

Si tassa il reddito da prostituzione?

di [Gianfranco Antico](#)

Publicato il 25 Febbraio 2017

torniamo su un argomento sempre pruriginoso, ma interessante: il reddito da prostituzione si tassa? Se sì, come? In assenza di previsione normativa, vediamo cosa dice la giurisprudenza tributaria

Con la sentenza n. 22413 del 4 novembre 2016 la Corte di Cassazione torna ad occuparsi del mestiere più antico del mondo: il meretricio.

Il fatto

L'Agenzia delle Entrate eseguiva una verifica nei confronti di B.M., che, pur non avendo mai presentato dichiarazione dei redditi (tranne che per l'annualità 2003), risultava intestataria di numerose autovetture anche di lusso, acquirente di un appartamento, titolare di vari contratti di locazione immobiliare; inoltre dagli accertamenti bancari eseguiti risultava intestataria di dieci conti correnti attivi e di gestioni patrimoniali.

Sulla base dei versamenti rilevati dalle indagini bancarie, l'Agenzia delle Entrate emetteva avvisi di accertamento per gli anni di imposta dal 1996 al 2003, con i quali recuperava a tassazione, ai fini Irpef, redditi diversi per importi annuali varianti da euro 39.850 ad euro 97.997, oltre al reddito da fabbricati, l'unico denunciato dalla contribuente.

Contro gli avvisi di accertamento il contribuente proponeva ricorso, sostenendo la non tassabilità dei redditi accertati, in quanto provento dell'attività di prostituzione da lei esercitata.

La Commissione tributaria provinciale di Firenze con sentenza n. 146 del 2006 accoglieva parzialmente il ricorso: *“riconosceva rilevanza reddituale ai proventi dell'attività di meretricio, ma riteneva che essi fossero soltanto quelli risultanti dai versamenti sui conti correnti effettuati in contanti, escludendo quelli effettuati mediante versamento di assegni”*.

Il contribuente proponeva appello e l'Agenzia delle Entrate si costituiva proponendo appello incidentale. Con sentenza n. 3 del 22.01.2009 la C.T.R. di Firenze rigettava l'appello principale della contribuente, “*confermando che il reddito da meretricio non costituisce reddito esente o non imponibile e neppure provento da attività illecita, ma rientra tra i redditi diversi, tassabili a norma degli artt.6 e 67 lett. l) D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917, derivanti da lavoro autonomo non esercitato abitualmente ovvero dalla assunzione di obblighi di fare o permettere; accoglieva parzialmente l'appello incidentale dell'Ufficio, qualificando come reddito tassabile, provento dell'attività di prostituzione, anche una parte dei versamenti in assegni tra i quali quelli emessi da tale S.S.; riteneva ‘giustificati’, poiché non connessi con l'attività di prostituzione, i restanti versamenti in assegni, con particolare riguardo agli assegni emessi dalla società F.R., valorizzando la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà resa dall'amministratore unico della società, il quale riferiva di avere consegnato gli assegni ricevuti in pagamento dai clienti a B.M. perché li depositasse sul proprio conto correnti, restituendogli l'equivalente in contanti; riteneva valide le giustificazioni fornite da B. con riferimento agli assegni emessi con traenza B., Comune di F. e S.a.”.*

Avverso la sentenza di appello l'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione.

La sentenza della Corte

La Corte, innanzitutto, dà continuità al pensiero secondo cui, in materia di utilizzabilità delle prove dichiarative nel processo tributario, “*fermo restando il divieto di assunzione della prova testimoniale sancito dall'art. 7 del d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, anche al contribuente deve essere riconosciuta la facoltà di avvalersi di dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale; tuttavia esse non possono costituire prova piena dei fatti affermati, ma hanno il valore probatorio più limitato ‘proprio degli elementi indiziari, i quali, mentre possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione’, secondo quanto stabilito dalla Corte costituzionale con sentenza n. 18 del 2000. (Sez. 5, Sentenza n. 11785 del 14/05/2010, Rv. 612990; Sez. 5, Sentenza n. 8369 del 05/04/2013, Rv. 626308)”.*

Osservano i giudici che, nel caso di specie, la sentenza impugnata si è discostata da tale regola di valutazione probatoria, “*omettendo di indicare quali siano gli ulteriori elementi idonei a conferire valenza di prova alle dichiarazioni extraprocessuali rese dall'amministratore della srl F.R. circa la causale dei versamenti effettuati sui conti della contribuente B., estranea alla società. Sussiste il vizio di carenza di motivazione nella parte in cui il giudice di appello recepisce acriticamente le dichiarazioni in*

oggetto, omettendo qualunque vaglio di attendibilità delle affermazioni dell'amministratore della società laddove riconduce la cospicua movimentazione di denaro effettuata su conto intestato a soggetto estraneo alla società (B.M.) a meri rapporti di 'gentilezza e disponibilità', e ad una non meglio precisata 'impossibilità di negoziare presso il sistema bancario gli assegni ricevuti dalla clientela'; il giudice di appello omette di rispondere alle controdeduzioni svolte dall'Ufficio nell'appello incidentale in ordine alla assenza, nelle movimentazioni bancarie esaminate, di ogni traccia contabile della asserita retrocessione delle somme in contanti da parte di B. in favore della società F.R.".

