

CORRIERE TRIBUTARIO

40
ANNI

27 NOVEMBRE

2017

45

REATI TRIBUTARI

Principio di proporzionalità
e confisca per equivalente

REDDITI DI CAPITALE

Carried interest

IVA

- Consorzi bancari e assicurativi
- Rimborso per il cessionario dell'imposta indebitamente applicata dal cedente
- Diritti di accesso a banche dati on line

IMMOBILI

Classificazione dei redditi
nella disciplina delle locazioni brevi

IMPOSTE SUI TRASFERIMENTI

Donazioni "indirette" e donazioni "informali"

AGEVOLAZIONI

Cumulabilità di Bonus Alberghi
e super-ammortamento

PROCESSO TRIBUTARIO

Litisconsorzio necessario
nelle liti sulle società di fatto

DI PROSSIMA PUBBLICAZIONE

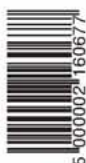
- Impresa familiare e convivenze di fatto
- Solidarietà tributaria del cessionario d'azienda

Legge di bilancio 2018

- Bonus IRPEF
- Modifiche all'imposta di registro
- Redditi da partecipazioni di persone fisiche
- Società sportive dilettantistiche

Anno XL - Direzione e Redazione: Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)
Tariffa R.O.C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano

00216067



5-000002-16067-7


Wolters Kluwer

www.edicolaprofessionale.com

TESTO UNICO IMPOSTE SUI REDDITI

di Giulio Andreani e Gianfranco Ferranti

COMMENTARI IPSOA

Il Commentario **“Testo unico imposte sui redditi”** è un uno strumento indispensabile per orientarsi nell’ambito di una materia molto articolata e complessa.

Partendo dall’articolo del TUIR, approfondisce **le tematiche più rilevanti**, la **principale normativa complementare**, gli **orientamenti giurisprudenziali** e di **prassi**, i **documenti dell’Assonime** e delle **altre istituzioni** del mondo professionale e delle imprese.

La struttura dell’opera è pensata per fornire **l’inquadramento della materia attraverso un approccio sistematico** arricchito dalle **interpretazioni degli Autori** sull’applicazione delle disposizioni, grazie anche a **numerosi esempi**.



Scarica subito l’estratto gratuito al link:
<http://shop.wki.it/TUIR>

Reati tributari

Principio di proporzionalità e confisca per equivalente

Come principio generale, il provvedimento cautelare, in attuazione del principio di proporzionalità, non può ottenere più di ciò che sarà conseguibile con il provvedimento definitivo, considerando, altresì, che il legislatore ha voluto limitare il sequestro per equivalente, funzionale alla confisca, solo alla somma corrispondente al profitto o al prezzo conseguito dall'illecito. Si ritiene che la legittimazione dello strumento non giustifichi sempre la sua adozione, soprattutto ogni qualvolta al Magistrato si presentino valide alternative quali, ad esempio, un deposito vincolato, la presentazione di una fideiussione da parte di istituti di credito noti, ecc. Controversa resta la tutela dei diritti dei terzi sui beni sequestrati o confiscati.

di Saverio Capolupo

3491

Redditi di capitale

Carried interest: regime fiscale da verificare caso per caso se non sono rispettate le condizioni

Con la circolare n. 25/E/2017, l'Agenzia delle entrate ha fornito importanti chiarimenti in merito al contenuto dell'art. 60 del D.L. n. 50/2017, che disciplina il trattamento fiscale dei proventi derivanti da strumenti finanziari con diritti patrimoniali rafforzati percepiti da amministratori e dipendenti di società, enti od organismi di investimento collettivo del risparmio (c.d. carried interest). Sia in dottrina che tra gli operatori, difatti, erano stati sollevati dubbi circa l'ambito di applicazione ed i presupposti occorrenti per l'operatività della presunzione legale che consente di qualificare i proventi derivanti da strumenti finanziari con diritti patrimoniali rafforzati come redditi di capitale o diversi.

