

Il commercialista telematico

La novella legislativa sulle attività illecite chiude il cerchio per la tassazione dei proventi illeciti

di Angelo Buscema –Dirigente Agenzia Entrate

ASPETTI DOGMATICI O TEORICI

Secondo la concezione a carattere economico, ogni incremento di ricchezza, a prescindere dalla natura lecita o illecita dell'attività originante, costituisce un presupposto d'imposta valido a legittimarne l'assoggettamento a tassazione, poiché la legislazione tributaria è ispirata al principio della neutralità fiscale, con la conseguenza che la provenienza del reddito non ne costituisce elemento di qualificazione. Secondo la concezione "giuridica", contraria alla tassazione di tali proventi, le attività illecite non possono considerarsi produttive di reddito in senso economico-giuridico, ma la conseguenza di un arricchimento senza causa e, pertanto, fuori dall'ambito dell'ordinamento tributario.

La "teoria economica", ammette la tassabilità dei proventi illeciti, opinando che presupposto dell'imposizione sia, soltanto ed esclusivamente, il possesso di un reddito, indipendentemente dalla sua provenienza., in contrapposizione con la "teoria giuridica", secondo la quale l'attività illecita non può essere considerata presupposto di imposta, costituendo il risultato ottenuto *pretium sceleris* e non già reddito, tecnicamente e giuridicamente inteso.

EVOLUZIONE NORMATIVA

Occorre ricordare, sotto il profilo dell'evoluzione normativa in materia di tassazione dell'attività illecita, che:

L'articolo 1 dell'abrogato Dpr 597/73 configurava come presupposto impositivo il possesso dei redditi *"continuativi e occasionali, provenienti da qualsiasi fonte"*. L' articolo 80 dello stesso decreto , così recitava *"alla formazione del reddito complessivo, per il periodo d'imposta e nella misura in cui è stato percepito, concorre ogni altro reddito diverso da quelli espressamente considerati nelle disposizioni del presente decreto"*. Con l'entrata in vigore del nuovo Tuir (primo gennaio 1988), emanato con Dpr 917/86, il riferimento normativo ha subito delle modifiche (1). Infatti, nell'articolo 1, in materia di rilevanza ai fini impositivi del mero fatto economico della percezione del reddito indipendentemente dal

Il commercialista telematico

rapporto sottostante, la espressione *"proventi da qualsiasi fonte"*, di cui all'articolo 1 del Dpr 597/73, non è menzionata.

Il legislatore, con la Finanziaria del 1994 (legge 537/93), ha previsto all'articolo 14, quarto comma, che *"nelle categorie di reddito di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi (...) devono intendersi ricompresi, se in esse classificabili, i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo, se non già sottoposti a sequestro o confisca penale(2). I relativi redditi sono determinati secondo le disposizioni riguardanti ciascuna categoria"*.

Tale norma(3) ha statuito che la fonte illecita di un provento non ne inficia o impedisce la tassabilità.(4)

In altri termini, purché inquadrabile in una delle categorie designate dal testo unico, qualsiasi provento è da tassare, quale che sia la tipologia dell'illecito (penale, civile, amministrativo). La legge 537/93 ha stabilito che il carattere illecito di un arricchimento non è ostativo alla sua tassabilità, purché vi sia la dimostrazione, nei singoli casi, che essi presentano le qualificazioni che ne legittimano l'inquadramento in una delle fonti di cui all'articolo 6, primo comma, del testo unico(5); per tale legge sono comunque imponibili i redditi di lavoro autonomo o di impresa derivanti da attività illecite esercitate in assenza di un requisito previsto dalla legislazione extrafiscale in materia (si pensi al mancato possesso dei requisiti o titoli di studio richiesti per lo svolgimento dell'attività, alla mancanza di licenza di commercio o di altra autorizzazione amministrativa, alla mancata iscrizione ad albo professionale).