Rilevano i giudici di Piazza Cavour che correttamente il giudice di appello “*non ha qualificato i proventi dell'esercizio dell'attività di prostituzione quale 'redditi di impresa', ma li ha qualificati ai sensi degli artt. 6 e 67 lett.l) del d.P.R. 29 settembre 1973 n. 602 quali redditi diversi derivanti dall'attività di lavoro autonomo non esercitata abitualmente o dalla assunzione di obblighi di fare*”.

Concludono i giudici confermano che “*l'esercizio della attività di prostituzione, occasionale o abituale che sia, genera comunque un reddito imponibile ai fini Irpef, trattandosi in ogni caso di proventi rientranti nella categoria residuale dei redditi diversi prevista dall'art. 6 comma 1 lett. f) d.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917; il requisito della abitualità è rilevante ai diversi fini dell'assoggettamento dei proventi dell'attività di prostituzione anche alle imposta indirette (Iva) a norma dell'art. 5 d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, secondo cui costituisce esercizio di arti o professioni, soggette all'Iva, l'esercizio per professione abituale di qualsiasi attività di lavoro autonomo (in tal senso Sez. 5, Sentenza n. 10578 del 13/05/2011, Rv. 618085)*”.

Breve nota

Si conferma e si consolida la posizione della Corte di Cassazione. Poco tempo fa avevamo avuto modo di commentare la sentenza della Cassazione n. 15596 del 27 luglio 2016, che aveva avuto già modo di affermare che l'attività di prostituzione, dalla quale derivano compensi risultanti da conti correnti bancari, è soggetta a tassazione degli stessi, trattandosi di attività assimilabile al lavoro autonomo se svolta in forma abituale, ovvero rientrante nella categoria dei redditi diversi se svolta, sempre autonomamente, ma in forma occasionale.

La Corte di Cassazione, chiamata a pronunciarsi, rileva che “*il Testo Unico delle imposte sui redditi non contiene una definizione unitaria del concetto di 'reddito', ma prevede varie categorie reddituali, il cui elemento comune è costituito dalla derivazione del reddito da una fonte produttiva*”. E la categoria dei

redditi elencata nell'art.6, del T.U. n. 917/86, è stata ampliata dall'art. 14, c. 4, della L. 24 dicembre 1993, n. 537, secondo cui i proventi derivanti da illecito civile, penale o amministrativo (che non siano già stati interamente sottratti al possessore a mezzo di provvedimento di sequestro o confisca penale) sono sottoposti a tassazione in quanto classificabili in una delle categorie reddituali previste dal citato art. 6. L'art. 36, c. 34-bis, del D.L. n. 223 del 2006, convertito nella L. n. 248 del 2006, con norma di interpretazione autentica espressamente emanata in deroga al principio di irretroattività delle norme tributarie previsto dall'art. 3, della L. n. 212 del 2000, ha stabilito che i proventi illeciti indicati dall'art. 14, c. 4, *"sono considerati comunque come redditi diversi"*.

Osserva, quindi, la Corte, che *"la natura reddituale attribuita ex lege ai proventi delle attività illecite, con la conseguente tassabilità quali 'redditi diversi', comporta, a maggior ragione, che venga riconosciuta natura reddituale all'attività di prostituzione, di per sè priva di profili di illiceità (costituendo invece illecito penale ogni attività di favoreggiamento o sfruttamento della prostituzione altrui a norma della L. 20 febbraio 1958, n. 75, art. 3, attività parzialmente tutelata dallo stesso ordinamento civile che comprende la prestazione sessuale dietro corrispettivo nella categoria della obbligazione naturale, la quale, se non consente il diritto di azione, attribuisce alla persona che ha svolto l'attività di meretricio il diritto di ritenere legittimamente le somme ricevute in pagamento della prestazione (art. 2035 c.c.)"*. Tassabilità dei proventi dell'attività di prostituzione peraltro avallata a livello comunitario dalla Corte di giustizia delle Comunità Europee con la sentenza del 20.11.2001, causa C-268/99 (n. 268), in cui ha affermato che *"la prostituzione costituisce una prestazione di servizi retribuita la quale rientra nella nozione di attività economiche"*, e che *"spetta al giudice nazionale accertare, caso per caso, se sussistono le condizioni per ritenere che la prostituzione sia svolta come lavoro autonomo"*, ossia al di fuori di fenomeni di induzione, costrizione o sfruttamento della prostituzione altrui (i cui proventi, prima ancora che assoggettabili ad imposta, sono interamente confiscabili quali provento di reato a norma dell'art. 240 c.p., c. 1).

