

"Interessi economici e tutela dei diritti: la rilevanza dei proventi da attività illecite in una prospettiva nazionale ed europea"¹

Di Andrea Venegoni

SOMMARIO: 1.- Introduzione. 2.- La via penalistica. 3.- La prevenzione tramite strumenti extra penali. 4.- Brevi cenni sulla tassazione dei profitti illeciti. 5.- Conclusioni.

1.- Introduzione

Quando con i colleghi della formazione decentrata abbiamo pensato di dedicare una relazione, di carattere introduttivo, e per questo necessariamente non focalizzata sull'analisi dettagliata di normative specifiche, all'argomento sintetizzato nel titolo, con lo scopo di darne una visione generale, ci siamo posti, un po' provocatoriamente, una domanda: se consideriamo l'evoluzione del mercato del lavoro degli ultimi anni, la progressiva informatizzazione e digitalizzazione, la dimensione sempre più globale che esso sta assumendo, con aziende che delocalizzano e masse di persone che si spostano da uno Stato ad un altro per cercare lavoro, la normativa nazionale e sovranazionale di regolamentazione di questo fenomeno pongono più attenzione alla tutela degli interessi economici ad esso sottesi o alla tutela dei diritti dei singoli? Viviamo, infatti, senza dubbio in un'epoca in cui sembra che il primo bene da tutelare sia l'economia, il profitto, il mercato, e chiedersi, pertanto, quale spazio vi sia per la tutela dei diritti non sembra una domanda oziosa né provocatoria. Non analizzerò quindi la normativa specifica della materia che verrà trattata nelle prossime relazioni, ma l'argomento offre spunti per una riflessione più generale sulla natura e finalità della legislazione rilevante in argomento.

La risposta alla domanda non è, in realtà, scontata, perché il problema del bilanciamento tra interessi economici e diritti è ormai emerso prepotentemente nel nostro sistema anche in ambiti totalmente diversi da quelli oggetto del presente incontro; basti pensare al dibattito relativo all'ormai notissimo "caso Taricco" in materia di prescrizione penale dove si fronteggiano tutela degli interessi finanziari della UE (ma anche dello Stato italiano) e vari interessi di natura non economica, quali, tra gli altri, quello di legalità in materia penale, cioè uno dei cardini del nostro sistema. Oppure si pensi al fatto che la stessa Corte Costituzionale in una nota sentenza emessa qualche tempo fa, la n. 10 del 2015 in tema di legittimità costituzionale della legge che aveva imposto una addizionale ires sui redditi dal commercio di prodotti petroliferi (c.d. Robin tax), pur riconoscendo la illegittimità della normativa anche per violazione di un principio fondamentale quale quello di uguaglianza (art. 3 Cost), tuttavia ha bilanciato gli effetti retroattivi della sentenza con quello di salvaguardia bilancio dello Stato (art 81 Cost), e quindi un interesse primariamente economico, affermando che

Nel pronunciare l'illegittimità costituzionale delle disposizioni impugnate (anche ai sensi dell'art. 3 Cost, ndr), questa Corte non può non tenere in debita considerazione l'impatto che una tale pronuncia determina su altri principi costituzionali, al fine di valutare l'eventuale necessità di una graduazione degli effetti temporali della propria decisione sui rapporti pendenti.

Innanzitutto, occorre considerare che i fenomeni di cui parliamo, nelle loro forme lecite, e quindi non nelle loro accezioni estreme criminose, sono anche **espressione in certa misura di libertà fondamentali dell'Unione Europea**, come la libertà di stabilimento delle imprese

¹ Relazione svolta all'incontro di studio « Sfruttamento lavorativo e nuove forme di schiavitù » organizzato a Roma dal 22 al 24 marzo 2017 presso la Corte di Cassazione dalla Scuola Superiore della Magistratura e l'Ufficio per la formazione decentrata della Corte di Cassazione

o di movimento dei lavoratori in altri Stati UE e **generano ricchezza**; non sarebbero quindi di per sé fenomeni criminosi. Naturalmente, però, nelle loro espressioni deteriori o addirittura criminose **generano ricchezza illecita**. Allora, non è solo interessante chiedersi se lo Stato o la UE sono più interessati alla salvaguardia delle libertà del mercato o ai diritti fondamentali degli individui e se, quindi, contrastano tali manifestazioni illecite, ma anche se, quando ciò avviene, quale sia la motivazione dell'intervento.

