

**La tassazione dei proventi di origine illecita:****un iter travagliato****di Giuseppe Laganà<sup>1</sup> e Angelomarino Catalano<sup>2</sup>**

*L'abbattimento dell'evasione fiscale in Italia rappresenta, come noto, uno dei più ardui compiti per ogni legislatura che si avvicini alla guida del Paese. Nondimeno, credere che ciò si esaurisca, sic et simpliciter, in un riesame degli scaglioni di reddito o in una revisione della disciplina delle tax expenditures, vorrebbe dire approcciarsi solo parzialmente a quella che invece pare essere una problematica trasversale e di ben più ampio respiro, trascurando inevitabilmente settori imponibili di grande rilevanza, quali ad esempio i patrimoni illecitamente accumulati. A 30 anni dall'introduzione della misura della tassazione dei proventi illeciti, avvenuta con la legge 24 dicembre 1993 nr. 537, questa risorsa, persiste a convivere con un iter non sempre lineare, dovuto principalmente alle posizioni non sempre concordi della giurisprudenza, le quali hanno inevitabilmente sostenuto nel tempo anche un ampio dibattito dottrinale sul tema, tutt'altro che definito, e che trova sua sintesi nell'interrogativo se sia possibile qualificare quale presupposto d'imposta la condotta penalmente rilevante dell'agente, rendendo così legittima l'attività di tassazione dell'imponibile illecitamente accumulato, o se piuttosto sia più opportuno adottare gli strumenti giuridici già presenti nell'ordinamento, quali ad esempio le misure ablatorie patrimoniali.*

L'ordinamento domestico riconosce la possibilità di tassare i proventi derivanti da fatti, atti o attività definibili come illeciti, qualora inquadrabili nelle categorie reddituali di cui all'art. 6 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (d'ora in avanti anche T.U.I.R.).

La questione relativa all'inquadramento dei proventi frutto di attività illecite nelle ordinarie categorie reddituali, tuttavia, è stata oggetto di ampio dibattito dottrinario ed ha visto posizioni oscillanti della giurisprudenza<sup>3</sup>. Inizialmente la problematica era stata (apparentemente) risolta dall'abrogato articolo 80 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597: *“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”*.

Parte della dottrina<sup>4</sup> riteneva che la norma in esame avrebbe dovuto prevedere un'elencazione maggiormente esaustiva delle fattispecie, poiché appariva come una “norma di chiusura” indeterminata e potenzialmente lesiva dell'art. 23 della Costituzione, in quanto astrattamente arbitraria nella sua attuazione. D'altro canto, anche lo stesso legislatore, nell'ambito dei lavori preparatori volti all'introduzione del T.U.I.R., aveva preferito non riprodurre il contenuto della citata disposizione.

Si rendeva necessario, pertanto, l'adozione di una “norma di principio generale” che assoggettasse tali proventi a tassazione. Ne è conseguito, in dottrina, un vivace dibattito in cui venivano sostenute varie

1 Ufficiale della Guardia di Finanza in servizio presso il Nucleo di Polizia Economico-Finanziaria di Roma. Il presente contributo costituisce un ulteriore approfondimento a quello già fornito nell'ambito dell'aggiornamento della quinta edizione di Pollari N., *Manuale di diritto tributario*, Laurus Robuffo, 2020, pag. 184 e ss.

2 Ufficiale della Guardia di Finanza in servizio presso il Nucleo di Polizia Economico-Finanziaria di Lecce.

3 *Ex plurimis* Cass. Civile e Penale, sentenze nn. 7511/2000, 13335/2003, 21746/2005, 16504/2006, 24471/2006, 1058/2008 in “Leggi d'Italia Wolters/Kluwer”.