Nel caso in esame il giudice di merito aveva accertato che la contribuente (per sua stessa dichiarazione) svolgeva liberamente ed autonomamente l'attività di prostituzione, dalla quale erano derivati i proventi risultanti dai conti correnti bancari, *"con conseguente imponibilità degli stessi, trattandosi di attività assimilabile al lavoro autonomo se svolto in forma abituale, ovvero rientrante nella categoria dei 'redditi diversi' ai sensi D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 6, lett. f e D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 67 lett. l, se svolta, sempre autonomamente, ma in forma occasionale (nel senso della tassabilità dei proventi della prostituzione, Sez. 5 n. 2528 del 2010; Sez. 5, Sentenza n. 10578 del 13/05/2011, Rv. 618085)"*.

Resta fermo che il requisito della abitualità è invece rilevante ai diversi fini dell'assoggettamento dei proventi dell'attività di prostituzione anche ai fini Iva (sul punto si veda la sentenza della Cassazione n. 10578 del 13/05/2011 ¹).

E anche i giudici di merito stanno assumendo la medesima posizione: si veda, fra le altre, la sentenza n. 788 del 16 giugno 2016, della C.T.R. per il Veneto (Sez. 31) ², secondo cui i proventi tratti dalla contribuente dall'attività di prostituzione andavano assoggettati ad Irpef, in assenza della prova contraria consistente nella dimostrazione che i proventi desumibili dall'accertamento non debbono essere recuperati a tassazione o perché oggetto di dichiarazione (cosa che nella specie non è ³ avvenuto) o perché non sono fiscalmente rilevanti, in quanto non si riferiscono ad operazioni imponibili .

24 febbraio 2017

Gianfranco Antico

1 Cfr. anche Cass., sentenza n. 20528 dell'1 ottobre 2010 (ud. del 2 marzo 2010), secondo cui quanto poi all'esercizio dell'attività di prostituta, tale qualificata in concreto l'attività della contribuente, che ha coltivato nel tempo numerose relazioni tutte lautamente pagate, *"non vi è dubbio alcuno che anche tali proventi debbano essere sottoposti a tassazione, dal momento che pur essendo una attività discutibile sul piano morale, non può essere certamente ritenuta illecita"*. Inoltre, la Corte ritiene ormai superata la risposta all'interrogazione parlamentare del 31.07.1990 del Ministero delle Finanze secondo cui i proventi della prostituzione non sarebbero tassabili, e in ogni caso tale affermazione non vincola in alcun modo i giudici tributari.

2 I giudici prendevano le mosse dal dettato normativo (D.L. n. 223 del 2006, art. 36, c. 34-bis, inserito dalla L. n. 248 del 2006, art. 1, di conversione) secondo il quale *"in deroga alla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 3, la disposizione di cui della L. 24 dicembre 1993, n. 537, art. 14, comma 4, si interpreta nel senso che i proventi illeciti ivi indicati, qualora non siano classificabili nelle categorie di reddito di cui all'art. 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, sono comunque considerati come redditi diversi"*. Con tale disposizione, è stato introdotto nell'ordinamento il principio, di carattere generale, della tassabilità dei redditi per il fatto stesso della loro sussistenza, a prescindere dalla loro provenienza, e, dunque, dalla sussumibilità della relativa fonte in una delle specifiche categorie reddituali di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 6, essendo normativamente considerati, in via residuale, come redditi diversi, da ascrivere, appunto, alla lettera f di detto articolo 6. *"Ne consegue che il reddito tratto dalla controricorrente dall'esercizio dell'attività di prostituzione - tale natura va riconosciuta a quello derivante 'da donativi e regali relativi a rapporti di natura affettuosa', secondo l'accertamento contenuto nell'impugnata sentenza - va assoggettato all'imposta diretta, dovendo condividersi l'orientamento espresso dalla Corte di Cassazione, con la sentenza n. 20528/2010. Deve,*

