando ogni possibile modalità di favoreggiamento nell'ambito dei pubblici esercizi, col divieto tassativo di consentire o tollerare *abitualmente*, all'interno degli stessi, la presenza di una o più persone che "si danno alla prostituzione"⁽³¹⁾.

Di pari rigore, in particolare sotto il profilo di una lettura in chiave di "risorsa lavorativa" del fenomeno, risulta l'apposizione di divieti all'indirizzo delle pubbliche autorità per cui *"le autorità di pubblica sicurezza, le autorità sanitarie e qualsiasi altra autorità amministrativa non possono procedere ad alcuna forma diretta od indiretta di registrazione, neanche mediante rilascio di tessere sanitarie, di donne che esercitano o siano sospettate di esercitare la prostituzione, né obbligarle a presentarsi periodicamente ai loro uffici. È del pari vietato di munire dette donne di documenti speciali"* (articolo 7).

Secondo il commento di autorevole dottrina, lo spirito dell'intera normativa è, infine, *"(...) quello di considerare come offesa al minimo etico non la prostituzione come tale ma quella determinata organizzazione dell'esercizio della prostituzione secondo la quale le prestazioni sessuali sono costantemente poste a disposizione di chiunque voglia accedere al locale a ciò destinato con una struttura, anche se rudimentale, purché idonea allo scopo (...); non si è voluto quindi impedire la prostituzione ma solo la sua forma organizzata che rappresenta un esempio di obiettiva, profonda e degradante immoralità"*⁽³²⁾.

²⁸ Ad esempio: secondo l'interpretazione della Suprema Corte (Cass. penale, sezione III, sentenza 5 maggio 2008, n. 17844) la fattispecie incriminatrice prevista e punita all'art. 600 bis c.p. (Prostituzione minorile), rappresenta un'ipotesi speciale ed aggravata del reato di induzione, favoreggiamento o sfruttamento della prostituzione di cui all'art. 3 della legge n.75/1958, allorché il fatto venga commesso ai danni di una persona minore. Inoltre, la Corte ha rilevato che la legge 3 agosto 1998, n. 269, nel sanzionare più gravemente il reato della prostituzione minorile, ha spostato la fattispecie incriminatrice dell'art. 4, comma 1, n. 2, legge n. 75 del 1958 al nuovo art. 600 bis c.p. (*continuum* normativo).

²⁹ Cassazione penale, Sez. III - Sentenza n. 33850 del 28/6 - 18/9/2001.

³⁰ Cassazione, Sentenza n. 12424 del 26 marzo 2007.

³¹ Cassazione penale, Sez. III, Sentenza n. 26925 del 05/05/2004.

³² Giuseppe La Cute - Voce: *Prostituzione*, in *Enciclopedia del Diritto*, Vol. XXXVII, Milano, 1989, p. 462.

Questo impianto attualmente cristallizza, sia nella giurisprudenza di merito sia nell'interpretazione della Cassazione, l'assunto secondo cui l'esercizio dell'attività da parte di chi si prostituisce, oltre che la "mera fruizione" della prostituzione, è priva di rilevanza penale. Per contro, almeno nell'interpretazione dottrinale più rigida, l'induzione e il favoreggiamento hanno natura di reato *eventualmente* abituale, se non addirittura *istantaneo*, talché basterebbe anche un solo episodio per integrarlo⁽³³⁾.

A margine del panorama sin qui tracciato, va dato conto della recente tendenza ad apprestare *interventi repressivi di carattere amministrativo*, affidati a iniziative dei singoli Comuni e demandati all'autorità di polizia locale. Si tratta, di regola, di divieti apposti tramite *ordinanze sindacali di sicurezza urbana* assistiti da sanzioni pecuniarie, anche particolarmente elevate, legittimati dalle prerogative attribuite ai Sindaci dal *D.L.vo 18 agosto 2000, n. 267* (TUEL-Testo Unico Enti Locali) in tema di ordine e sicurezza pubblica, e del *Decreto del Ministero dell'Interno del 5 agosto 2008*, che attribuisce al Sindaco il potere di intervenire per prevenire e contrastare comportamenti quali la prostituzione su strada. Si tratta di soluzioni comunque estemporanee, spesso di carattere "esemplare" e, in definitiva, riconducibili a divieti di circolazione e di sosta di autoveicoli nelle pubbliche vie e in aree pubbliche nelle quali è uso ritrovare soggetti dediti alla prostituzione e a concordare prestazioni sessuali⁽³⁴⁾.

4. Quadro normativo: aspetto fiscale

Stando ai modelli delle politiche sulla prostituzione ai quali ci siamo sin qui riferiti, l'opzione che vede tale pratica come una "attività produttiva" al pari di altre ispira, altresì, "(...) *la necessità di un riconoscimento sociale, espresso usando la categoria di lavoro. Il neo-regolamentarismo, che strettamente consegue da questa visione, accetta le norme che devono regolamentare il commercio del sesso come un mestiere tra i tanti*"⁽³⁵⁾. In questa visione trova "naturale" collocazione il *prelievo fiscale*, quale forma tipica di finanziamento della spesa pubblica a carico di un *reddito* derivante da un'attività lecita svolta sulla scorta di una "volontà indipendente", immune, cioè, da ogni forma di coartazione riconducibile alla condotta di soggetti terzi. Un diverso aspetto, deducibile da tutt'altra *ratio* che non quella dell'integrazione sociale⁽³⁶⁾, è invece la possibilità di rifarsi agli schemi giuridici della cd. "tassazione dei proventi da illecito". Fattispecie dall'efficacia a lungo dibattuta nell'ambito del nostro ordinamento tributario, contestata e/o contrastata nell'applicazione anche da autorevole, ancorché ormai superata, giurisprudenza della Cassazione, in atto è disciplinata dal *comma 4 dell'articolo 14 della Legge 24 dicembre 1993, n. 537*⁽³⁷⁾.

³³ Margareth Helfer, *Sulla repressione della prostituzione e pornografia minorile...*, op. cit. pag. 79.

³⁴ Cfr. Sergio Bedessi, Enrico Desii, *Le ordinanze in materia di sicurezza urbana*, Maggioli, 2010.

³⁵ Daniela Danna, *Visioni e politiche sulla prostituzione*, op. cit., pagg. 3-4.

³⁶ Impropriamente ricondotta ad ascendenze di *Common Law* dove, fra *norma generale antielusione* e tassazione generalizzata di proventi comunque realizzati, l'istituto assicura nei fatti l'ablazione, sociale prima che economica, dei frutti di ogni *conspiracy*, la tassazione dei proventi illeciti introdotta nel nostro ordinamento ha assunto piuttosto il carattere di un possibile "deterrente", la cui efficacia rimane per altro tutta da verificare, alla corruzione e alla criminalità organizzata.