L'articolo 36, comma 3,4bis della legge n. 248/06, in tema di determinazione della base imponibile, così ha disposto *"in deroga all'articolo 3 della legge 212/00, la disposizione di cui al comma 4 dell'articolo 14 della legge 537/93, 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 testo unico delle imposte sui redditi, di cui al Dpr 917/86, sono comunque considerati come redditi diversi"*.

NOVELLA LEGISLATIVA

Tale ultima norma statuisce che i proventi derivanti da attività illecite, anche quando non possano essere classificati in una specifica categoria reddituale, devono essere considerati imponibili e qualificati come "redditi diversi"(6).

Il commercialista telematico

Con la legge 248/06 il legislatore ha completato la disciplina sui proventi illeciti, aggiungendo all'articolo 36, in sede di conversione in legge del Dl 233/06, il comma 34 bis.

Il legislatore statuisce, pertanto, che i proventi illeciti - anche laddove non siano riconducibili in una specifica categoria reddituale - devono essere inquadrati nella categoria dei redditi diversi, di cui agli articoli 67 e seguenti del testo unico (vd. circolare 28/2006 dell'Agenzia delle Entrate).

Sono stati ampliati i casi di tassazione dei proventi illeciti, facendo rientrare le ipotesi non classificabili in specifiche categorie di reddito, nella categoria residuale dei redditi diversi.

Il legislatore ha fatto rientrare le ipotesi di tassazione dei proventi illeciti nella già esistente categoria dei redditi diversi, di cui all'articolo 67 del testo unico.

Occorre tener conto che, anche quanto i proventi illeciti da sottoporre a tassazione rientrino nella categoria residuale dei redditi diversi, troverà applicazione il comma 4bis dell'articolo 14 della legge 537/93, introdotto dalla legge finanziaria 2003, secondo il quale, in deroga all'ordinario regime di determinazione dei redditi, di cui all'articolo 6 del testo unico *"non sono ammessi in deduzione i costi o le spese riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili come reato, fatto salvo l'esercizio di diritti costituzionalmente riconosciuti"* (vd circolare 26/09/2005, n. 42/E). Tale norma rappresenta una deroga rispetto al principio generale dell'imposizione sui risultati netti(7)

L'articolo 36, comma 34bis della legge n. 248/06 è norma di interpretazione autentica; occorre ricordare a tal riguardo che il giudice di legittimità, sezione quinta civile, con la sentenza n. 4616 del 3/03/2005, ha precisato le condizioni di ammissibilità della legge di interpretazione autentica: la legge di interpretazione autentica ha efficacia retroattiva e di conseguenza è applicabile ai rapporti d'imposta sorti prima della sua entrata in vigore e non ancora definiti, il giudicato si pone come limite suscettibile d'impedire il dispiegamento di efficacia della nuova norma d'interpretazione autentica al caso concreto; è ammissibile, ai sensi dell'articolo 11 delle preleggi e degli articoli 1 e 3 della legge n. 212/2000 (Statuto del contribuente), quella legge di interpretazione autentica che presuppone il contenuto non inequivoco della norma interpretata e la riconducibilità dell'esegesi prescelta dal legislatore a una delle alternative prima ammissibili; il dettato della norma interpre-

Il commercialista telematico

tativa deve ridurre univocamente e non eccedere la portata precettiva teorica della disposizione precedente.

I limiti alla portata retroattiva sono stati individuati dalla Consulta (vd. sentenza n. 525 del 2000) nella salvaguardia di norme costituzionali (sentenze n. 311/95 e n. 397/94); tra questi, i principi generali di ragionevolezza, razionalità e di uguaglianza, nella tutela dell'affidamento legittimamente posto sulla certezza dell'ordinamento giuridico e nel rispetto delle funzioni costituzionalmente riservate al potere giudiziario.(8)

NOTE

1) Il pretium scleris è da confiscare e non da tassare (Corte di cassazione, sentenze 5170/84; 9405/91; 3028/93); i proventi derivanti da reato possono essere confiscati ma non tassati.