di Giuseppe Marianetti e Luigi D'Ambrosio

3499

IVA

Negata l'applicabilità dell'esenzione IVA per i consorzi bancari e assicurativi

Con una serie di sentenze emesse il 21 settembre 2017, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea è intervenuta in merito all'esenzione prevista ai fini IVA in favore dei consorzi ("associazioni autonome di persone") istituiti tra entità che svolgono attività esenti o non rilevanti ai fini del tributo, per delineare gli esatti confini della nozione di "attività di pubblico interesse" cui l'art. 132, § 1, lett. f), della Direttiva IVA riserva l'applicabilità del regime di esenzione. Tale connotazione di pubblica utilità è stata negata relativamente alle attività assicurative e bancarie, con la conseguente fuoriuscita delle stesse dal novero di quelle esercitabili dai membri che ricevono servizi in esenzione dal rispettivo consorzio. Le pronunce dei giudici comunitari, sebbene riferite alle discipline polacca (causa C-605/15 in commento) e lettone (causa C-326/15), rivestono particolare importanza anche per l'impatto che potranno avere sul nostro ordinamento, ove, anche in virtù della prassi consolidata dell'Agenzia delle entrate, non è mai stata in discussione l'applicabilità del regime di esenzione da IVA, di cui all'art. 10, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972, ai consorzi bancari e assicurativi. Si pone, conseguentemente, il tema di come gestire gli effetti della sentenza, quanto meno nell'immediato, considerato che a partire dal 2019 diverrà operativo l'istituto del gruppo IVA introdotto dalla Legge di bilancio 2017, la cui principale caratteristica è quella di rendere irrilevanti ai fini IVA le transazioni che hanno luogo tra i soggetti che ne fanno parte.

di Gianfilippo Scifoni

3507

Rimborso diretto del soggetto passivo cui sia contestata la detrazione dell'IVA indebita applicata dal cedente

Negli ultimi anni la Corte di cassazione ha riconosciuto, in più occasioni, la sussistenza della giurisdizione tributaria e della legittimazione attiva del cessionario/committente nelle liti riguardanti la richiesta di rimborso, all'Erario, dell'IVA indebitamente applicata dal cedente/prestatore. La soluzione, ad oggi, non ha avuto certo l'eco che meritava, considerate le evidenti semplificazioni che essa offre rispetto al metodo tradizionale di rimborso indiretto

Sommario

27 novembre 2017

(innescato dall'azione civilistica verso il cedente/prestatore seguita dall'azione di quest'ultimo verso l'Erario), il contributo che offre alla salvaguardia del principio di neutralità d'imposta per i soggetti passivi IVA, e il suo enorme potenziale quale istituto deflativo del contenzioso, al pari dello speculare diritto alla tardiva detrazione dell'imposta recentemente riconosciuto al cessionario/committente che abbia subito l'addebito in rivalsa a seguito di accertamento definitivo sul cedente/prestatore. In quest'ottica, assume particolare rilievo anche la regolamentazione dei termini per l'azione di rimborso e la soluzione offerta, sul punto, nella Legge europea per il 2017.

di Matteo Fanni

3519

Diritti di accesso a banche dati on line con IVA ridotta

L'abbonamento a una banca dati on line di prodotti editoriali aventi le caratteristiche di giornali, notiziari quotidiani, dispacci delle agenzie di stampa, libri e periodici, muniti di codice ISBN o ISSN gode dell'aliquota IVA ridotta del 4%. Lo conferma l'Agenzia delle entrate, in risposta ad un interpello con la risoluzione n. 120/E/2017. L'interpretazione dell'Agenzia, che sembra, tuttavia, contrastare con le norme unionali, "anticipa" l'orientamento della Commissione europea.

di Antonio De Rinaldis

3527

Immobili

La "tassa airbnb" e la classificazione dei redditi

La formulazione della disciplina sulle locazioni brevi ha posto in evidenza i problemi relativi all'inquadramento delle tipologie di reddito; in particolare, il compito di individuare il confine tra reddito fondiario ed esercizio di impresa è stato attribuito ad un regolamento da adottare su proposta del Ministro dell'Economia e delle Finanze (tuttora da emanare), avuto anche riguardo al numero delle unità immobiliari locare e alla durata delle locazioni in un anno solare. L'attribuzione del potere regolamentare è circoscritta ai soli fini delle locazioni brevi, ma, considerando anche la varietà delle disposizioni previste nei singoli ordinamenti regionali, l'occasione potrebbe essere colta per un chiarimento normativo in merito alle attività ricettive minori, con particolare riferimento ai bed & breakfast.