³⁷ Si veda inoltre l' "interpretazione autentica" recata dall'articolo 36, comma 34-*bis*, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito in Legge 4 agosto 2006 n. 248. Un'attenta disamina dell'intervento legislativo, della giurisprudenza e della dottrina sull'argomento, in Paolo Celentano, *La tassazione dei proventi illeciti*, in Riv. pen. econ., 1994, pag. 274 e ss.

Argomentando con sistematicità riconducibile a tale “bipartizione”, il primo livello di considerazioni di merito vuol riguardare la tassabilità, nel nostro ordinamento positivo, dei proventi da “prostituzione indipendente”.

Qui va subito premesso che la linearità del dettato normativo in materia fiscale, ha subito per un certo tempo l'*impasse* derivante dall'assimilazione della fattispecie in esame a quella della tassazione di “proventi da illecito”, scontando tutte le perplessità in un primo tempo frapposte alla legittimità in radice di tale ipotesi. Ora, per quanto debolissimo possa risultare tale inquadramento sul piano normativo, è verosimile che esso sia stato alimentato da una lettura “contrattualistica” del rapporto sotteso alla prestazione sessuale dietro compenso, ritenuto un contratto illecito (per illiceità della causa e per contrarietà alle regole del buon costume) ai sensi dell'articolo 1418 C.C. e come tale nullo. L'illiceità si sostanzierebbe, nello scopo, quale “offesa al buon costume” e, quanto alla volontà, per contrarietà al divieto posto dall'articolo 5 del C.C.. Tale inquadramento ha mantenuto una qualche consistenza sino ad una recente sentenza della Cassazione, “risolutiva” soprattutto per la statuizione che non vi è dubbio alcuno che anche i proventi da prostituzione “(...) *debbano essere sottoposti a tassazione, dal momento che, pur essendo una attività discutibile sul piano morale, non può essere certamente ritenuta illecita*”⁽³⁸⁾.

Invero, considerando la portata delle disposizioni contenute nel Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR) e nella normativa in materia di IVA⁽³⁹⁾, **la tassazione in via ordinaria** dei proventi derivanti dall'attività di “prostituzione indipendente” non può suscitare perplessità di sorta. A prescindere dall'introduzione della disposizione del 1993, l'imponibilità si può infatti riferire a principi generali comunque insiti nell'ordinamento tributario. Sul punto la stessa *Amministrazione finanziaria*, a commento della normativa recata dalle Legge 537/'93, ricollegava l'applicazione del principio impositivo generale al “(...) *'possessione' di redditi rientranti nelle categorie indicate nell'articolo 6 del testo unico*“, qualificando il possesso appunto come “(...) *disponibilità materiale e di fatto a prescindere dalla qualificazione lecita o illecita dell'attività posta in essere*”⁽⁴⁰⁾.

Quanto, poi, ad un inquadramento sistematico sotto il profilo qualitativo, un orientamento per molti versi determinante si rinviene nella giurisprudenza della *Corte di giustizia europea*. La Corte comunitaria, con una pronuncia del 2001, ha, fra l'altro, ritenuto che “*la prostituzione costituisce una prestazione di servizi retribuita*” che rientra nella nozione di “*attività economica*” (paragrafo 49). Il meretricio viene, inoltre, più precisamente meglio definito come un'attività “(...) *tramite la quale il prestatore soddisfa, a titolo oneroso, una domanda del beneficiario senza produrre o trasferire beni materiali*” (paragrafo 48). In più, in maniera chiara e lineare, la Corte di giustizia ha riconosciuto che “(...) *la prostituzione rientra nelle attività economiche svolte in qualità di lavoratore autonomo, qualora sia dimostrato che è svolta dal prestatore senza alcun vincolo di subordinazione per quanto riguarda la scelta di tale attività, le condizioni di*

³⁸ Cassazione, Sentenza n. 20528 del 1° ottobre 2010.

³⁹ Cfr. Paolo Celentano, *La tassazione dei proventi illeciti*, in QUADERNI del Consiglio Superiore della Magistratura - *Nuove Forme di prevenzione della criminalità organizzata: gli strumenti di aggressione dei profitti di reato e le misure di prevenzione*, Frascati, 18-20 dicembre 1997 - 12-14 febbraio 1998, pag. 331 e ss.; Saverio Capolupo, *La tassazione dei proventi illeciti ai fini Iva*, in il fisco n. 16/2007 fasc. n. 1 5797.

⁴⁰ Min. Finanze - Dip. Entrate, Aff. Giuridici, Serv. III - Circolare n. 150 del 10/08/1994, Parte n. 1.

lavoro e retributive, sotto la propria responsabilità ed a fronte di una retribuzione che gli sia pagata integralmente e direttamente. Spetta al giudice nazionale accertare in ciascun caso, alla luce degli elementi di prova che gli sono forniti, se ricorrono tali presupposti”⁽⁴¹⁾.

Inquadramento, quello fornito della Corte europea, che può ritenersi più soddisfacente di quello a volte utilizzato in sede di accertamento dagli uffici tributari, quando hanno considerato i redditi in questione riconducibili a quelli indicati dall'articolo 67, comma 1, lettera l), del Tuir (articolo 81 nella precedente formulazione), quindi quali “redditi diversi”. Questi ultimi, infatti, soggiacciono a criteri di determinazione dettati in ragione dell’eterogeneità delle fonti di produzione, con ciò pervenendosi ad un “netto imponibile” non del tutto in linea con le modalità sostanziali di produzione dei proventi in questione. Un inquadramento dubbio in tale categoria potrebbe altresì scontare l’eccezione – per altro riconducibile ad un vizio di motivazione – dell’errata inclusione delle prestazioni in questione negli “obblighi di fare, non fare o permettere” o nel “lavoro autonomo occasionale”, senza argomentare su quanto premesso nel comma 1 dell’articolo 67.

Ai sensi dell’articolo 54 del TUIR, modificato dal D.L. 223/06, il reddito di lavoro autonomo in questione, sarà determinato secondo il **principio di cassa**, cioè quale **differenza tra i compensi percepiti**, sia in denaro che in natura, nel periodo di imposta e l’ammontare delle **spese sostenute** nello stesso periodo nell’esercizio dell’arte o della professione.

Né, per il resto, all’origine di tali proventi potrebbe configurarsi, anche astrattamente, un “rapporto di lavoro” nella forma - alternativa a quello autonomo - della prestazione “alle dipendenze” di un datore di lavoro terzo, e neppure tali proventi potrebbero ritenersi il risultato di una “attività organizzata in forma di impresa”, tutte fattispecie che sconterebbero l’illiceità dell’organizzazione, dello sfruttamento e dell’induzione sancita dalla Legge 75, rientrando, qui sì, nella disciplina del *comma 4 dell’articolo 14 della Legge 24 dicembre 1993, n. 537*. I redditi in questione non paiono classificabili, per altri versi, in nessuna delle restanti categorie contemplate nell’articolo 6 del TUIR⁽⁴²⁾.