Anche il tema di questo incontro non si sottrae a questo dualismo: libertà di impresa fino a dove? Libertà di stabilimento delle imprese e libertà di movimento dei lavoratori fino a dove? Per il profitto si può fare tutto anche a scapito dei diritti dei singoli?

Su queste domande, che si possono anche tradurre nella questione sia più importante lo sviluppo dell'economia o la tutela dei diritti, è interessante citare uno studio che è stato condotto da due ricercatori dell'Università di Milano in cui sono state poste alcune domande ai cittadini di sei Stati della UE sul rapporto tra stato economico e stato sociale in Europa².

La prima domanda era:

a quale di questi obiettivi si dovrebbe dare priorità in Europa oggi? Le risposte predefinite tra le quali gli intervistati dovevano scegliere si riassumevano in sostanza in due alternative: assicurare stabilità fiscale e competitività delle imprese o assicurare un alto livello di protezione sociale.

Il 61% degli intervistati ha risposto che occorre più solidarietà sociale, mentre solo il 39% è stato propenso ad una soluzione verso "più mercato"; è interessante anche notare che la percentuale di favorevoli alla prima risposta è stato il 63% in uno Stato come la Germania.

Una seconda domanda chiedeva se cittadini UE che si spostino nel Paese degli intervistati debbano avere libero accesso al mondo del lavoro o subordinato a quello dei cittadini del Paese che li ospita; mentre il 49% degli intervistati, e quindi in sostanza poco meno della metà, si è espressa in favore dell'accesso libero, anche in questo caso, più o meno sorprendentemente, la percentuale di risposta favorevole all'ipotesi che esprime una maggiore integrazione è stata più elevata della media in Germania, dove ha toccato il 51%, e quindi ha superato la metà.

Infine, come risultato di una ulteriore domanda, l'89% degli intervistati pensa che l'Unione dovrebbe assicurare un sistema di aiuti finanziari ai cittadini degli Stati in maggiori difficoltà economiche.

Posto, allora, che il pensiero della "gente comune" europea appare meno distante da valori di solidarietà sociale di quello che ci potrebbe aspettare, occorre analizzare le azioni intraprese in concreto dal legislatore europeo e nazionale per comprendere se le stesse si sono mosse nella stessa direzione, cioè verso la tutela dei diritti, in particolare a fronte di manifestazioni illecite di sfruttamento del lavoro altrui, o verso il rafforzamento del mercato.

Si possono individuare al riguardo alcune direttrici di azione nel **diritto dell'UE e nel diritto interno: una strategia incriminatrice, quindi di carattere sanzionatorio penale, una di carattere preventivo non penale ed una fiscale, consistente nella tassazione dei profitti illeciti**.

² Progetto di ricerca RESCUE Reconciling economic and social Europe: Can Economic and Social Europe Be Reconciled? Citizens' View on Integration and Solidarity, a cura di Maurizio Ferrera e Alessandro Pellegata, in http://www.astrid-online.it/static/upload/resc/resceu_mass_survey_results_short_version.pdf

2.- La via penalistica

In termini di diritto penale, in questo campo la UE ha scontato l'assenza, almeno fino al Trattato di Lisbona del 2009, di un quadro normativo che le conferisse una competenza significativa, atteso che nell'ambito del c.d. terzo pilastro la Unione poteva solo emettere norme, per lo più attraverso strumenti di scarsa forza cogente quali le decisioni quadro, per armonizzare i diritti penali nazionali. A partire dal Trattato di Lisbona esiste invece una competenza penale della UE più chiara ed esplicita, ai sensi degli artt. 82 e 83 TFUE, ed è significativo il fatto che uno dei primissimi atti con cui la UE ha esercitato la nuova potestà in materia penale, attraverso direttive, riguarda proprio un fenomeno collegato con lo sfruttamento del lavoro, ed in particolare quello della tratta degli esseri umani, oggetto della **direttiva 2011/36/UE**.