di Raffaele Rizzardi

3533

Imposte indirette

Donazioni "indirette" e donazioni "informali" al cospetto delle Sezioni Unite

Sia pur concernente una tematica di stretto ambito civilistico, la sentenza delle Sezioni Unite della Corte di cassazione n. 18725/2017 non può non dispiegare conseguenze anche in ambito tributario, per lo spartiacque che essa erige tra la donazione nulla per mancanza di forma e la donazione valida perché "indiretta". Le Sezioni Unite forniscono inoltre un vero e proprio "catalogo" delle fattispecie che sono qualificabili in termini di donazioni indirette.

di Angelo Busani

3538

Agevolazioni

Maggiori incentivi per il settore alberghiero: Bonus Alberghi cumulabile con il super ammortamento

Con la risoluzione n. 118/E/2017, l'Agenzia delle entrate ha fornito importanti chiarimenti in materia di credito d'imposta per le spese di riqualificazione delle strutture ricettive (misura nota come "Bonus Alberghi"). In particolare, l'Agenzia ha precisato la portata interpretativa del divieto di cumulo del Bonus Alberghi con altre agevolazioni fiscali previste in relazione alle medesime voci di spesa, introdotto dal D.M. 7 maggio 2015 (recante le disposizioni applicative per l'attribuzione del credito d'imposta). Tale preclusione è stata pensata dal legislatore te-

nendo conto solo delle misure agevolative già in vigore al momento dell'emanazione dello stesso D.M. ed aventi il medesimo ambito soggettivo, oggettivo e temporale del Bonus Alberghi nonché le stesse finalità di quest'ultimo. Per tale ragione, quindi, deve essere ammessa la possibilità di cumulare il Bonus Alberghi con la misura agevolativa del c.d. super ammortamento, che, oltre ad essere stata introdotta successivamente all'emanazione del D.M., persegue finalità del tutto diverse rispetto a quello del Bonus Alberghi, pur potendo coinvolgere le medesime spese.

di Gian Marco Committeri

3553

Sanzioni

Cedolare secca e ravvedimento: regolarizzabile anche l'omessa comunicazione della proroga

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 115/E/2017, ha chiarito che la mancata presentazione della comunicazione relativa alla proroga o alla risoluzione del contratto di locazione, per il quale è stata esercitata l'opzione per l'applicazione della cedolare secca, può essere regolarizzata mediante ravvedimento operoso. La condivisibile conclusione cui perviene l'Agenzia si basa sul fatto che il ravvedimento è applicabile a tutte le violazioni tributarie, a meno che non sia espressamente escluso.

di Roberto Fanelli

3557

Processo tributario

Litisconsorzio necessario tra tutti i soggetti coinvolti nella contestata società di fatto

La Corte di cassazione, con ordinanza n. 15446/2017, confermando la propria giurisprudenza sul punto, ha affermato che, qualora l'Agenzia delle entrate contesti l'esistenza di una società di fatto, la relativa controversia tributaria deve svolgersi nel litisconsorzio necessario tra tutti i soggetti coinvolti nella contestazione, ovvero la società e i soci presunti, altrimenti la sentenza risulterebbe inutiliter data. Sulla questione di maggiore interesse in tema di società di fatto, la loro identificazione ai fini fiscali, la dottrina e la giurisprudenza di legittimità stanno convergendo nel senso che è onere dell'Autorità fiscale provare l'effettiva esistenza, desumibile anche dalla presenza di univoci indici di esteriorizzazione, di una struttura sovraindividuale che nel concreto abbia esercitato l'attività.

di Matteo Busico

3561



Per la consultazione della normativa, della prassi e della giurisprudenza tributaria citate nel presente fascicolo si rinvia alla **Banca Dati BIG Suite**, IPSOA.

CORRIERE TRIBUTARIO

Settimanale di attualità, critica e opinione

Direzione scientifica

Cesare Glendi - Professore Emerito di diritto processuale civile presso l'Università di Parma e Avvocato in Genova

Coordinamento scientifico

Gianfranco Ferranti - Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione

Comitato scientifico

Sara Armella - Avvocato in Genova e Milano

Massimo Basilavecchia - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Teramo e Avvocato in Pescara

Mauro Beghin - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Padova, Avvocato e Dottore commercialista in Padova

Mariagrazia Bruzzone - Avvocato in Genova

Angelo Busani - Notaio in Milano

Paolo Centore - Avvocato in Genova e Milano

Primo Ceppellini - Dottore commercialista in Milano

Piermaria Corso - Professore ordinario di diritto processuale penale presso l'Università di Milano e Avvocato in Milano