Fatta eccezione per il caso della dichiarazione di redditi derivanti da prostituzione in sede di *adempimento spontaneo*⁽⁴³⁾, e salva ovviamente la competenza del fisco a procedere ad accertamento ai sensi del DPR 29 settembre 1973, n. 600, sotto l’aspetto della determinazione del reddito emerge una criticità cui vale la pena di far cenno, anche a completamento della disamina fin qui condotta, e cioè: il fatto che, pur nel caso dell’inquadramento dei redditi in questione fra quelli di *lavoro autonomo*, sussiste – già in linea di principio⁽⁴⁴⁾ -

⁴¹ Corte di Giustizia CEE - Causa n. C-268/99, sentenza del 20 novembre 2001.

⁴² Ex articolo 6 del TUIR, i singoli redditi sono classificati nelle seguenti categorie: a) redditi fondiari; b) redditi di capitale; c) redditi di lavoro dipendente; d) redditi di lavoro autonomo; e) redditi d’impresa; f) redditi diversi.

⁴³ Superfluo sottolineare che, in tal caso, non sussiste *strutturalmente* alcuna riserva di rischio di autodenuncia del dichiarante quale “autore di reato”, rispetto al principio del “*nemo tenetur se detegere*” riconducibile al rispetto del dettato costituzionale impeditivo di autodenuncia di condotte penalmente illecite. (articolo 24 della Costituzione).

⁴⁴ In concreto, gli studi di settore si applicano a chi esercita prevalentemente una attività per le quali sono stati approvati gli studi e sono altresì previste cause di inapplicabilità o di esclusione.

una seria riserva sull'applicabilità degli **studi di settore** di cui all'art. 62-bis, D.L. n. 331/93, convertito dalla Legge n. 427/93⁽⁴⁵⁾.

A tal proposito, è noto che le elaborazioni tecniche alla base degli studi di settore, quale strumento che consente di valutare la capacità delle imprese e dei professionisti di produrre ricavi o conseguire compensi, in relazione alla struttura organizzativa adottata e all'ambiente economico in cui operano, sono una combinazione di tecniche di analisi microeconomica, di economia aziendale e di analisi statistica, attraverso cui si elaborano i dati contabili e strutturali dichiarati dai contribuenti. L'impianto metodologico così definito prevede una fase di costruzione e una di applicazione degli studi⁽⁴⁶⁾.

Ora, se tale impianto metodologico - al di là delle asperità insite nei tecnicismi suoi propri - di norma non comporta, *pur nel rispetto della privacy*⁽⁴⁷⁾, difficoltà di principio per la raccolta, la selezione e l'elaborazione dei dati riferibili alle categorie dei contribuenti destinatari degli studi, per quanto riguarda invece l'ambito che qui interessa, rileva il ferreo divieto, di cui si è già fatto cenno, contenuto nell'articolo 7 della Legge 75. La norma proibisce, infatti, non solo alle *autorità di pubblica sicurezza e sanitarie* ma a *qualsiasi altra autorità amministrativa di procedere ad alcuna forma diretta od indiretta di registrazione, neanche mediante rilascio di tessere sanitarie, di donne che esercitano o siano sospettate di esercitare la prostituzione*". La *ratio* della norma è quella di impedire - in attuazione del principio fondamentale di non criminalizzazione - qualsiasi rilevazione che, se pur con finalità di tutela specifica, possa condurre all'identificazione di *una determinata categoria di persone*, per ciò escludendo, dal novero delle attività delle autorità amministrative tutto quello che comporta una *distinzione della prostituta in quanto tale dagli altri membri della società civile*⁽⁴⁸⁾.

L'inapplicabilità degli studi di settore discenderebbe, pertanto, *de jure condito* dal *divieto* di "tracciare", sotto il profilo economico, organizzativo e territoriale, un'attività il cui esercizio soggettivo non può essere sistematicamente rilevato mentre una sua "organizzazione strutturata" è espressamente punita.

In quanto fonte di reddito di lavoro autonomo, all'attività di "prostituzione indipendente" *dichiarata* pare invece applicabile, sussistendone i presupposti di legge, l'opzione per il **regime fiscale semplificato per i contribuenti minimi**, previsto dall'art. 1, commi da 96 a 117, della Legge. 24 dicembre 2007, n. 244

⁴⁵ Meno rilevante appare il cd. accertamento "in base ai parametri", introdotto dalla Legge n. 549 del 28 dicembre 1995, art. 3, commi da 181 a 189 (sostitutivo di quello operato mediante "applicazione dei coefficienti presuntivi di ricavi e compensi"). Esso, infatti, ha trovato applicazione, in via esclusiva, dal 1995 al 1997. I parametri, infatti, sono stati introdotti nel nostro ordinamento, inizialmente, con riguardo al solo periodo d'imposta 1995. A seguito della proroga al 31 dicembre 1998 del termine per l'approvazione e la pubblicazione degli studi di settore, il legislatore tributario, con il comma 125 dell'art. 3 della L. 662/1996, ne ha confermato l'efficacia anche per le due successive annualità per colmare il vuoto normativo che si era determinato a causa della mancata predisposizione degli studi di settore entro il termine stabilito dall'art. 62-bis del D.L. 331/1993.

⁴⁶ Una dettagliata disamina tecnica è proposta sul sito web della SOSE - Società per gli Studi di Settore (www.sose.it).

⁴⁷ Secondo il *Garante per la protezione dei dati personali* nel rapporto fra l'amministrazione finanziaria e la società concessionaria per l'elaborazione degli studi "(...) possono essere messe a disposizione della concessionaria esclusivamente i dati, le notizie e le informazioni che l'Amministrazione e gli altri soggetti menzionati raccolgono e detengono in base ad altre specifiche disposizioni contenute in leggi o regolamenti. In altre parole, le disposizioni contenute nei commi 2 e 3 dell'articolo 3 della convenzione non autorizzano la raccolta di dati ed informazioni ulteriori e diverse da quelle disciplinate dalle specifiche normative di settore" (Cfr. *Garante per la protezione dei dati personali, Parere - 14 marzo 2001*, in *Bollettino* del n. 18/marzo 2001, pag. 39).

⁴⁸ Cfr. Maria Virgilio, *Prostituzione e traffico di esseri umani tra legge e diritto giurisprudenziale*, in AA.VV., *Associazione On the Road (a cura di), Prostituzione e tratta. Manuale di intervento sociale*, Milano, 2002.

