
Il concetto di attività economica soggetta ad IVA ed i proventi da attività illecite

di [Giovambattista Palumbo](#)

Pubblicato il 23 Settembre 2015

la definizione di attività economica soggetta ad IVA è complessa e ha portato a diversi casi di contenzioso: vediamo qual è la posizione della Corte di Giustizia europea, la giurisprudenza di Cassazione

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 9944 del 15 maggio 2015, ha stabilito che solo le attività aventi carattere economico sono soggette ad Iva, tali dovendo considerarsi quelle che presentino un carattere stabile e siano svolte a fronte di un corrispettivo percepito dall'autore delle prestazioni (cfr. Corte giust. 29 ottobre 2009, in causa C-246/08, p. 34 e Corte giust. 21 febbraio 2006, in causa C-223/03, p. 47).

Di conseguenza, l'equiparazione delle prestazioni a titolo gratuito, se non inerenti all'attività d'impresa, alle prestazioni di servizi imponibili, risponde alla finalità di garantire la parità di trattamento tra il soggetto passivo che prelevi un bene o che fornisca servizi per proprie esigenze private ed il consumatore finale che si procuri un bene o un servizio dello stesso tipo. In altri termini, il soggetto passivo che abbia potuto detrarre l'Iva sull'acquisto di un bene destinato alla propria impresa e lo prelevi per le proprie esigenze private viene equiparato nel trattamento al consumatore finale, e deve quindi pagare l'Iva (Corte giust. 11 dicembre 2008, in causa C-371/07, Danfoss, p. 47). Una volta che sia invece esclusa siffatta equiparazione, e con essa la stessa natura di operazione imponibile (come ha fatto, nel caso di specie, il giudice d'appello) le operazioni implicate non sono nemmeno suscettibili di regolarizzazione (Cass. n. 5972 del 2014).

La sentenza rappresenta anche l'occasione per interrogarsi in ordine alla possibilità di assoggettare a tale imposta anche i **proventi da attività illecite**. E se in particolare possano rientrare nella definizione di attività economiche soggette ad Iva anche quelle illecite.

La stessa Cassazione ha già infatti stabilito in passato che le attività illecite sono soggette, oltre che alle imposte sui redditi, anche all'Iva. Anche considerato che l'attività illecita deve essere soggetta all'Iva in base ai principi dell'ordinamento comunitario. Ciò che conta, come appunto ribadito nella recente sentenza, è che l'attività sia economica.

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

Secondo la Corte Suprema infatti, in base ai principi dell'ordinamento comunitario, a cui l'Italia non può sottrarsi, se vi è concorrenza tra attività svolte lecitamente ed illecitamente, non vi è distinzione tra operazioni lecite ed illecite vedi Corte di giustizia della Comunità europea, causa C-283/95 dell'11 giugno 1998).

Analoghe considerazioni sono desumibili inoltre dalla sentenza n. 3550 del 12 marzo 2002 della Corte di Cassazione, secondo cui *“sono assoggettabili anche ad Iva, in forza del principio stabilito dall'art. 14, comma 4 della L. 24 dicembre 1993, n. 537, i proventi derivanti da attività illecita”*.

Continua la Corte inoltre stabilendo che *“l'affermazione di principio secondo la quale i proventi provenienti da attività illecita non sarebbero assoggettabili ad imposta è manifestamente errata. Essa contrasta con il preciso disposto dell'art. 14, comma 4, della L. 24 dicembre 1993, n. 537, secondo il quale “i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo”, devono intendersi ricompresi nelle categorie di reddito di cui all'art. 6 del Tuir. Anche se la norma è riferita alla disciplina delle imposte sul reddito, è inequivocabilmente una norma di principio, in forza della quale non si può eccepire la esenzione tributaria per i proventi derivanti da attività illecite”*, anche ai fini Iva.

Quindi, alla luce dell'insegnamento costante della Corte Suprema (vedi anche Cass. sent. n. 16504 del 19 luglio 2006; Cass. n. 21746/2005 e n. 13335/2003), l'articolo 14 citato rappresenta una norma di principio generale del nostro Ordinamento, un criterio ermeneutico sistematico valido sia ai fini delle imposte dirette che ai fini IVA.

E la questione non rileva comunque solo per i proventi da reato, attenendo anche ai proventi illeciti in generale (compresi dunque anche illeciti amministrativi o civilistici).