4 Cfr. Diddi A., *In tema di tassabilità dei proventi da reato*, in *Giustizia Penale*, 1994, II, pag. 432 e ss.; Falcone G., *Riflessioni sulla tassabilità dei proventi da attività illecite*, in *Il Fisco*, 1994, pag. 9101 e ss.; Pollari N., *Ancora sulla vexata quaestio della tassazione dei proventi illeciti ed in particolare delle tangenti*, in *Il Fisco*, 1994, pag. 5831 e ss.

tesi contrastanti<sup>5</sup>; mentre dallo scarno panorama giurisprudenziale emergeva un duplice orientamento, precisamente: alla corrente “*giuridica*”, contraria all’esigibilità dei proventi illeciti si contrapponeva una corrente “*economica*”, tendente, invece, ad ammetterla.

Secondo la prima tesi: i proventi derivanti da attività illecite penalmente rilevanti non erano soggette ad imposizione tributaria, in considerazione dell’impossibilità di configurare tali attività quali “*presupposto d’imposta*”<sup>6</sup>. Tale circostanza, in effetti, avrebbe comportato la conseguenza di chiedere al reo di autodenunciare i relativi proventi all’Amministrazione finanziaria; il negozio giuridico, da cui derivano i proventi illeciti, doveva essere considerato “*nullo*”, in ragione dell’“*illiceità della causa*”<sup>7</sup>; il principio di tassatività non includeva tra gli incrementi di reddito quelli provenienti da attività illecite. Al contrario, la tesi “*economica*” della tassabilità, poi prevalsa, riteneva che il possesso di un reddito fosse, indipendentemente dalla sua origine, presupposto all’imposizione; ovverosia, chi traeva proventi dall’attività illecita realizzava, comunque, una ricchezza che costituiva la nascita dell’obbligo dichiarativo.

Le due tesi contrapposte concordavano, comunque, nel sostenere incompatibile l’imposizione tributaria e l’adozione di una misura ablatoria dei proventi di attività illecite. In senso concorde si era espressa, in seduta comune, la Cassazione<sup>8</sup>, che aveva ribadito come la naturale reazione dello Stato, dal punto di vista patrimoniale, alle attività illecite fosse la confisca e non la tassazione della correlata ricchezza. In particolare, veniva evidenziato come “*i proventi del reato non costituiscono “reddito”, sicché le norme che al “reddito” o ai “redditi” collegano il prelievo fiscale non sono ad essi applicabili. Tuttavia quando si tratti di cose ricomprese nell’ambito di operatività dell’istituto della confisca facoltativa, le stesse, qualora la confisca non sia disposta, o perché il giudice si è avvalso del potere discrezionale spettategli al riguardo ovvero per l’esistenza di un divieto posto dalla legge (come accade nell’ipotesi di patteggiamento), perdono il carattere di illiceità ed in quel momento diventano ricchezza lecita aggredibile dal fisco, con le conseguenti implicazioni quali, ad esempio, la necessità di dichiararla e di rispettare le disposizioni della “trasparenza” previste dal comma 6 dell’art. 1 del D.L. n. 429/1982, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 516/1982*”.

In buona sostanza la sentenza in esame sanciva un’incompatibilità assoluta tra provento da attività illecita e reddito nonché tra confisca e tassazione<sup>9</sup>.

Il quadro giuridico contemporaneo all’emergenza giudiziaria di quegli anni, dovuta a “*Tangentopoli*”, portò il legislatore ad introdurre l’art. 14, comma 4, della legge 24 dicembre 1993, n. 537, per mezzo del quale si consideravano, nelle categorie di reddito di cui all’art. 6, comma 1, del T.U.I.R., i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo se non già sottoposti a sequestro o confisca penale.