Mario Damiani - Professore straordinario di diritto tributario presso l'Università LUM J. Monnet - Bari e Titolare modulo J. Monnet della Commissione europea

Annibale Dodero - Agenzia delle entrate - Direttore Centrale Normativa

Alberto Marcheselli - Professore di diritto finanziario presso l'Università di Genova, Avvocato in Genova

Luca Miele - Dottore commercialista in Roma

Paolo Moretti - Presidente Istituto per il Governo Societario e della Fondazione Accademia romana di ragioneria

Raffaele Rizzardi - Dottore commercialista - Componente del Comitato Fiscale della Confédération Fiscale Européenne

Luca Rossi - Dottore commercialista in Milano e Roma

Gianfilippo Scifoni - Responsabile Servizio Fiscale Ania

Dario Stevanato - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Trieste, Avvocato e Dottore commercialista in Venezia

Antonio Tomassini - Avvocato in Milano e Roma

Ivan Vacca - Condirettore generale Responsabile imposizione diretta, Responsabile coordinamento imposizione indiretta - ASSONIME

Giuseppe Zizzo - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università C. Cattaneo - Liuc Castellanza e Avvocato in Milano

Editrice Wolters Kluwer Italia s.r.l. - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI) - <http://www.ipsoa.it>

Direttore responsabile Giulietta Lemmi

Redazione Paola Boniardi, Valentina Cazzaniga, Marcello Gervasio

Autorizzazione del Tribunale di Milano n. 361 del 2 novembre 1977. Tariffa R.O. C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano.
Iscritta nel registro Nazionale della Stampa con il n. 3353 vol. 34 foglio 417 in data 31 luglio 1991. Iscrizione al R.O.C. n. 1702

Pubblicità



E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.it

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3
20142 Milano (MI), Italia

Realizzazione grafica

Ipsa

Fotocomposizione

Sinergie Grafiche Srl - Viale Italia, 12 - 20094 Corsico (MI) - Tel. 02/57789422

Stampa

ROTOLITO LOMBARDA S.p.A.
Via Sondrio, 3 - 20096 Seggiano di Pioltello (MI) - Tel. 02.92.195.1

Rivista licenziata per la stampa il 15 novembre 2017

Contributi redazionali

Per informazioni in merito a contributi, articoli ed argomenti trattati scrivere o telefonare a:

Ipsa Redazione Corriere Tributario

Tel. 02.82476.017 - Fax 02.82476.600

e-mail: redazione.fiscale.ipsoa@wki.it

Casella postale 12055 - 20120 Milano

Amministrazione

Per informazione su gestione abbonamenti, numeri arretrati, cambi di indirizzo ecc. scrivere o telefonare a:

Ipsa Servizio Clienti

Casella Postale 12055 - 20120 Milano - Tel. 02.82476.1 - Fax 02.82476.799

Abbonamenti

Gli abbonamenti hanno durata annuale, solare: gennaio-dicembre; rolling: 12 mesi dalla data di sottoscrizione, e si intendono rinnovati, in assenza di disdetta da comunicarsi entro 60 gg. prima della data di scadenza a mezzo raccomandata A.R. da inviare a Wolters Kluwer Italia s.r.l. Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI) Servizio Clienti: tel. 02.824761 - e-mail: servizioclienti.ipsoa@wki.it - www.servizioclienti.wki.it

L'abbonamento comprende il settimanale Pratica Fiscale e Professionale e il servizio online consultabile all'indirizzo www.edicolaprofessionale.com/corrieretributario

Italia Abbonamento annuale € 380,00

Estero Abbonamento annuale € 760,00

Prezzo copia € 18,00

Arretrati: prezzo dell'anno in corso all'atto della richiesta.

Distribuzione

Vendita esclusiva per abbonamento. Il corrispettivo per l'abbonamento a questo periodico è comprensivo dell'IVA assolta dall'editore ai sensi e per gli effetti del combinato disposto dell'art. 74 del D.P.R. 26/10/1972, n. 633 e del D.M. 29/12/1989 e successive modificazioni e integrazioni.

Egregio abbonato,

ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30 giugno 2003 n. 196. La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l. con sede legale in Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI), titolare del trattamento e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati. Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita. Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI), o inviando un Fax al numero: 02.82476.403.