2)La circolare n. 150/1994 dell'A.F. ha precisato che "*potrà sempre essere eccepita, in sede di accertamento, l'eventuale avvenuta perdita del provento per confisca o restituzione e risarcimento con onere della prova a carico del contribuente*".

Occorre considerare come ostativo alla tassazione non solo il sequestro effettuato ai sensi della legge penale ma qualsiasi tipologia di sequestro.

Il "sequestro", per sua natura temporaneo, non può costituire una causa di definitiva intassabilità del provento illecito (alla pari della confisca o della restituzione del provento), che una volta dissequestrato potrebbe ritornare nella disponibilità del soggetto autore dell'illecito.

La Corte di cassazione ha evidenziato con la sentenza n. 7337/2003, come "l'obbligazione tributaria, riproducendosi come "autonoma" in ogni periodo di imposta (art. 7 TUIR), presenta una ineliminabile connotazione d'ordine temporale, poiché, oltrepassato quel periodo, la fattispecie rinasce come diversa. Perciò, come il presupposto dell'imposta consiste nel "possesso di redditi" (art. 1 TUIR) nel periodo considerato, così eventuali vicende di quel possesso, oltre lo stesso arco temporale, saranno per risultare irrilevanti sulla fattispecie tributaria". Di conseguenza, l'eventuale provvedimento di confisca non influenzerà la validità di atti impositivi emanati in differenti periodi d'imposta. In tema di imposte sui redditi e con riguardo alla tassazione dei proventi derivanti da attività illecite, ai sensi dell'art. 14, comma 4, della legge 24 dicembre 1993, n. 537 (il quale ha natura di interpretazione autentica della normativa contenuta nel DPR 22 dicembre 1986, n.917), 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 di imposta cui il provento si riferisce. 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 uguaglianza 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.(Cassazione Sezione tributaria, sentenza 13 maggio 2003 n.7337).

Il commercialista telematico

3) Anche in tema di I.V.A., trova applicazione, il principio, posto dalla disposizione dell'art.14, quarto comma, della legge 24 dicembre 1993, n. 537, (di per sé riferita alla disciplina delle imposte sui redditi), secondo il quale i proventi provenienti da attività illecite sono assoggettabili ad imposizione (cassazione sentenza n. 1372 del 24/01/2006; cassazione sez. V - Sentenza n. 3550 del 12/03/2002)

La circolare ministeriale n. 176/E del 9/8/1999 ha evidenziato che il principio di tassazione delle attività illecite (estrinsecato dall'articolo 14, comma 4, della legge 537/93 ai soli fini delle imposte dirette) "risulta valido anche ai fini dell'IVA per il carattere di neutralità che caratterizza tale tributo". Tale concetto è stato ribadito dalla successiva circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 76/E del 2/10/2002.

4) *La sentenza della Corte di Cassazione n° 13335/2003 ha statuito la tassabilità dei proventi illeciti provenienti dal gioco di azzardo. Le vincite del gioco d'azzardo costituiscono, assimilate a quelle da giochi e scommesse lecite, sempre reddito imponibile, in base alla disposizione interpretativa di cui al quarto comma, articolo 14, della legge 537/1993 (legge finanziaria 1994), che assoggetta a imposta i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo (Cassazione sentenza n. 16504 del 19 luglio 2006).*