La circolare 10 agosto 1994, n. 150 del Ministero delle finanze, con riguardo al campo di applicazione, chiariva che: l’imponibilità dei proventi si estende, ricorrendone i presupposti, anche ai soggetti

5 Per le tesi favorevoli si rinvia a Forte F., *Sul trattamento fiscale delle attività illecite*, in *Rivista di diritto finanziario e scienze delle finanze*, 1952; di Giannini A.D., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 1951 e di Berliri A., *Principi di diritto tributario*, II, Milano, Giuffrè, 1972; per quelle contrarie, invece, si rimanda a Croce D., *In tema di illecite attività, falsa fatturazione e frodi petrolifere, intassabilità dei relativi proventi*, in *Bollettino tributario*, 10, 1982, p. 769.

6 Quando da un fatto illecito sorge l’obbligo di soddisfare una prestazione pecuniaria, questa ha carattere di sanzione e non di attività finanziaria.

7 Cfr. Cass. Pen., Sez. III, 29 gennaio 1986, n. 1368, Cass. Pen., Sez. III, 24 giugno 1992, n. 9821; Cass. Pen., Sez. III, 20 novembre 1991, n. 134; Cass. Pen., Sez. III, 30 ottobre 1991, n. 736; Cass. Pen., Sez. III, 9 gennaio 1991, n. 460 in “*Leggi d’Italia Wolters/Kluwer*”.

8 Cfr. Cass. Pen. Sez. Unite, sentenza del 12 novembre 1993, n. 2798 in “*Leggi d’Italia Wolters/Kluwer*”.

9 Sul punto cfr. Fumu G., *Sulla tassabilità dei proventi da reato*, in *Cass. pen.*, 1994, pag. 1805 e ss. e Celentano P., *La tassazione dei proventi illeciti*, in *Riv. pen. Econ.*, 1994, pag. 263 e ss., Bellini F., *Ancora sui proventi da reato e sulle sezioni unite della Cassazione*, in *Il Fisco*, 1994, pag. 7578 e ss.

assoggettati all’IRES e all’IRAP; la tassabilità degli stessi è subordinata alla condizione che l’attività produttiva del reddito sia, di per sé considerata, già ricompresa nelle fattispecie imponibili previste dalle norme vigenti<sup>10</sup>.

Dalla lettura del comma 4 dell’art. 14 risulta, quindi, come l’unica deroga all’imponibilità dei proventi di illecita provenienza sia rappresentata dall’ipotesi in cui il contribuente sia stato spossessato della relativa ricchezza a seguito di provvedimento ablatorio.

In tale ottica, è sorto il problema di comprendere cosa possa accadere qualora in seguito all’emanazione di un provvedimento di accertamento e, se del caso, di eventuali atti di riscossione, sia data esecuzione al sequestro o alla confisca.

Su tale tema, un primo orientamento giurisprudenziale portava ad affermare che il sopraggiungere della confisca fa venir meno l’obbligazione liquidata con l’atto impositivo e fa sorgere il diritto del contribuente alla ripetizione delle somme che risulti aver pagato. L’evoluzione giurisprudenziale, tuttavia, si attestava su posizioni ben diverse; ed infatti, la stessa Cassazione<sup>11</sup>, muovendo dal presupposto che il sistema tributario si fonda sull’autonomia dell’obbligazione tributaria in ogni periodo d’imposta; secondo il giudice di legittimità, affinché operi la causa di esclusione dell’imponibilità, rappresentata dal fatto che i proventi siano già stati sottoposti a provvedimento ablatorio, è indispensabile che il citato provvedimento sia intervenuto nello stesso periodo d’imposta cui il provento si riferisce, con conseguente preclusione della possibilità di richiedere il rimborso dei tributi eventualmente pagati in precedenza.