Principio di proporzionalità e confisca per equivalente

di Saverio Capolupo (*)

Come principio generale, il **provvedimento cautelare**, in attuazione del principio di proporzionalità, **non** può ottenere **più** di ciò che sarà conseguibile con il provvedimento **definitivo**, considerando, altresì, che il legislatore ha voluto limitare il **sequestro per equivalente**, funzionale alla confisca, solo alla somma corrispondente al **profitto** o al **prezzo** conseguito dall'**illecito**. Si ritiene che la legittimazione dello strumento non giustifichi sempre la sua adozione, soprattutto ogni qualvolta al Magistrato si presentino valide alternative quali, ad esempio, un deposito vincolato, la presentazione di una fideiussione da parte di istituti di credito noti, ecc. Controversa resta la **tutela** dei **diritti** dei **terzi** sui beni sequestrati o confiscati.

È indubbio che il principio di proporzionalità, sebbene affermato nella giurisprudenza comunitaria, è stato mutuato dalla giurisprudenza tedesca ed è entrato ormai a pieno titolo anche nella giurisprudenza domestica.

In particolare, secondo le indicazioni della Corte di Giustizia, detto canone esige che gli atti delle istituzioni dell'Unione, siano idonei a realizzare i legittimi obiettivi perseguiti dalla normativa e non eccedano i limiti di quanto è necessario alla realizzazione di tali obiettivi, fermo restando che, qualora sia possibile una scelta tra più misure appropriate, si deve ricorrere a quella meno restrittiva e che gli inconvenienti causati non devono essere eccessivi rispetto agli scopi perseguiti (1).

Ai fini del controllo giurisdizionale del rispetto di tale principio, è riconosciuto ampio potere discrezionale alle istituzioni dell'Unione affinché esse adottano misure in settori che implicano, da parte loro, scelte segnatamente di natura politica e valutazioni complesse. Di conseguenza, solo il carattere manifestamente inappropriato di una misura decisa in uno di tali settori, rispetto all'obiettivo che dette istituzio-

ni intendono perseguire, può inficiare la legittimità della misura in questione (2).

In dottrina è stato affermato che il principio di proporzionalità costituisce ormai una costante del costituzionalismo globale. "Tuttavia, se nell'esperienza di molte Corti costituzionali e sovranazionali il principio di proporzionalità è tenuto distinto dal principio di ragionevolezza, all'interno della giurisprudenza costituzionale italiana rimaneva una certa indistinzione al punto che sino a poco tempo fa il principio di proporzionalità veniva spesso frequentemente richiamato ... unitamente al principio di ragionevolezza o, talvolta, come sinonimo di esso; anzi, in qualche occasione la Corte ha esplicitamente affermato che il principio di proporzionalità 'rappresenta una diretta espressione del generale canone di ragionevolezza'" (3).

Tale contenuto deve ritenersi ormai pacifico, atteso che si è di fronte ad un "concetto complesso e poliedrico in grado di assumere significati diversi e sfumature (come reazione di adeguato mezzo più ragionevole tra più sfumature possibili ed efficaci, o ancora sbilanciamento

(*) *Professore a contratto di Diritto tributario presso l'Università degli Studi di Cassino e Consigliere di Stato*

(1) Da ultimo, CGE, 4 maggio 2016, causa C-358/14, EU:C:2016:323, Polonia/Parlamento e Consiglio, e la giurisprudenza ivi citata.

(2) CGE, Grande Sez., 6 settembre 2017, causa C-643/15; Id., Grande Sez., 6 settembre 2017, causa C-643/15.

(3) L. Antonini, "Il principio di stretta proporzionalità nel sin-

dacato costituzionale delle leggi tributarie: potenzialità e limiti", in *Rass. trib.*, n. 5/2015, pag. 106. Per un approfondimento ulteriore si rinvia a G. Ligugnana, "Principio di proporzionalità e integrazione tra ordinamenti: il caso inglese e italiano", in *Riv. it. dir. pub. comunit.*, n. 2/2011, pag. 447; G. Ferrari, "Principio di proporzionalità", in *Giornale dir. amm.*, n. 8-9/2012, pag. 894.

Reati tributari

tra realizzazione dell'interesse pubblico e sacrificio di quello privato), potendo trovare varie applicazioni (all'attività normativa, amministrativa e giurisdizionale)" (4).