Da segnalare anche, in tema di lotta ai proventi di reati mediante contrasto del riciclaggio attraverso il diritto penale (mentre sul contrasto al riciclaggio con strumenti extrapenalistici si tornerà tra poco) la recente proposta di direttiva, ai sensi dell'art. 83 TFUE, COM(2016) 826 finale, del 21.12.2016.

A livello di diritto penale nazionale, invece, non si può prescindere dal ricordare la recente legge focalizzata sul tema della criminalizzazione delle forme di schiavitù nel lavoro, la legge 199/2016.

Inoltre, il diritto sovranazionale ha contribuito anche a definire meglio i contorni di altri strumenti di diritto penale per lotta contro i patrimoni illeciti, quali la **confisca**, o forse, sarebbe meglio dire a proposito del nostro sistema nazionale, le confische, attesa la varietà e molteplicità di manifestazioni che questo istituto ha assunto, dalla confisca quale misura di sicurezza alla confisca urbanistica (su cui rilevano varie sentenze CEDU, tra cui quella Sud Fondi e Varvara e Corte Cost 49/2015); dalla confisca per equivalente (di cui alla legge 300/2000 che era, però, l'attuazione nel nostro sistema della Convenzione PIF del 1995 per la tutela degli interessi finanziari della UE) alla confisca di cui all'art. 12 sexies legge 306/92, alla confisca in tema di responsabilità degli enti (anche essa di derivazione dalla Convenzione PIF e poi estesa a numerosi altri reati tra cui oggi anche l'impiego di cittadini extra UE non regolari e riciclaggio, tratta, sfruttamento prostituzione minorile), per finire alla confisca come misura di prevenzione della legge antimafia del 2011 (il cui futuro, peraltro, potrebbe essere più incerto oggi alla luce della recente **sentenza della CEDU De Tomaso** relativa alle misure di prevenzione personali). La direttiva 2014/42/UE tenta di dare una sistemazione organica all'istituto, per quanto, in questo campo, il diritto nazionale presenti una varietà di istituti maggiore di quello europeo.

Orbene, la confisca è un istituto certamente applicabile anche ai reati di cui alla legge 199 del 2016.

Il dibattito sulla confisca è anche utile perchè nel suo ambito è stata elaborata una nozione di profitto, con particolare riferimento alla responsabilità degli enti, ma applicabile in generale³.

La Corte di Cassazione ha chiarito, infatti, che per profitto deve intendersi quel complesso di vantaggi economici tratti dall'illecito e a questo strettamente pertinenti, dovendosi escludere l'impiego di parametri valutativi di tipo aziendalistico, quali, per esempio, il risultato di

³Si veda, tra i moltissimi contributi, A. CUOMO, Confisca, 2015, in <http://www.altalex.com/documents/altalexpedia/2015/09/28/confisca-confische>

esercizio individuato tramite il confronto di voci positive e negative del reddito di impresa. Perché si possa individuare un profitto assoggettabile a confisca ex art 19 d.lgs. 231/2001 è necessario che si verifichi, quale diretta conseguenza della commissione del reato, uno spostamento reale di risorse economiche, ossia una visibile modificazione positiva del patrimonio dell'ente, evitando improprie assimilazioni tra la nozione di profitto del reato e la causazione di meri danni risarcibili relativi a risparmi di spesa indebitamente ottenuti dall'ente per effetto di mancata esecuzione di opere di risanamento ambientale. Inoltre, in estrema sintesi, l'alternativa tra confiscare tutto il ricavato, indipendentemente dai costi sostenuti, o i soli profitti al netto delle spese sostenute, è stato fatto dipendere dal tipo di reato presupposto dell'illecito a carico dell'ente, e cioè un "reato-contratto", nullo e dove quindi l'intero ricavato può essere confiscato, ed il reato in contratto in cui, all'interno di una attività lecita viene commesso un reato, dove solo il vantaggio economico derivante direttamente da questo sarebbe confiscabile.

3.- La prevenzione tramite strumenti extra penali

In campo extra penale, nella lotta ai patrimoni illeciti, derivanti da reato, è interessante l'azione della UE sempre sul **riciclaggio**.