(Legge finanziaria 2008)⁽⁴⁹⁾, che comporterebbe l'applicazione, sul reddito "netto" imponibile⁽⁵⁰⁾, di un'aliquota del 20% *sostitutiva* di I.R.P.E.F., Addizionale regionale I.R.P.E.F., Addizionale comunale I.R.P.E.F., I.V.A. ed I.R.A.P.⁽⁵¹⁾. Ai soggetti nei confronti dei quali è applicabile tale regime, non si applicano *comunque* gli studi di settore⁽⁵²⁾.

5. Prostituzione e "tassazione dei proventi da illecito"

Le cause e le dinamiche alla base dell'attività di prostituzione, esaminate al secondo livello di approfondimento rispetto a quello sin qui tracciato, cioè quello più strettamente connesso all' "industria del crimine"⁽⁵³⁾, rivelano meccanismi di *induzione violenta e sfruttamento sistematico* da parte di singoli o di organizzazioni criminali, verosimilmente molto estese e socialmente dirompenti. Qui la prostituzione si discosta, sino a divergere, dalla "questione di lavoro" e di *sex workers*, concetti, questi, non a caso maturati in America negli anni '70 nei movimenti per i diritti civili, nel tentativo di fuoriuscire *consapevolmente* dalla connotazione spregiativa di *sex crime* attribuita al "mestiere di prostituta"⁽⁵⁴⁾.

Già a partire dalla *Convenzione per la soppressione del traffico di persone e lo sfruttamento della prostituzione altrui*, adottata dalle Nazioni Unite nel 1949, risulta evidente che il *consenso* e, più in particolare, la consapevolezza in favore di una prestazione di servizi sessuali remunerati tra persone maggiorenni consenzienti, rappresenta il discrimine alla base della distinzione della "prostituzione indipendente" da ogni forma di sfruttamento cui il traffico di esseri umani può dar luogo. "*L'irrelevanza del consenso della vittima solo in caso sia stato ottenuto con la coercizione o altro mezzo improprio è fondamento della distinzione tra prostituzione "volontaria" e prostituzione "forzata" e permette di identificare la tratta nelle condizioni di coercizione, abuso, privazione delle capacità di controllo delle proprie decisioni delle vittime prostitute, piuttosto che nel tipo di servizi prestati*"⁽⁵⁵⁾.

Rimanendo fuori dal consenso, i fatti strumentali a "traffici" previsti come illeciti dal Codice Penale, dalla Legge 75 (*sfruttamento della prostituzione*,

⁴⁹ Cfr. le Circolari dall'*Agenzia delle entrate* n. 73/E del 21 dicembre 2007 e 13/E del 26 febbraio 2008.

⁵⁰ A parte la condizione di ammissibilità al regime in base a un volume compensi non superiore a 30.000 euro, resta fermo che il reddito viene determinato con le normali regole previste dall'articolo 54 del TUIR, quindi come differenza fra incassi e pagamenti (regime di cassa) e la rilevazione di eventuali plusvalenze.

⁵¹ Quanto all'assoggettamento all'IRAP, tale ipotesi potrebbe per altro essere esclusa *comunque* (cioè anche nel caso dell'applicazione del regime ordinario di tassazione) alla luce di consolidato orientamento giurisprudenziale (Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con quattro sentenze depositate in data 26 maggio 2009, nn. da 12108 a 12111 e, più in generale, con l'ordinanza n. 15249/2010), orientamento recepito anche dall'*Agenzia delle entrate* (in particolare: Circolare 28 maggio 2010 n. 28, § 4.), *attesa l'oggettiva assenza di una significativa autonoma organizzazione*. Secondo la Cassazione, infatti, "(...) l'espressione "autonomamente organizzata" assunto dalla legge quale connotato indefettibile dell'attività abituale tassabile, è da interpretare necessariamente in senso oggettivo, non solo perché l'elemento dell'autonomia, se inteso in senso soggettivo, si risolve in una mera tautologia, (...) ma soprattutto perché è l'unica interpretazione "costituzionalmente orientata", quindi obbligatoria per l'interprete (...), essendo stato implicitamente evidenziato dal giudice delle leggi (...) che, se la norma fosse stata accolta nel senso di ritenere applicabile l'imposta anche nel caso d'inesistenza del suddetto elemento oggettivo, risulterebbero violati i principi di eguaglianza e di capacità contributiva, garantiti appunto dall'equiparazione dell'attività professionale a quella imprenditoriale sul filo dell'autonomia organizzazione, connaturata a quest'ultima e soggetta ad accertamento nella prima". (Cassazione, Sez. tributaria civile - Sentenza n. 3674 del 16 febbraio 2007).

⁵² Lo stesso vale, in tal caso, per i 'parametri' di cui alla Legge n. 549/95.

⁵³ Cfr. § 2.

⁵⁴ "Sex-worker - commentava la giornalista e scrittrice Roberta Tatafiore - è un termine recente, sta ad indicare due cose: uno, la desessuazione del mestiere, il mestiere non è più solo declinabile al femminile, però vuol dire anche togliere al termine prostituta, bagascia, mignotta ecc. una connotazione in qualche modo negativa. Sex-worker è l'entrata a pieno titolo della tematica della prostituzione come una questione di lavoro, di "sesso al lavoro".

⁵⁵ Mariagrazia Rossilli, *Le nuove schiave del XXI secolo*, in Storia delle Donne, 5/2009.

soprattutto minorile, della pedopornografia e di altre pratiche in danno di minori, quali nuove forme di riduzione in schiavitù) e da altre leggi speciali (traffici gestiti dalle organizzazioni criminali nell'ambito del sistema migratorio irregolare), costituiscono, del pari, fattispecie reddituali in linea di principio rilevanti ai sensi dell'articolo 14 della Legge 24 dicembre 1993, n. 537.

Pure in questo caso, non va trascurato che il contesto in cui si muove lo sfruttamento del sesso a pagamento è particolarmente complesso, almeno quanto articolati e non sempre facilmente distinguibili sono gli illeciti caratteristici.

Variegata, infine, risulta l'applicazione del dettato normativo praticata, vale a dire come le leggi vengono interpretate dalla dottrina e, soprattutto, dai giudici. Inutile, poi, sottolineare che la normativa di riferimento rinvia a “(...) un panorama composito ed eterogeneo” e dove “(...) diversi sono i delitti contestabili, (...) per beni tutelati e per obbiettivi di politica criminale (ai fini delle norme del Codice penale finisce per essere indifferente se l'ingresso nello Stato sia legale o illegale; anche la Legge Merlin prescinde dalla legalità o meno dell'ingresso, mentre questo aspetto diventa centrale nella legge contro l'immigrazione)”⁵⁶.

Per miglior comprensione, può essere utile richiamare il “sistema repressivo” delle varie forme di sfruttamento in questione, evidenziando le fattispecie *tendenzialmente produttive di arricchimento economico per gli “attori del crimine”*, si da poter rintracciare una relazione significativa con la Legge n. 537/1993 (Tab. 3).