Detto principio assume, anche nel procedimento amministrativo, un ruolo fondamentale e innovativo, poiché offre una maggiore tutelabilità degli interessi del privato. In forza di tale canone il mezzo utilizzato dall'Amministrazione pubblica deve, al contempo, essere idoneo ed efficace allo scopo perseguito.

Ad avviso della giurisprudenza amministrativa, infatti, detto canone è già presente nel nostro ordinamento come una delle manifestazioni del principio di ragionevolezza nel quale confluiscono i principi di uguaglianza, di imparzialità e buon andamento.

In tale prospettiva il principio di proporzionalità, richiamando una valutazione che incide sulla misura dell'esercizio del potere, impone alla Pubblica amministrazione di valutare attentamente le esigenze dei soggetti titolari di interessi coinvolti nell'azione amministrativa, al fine di trovare la soluzione che comporti il minor sacrificio per gli interessi stessi (5).

Il principio di proporzionalità in materia penale

In materia penale, la Corte di cassazione, dopo aver rilevato che al giudice che procede è sempre imposta una valutazione globale e complessiva della vicenda cautelare, che si radica su

LA GIURISPRUDENZA

Principio di proporzionalità in materia penale

In materia penale, la Corte di cassazione, dopo aver rilevato che al giudice che procede è sempre imposta una **valutazione globale e complessiva della vicenda cautelare**, che si radica su una serie di **parametri** di apprezzamento, di natura tanto oggettiva che soggettiva, indica nel novero di tali parametri, in particolare, il **principio di proporzionalità**, il quale è destinato a spiegare i suoi effetti tanto nella fase genetica dell'applicazione della misura che nel suo aspetto funzionale della relativa protrazione. Ne consegue che **non** è possibile procedere ad una **valutazione rigida** del rapporto di proporzionalità della durata della misura con la entità della pena inflitta, perché ciò equivarrebbe a frustrare la disciplina dei termini scandita dal quadro giuridico di riferimento, introducendo arbitrariamente nel sistema un ingiustificato automatismo.

una serie di parametri di apprezzamento, di natura tanto oggettiva che soggettiva, indica nel novero di tali parametri, in particolare, il principio di proporzionalità, il quale - secondo la quasi totalità delle pronunce che si collocano in tale filone interpretativo - è destinato a spiegare i suoi effetti tanto nella fase genetica della applicazione della misura che nel suo aspetto funzionale della relativa protrazione.

Ne consegue che non è possibile procedere ad una valutazione rigida del rapporto di proporzionalità della durata della misura con la entità della pena inflitta, perché ciò equivarrebbe a frustrare la disciplina dei termini

scandita dal quadro giuridico di riferimento, introducendo arbitrariamente nel sistema un ingiustificato automatismo (6).

Ciò che, invece, tale orientamento decisamente respinge è la possibilità di desumere dal sistema un principio in forza del quale, al raggiungimento di una rigida e predeterminata proporzione tra durata della sanzione e *quantum* di pena inflitta, la sanzione penale debba comunque cessare, a prescindere da qualsiasi apprezzamento delle esigenze cautelari.

Infine, si evidenzia che il perimetro dei valori costituzionali entro i quali va valutato anche tale principio è stato nitidamente tracciato dalla giurisprudenza della Corte costituzionale, la quale si è espressa in termini di univoca chiarezza sul punto (7).

(4) A. Salvati, "Principio di proporzionalità e sanzioni da ritardo nell'adempimento dell'obbligazione tributaria", in *Rass. trib.*, n. 3/2013, pag. 572.

(5) T.A.R. Calabria Catanzaro, Sez. II, sent. 23 aprile 2012, n. 431.

(6) Cass., Sez. I, n. 9233 del 3 febbraio 2009; Id., Sez. V, n. 21195 del 12 febbraio 2009; Id., Sez. II, n. 531 del 12 dicembre 2008; Id., Sez. IV, n. 35713 del 10 luglio 2007, dep. 28 settembre 2007; Id., Sez. II, n. 35587 del 7 giugno 2007.