Dopo l'emanazione di una serie di direttive, tra cui la direttiva 2005/60 attuata con d.lgs. 231/2007, oggi l'Unione ha proposto un nuovo strumento legislativo in materia, la direttiva 2015/849 del maggio 2015 (c.d. IV direttiva sul riciclaggio) in via di attuazione nel nostro sistema proprio in questi giorni (peraltro, la stessa IV direttiva è già oggetto di revisione a seguito di una nuova proposta di direttiva della Commissione Europea del luglio 2016).

Il novero di "reati presupposto" cui si riferisce la nuova direttiva sul riciclaggio è vastissimo e comprende gli illeciti - compresi i reati fiscali relativi a imposte dirette e indirette, quali specificati nel diritto nazionale-, punibili con una pena privativa della libertà o con una misura di sicurezza privativa della libertà di durata massima superiore ad un anno ovvero, per gli Stati membri il cui ordinamento giuridico prevede una soglia minima per i reati, tutti i reati punibili con una pena privativa della libertà o con una misura di sicurezza privativa della libertà di durata minima superiore a sei mesi. Vi rientrano, quindi, anche i reati previsti oggi nel nostro ordinamento a seguito della sopra citata legge n. 199 del 2016.

Non si può negare, quindi, che la UE stia mettendo in campo vari strumenti legislativi per bloccare i patrimoni illeciti derivanti anche da reati attinenti allo sfruttamento di esseri umani o lavoro nero

Se ci si addentra a leggere con attenzione questi strumenti, però, si nota qualcosa di estremamente interessante. Il considerando 1 della IV direttiva sul riciclaggio, che esprime la finalità dell'intera direttiva sopra ricordata, afferma che "I flussi di denaro illecito possono minare **l'integrità, la stabilità e la reputazione del settore finanziario e costituire una minaccia per il mercato interno dell'Unione** nonché per lo sviluppo internazionale ».

Sembra dire, in altri termini, che la lotta ai patrimoni accumulati illecitamente non è condotta per principi etici o per tutelare i diritti delle vittime dei reati presupposti (tra cui anche la tratta) ma per tutelare il mercato interno, e quindi, di nuovo, meri interessi economici.

Del resto, se ci si riflette, se allarghiamo lo sguardo anche ad altri settori del diritto della UE, quale, per esempio, il nascente **diritto penale europeo**, vediamo che esso, a differenza, per

esempio del sistema CEDU, è stato prevalentemente focalizzato in questi anni sulla facilitazione delle indagini penali, sul ravvicinamento delle legislazioni penali e processuali per permettere la cooperazione tra autorità giudiziarie, più che sulla tutela di diritti individuali. Questo, molto probabilmente, perché la UE ha maturato la convinzione che il contrasto al crimine è essenziale per il funzionamento del mercato unico. La creazione della famosa area comune di giustizia, il mito degli appassionati del diritto penale europeo, come io mi considero per avere vissuto la materia e le istituzioni europee dall'interno, nasce come il corrispondente giuridico dello spazio economico quale era il mercato unico della CEE, ed oggi della UE. Un'area economica, che solo negli ultimi anni grazie alla Carta Europea dei Diritti, alla vicina azione del sistema CEDU ed alla Corte di Giustizia, sta diventando anch'essa un'area comune di diritti.

Allargando ancora lo sguardo, si può notare come in molti altri settori del diritto UE l'azione della stessa è ispirata da finalità di tutela del mercato interno; in tema di contrasto all'evasione fiscale, per esempio, in alcune recenti vicende quali il caso Google o Apple, si può sostenere che l'intervento della UE non sia stato determinato, o almeno non solo, in prima battuta da fini etici o di tutela dei cittadini che subiscono le conseguenze dell'evasione fiscale, ma perché queste condotte distorcono la regolare concorrenza ed il mercato interno.

Sembrerebbe, allora, che, anche quando la UE interviene con misure, per così dire, correttive del mercato, e che pure possono avere l'effetto di tutelare i diritti delle persone più deboli esposte alle evoluzioni del mercato, le stesse siano comunque ispirate da finalità economiche e non sociali. Questa potrebbe rivelarsi una constatazione deludente. Tuttavia, che il territorio dell'Unione non sia solo un mercato economico, ma anche uno spazio di diritti, ci viene ricordato dall'organo forse più dinamico della UE, quello che meglio sa interpretare i mutamenti sociali e crea diritto vivente, la Corte di Giustizia.