Tab. 3 – Relazione fra repressione delle forme di sfruttamento della prostituzione e Legge 537/1993

Normativa	Disposizioni	Relazione
Codice Penale	Art. 600 - Riduzione in schiavitù	<i>flussi monetari > organizzazione, sfruttamento della prostituzione</i> <i>flussi monetari > sfruttamento della prostituzione</i>
	Art. 600-bis Prostituzi one minorile	<i>flussi monetari > organizzazione</i> <i>flussi monetari > organizzazione</i>
	Art. 600-ter Pornograf ia minorile	
	Art. 600-quinquies. Iniziative	<i>flussi monetari > organizzazione, sfruttamento della prostituzione</i>

⁵⁶ Maria Virgilio, *Legge e diritti*, op. cit., pag. 44.

	<p>turistiche volte allo sfruttamento della prostituzione minorile</p> <p>Art. 601 Tratta e commercio di schiavi</p> <p>Art. 602 Alienazione e acquisto di schiavi</p>	<p><i>flussi monetari</i> > organizzazione, sfruttamento della prostituzione</p>
<p>“Legge Merlin” sulla prostituzione (Legge 20.2.1958, n. 75)</p>	<p>Art. 3, n. 4) reclutare una persona al fine di farle esercitare la prostituzione, o ne agevolino a tal fine la prostituzione</p> <p>Art. 3, n. 5) indurre alla prostituzione una donna di età maggiore, o compiano atti di lenocinio</p> <p>Art. 3, n. 6 e 7) organizzare la prostituzione, o reclutare prostitute, anche attraverso la tratta delle donne</p>	<p><i>flussi monetari</i> > organizzazione, sfruttamento della prostituzione</p> <p><i>flussi monetari</i> > sfruttamento della prostituzione</p> <p><i>flussi monetari</i> > organizzazione, sfruttamento della prostituzione</p> <p><i>flussi monetari</i> > sfruttamento della prostituzione</p>

	Art. 3, n. 8) favorire o sfruttare la prostituzione altrui	
Legge contro la pedofilia (Legge 3 agosto 1998, n. 269)	Artt. da 1 a 16	rinvio alle disposizioni del Codice Penale
Testo Unico sull'immigrazione (D.Lgs. 25.7.1998, n. 286)	Art. 4, comma 3	rinvio alle disposizioni del Codice Penale

Premessa questa “articolazione” di massima, in punto di principio il rapporto fra l'impianto repressivo delle forme di sfruttamento riconducibile alla normativa richiamata e il sistema impositivo *nel suo complesso* ⁽⁵⁷⁾, è chiarito da una recente sentenza della Cassazione che, ricollegando l'*articolo 14 della Legge n. 537/1993 all'attività illecita di sfruttamento della prostituzione*, adduce l'ulteriore conseguenza che, al superamento delle soglie di punibilità penale previste dal *D.Lgs. n. 74/2000, chi al fine di evadere le imposte sui redditi non dichiara i proventi derivanti dall'attività illecita*, risponde anche del *reato di cui all'articolo. 5*” dello stesso decreto (omessa dichiarazione)⁽⁵⁸⁾.

L'*articolo 14 della Legge 537/'93* consente di ricomprende nelle categorie di reddito di cui all'art. 6, comma 1, del TUIR, per finalità di tassazione, i “*proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo*”, ma aggiunge, quali profili di “concreta procedibilità” dell'imposizione, due condizioni: **a)** la “classificazione” *in ogni caso*, di tali proventi, nelle categorie di cui all'art. 6 e **b)** che gli stessi proventi non siano “*già sottoposti a sequestro o confisca penale*”.

Quanto a quest'ultima condizione, assume rilievo risolutivo altro pronunciamento della Suprema corte, che ha precisato che “*(...) in tema di imposte sui redditi e con riguardo alla tassazione dei proventi derivanti da attività illecite, ai sensi della L. 24/12/1993, n. 537, art. 14, comma. 4, affinché operi la causa di esclusione dell'imponibilità costituita dalla circostanza che i detti proventi risultino già sottoposti a sequestro o confisca penale, occorre che il provvedimento ablatorio sia intervenuto entro lo stesso periodo d'imposta*”⁽⁵⁹⁾, in tal modo risolvendo le (apparenti) aporie dell'assoggettamento a tassazione di proventi quasi sempre *obbligatoriamente* soggetti a *sequestro o confisca*, seppure in epoca successiva all'imposizione.

⁵⁷ Secondo la Cassazione sussiste l'operatività anche riguardo all'IVA del disposto dell'art. 14, comma 4, L. 537/1993, anche se propriamente riferita alla disciplina delle imposte sui redditi, trattandosi di “*(...) norma di principio, applicabile anche all'IVA, ove l'attività sia svolta in regime di impresa e abbia ad oggetto la cessione di beni o la prestazione di servizi*” (Cass. civ. Sez. V, 17/11/ 2006 n. 24471, in Dir. e Prat. Trib., 2007, 2, 2, 474). Sul punto si è espressa anche la Corte di Giustizia delle Comunità Europee che, con riferimento a quanto previsto all'art. 1, n. 4 della VI Direttiva IVA, ha riconosciuto la sussistenza di un principio di neutralità fi scale, derivante dall'indifferenza ai fini tributari della distinzione fra operazioni lecite e illecite (Corte di Giustizia CEE, 11/06/1998, causa C- 283/1995). Cfr. infra, Nota 39.

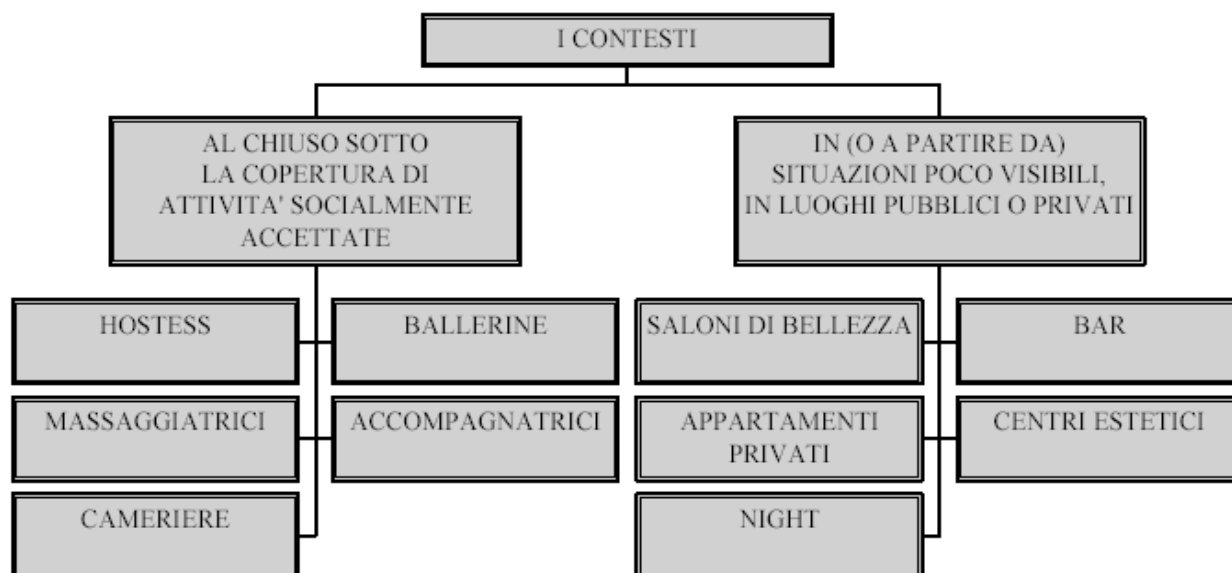
⁵⁸ Cassazione - Sentenza 29 novembre 2010, N. 42160.