Sul medesimo orientamento la Cassazione ha chiaramente affermato come i casi di esonero, a seguito di provvedimenti ablatori, ricorrano qualora il relativo provvedimento sia disposto nei termini del periodo d’imposta in cui il provento fa riferimento<sup>12</sup> in sostanza, per gli ermellini, la mancata esecuzione del provvedimento di confisca attesta il possesso del provento derivante dall’illecito che, in relazione all’anno d’imposta nel quale è stato conseguito, viene ad integrare una variazione positiva di reddito, assoggettabile, pertanto, ad imposizione diretta. Sul tema, peraltro, la Suprema Corte<sup>13</sup> ha più recentemente chiarito l’ambito applicativo della novella normativa, in relazione alla perdita del possesso del provento illecito da parte del reo; in tale contesto, i giudici di legittimità, interpretando la ratio della disposizione in commento, hanno chiarito che l’esonero dalla tassazione del provento illecito va riconosciuto non solo in presenza di provvedimenti coattivi di natura penale o amministrativa, ma anche qualora lo stesso provento sia restituito volontariamente da parte del reo, purché la restituzione avvenga nel medesimo periodo d’imposta in cui il provento sarebbe stato imponibile, applicando quindi lo stesso principio già sancito in relazione alle entrate illecite oggetto di sequestro o di confisca.

Ulteriori pronunce hanno circoscritto tale principio subordinandolo alla verifica di specifiche condizioni. In tal senso, in una pronuncia relativamente recente<sup>14</sup>, i giudici di legittimità, ribadendo un orientamento ormai consolidato, hanno rimarcato che il sistema tributario si fonda sull’autonomia dell’obbligazione tributaria per singolo periodo d’imposta, per cui, affinché possa operare la causa di esclusione dell’imponibilità per i proventi “già sottoposti a sequestro o confisca penale”, occorre, in ossequio al menzionato principio di capacità contributiva di cui all’art. 53 della Costituzione, che il provvedimento ablatorio sia intervenuto nello stesso periodo di imposta a cui il provento fa riferimento.

10 Cfr. Cass. Pen., Sez. III 24 gennaio 1992, n. 9405, Cass. Civ. Sez. I, 13 marzo 1993, n. 3028, in “Leggi d’Italia Wolters/Kluwer”.

11 Cfr. Cass. Civile Sez. V, sentenza n. 7337 del 13 maggio 2003 in “Leggi d’Italia Wolters/Kluwer”.

12 Cfr. Cass. Civ. Sez. V sentenza del 22 febbraio 2008 n. 4625 e sentenza del 2 dicembre 2008, n. 28574, in “Leggi d’Italia Wolters/Kluwer”.

13 Cfr. Cass. Civ. Sez. V sentenza del 13 novembre 2013 n. 25467 in “Leggi d’Italia Wolters/Kluwer”.

14 Cfr. Cass. Civ. Sez. V, sentenza dell’8 ottobre 2014 n. 21195 in “Leggi d’Italia Wolters/Kluwer”.

In sede applicativa, *ab origine*, la norma veniva interpretata in senso restrittivo: in particolare il legislatore con l'inciso "*se in esso classificabili*", ha inteso rimarcare il fatto che per poter determinare se e in che modo un provento possa confluire e costituire base imponibile, bisognava identificare l'esatta categoria reddituale alla quale il reddito illecito poteva essere ricondotto e solo nel caso in cui l'attività illecita avesse prodotto un reddito identificabile in una ben specifica categoria del T.U.I.R. sarebbe stato possibile assoggettarlo a tassazione. Le connesse difficoltà giuridiche di carattere pratico hanno costretto il legislatore ad intervenire nuovamente nella materia, mediante una legge di interpretazione autentica, dettata dall'art. 36, comma 34 *bis*, del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla legge n. 248 del 4 agosto 2006 prevedendo che "*...in deroga all'art. 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 testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono comunque considerati come redditi diversi*"<sup>15 16</sup>.

Tale intervento normativo appare di estrema rilevanza, atteso che, sulla base della disposizione legislativa, si potrebbe ipotizzare la reintroduzione, per i soli proventi illeciti, di una disposizione di chiusura che renda, comunque, imponibile qualunque entrata patrimoniale. In altri termini sembrerebbe che la norma recepisca una nuova nozione di redditi diversi, di carattere residuale, in base alla quale qualsiasi arricchimento da illecito può essere soggetto a tassazione<sup>17</sup>.