La stessa, infatti, nella sentenza emessa nel caso C-201/15, del 21 dicembre 2016, in cui si discuteva se sia conforme, in particolare, alle disposizioni della direttiva 98/59/CE e, in generale, agli articoli 49 e 63 TFUE, una norma di diritto nazionale, quale l'articolo 5, paragrafo 3, della legge 1387/1983 dell'ordinamento nazionale greco, che subordini i licenziamenti collettivi in una data impresa a un'autorizzazione dell'amministrazione rilasciata sulla base dei criteri attinenti: a) alle condizioni del mercato del lavoro, b) alla situazione dell'impresa e c) all'interesse dell'economia nazionale, oltre a **riconoscere che non è contro il diritto UE subordinare i licenziamenti a tale autorizzazione nazionale**, ha affermato:

la Corte ha infatti già ammesso che **le considerazioni attinenti al mantenimento dell'occupazione possono costituire, in determinate circostanze e a certe condizioni, giustificazioni accettabili per una normativa nazionale avente l'effetto di ostacolare la libertà di stabilimento** (v., in tal senso, sentenza del 25 ottobre 2007, Geurts e Vogten, C-464/05, EU:C:2007:631, punto 26).

⁷⁶ Occorre aggiungere, per quanto riguarda le ragioni imperative di interesse generale ricordate ai punti da 73 a 75 della presente sentenza, che, come risulta dall'articolo 3, paragrafo 3, TUE, **l'Unione non soltanto instaura un mercato interno, ma si adopera per lo sviluppo sostenibile dell'Europa**, il quale è basato segnatamente su un'economia sociale di mercato fortemente competitiva, che mira alla piena occupazione e al progresso sociale, ed essa promuove, in particolare, la protezione sociale (v., riguardo al Trattato CE, sentenza dell'11 dicembre 2007, International Transport Workers' Federation e Finnish Seamen's Union, C-438/05, EU:C:2007:772, punto 78).

77 Poiché dunque **l'Unione non ha soltanto una finalità economica ma anche una finalità sociale**, i diritti che derivano dalle disposizioni del Trattato relative alla libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali devono essere bilanciati con gli obiettivi perseguiti dalla politica sociale, tra i quali figurano in particolare, come risulta dall'articolo 151, primo comma, TFUE, la promozione dell'occupazione, il miglioramento delle condizioni di vita e di lavoro, che consenta la loro parificazione nel progresso, una protezione sociale adeguata, il dialogo sociale, lo sviluppo delle risorse umane atto a consentire un livello occupazionale elevato e duraturo e la lotta contro l'emarginazione

4.- Brevi cenni sulla tassazione dei profitti illeciti

Muovendosi sempre in ambito esterno al settore penale, interessante è un altro aspetto relativo al contrasto ai patrimoni illegali: quello della **tassazione dei profitti illeciti**.

È argomento discusso in tutti gli ordinamenti, non solo italiano. La questione di fondo consiste, infatti, nello stabilire se sia morale che lo Stato si avvantaggi da attività illecite.

La risposta prevalente, nei vari ordinamenti, è positiva. Nella giurisprudenza della Repubblica di Irlanda o dell'Australia si ritrovano casi di proventi di traffico di droga assoggettati a tassazione.

In Belgio, una sentenza del tribunale di prima istanza di Mons 2006 ha affermato che:

*La jurisprudence considère que **les revenus provenant de comportements délictueux n'échappent pas à la perception de l'impôt.***

*- En effet, le principe selon lequel les impôts se fondent sur des réalités impose de taxer les bénéficiaires au titre de revenus professionnels **sans se préoccuper du caractère moral, licite ou illicite** des opérations ayant engendré ces bénéfices.*

In Francia, la Cour de cassation, Chambre criminelle, 12 Janvier 2011, N° 09-88.580 si è espressa nei seguenti termini :

Les activités illicites des jeux n'excluent pas l'imposition des gains tirés de ces jeux

l'article 1559 CGI (sui giochi, ndr) est applicable sans discrimination aussi bien aux jeux de cercle licites qu'illicites.