5) il principio della tassabilità dei proventi derivanti da attività illecite è subordinato alla condizione che l'attività produttiva del reddito sia, di per sé considerata, già ricompresa nelle fattispecie imponibili previste dalle norme vigenti; risulta, quindi, che sono tassabili, ad esempio, i redditi di capitale per usura, i redditi di lavoro collegati ad attività illecite, i redditi di impresa derivanti da attività criminose e che si rendono applicabili i criteri di determinazione del reddito relativi a ciascuna categoria" (Cm 150/94). La medesima circolare, con riferimento all'eventuale natura di norma di interpretazione autentica dell'articolo 14, quarto comma, della legge 537/93, precisa che "per quanto attiene all'efficacia temporale della norma, va precisato che essa ha portata retroattiva in quanto il principio della tassabilità dei redditi derivanti da attività illecite era già insito nell'ordinamento tributario. Ne è la prova la considerazione che il "possesso" di redditi rientranti nelle categorie indicate nell'articolo 6 del testo unico deve intendersi come disponibilità materiale e di fatto, a prescindere dalla qualificazione lecita o illecita dell'attività posta in essere". Il Supremo Collegio ha affermato che "in tema di imposte sui redditi, l'art. 14 comma 4 della legge 537/1993, in via di interpretazione autentica dell'art. 6 del DPR 917/1986, considera tassabili anche i proventi derivanti da illecito penale se non già sottoposti a confisca, comprendendo nel suo disposto tanto le ipotesi di confisca facoltativa, quanto quelle di confisca obbligatoria (art. 240 c.p.) e quindi include nel reddito imponibile anche il prezzo del reato, obbligatoriamente soggetto a tale misura (quando essa non sia stata adottata). *Tale disposizione interpretativa, ancorché non vincolante rispetto alla precedente disciplina (art. 1 e 6 del D.P.R. 29 settembre 1973 n.597 ed art. 1 del DPR 29 settembre 1973 n.599) costituisce criterio ermeneutico influente, alla stregua della sostanziale identità della stessa in ordine alla determinazione dei presupposti della tassazione, e pertanto impone di considerare parte di detto imponibile il prezzo del reato anche nel vigore della normativa antecedente al citato D.P.R. 917/1986 (Cass. 19 aprile 1995 n.4381; Cassazione n. 13335/03).* La sentenza della Commissione tributaria provinciale di Milano n. 272/47/2005, ha ritenuto di non poter applicare l'articolo 14 della legge 537/1993 all'attività di meretricio, in quanto attività non illecita ma immorale.

6) Per Benedetto Santacroce e Michele Procida, un bivio fiscale per i proventi illeciti in il sole-24 ore del 9 settembre 2006 pag. 22, costituisce un problema il fatto che la nuova disposizione riconduce i proventi illeciti non diversamente qualificabili tra i

Il commercialista telematico

redditi diversi senza specificarne la tipologia : l'articolo 67 del Tuir elenca una serie di fattispecie molto analitiche tra cui appare difficile ricondurre i proventi da illecito , salvo ricondurre i proventi illeciti nella lettera l) dello stesso articolo secondo cui costituiscono redditi diversi quelli derivanti dall'assunzione di obblighi di fare , non fare o permettere . Per tali autori rimane il problema della tassazione per la cd. dazione spontanea che non è riconducibile alla lettera l)dell'articolo 67 citato .

7) L'articolo 2, comma 8, della legge n. 289 del 2002, che ha introdotto il comma 4-bis nell'articolo 14 della legge n. 537 del 1993 - secondo cui "nella determinazione dei redditi di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi... non sono ammessi in deduzione i costi o le spese riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili come reato, fatto salvo l'esercizio di diritti costituzionalmente garantiti" - ha portata innovativa e non interpretativa e, pertanto, trova applicazione ai costi e alle spese sostenute a decorrere dal 1° gennaio 2003; nell'ambito di applicazione della norma vi rientrano sia l'intera attività d'impresa penalmente illecita sia un singolo atto penalmente illecito; ai fini della indeducibilità dei costi e delle spese riconducibili a fattispecie penali assume rilevanza la trasmissione al pubblico ministero della notizia di reato a carico del contribuente ex articoli 331 e 347 del codice di procedura penale; per gli illeciti civili o amministrativi, la deducibilità dei relativi costi continua a essere assoggettata alle ordinarie regole del Tuir, in cui occorre distinguere le spese sostenute per porre in essere l'attività e le spese sostenute a causa e in conseguenza dell'illiceità dell'attività.

8)vd. Angelo Buscema, lo ius superveniens di cui al dl. N. 223/2006 tra norma innovativa e legge di interpretazione autentica in il fisco n. 31/2006 pag. 4831 .