dunque, affermarsi il principio secondo cui i singoli dati ed elementi risultanti aliunde quali indicatori della percezione di reddito (conti correnti, possesso di beni mobili o immobili etc) vanno ritenuti rilevanti ai fini della ricostruzione del reddito imponibile, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, se il soggetto titolare dei rapporti, acquirente o possessore non fornisca adeguata giustificazione, a prescindere dalla prova preventiva che il contribuente eserciti una determinata attività, e dalla natura lecita o illecita dell'attività stessa'. A tale stregua, i giudici di appello concludono per "l'assoggettabilità ad i.v.a. dell'attività di prostituzione, quando sia autonomamente svolta dal prestatore, con carattere di abitudine: seppur contraria al buon costume, in quanto avvertita dalla generalità delle persone come trasgressiva di condivise norme etiche che rifiutano il commercio per denaro 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 del 1972, art. 3, comma 1". La qualificazione della prostituzione in termini di "prestazione di servizi retribuita" risulta, peraltro, già, affermata dalla Corte di Giustizia delle Comunità europee nella sentenza n. 268 del 20.11.2001, in causa C-268/99, in cui la Corte ha affermato che "la prostituzione costituisce una prestazione di servizi retribuita", che rientra nella nozione di "attività economiche", demandando al giudice nazionale di "accertare in ciascun caso, alla luce degli elementi di prova che gli sono forniti, se sussistono le condizioni che consentono di ritenere che la prostituzione sia svolta come lavoro autonomo, ossia: senza alcun vincolo di subordinazione per quanto riguarda la scelta di tale attività, le condizioni di lavoro e retributive, sotto la propria responsabilità, e a fronte di una retribuzione che gli sia pagata integralmente e direttamente" (cfr. Cass. 10578 del 2011). Ne consegue la tassabilità ai fini Irpef. Il Collegio veneto ritiene pienamente integrati nella specie i principi più volte affermati dalla Corte di cassazione secondo i quali: "In tema di accertamento delle imposte sui redditi, il metodo disciplinato dall'art. 38, quarto comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 - come via via modificato - consente, a fronte di circostanze ed elementi certi, che evidenzino un reddito complessivo superiore a quello dichiarato o ricostruibile su base analitica, la determinazione del maggior imponibile in modo sintetico, in relazione al contenuto induttivo di tali circostanze ed elementi. Pertanto, la norma esige dati certi con riguardo alla esistenza del maggiore reddito imponibile e, in presenza di dati siffatti, richiede la individuazione dell'entità del reddito stesso con parametri indiziari, in via di deduzione logica dal fatto noto del fatto taciuto dal dichiarante, secondo i comuni canoni di regolarità causale. Ne consegue che, in presenza di dati certi ed incontestati, non è consentito pretendere una motivazione specifica dei criteri in concreto adottati per pervenire alle poste di reddito fissate in via sintetica nel cosiddetto redditometro, in quanto esse, proprio per fondarsi su parametri fissati in via generale, si sottraggono all'obbligo di motivazione, secondo il principio stabilito dall'art. 3, secondo comma, della legge 7 agosto 1990, n. 241." (Cass. n. 327/2006 e n. 14665 del 2006).

3 Cfr. anche la sentenza n. 131 dell'11 giugno 2009 (ud. del 9 giugno 2009) della C.T.P. di Reggio nell'Emilia, Sez. I, dove i giudici avevano avuto modo di occuparsi di un aspetto particolare dell'accertamento sintetico: la tassazione dei proventi da meretricio. Nel caso specifico, i giudici avevano ritenuto che "la Ricorrente svolgesse per professione abituale, ancorché non esclusiva, un'attività di lavoro autonomo consistente nell'intrattenere dietro corrispettivo

rapporti sessuali con uomini, cioè svolgesse un'attività di meretricio; invero come ci insegna la dottrina il lavoro autonomo risulta caratterizzato dai seguenti elementi: 1) la prevalenza del lavoro personale del prestatore d'opera; 2) l'assenza del vincolo della subordinazione; 3) la libera pattuizione del compenso; 4) l'assunzione a carico del lavoratore degli oneri relativi all'esecuzione della prestazione e del rischio inerente all'esecuzione medesima; tutti elementi che sono rinvenibili nell'attività svolta dalla Ricorrente; v'è pertanto affermato che le entrate finanziarie di cui sopra erano originate dalla categoria del reddito di lavoro autonomo". Successivamente, con la sentenza n. 109 del 3 maggio 2010 (ud. del 25 marzo 2010) la C.T.R. di Roma, Sez. X, ha anche essa affrontato la questione "prostituzione", affermando che è compito del contribuente dimostrare che gli incrementi patrimoniali derivano da redditi esonerati da imposizione ovvero da proventi già sottoposti a tassazione.