⁵⁹ Cass. civ., Sez. V, 13/05/2003, n. 7337; conf. Cass. civ., Sez. V, 29/09/2005, n. 19078. A giudizio della Corte, “*(...) tale conclusione, da un lato, non pone dubbi di legittimità costituzionale in riferimento al principio di capacità contributiva di cui all'art. 53, Cost., che non risulta violato nell'arco temporale in cui è chiamato ad operare (dal quale non è dato prescindere), e, dall'altro, è imposta dal principio di eguaglianza di cui all'art. 3, Cost., in quanto evita ingiustificate disparità di trattamento tra i percettori di proventi illeciti ed i possessori di redditi leciti, per i quali - secondo i principi generali del sistema tributario - i redditi medesimi sono esclusi da imposizione solo se perduti nello stesso periodo d'imposta considerato*”.

Quanto, poi, alla prima condizione, è necessario definire sia la corretta collocazione “categoriale” del reddito sia la modalità di determinazione della misura imponibile. Sono valutazioni che in questo caso appaiono di portata più estesa e articolata che non nel caso della *tassazione di redditi derivanti dall’attività di “prostituzione indipendente”, e dunque redditi di provenienza lecita*. Per una trattazione significativa può essere utile ricorrere ad una “categorizzazione di massima”, largamente utilizzata nell’analisi delle modalità di esercizio della prostituzione, pur considerando che laddove si ricorre a “modelli” e “tipologie”, è sempre riscontrabile una vasta gamma di “tipologie miste”, caratterizzate cioè dalle combinazioni che possono prodursi tra gli aspetti e le modalità distintive delle une e delle altre e viceversa. Il riferimento è, in primo luogo, alla ripartizione dell’esercizio della prostituzione fra **outdoor**, vale a dire la *prostituzione di strada* e **indoor**, nel senso che *l’incontro e la relazione sessuale col cliente avvengono entrambi in luoghi chiusi*. Quest’ultimo aspetto va ulteriormente articolato in **prostituzione mascherata** e **prostituzione invisibile**. “*La prima viene effettuata all’interno di locali pubblici o privati dove formalmente le donne impiegate svolgono altre professioni, come ballerina, entreneuse, „barista, cameriera, mentre la seconda viene praticata da call girls ed escort in appartamenti e hotel di lusso*”⁽⁶⁰⁾.

La tipizzazione che precede, in parte assume rilievo anche nel caso di esercizio della “prostituzione indipendente”, tuttavia meglio descrive i contesti in cui si annida lo sfruttamento della “prostituzione sommersa”. (Tab. 4)

Tab. 4 – Contesti in cui viene esercitata la”prostituzione sommersa”



Fonte: Graziano A., *La prostituzione sommersa* (www.progettoroxana.it)

Le evidenze di ricerca portano a ritenere che in tali contesti si annidano strutturalmente le figure delittuose “organizzative” tipizzate nella *Legge 75: induzione, favoreggiamento e sfruttamento* della prostituzione da parte di terzi, tutti riferimenti che rinviano alla repressione di attività di terzi volte a trarre vantaggio *economico* dalla *prostituzione* mediante *partecipazione totale o*

⁶⁰ Stefano Becucci, Eleonora Garosi, *Corpi globali: la prostituzione in Italia*, Firenze, 2008 - pag. 24.

parziale a guadagni ottenuti da chi si prostituisce. Salvo il diverso orientamento rintracciabile in alcuni pronunciamenti giurisprudenziali di merito⁽⁶¹⁾ e il conseguente ricorso – in sede di accertamento – alla determinazione sintetica del reddito che non ha bisogno del preventivo inquadramento in una specifica categoria del reddito⁽⁶²⁾, il richiamo a tali contesti lascia ampio margine d'inquadramento dei proventi realizzati nelle principali categorie di cui all'articolo 6 del TUIR. La problematica specifica, sembra comunque definitivamente risolta dopo l' "interpretazione autentica" recata dall' *articolo 36, comma 34-bis del Decreto-legge 223/2006* (cfr. appresso).

Pare, qui, opportuna una puntualizzazione. Tenuto conto che i singoli redditi sono classificati nelle categorie di cui all'articolo 6 del TUIR, come: a) redditi fondiari; b) redditi di capitale; c) redditi di lavoro dipendente; d) redditi di lavoro autonomo; e) redditi d'impresa; f) redditi diversi, si può ritenere che devono intendersi attratte all'imposizione tutte le fattispecie produttive di *flussi monetari* o di "corrispettivo" *suscettibile di quantificazione monetaria*. Può, invece, risultare fuorviante un richiamo acritico al principio generale, pur desumibile dalle disposizioni del TUIR a vario titolo applicabili, che attrae a tassazione le manifestazioni di "arricchimento sotto qualsiasi forma", e quindi – a parte i redditi di cui alla lettera a) suscettibili, in prima battuta, di "determinazione convenzionale" – anche i cd. "**ricavi o compensi in natura**"⁽⁶³⁾. Ciò, a motivo dell'oggettiva difficoltà di individuare, quale "derivazione" dalle attività illecite in questione, proventi di tale specie, di regola invece riconducibili alle "prestazioni" dei soggetti sfruttati o indotti a prostituirsi.

In altri termini, occorre tener conto che le ipotesi delittuose previste dalla *Legge 75* trovano un limite nel principio secondo il quale *la prostituzione come tale non è considerata reato*, tanto da far ritenere che "(...) *la donna, sorpresa in attività in un locale gestito da altri, resta indenne da quelle sanzioni che la (...) legge considera solo nei confronti del proprietario o del gestore*"⁽⁶⁴⁾.