La tassazione dei proventi derivanti da meretricio, in tal senso, è tema di costante attualità, tenuto anche conto che, soltanto in Italia, il volume d'affari della prostituzione sembra attestarsi, secondo alcune stime, tra i 5 ed i 10 miliardi di euro annui.

Va subito premesso che il profilo qui in discussione ha ad oggetto le prestazioni, riconducibili alla sfera sessuale, liberamente rese da parte di persone maggiorenni, senza induzione o costrizione alcuna, eventualmente anche *on line*. Lo sfruttamento della prostituzione è, di contro, fattispecie di rilievo penale ed i relativi proventi, conseguiti dallo sfruttatore, sono senz'altro attraibili a tassazione quali redditi penalmente illeciti, ove non siano stati oggetto, nel medesimo esercizio di conseguimento, di sequestro o confisca.

Peraltro, il tema dell'imponibilità, anche ai fini Iva, dei corrispettivi rinvenienti da attività di meretricio è stato oggetto di autorevole pronuncia della Corte di Giustizia europea, la quale, nella causa C-268/99 del 20 novembre 2001, ha statuito che *“la prostituzione costituisce una prestazione di servizi retribuita, la quale rientra nella nozione di attività economiche”* e, in quanto tale, è da annoverare tra le attività svolte in qualità di lavoro autonomo, qualora sia dimostrato che (tali attività) sono svolte dal prestatore di servizio:

- senza alcun vincolo di subordinazione per quanto riguarda la scelta di tale attività, le condizioni di lavoro e retributive;
- sotto la propria responsabilità;
- a fronte di una retribuzione che gli sia pagata integralmente e direttamente.

Se non sembrano dunque sussistere perplessità in ordine all'imponibilità dei proventi in parola, non è ancora chiara, tuttavia, la natura degli stessi e, dunque, il percorso argomentativo più coerente da utilizzare.

La confusione è generata dalla sentenza n. 10578 del 13 maggio 2011, con cui la Corte di Cassazione, nel rigettare le conclusioni cui erano giunti i giudici di merito, ha evidenziato che *“il reddito tratto dall'esercizio dell'attività di prostituzione ... va assoggettato all'imposta diretta, dovendo condividersi l'orientamento espresso da questa Corte, con la sentenza n. 20528 del 2010 - emessa proprio nei confronti della controricorrente per gli anni d'imposta 1996, 1997 e 1998 - secondo cui la risposta del Ministero delle Finanze all'interrogazione parlamentare (del 31 luglio 1990), invocata dalla contribuente, risalente a tempo antecedente l'emanazione delle disposizioni legislative sopra menzionate”* (art. 14, comma 4, della L. n. 537/1993, modificato dall'art. 36, comma 34-bis, del D.L. n. 223/2006), *“non vincola, in alcun modo, i giudici tributari e, ovviamente, questa Corte nell'interpretazione delle disposizioni normative applicabili al caso in esame”*.

Il giudice di legittimità, quindi, nel sottolineare, in linea con la giurisprudenza comunitaria, l'imponibilità, anche ai fini Iva, dei proventi da meretricio, ha chiarito che non sussistono dubbi sul punto, allorché l'attività di meretricio *“sia autonomamente svolta dal prestatore, con carattere di abitualità: seppur contraria al buon costume, in quanto avvertita dalla generalità delle persone come trasgressiva di condivise norme etiche che rifiutano il commercio per danaro del proprio corpo, l'attività predetta non costituisce reato, e consiste, appunto, in una prestazione di servizio verso corrispettivo, inquadrabile nell'ampia previsione contenuta nel secondo periodo del citato D.P.R. n. 633/1972, art. 3 comma 1”*.

Per individuare correttamente il percorso argomentativo da adottare, occorre quindi, in sostanza, affrontare il tema della natura dei proventi derivanti da meretricio.

Nessun dubbio infatti che l'attività sia economica e, di conseguenza, che i relativi proventi costituiscano base imponibile ai fini Iva.

E questo non vale certo solo nel caso dell'attività da meretricio.

Se si esclude, per esempio, che gli stupefacenti possano essere inseriti nel circuito economico per il loro carattere, intrinseco, di merci illecite, dall'altro, l'alcool importato di contrabbando è invece del tutto in concorrenza con i prodotti alcolici legalmente venduti, di modo da far sorgere comunque un obbligo Iva. Insomma, un “tesoretto” da diversi miliardi di euro.

23 settembre 2015

Giovambattista Palumbo