

# Doppia sanzione tributaria-231 se non c'è identità degli illeciti

---

## Riforma fiscale

---

Il decreto delegato introduce la specialità tra le due sanzioni

---

Il giudice o l'autorità amministrativa valutano le sanzioni già irrogate

---

**Laura Ambrosi**  
**Antonio Iorio**

La previsione nella bozza di decreto sulle sanzioni per l'attuazione del *ne bis in idem* non appare particolarmente efficace anche rispetto alle previsioni della legge delega. Il governo è stato delegato a razionalizzare il sistema sanzionatorio anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione per l'adeguamento

al principio del *ne bis in idem*.

Al riguardo la bozza di decreto estende il principio di specialità anche alle sanzioni amministrative dipendenti da reato (Dlgs 231/2001) e introduce l'articolo 21 ter nel Dlgs 74/2000 («Applicazione ed esecuzione delle sanzioni penali ed amministrative»).

Il Dlgs 74/2000 ha introdotto il principio di specialità tra sanzioni tributarie e penali tributarie, con la conseguenza che quando uno stesso fatto è punito da una sanzione penale tributaria e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica solo la disposizione speciale.

In questi anni il principio non è stato mai applicato. Innanzitutto perché è necessaria l'identità del trasgressore con conseguente esclusione di tutte le violazioni tributarie costituenti reato commesse da società, in quanto per la parte fiscale ne risponde l'ente mentre per quella penale la persona fisica (il reo).

Anche nei casi di coincidenza del trasgressore gli uffici non hanno mai sospeso la sanzione tributaria nelle

more dell'esito del giudizio penale (come prescrive la legge), e la Suprema Corte – nei rari casi in cui è intervenuta – non ha ritenuto sussistente una perfetta sovrapposizione tra illecito tributario e penale (assenza dello «stesso fatto» a base della specialità). Così ad esempio il reato di omesso versamento Iva o delle ritenute è stato valutato differente dalla corrispondente violazione tributaria perché si consuma a scadenze differenti.

Ora la nuova norma, lasciando immutate le vecchie regole (che salvo ripensamenti delle Entrate o della Suprema Corte continueranno a essere inapplicate) introduce la specialità tra la sanzione tributaria e la corrispondente sanzione amministrativa dipendente da reato ex Dlgs 231/2001 (che riguarda alcuni gravi reati tributari commessi dal 24 dicembre 2019). Tuttavia anche in questo caso, per evitare la doppia sanzione sarà necessaria la perfetta identità tra i due illeciti, ma sul punto la Cassazione si è sempre espressa in senso negativo ritenendo

le violazioni non sovrapponibili.

Il «completo» adeguamento del *ne bis in idem* auspicato dal legislatore delegante viene, infine, attuato con la previsione secondo cui, se per lo stesso fatto è stata applicata a carico del soggetto una sanzione penale o una sanzione amministrativa o una sanzione amministrativa dipendente da reato, il giudice o l'autorità amministrativa, al momento della determinazione delle sanzioni di propria competenza e al fine di ridurre la relativa misura, tiene conto di quelle già irrogate con provvedimento o con sentenza assunti in via definitiva.

Dal tenore letterale della norma appare evidente che si tratta di una disposizione di principio che lascia totale discrezionalità al giudice e all'autorità amministrativa, con la verosimile conseguenza che, ben difficilmente verrà risolto il problema della doppia sanzione che in materia tributaria diventa addirittura tripla, a fronte del medesimo illecito sostanziale.