Sul piano dell'imposizione indiretta, il punto di partenza è delineato dal provvedimento del Ministero delle finanze 9 agosto 1999, n. 176/E, ove, muovendo da una pronuncia dell'11 luglio 1998, Causa C-283/95, la Corte di Giustizia enuncia un orientamento di carattere generale secondo cui "*alle attività illecite si applica lo stesso trattamento IVA previsto per le medesime attività esercitate legittimamente*". Tale principio, è stato rimarcato, altresì, dalla stessa Corte di Cassazione, in diverse decisioni. Tra queste, con la sentenza n. 24471 del 25 settembre 2006, la Suprema Corte, identificando l'art. 14 della Legge n. 537/1993 quale "norma di principio", ne ha affermato l'applicabilità anche ad imposte diverse da quelle "sui redditi".

## Conclusioni

Complessivamente, la frammentazione degli obblighi impositivi nel nostro Paese, poco importa che sia di tipo diretto, indiretto o contributivo, non agevola la giurisprudenza a formulare una linea univoca ed uniforme riguardo la tassazione dei proventi illeciti.

D'altro canto, gli allarmanti dati attuali parlano di un *tax gap* che in Italia, seppur in leggera flessione nell'ultima annualità a disposizione, ammonta comunque a 99,2 miliardi di euro<sup>18</sup>.

15 Per la prassi si rinvia alla circolare 28/E del 4 agosto 2006 dell'Agenzia delle Entrate.

16 Sul punto, la Cassazione, con la pronuncia 28 dicembre 2016, n. 27154, ha rimarcato il principio secondo cui "*richiamando ai fini del trattamento fiscale applicabile ai proventi di derivazione illecita "le disposizioni riguardanti ciascuna categoria", la legge non ha inteso istituire una nuova categoria di redditi da affiancare a quelle dell'art. 6 – come indirettamente conferma il già richiamato intervento interpretativo attuato con il D.L. n. 223 del 2006 - ma ha voluto ribadire il principio, già enunciato nelle parole "se in esse classificabili", che i proventi illeciti vanno fiscalmente trattati in conformità alle disposizioni previste da ciascuna categoria reddituale*".

17 Nella direttiva del 22 febbraio 2007, il MEF, con le linee strategiche nel settore "*degli interventi tributari di equità fiscale finalizzati alla redistribuzione del carico fiscale ed una più efficace lotta all'evasione per l'anno 2007*", ha indicato come l'attività ispettiva della Guardia di Finanza deve essere orientata, tra l'altro, verso quei fenomeni in grado eventualmente di produrre effetti anche in termini di gettito fiscale come nel caso della disciplina sulla tassazione dei proventi illeciti.

18 Fonte Nota di Aggiornamento al Documento di Economia e Finanza (c.d. NADEF) presentato dal Presidente del

Tale dato desta ancora più impressione se messo a confronto con l'ultima stima effettuata da CGIA<sup>19</sup> sul fatturato della criminalità organizzata in Italia nel 2022, pari a ben 40 miliardi di euro (poco più del 2 % del PIL Nazionale, solo GSE, ENI ed ENEL possono vantare un giro d'affari più ampio).

D'altro canto, la situazione economico-finanziaria italiana, ed internazionale, aggravata dalla recente crisi pandemica e dal conflitto in corso in Ucraina, potrebbe dover obbligare presto tutti gli attori in causa, siano essi governativi, legislativi o giudiziari, ad interrogarsi anche su questo tema, sul cui punto una buona base di partenza, anche alla luce del dibattito giurisprudenziale intercorso negli ultimi anni, potrebbe essere rappresentata da un aggiornamento della legge 537/1993.

---

Consiglio dei Ministro e dal Ministro dell'Economia e delle Finanze il 4 novembre 2022.

19 Fonte Rapporto CGIA Mestre, 21 gennaio 2023.