(7) Corte cost., sent. n. 265/2010. In dottrina si veda, tra gli

Invero, il tema dell'*an* e del *quomodo* delle misure limitative della libertà personale ed ablativa ruota tutto attorno a due parametri in apparente frizione logica fra loro: da un lato, il principio di inviolabilità della libertà personale, con i relativi corollari di tipicità, riserva di legge e limitazione temporale che ne assistono le eccezionali deroghe, sancito dall'art. 13 Cost.; dall'altro, il principio di presunzione di non colpevolezza, previsto dall'art. 27, comma 2, della medesima Carta.

L'apparente contraddizione tra una previsione espressa che legittima la privazione massima della libertà personale attraverso la "carcerazione preventiva", per sua natura destinata ad operare prima ed a prescindere dalla condanna definitiva, e la regola per la quale nessuna anticipazione di pena può ritenersi costituzionalmente compatibile con il principio che presume la persona "non colpevole" fino alla pronuncia della condanna irrevocabile, si risolve proprio - ha sottolineato la giurisprudenza costituzionale - assegnando a questo secondo principio il valore di limite che, in negativo, contrassegna la legittimità della limitazione della libertà personale *ante iudicium*.

Dunque, tanto l'applicazione quanto il mantenimento delle misure cautelari non può in nessun caso fondarsi esclusivamente su una prognosi di colpevolezza, né mirare a soddisfare le finalità tipiche della pena - pur nelle sue ben note connotazioni di polifunzionalità - né, infine, essere o risultare *in itinere* priva di un suo specifico e circoscritto "scopo", cronologicamente e funzionalmente correlato allo svolgimento del processo.

Il necessario raccordo che deve sussistere tra la misura e la funzione cautelare che le è propria comporta, poi - sul versante del *quomodo* attraverso il quale si realizza la compressione della libertà personale - che questa abbia luogo secondo un paradigma di rigorosa gradualità, così da riservare alla più intensa limitazione della

libertà, attuata mediante le misure di tipo custodiale - "fisicamente" simmetriche rispetto alle pene detentive, e, dunque, da tenere nettamente distinte sul piano funzionale - il carattere residuale di *extrema ratio*.

Questo principio - ha sottolineato la stessa Corte costituzionale - è stato affermato in termini netti anche dalla Corte Europea dei diritti dell'uomo, secondo la quale, in riferimento alla previsione dell'art. 5, paragrafo 3, della Convenzione, la carcerazione preventiva deve apparire come la soluzione estrema che si giustifica solamente allorché tutte le altre opzioni disponibili si rivelino insufficienti (8).

Sebbene, come accennato, il principio di proporzionalità debba guidare l'azione sia della Pubblica amministrazione che della Magistratura, è da sottolineare che, sia nell'ambito della giustizia comunitaria che domestica, ha trovato la sua massima applicazione con riferimento all'aspetto sanzionatorio, nelle sue possibili manifestazioni (restrittive della libertà personale, pecuniarie ed amministrative).

In linea di massima la giurisprudenza ritiene che, pur mancando una norma armonizzata nello specifico comparto, la indiscussa discrezionalità che deve essere riconosciuta ai singoli Stati membri nella scelta delle misure più appropriate incontra un limite consistente nel divieto di prevedere livelli repressivi sproporzionati rispetto alle correnti valutazioni sociali, e a tal fine è stato richiamato l'art. 49.3 della Carta Europea dei diritti dell'uomo secondo cui le pene inflitte non devono essere sproporzionate rispetto al reato.

In sostanza se, da un lato, agli Stati membri deve esser consentito di raggiungere l'obiettivo perseguito dal diritto interno nella misura più efficiente possibile, dall'altro la scelta deve arrecare il minor pregiudizio possibile agli obiettivi e ai principi stabiliti dalla normativa comunitaria.

altri, C. Renoldi, "Le Sezioni Unite contro la creazione giurisprudenziale di automatismi estintivi della custodia cautelare legati al decorso del tempo", in *Giur. it.*, n. 3/2012. La giurisprudenza, peraltro, non è concorde. Si veda, ad esempio, Cass., Sez. VI pen., 25 agosto 2008, n. 33859; in senso oppo-

sto, Cass., Sez. II, 11 settembre 2008, n. 35179.

(8) Cass., SS.UU. pen., 31 marzo 2011, n. 16085, rv. 249324; CGE, 2 luglio 2009, Vafiadis contro Grecia; Id., 8 novembre 2007, Lelièvre contro Belgio.