Per non parlare, poi, degli USA, dove nel caso James v. United States, del 1961 la Corte Suprema ha ritenuto che

*"an **embezzler was required to include his ill-gotten gains in his "gross income"** for Federal income tax purposes".*

Nell'ordinamento UE il principio di neutralità delle imposte, in particolare dell'IVA, porta alla indifferenza della origine della ricchezza; se è ricchezza, va tassata anche se di origine illecita.

Nelle imposte dirette, la questione della tassazione dei proventi illeciti è un argomento introdotto ormai da tempo nel nostro ordinamento giuridico e la cui soluzione viene fatta

risalire a seguito del dibattito sorto all'epoca di tangentopoli. Con l'art. **14, comma 4, della L. 24 dicembre 1993, n. 537** venne infatti stabilito che *"nelle categorie di reddito di cui all'art. 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, 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. I relativi redditi sono determinati secondo le disposizioni riguardanti ciascuna categoria"*.

Sotto questo profilo, l'attività di sfruttamento del lavoro altrui potrebbe rientrare nel reddito di impresa o redditi diversi.

La norma fu ritenuta interpretativa e, quindi, applicabile retroattivamente. **L'articolo 36, comma 34-bis del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito con L. 4 agosto 2006, n. 248**, intervenendo nuovamente sull'argomento, ha inoltre poi specificato 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 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".* Tale modifica legislativa ha dunque concluso l'iter normativo cominciato con il citato articolo 14 della L. 537/93, riconoscendo in modo definitivo che l'eventuale illiceità dell'attività produttiva non esclude la tassabilità del reddito da essa derivante, essendo il reddito un dato economico e non giuridico.

Infine, nei giorni nostri, la legge 28 dicembre 2015, n. 208, Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2016), ha previsto all'art. 1, comma 141, compiendo una aggiunta al predetto articolo 14, comma 4, della legge 24 dicembre 1993, n. 537, che in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per qualsiasi reato da cui possa derivare un provento o vantaggio illecito, anche indiretto, le competenti autorità inquirenti ne diano immediatamente notizia all'Agenzia delle entrate, affinché proceda al conseguente accertamento, consacrando così quel legame tra indagine penale ed accertamento tributario che è essenziale per una efficace azione sui patrimoni da reato.

L'idea di fondo del principio di tassazione dei proventi illeciti, ribadito anche nella giurisprudenza, è che **la provenienza illecita del patrimonio non ne vanifica la natura di "ricchezza" prodotta, e quindi la sua assoggettabilità a tassazione.**

Il reddito, in sostanza, è un dato economico e non giuridico.

Ancora più evidente è la ragione dell'assoggettamento della ricchezza illecita alla tassazione indiretta. La neutralità fiscale dell'iva fa sì che non rilevi se la prestazione da tassare è lecita o illecita; l'esclusione dalla tassazione ad iva determinerebbe, anzi, un vantaggio indebito con conseguente alterazione della concorrenza. Ritorna, così, il concetto di importanza del mercato unico.

I patrimoni provento di attività illecite sono, poi, spesso sottratti al fisco mediante trasferimento in Paesi a fiscalità privilegiata, o nei quali è molto agevole creare strutture artificiali per occultarne la provenienza o con i quali difficili, se non impossibili, sono gli scambi di informazioni, in altre termini c.d. paradisi fiscali.

La UE sta conducendo da tempo azioni per vanificare tali movimenti, sebbene nel campo della fiscalità diretta la stessa non disponga di particolari poteri normativi. Il nostro ordinamento si è dotato di una previsione specifica, l'art 12 d.l. 78 del 2009, secondo cui, in deroga ad altre disposizioni di legge, **gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato, ai soli fini fiscali si presumono costituite, salva la prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione..**

Si tratta, come è chiaro dalla stessa lettura, di una norma particolarmente incisiva soprattutto là dove prevede una evidente inversione dell'onere della prova.

Connessa a tale tematica è anche quella della deduzione dei costi e la detrazione dell'IVA, in particolare in operazioni che coinvolgono fatture per operazioni inesistenti, ipotesi che certamente può verificarsi in fattispecie attinenti al "lavoro nero" o allo sfruttamento di lavoro altrui.