Va ricordato, infine, il disposto dell'articolo 36, comma 34-bis del Decreto-legge 223/2006, che ha stabilito che "(...) *in deroga all'articolo 3 della Legge 27 luglio 2000, n. 212, la disposizione di cui al comma 4 dell'articolo 14 della Legge 24 dicembre 1993, n. 537, si interpreta nel senso che i proventi illeciti ivi indicati, qualora non siano classificabili nelle categorie di reddito di cui all'articolo 6, comma 1, del Tuir, sono comunque considerati come redditi diversi*"⁽⁶⁵⁾. In altri termini, si tratta di un'interpretazione autentica dell' *articolo 14*, con la conseguenza che i proventi illeciti, qualora non collocabili in una delle categorie

⁶¹ Contra: Comm. trib. prov. di Reggio nell'Emilia - Sentenza n. 131 dell'11 giugno 2009 (ud. del 9 giugno 2009) della, Sez. I, che ha ritenuto non qualificabili

⁶² Roberta De Marchi, *La prostituzione si tassa...sinteticamente...*, in www.commercialistatelematico.com.

⁶³ Che i *compensi in natura* costituiscano componenti positivi di reddito si evince direttamente dall'art. 54 del Tuir, nel quale vengono esplicitamente menzionati. Che la loro rilevanza vada, però, al di là del reddito di lavoro autonomo, può ricavarsi, ai fini delle Imposte Dirette e Iva, dall'art. 9 del Tuir e dall'art. 13 del DPR 633/72. Inoltre, la rilevanza reddituale di un "compenso in natura" si profila in tutti i casi in cui vengono attribuiti i cd. "*fringe benefits*", oltre che a prestatori di lavoro autonomo, anche a dipendenti e collaboratori.

⁶⁴ Alessia Sorgato, *I reati in materia di prostituzione*, pag. 54.

⁶⁵ la Corte Costituzionale, con l'ordinanza n. 337 del 24 novembre scorso, ha dichiarato manifestamente inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'articolo 36, comma 34-bis, del DL 223/2006, sollevata in riferimento agli articoli 3, 23, 24, 97, 101, 104 e 136 della Costituzione. In effetti, già la Corte di Cassazione, con ordinanza n. 37 del 5 gennaio 2010, si era già pronunciata sul punto, affermando la valenza retroattiva di tale disposizione, posto che la stessa è stata emanata, secondo quanto espressamente previsto dal comma 34-bis, in deroga al principio di irretroattività delle disposizioni tributarie sancito dall'art. 3 della L. 212/2000.

redditali di cui all'articolo 6 del Tuir, vanno compresi, *ex lege*, in quella di cui alla lettera f)⁽⁶⁶⁾.

Passando all'aspetto della "determinazione del reddito imponibile", c'è da premettere che le regole applicabili *nel caso di proventi da illecito* divergono notevolmente da quelle di riferimento nella tassazione in via ordinaria. Il comma 4-bis dell'articolo 14 della L. 24/12/1993, n. 537, introdotto dall'articolo 2, comma 8, della Legge 27 dicembre 2002, n. 289 (Legge finanziaria per il 2003), prevedendo che nella determinazione dei redditi di cui all'articolo 6, comma 1, del Tuir, non sono ammessi in deduzione i costi o le spese riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili come reato, ha, infatti, conferito all'articolo 14 stesso la portata di interpretazione vincolata dei criteri di applicazione dello stesso articolo 6. L'indeducibilità in questione scatta, per altro, nel caso in cui i redditi, le spese e i costi siano *riconducibili a fatti e attività qualificabili come reato*, (non, invece, quando gli stessi componenti negativi siano riconducibili a fatti o ad attività che costituiscono illecito civile e amministrativo)⁽⁶⁷⁾. Rileva altresì, quale esimente, "l'esercizio di diritti costituzionalmente riconosciuti", concetto che, al di là della formulazione quasi "criptica" utilizzata dal legislatore, costituisce riferimento, pacificamente riconosciuto, alla deducibilità delle *spese legali* sostenute nelle varie fasi del procedimento e del processo penale⁽⁶⁸⁾.

A margine va notato che, a differenza di quanto argomentato nel caso del reddito da "prostituzione indipendente" *dichiarato*, nel caso dei "proventi da illecito" non è mai conferente il richiamo al **regime fiscale semplificato per i contribuenti minimi**, stante che la normativa di riferimento, oltre all'inapplicabilità del regime stesso in presenza di altra attività economica (di regola, invece, presente "a copertura" dell'attività illecita), prevede un'espressa opzione per la sua adozione, condizione questa oggettivamente incompatibile con la prassi di occultamento di cui sono oggetto i redditi in questione.

6. Quadro economico: riflessioni intorno al gettito

Dal punto di vista statistico-economico, di norma si assume le attività che hanno un impatto sulla stima del PIL, rilevando la distinzione *tra attività che implicano o meno la creazione di valore aggiunto*. Nel caso di attività dai confini incerti rispetto ai risvolti di legalità, tale distinzione si propone piuttosto quale differenza fra **attività illecite produttive** e **redistributive**: le prime impattano sulla stima del PIL, le seconde non implicano creazione di valore aggiunto. In linea di massima, le prime sono anche attività per le quali esiste mutuo consenso tra "compratore" e "venditore" (ad esempio la vendita di droghe o di merce rubata) mentre sono escluse le altre attività dove tale accordo manca (ad esempio, l'estorsione, il furto).

Si può ritenere che la prostituzione appartiene *tout court* alle attività *produttive*, in caso di esercizio autonomo e indipendente, quindi *lecito*. Presentando caratteri di *illiceità* nel caso in cui sia attratta da logiche di

⁶⁶ Cfr Agenzia delle entrate - Circolare n. 28/E del 2006 (par. 43).

⁶⁷ Sul punto: Nicola Monfreda, *L'ambito applicativo del principio dell'indeducibilità dei "costi da reato"*, in www.ssef.it. Quanto all'orientamento dell'Agenzia delle entrate: cfr. Circolare 150/E del 10 agosto 1994 e Circolare n. 42/E del 26/09/2005.

⁶⁸ Così la Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 42/E.

sfruttamento, essa risulterà, invece, ascrivibile alla *mera redistribuzione di ricchezza*. Sotto il profilo fiscale, tale ambiguità va registrata, al fine di valutare l'imposizione di incrementi economico-patrimoniali derivanti di "proventi illeciti" connessi all'esercizio della prostituzione, la dove l'efficienza del prelievo fiscale è maggiore in assenza degli effetti distorsivi legati alla scarsa di trasparenza della base imponibile.