Reati tributari

Lascia, quindi, piuttosto perplessi la mancanza di una norma che introduca formalmente tale principio, non solo a livello costituzionale, ma anche nella legislazione ordinaria. Anzi, la stessa Corte costituzionale, proprio con riferimento alle sanzioni previste dalla disciplina penalistica, ha assunto una posizione oltremodo rigida, fino ad affermare che la qualità e la quantità della sanzione sono affidate esclusivamente alle scelte discrezionali del legislatore, che possono costituire oggetto di censura esclusivamente con riferimento del limite della ragionevolezza.

Ed è proprio tale affermazione, allora, che giustifica la frequente tendenza ad associare sempre i due principi della proporzionalità e della ragionevolezza ancorché sul piano concettuale siano due nozioni ben distinte.

La confisca come sanzione

Si premette che con l'espressione "confisca per equivalente" si indica una particolare misura di carattere ablativo che il legislatore appronta per il caso in cui, dopo una condanna penale, non sia possibile eseguire la confisca diretta dei beni che abbiano un "rapporto di pertinenzialità" con il reato. Mentre quest'ultimo strumento, reagendo alla pericolosità indotta nel reo dalla disponibilità di tali beni, assolve a una funzione essenzialmente preventiva, la confisca per equivalente, che raggiunge beni di altra natura, palesa una connotazione prevalentemente afflittiva ed ha, dunque, una natura "eminentemente sanzionatoria" (9).

LA GIURISPRUDENZA

Confisca come sanzione

Secondo la Corte di cassazione, il **profitto del reato** oggetto del **sequestro preventivo** funzionale alla **confisca per equivalente** è costituito dal **risparmio** economico derivante dalla **sottrazione** degli **importi** evasi alla loro **destinazione fiscale** e, nell'ipotesi di **sospensione** della esecutività dell'atto impugnato da parte della Commissione tributaria, i **presupposti** per il sequestro preventivo funzionale alla confisca **non** vengono **ridimensionati**, in considerazione della cognizione sommaria e limitata nel tempo della sospensione; solo lo sgravio da parte dell'Agenzia delle entrate o la sentenza di merito - anche non definitiva - della Commissione tributaria fanno venire meno il profitto del reato ai fini del sequestro.

Secondo un costante orientamento della Suprema Corte di cassazione, il profitto del reato oggetto del sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente è costituito dal risparmio economico derivante dalla sottrazione degli importi evasi alla loro destinazione fiscale, e nell'ipotesi di sospensione della esecutività dell'atto impugnato da parte della Commissione tributaria ai sensi dell'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992, i presupposti per il sequestro preventivo funzionale alla confisca non vengono

ridimensionati, in considerazione della cognizione sommaria e limitata nel tempo della sospensione; solo lo sgravio da parte dell'Agenzia delle entrate o la sentenza di merito - anche non definitiva - della Commissione tributaria fanno venire meno il profitto del reato ai fini del sequestro (10).

Il mero effetto ablativo connesso all'istituto della confisca non vale, infatti, di per sé, a segnare la natura giuridica della misura, perché la confisca non si presenta sempre di eguale natura e in unica configurazione, ma assume, in dipendenza delle diverse finalità che la legge le attribuisce, diverso carattere che può essere di pena come anche di misura non penale.

Poiché essa si applica a beni che non sono collegati al reato da un nesso diretto, attuale e strumentale, la privazione imposta al reo risponde a una finalità di carattere punitivo, e non preventivo. Del resto, lo stesso legislatore si mostra consapevole del tratto afflittivo e punitivo proprio della confisca per equivalente,

(9) Corte cost., ord. n. 301/2009 e n. 97/2009. Giurisprudenza pacifica; si veda, in particolare, Cass., SS.UU., 30 gennaio 2014, n. 258646; Id., 31 gennaio 2013, n. 255037.

Si ricorda che l'istituto è stato introdotto nell'ordinamento penale tributario dall'art. 1, comma 143, Legge 24 dicembre 2007, n. 244, estendendo ai reati previsti nel D.Lgs. 10 marzo

2000, n. 74 l'applicazione dell'art. 322-ter c.p. Con il D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158, il legislatore ha inserito la confisca obbligatoria penal-tributaria nel D.Lgs. n. 74/2000, introducendo l'art. 12-bis, il quale, al comma 1 riproduce il testo dell'art. 322-ter c.p.

(10) Cass., Sez. III pen., 27 aprile 2017, n. 19994.