In estrema sintesi, ai fini della detrazione dell'IVA gli approdi più recenti della giurisprudenza, sia della Corte di Giustizia che, infine, della Cassazione, sono nel senso che essa non spetti **solo quando il cessionario sia consapevole** della natura soggettivamente inesistente dell'operazione intercorsa ovvero, usando la propria diligenza, avrebbe potuto ragionevolmente avvedersene (Corte Giust. UE, 6 settembre 2012, C-324/11, Cass., sez.V, sentenza 5 dicembre 2014, n. 25779).

Ai fini delle imposte dirette, invece, posto che, a norma dell'art. 14, comma 4 bis, L. 24 dicembre 1993, n. 537, nella formulazione introdotta con l'art. 8, co. 1, del D.L. 2 marzo 2012, n. 16 (convertito con la L. 26 aprile 2012, n. 44), l'acquirente dei beni può dedurre i costi relativi a operazioni soggettivamente inesistenti (non utilizzati direttamente per commettere il reato), **anche per l'ipotesi in cui sia consapevole del carattere fraudolento delle operazioni**, i concetti che vengono in rilievo ai fini della ineducibilità sono quelli di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza e determinabilità, ai sensi del Testo Unico delle imposte sui redditi approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

Un interessante profilo attinente alla tassazione dei profitti illeciti, che la Cassazione ha affrontato in un caso proprio attinente ad una fattispecie di fittizie assunzioni di braccianti agricoli, è quello sulla compatibilità tra obbligo di dichiarazione (anche) dei redditi illeciti e principio del "*nemo tenetur se detegere*"

Nella specie, tra gli altri motivi, il ricorrente sosteneva la illegittimità delle sanzioni per omessa dichiarazione, in quanto, in relazione a redditi derivanti da presunte attività illecite, non si configurava un "obbligo dichiarativo" in ragione dell'applicazione del principio generale del *nemo tenetur*, in quanto la dichiarazione fiscale avrebbe comportato l'autodenuncia del contribuente per fatti illeciti.

Cass. n. 3580/2016 ha, però, ritenuto il motivo infondato in relazione all'obbligo, di fonte costituzionale desumibile dall'art. 53 della Costituzione, di dichiarare tutti i redditi prodotti (effettivi), espressione di capacità contributiva. *La circostanza che il possesso di redditi possa costituire reato e che l'autodenuncia possa violare il principio "nemo tenetur se detegere", peraltro privo di rilievo costituzionale, è sicuramente recessiva rispetto all'obbligo di concorrere alle spese pubbliche ex art. 53 predetto. Di poi la ormai incontestata e riconosciuta normativamente tassabilità dei proventi illeciti, anche delittuosi, comporta il necessario superamento di ogni remora anche in ordine alla dichiarazione, essendo*

connaturale al possesso di un reddito tassabile il relativo obbligo di dichiarazione (cfr. in termini Cass. sent. n. 20032/2011)

Questione analoga si è posta negli **USA** in relazione alla violazione del Quinto Emendamento, dove la Corte Suprema ha, tuttavia, ritenuto che:

*requiring a person to declare income on a federal income tax return **does not violate an individual's right to remain silent**, although the privilege may apply to allow the person to refrain from revealing the source of the income*

5.- Conclusioni

Ritornando alla domanda con cui si è aperto questo scritto, forse, allora, la conclusione che può trarsi da questa disamina è che, in determinati casi, tutela del mercato e tutela dei diritti non sono necessariamente in contrapposizione tra loro. I due concetti vengono spesso presentati come confliggenti, ma l'analisi compiuta indica come, invece, in determinati casi, la tutela del mercato comporta, almeno indirettamente, una tutela delle vittime degli illeciti. Il discorso si potrebbe, allora, allargare ad altri ambiti in cui scelte dell'economia e tutela dei diritti sembrano inconciliabili (basti pensare al dibattito sull'euro, ancora attuale). Non è questa, ovviamente, la sede per uno studio di questo tipo, ma, piuttosto, quanto esposto può essere spunto per ulteriori riflessioni sulle scelte di politica legislativa e, più in generale, sull'Europa e sul mondo che ci aspetta.