Sino ad oggi, nel nostro ordinamento positivo, l'unico **esempio concreto** di intervento fiscale in un settore economico "*borderline*", è stato quello recato dall'*articolo 1, comma 466, della Legge 23 dicembre 2005, n. 266* (Legge finanziaria per il 2006), istitutivo della cd. *PornoTax*, in forma di 'imposta supplementare (addizionale) del 25%' a carico del "*reddito complessivo netto proporzionalmente corrispondente all'ammontare dei ricavi o dei compensi derivanti dalla produzione, distribuzione, vendita e rappresentazione di materiale pornografico*"⁽⁶⁹⁾. L'addizionale è dovuta dai *soggetti titolari di reddito di impresa* e dagli *esercenti arti e professioni*, nonché dai *soggetti di cui all'articolo 5 del Tuir* e si applica a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto istitutivo⁽⁷⁰⁾.

Tale imposizione, in realtà mai applicata nella formulazione originaria del 2006, causa la mancata emanazione del previsto regolamento di attuazione, è stata successivamente "ripescata", con alcune innovazioni, in sede di "misure anticrisi", nel 2008, con l'*articolo 31 del Decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185*, convertito in *Legge 29 gennaio 2009, n. 2* (cd. Decreto anticrisi 2008)⁽⁷¹⁾, che ne ha anche previsto l'estensione alla "*trasmissione di programmi tv a luci rosse ed ai soggetti che utilizzano trasmissioni televisive volte a sollecitare la credulità popolare che si rivolgono al pubblico attraverso numeri telefonici a pagamento*"⁽⁷²⁾.

Come rilevato da Trovato⁽⁷³⁾, la stima di un "incasso" di 716,3 milioni di euro, a regime entro il 2012, previsto dal Governo in sede di nota illustrativa al *D.L. 185/2008*⁽⁷⁴⁾, risultava poco credibile per la difficoltà di accordare la previsione di gettito al "*(...) fatto che in Italia viga tuttora una norma come l'articolo 528 del Codice Penale, che – autentico unicum negli ordinamenti europei – punisce la produzione, la detenzione ed il commercio di 'scritti, disegni,*

⁶⁹ Cfr. Massimiliano Trovato, *Un'imposta oscena*, in IBL Focus - N. 122 del 27 dicembre 2008. In realtà, soprattutto nelle intenzioni dei primi proponenti, l'obiettivo della legge era anche quello di introdurre una sorta di una "*imposta di scopo*", motivata non solo (e non tanto) da esigenze di gettito quanto dal suo risvolto "etico" di scoraggiare il consumo del materiale prodotto dai soggetti destinatari dell'imposizione.

⁷⁰ Il Decreto di attuazione specifica che per *materiale pornografico* devono intendersi "*i giornali quotidiani o periodici, con i relativi supporti integrativi, e ogni opera teatrale, letteraria, cinematografica, audiovisiva o multimediale, anche realizzata o riprodotta su supporto informatico o telematico, in cui siano presenti immagini o scene contenenti atti sessuali espliciti e non simulati tra adulti consenzienti*". Per gli aspetti operativi, cfr. la Risoluzione dell'*Agenzia delle entrate* n. 107/E del 22 aprile 2009.

⁷¹ A seguito della novella del 2009, è stato emanato anche il decreto attuativo: DPCM 13 marzo 2009 (in *Gazzetta Ufficiale* n. 60 del 13 marzo 2009).

⁷² L'imposizione in questione risulta infine estesa alle trasmissioni di 'maghi e cartomanti' (e di tutte quelle figure che in tv fanno leva sulla credulità popolare) "*accessibili attraverso servizi telefonici a pagamento o nelle quali sia prevista, a carico dell'utente, ogni altra dazione economica, in qualunque forma corrisposta in relazione alla prestazione, nell'ambito della trasmissione stessa*".

⁷³ Massimiliano Trovato, *Un'imposta oscena*, pagg. 2-3.

⁷⁴ La previsione poggiava sui più recenti dati disponibili, relativi al 2005, contenuti nel quarto *Rapporto sulla pornografia* realizzato da Eurispes: il giro d'affari annuo complessivo dell'industria del sesso (prostituzione esclusa) era valutato in 1,1 miliardi per il 2004. Con un trend di crescita stimato di oltre il 10% l'anno.

immagini od altri atti osceni di qualsiasi specie' ”⁽⁷⁵⁾, relegando l'imposizione in commento nel circolo vizioso “autodenuncia”-tassazione di proventi illeciti.

Secondo i dati resi pubblici nel corso del Convegno della Caritas del 2008⁽⁷⁶⁾, svolto in occasione del 50° anniversario della legge *Merlin n.75*, in Italia:

- operano non meno di “70 mila prostitute” (non solo donne, anche uomini e transex);
- di queste, circa il 50% sono straniere (provenienti da ben 60 paesi diversi: nigeriane, albanesi, polacche e bielorusse soprattutto) ed il 20% minorenni;
- le donne che si prostituiscono in strada sono circa 30.000: le restanti esercitano in casa o in locali privati;
- solo il 20% (secondo altri dati addirittura il 10%) di chi si prostituisce è vittima del *racket* (generalmente straniera, si tratta di donne condotte in Italia con il miraggio di un lavoro dignitoso per poi, sequestrati i documenti, essere costrette a prostituirsi attraverso violenze e minacce, rivolte anche a parenti, genitori o figli rimasti in patria);
- sono "9 milioni" i clienti (di cui ben l'80% richiede rapporti "non protetti").

Il “giro d'affari” è di circa 90 milioni di euro al mese , ovvero oltre 1 miliardo di euro l'anno .

In questo caso, in base alle annotazioni a un disegno di legge del 2008⁽⁷⁷⁾, la relativa ipotesi di gettito ammonterebbe a **80 milioni di euro l'anno**, su un “giro” di 300 milioni di euro annui per un totale di aliquota al 26% di 80 milioni di euro annui, ovvero: “(...) *su 70mila prostitute presenti nel nostro Paese (50% straniere, 20% minorenni) per 9 milioni di clienti, costo medio per prestazione di 30 euro - con ampia approssimazione per difetto - con un giro d'affari di 90 milioni al mese, oltre un miliardo l'anno*”, escludendo sia minorenni sia straniere irregolari, per cautela rispetto al più che verosimile coinvolgimento di tali soggetti in ambiti di sfruttamento.

Forse molto di quanto precede per alcuni non sarà “eticamente condivisibile”. Forse più d'uno potrà muovere l'accusa di “immoralità”. Spero possa soccorrere l'aforisma buddista: “*E' preferibile non fare un'azione che non va fatta, perché dopo ci si pente. Ciò che va fatto e meglio farlo bene, perché non ci si pente*”.

⁷⁵ Id.

⁷⁶ Si tratta degli stessi dati proposti dal *Dipartimento per le pari opportunità della Presidenza del Consiglio* in sede di

⁷⁷ Cfr. *Disegno di legge dei senatori Donatella Poretti, Marco Perduca* – Senato della Repubblica: [Disposizioni in materia di esercizio della prostituzione](#).