

Ne bis in idem

Nel conto della pluralità di sanzioni ci sono anche quelle della «231»

Non è stato ancora introdotto il criterio della stretta connessione dei procedimenti, richiesto dalla giurisprudenza Ue e italiana

Francesco Colaianni

La legge delega per la riforma fiscale ha previsto, tra l'altro, la razionalizzazione del sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione, per il completo adeguamento al principio del *ne bis in idem*.

Come noto, il principio del *ne bis in idem* opera non solo quando siano previste due sanzioni penali in senso tecnico, ma anche in presenza di una sanzione penale e una sanzione amministrativa oppure di due sanzioni amministrative, purché le stesse abbiano una natura afflittiva e preventiva e, quindi, un'efficacia punitiva nei confronti di una generalità indefinita di soggetti.

Deroghe e orientamento

In materia tributaria (ma non solo), il divieto di *bis in idem*, cioè il divieto per uno stesso soggetto di essere sanzionato (e prima ancora processato) due volte per lo stesso fatto, può essere derogato - secondo un orientamento giurisprudenziale sovranazionale, recepito sia dalla Corte Costituzionale, sia dalla Corte di Cassazione - qualora ricorrano determinate condizioni:

- i due procedimenti (tributario e penale tributario) si svolgano contemporaneamente o abbiano una stretta connessione temporale nel loro svolgimento;

- i due procedimenti (la cui coesistenza deve comunque essere prevedibile per il contribuente che commette un illecito) devono essere connessi anche da un punto di vista sostanziale: in

altre parole, il materiale probatorio nei due procedimenti deve essere comune e sostanzialmente identico;

- la pena finale e complessiva inflitta non può risolversi nella somma delle due sanzioni, ma deve essere proporzionata rispetto alla gravità e al disvalore della condotta.

Nell'applicazione dei suddetti criteri, la Corte di Giustizia Ue e la Cassazione si sono concentrate soprattutto sull'ultimo aspetto (pena proporzionata alla gravità dell'illecito), giungendo quasi a ignorare del tutto il criterio processualistico, vale a dire la connessione temporale dei due procedimenti (salvo un recente ripensamento in tema di diritti d'autore da parte della Corte Costituzionale con la sentenza 149/2022).

Tuttavia, in materia tributaria, nessun parametro è stato codificato per consentire al giudice di stabilire se una pena (finale e complessiva) sia proporzionata oppure no.

A dire il vero, la Cassazione penale (sentenze 2245/2022 e 5899/2023) e la magistratura di merito (decreto procura della Repubblica di Milano DHL 9/11/2022) si sono meritoriamente prodigati per individuare alcuni criteri di riferimento, ma si tratta pur sempre di criteri empirici, validi soltanto se il procedimento penale si concluda dopo quello tributario, e comunque privi di un riferimento normativo, chiaro e valido per tutti, come previsto dalla Carta costituzionale, tale da lasciare poco spazio alla discrezionalità del Giudice di merito.

Nuove norme con criticità

Ecco, quindi, l'auspicato inter-

vento legislativo contenuto nel Dlgs sanzioni approvato in prima lettura dal Governo, che introduce l'articolo 21-ter nel Dlgs 74/2000, in attuazione del citato articolo 20, comma 1, lettera a) della legge delega.

Dalla lettura delle due norme emergono alcune criticità. Anzitutto, il legislatore ha scelto di privilegiare il criterio sostanzialistico (la proporzionalità della pena) escludendo gli altri. Inoltre, nella norma del decreto delegato viene previsto in modo condivisibile che, per il computo della pluralità di sanzioni, debba essere considerata anche quella amministrativa dipendente da reato (ex Dlgs 231/2001).

Viene poi disposto che l'Autorità che decide per ultima, ai fini della determinazione e riduzione della sanzione di propria competenza, debba tener conto di quelle già irrogate in precedenza con provvedimento o sentenza assunti in via definitiva. Ma come e con quali modalità? La domanda, ricorrente ormai da anni, rimane tuttora inesa.

Forse la previsione legislativa avrebbe potuto o, meglio, potrebbe (considerato che il decreto è ancora in bozza) recuperare anche il criterio processualistico, cioè quello della stretta connessione temporale tra i due procedimenti stabilendo, ad esempio, che i due procedimenti non solo debbano iniziare contemporaneamente, ma anche concludersi a una breve distanza temporale - espressamente disciplinata - l'uno dall'altro, in mancanza della quale si verificherebbe la violazione non consentita del divieto dei doppio procedimenti.

Così come è formulata la norma, invece, i problemi di incertezza nell'applicazione del principio, da tempo lamentati da dottrina e giurisprudenza, rimangono irrisolti. ●

Per gli enti resta la doppia sanzione

Concorso di norme

Il nuovo orientamento non scioglie le criticità

Giuseppina Martella

Il concorso della norma penale tributaria con la norma tributaria amministrativa è disciplinato dall'articolo 19 del Dlgs 74/2000, in base al quale, in buona sostanza, quando uno stesso fatto è punito con sanzione penale (tributaria) e sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale.

Il legislatore ha così escluso, almeno nelle intenzioni, la cumulabilità delle sanzioni penali e amministrative previste per la stessa violazione.

In quest'ottica l'articolo 21 del Dlgs 74/2000 prevede la sospensione dell'esecuzione della sanzione amministrativa fino all'esito del giudizio penale, con la possibilità di riscuoterla solo in caso di «provvedimento di archiviazione o sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto».

Non essendo tuttavia stato previsto un principio di «prevalenza» che statuisca l'applicazione della sanzione penale quale norma speciale in luogo di quella tributaria o viceversa, sia nella prassi dell'agenzia delle Entrate sia in sede giurisdizionale, il principio di specialità è rimasto nei fatti inapplicato, consentendo di conseguenza la permanenza nel nostro or-

dinamento di ip-

pia punibilità.

Inoltre, le disposizioni non trovano ne qualora l'auto-

abbia agito come tante legale di u-

giuridica, in qu-

zioni amministra-