

Ne bis in idem

Principio di specialità esteso alla 231 ma l'applicazione resta problematica

Nessun effetto su prassi e giurisprudenza che richiedono l'identità del trasgressore e negano la sospensione delle sanzioni penali

Pagina a cura di
Laura Ambrosi
Antonio Iorio

Le violazioni fiscali più gravi (costituenti reato) si sono sempre caratterizzate per la loro doppia punibilità (ai fini tributari e ai fini penali). Negli ultimi anni poi, con l'estensione ai reati più gravi anche delle sanzioni previste in capo all'ente (ex Dlgs 231/2001), per taluni illeciti vi è il concreto rischio di una tripla sanzione.

Da qui, in sintesi, la necessità di prevedere con la recente legge delega per la riforma fiscale, mitigazioni "afflittive", anche sulla base della giurisprudenza di Cedu e Corte Costituzionale.

Il Governo è stato così delegato - articolo 20, comma 1, lettera a), legge 111/2023 - a razionalizzare il sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche tramite una maggior integrazione tra i diversi tipi di sanzione, ai

fini del completo adeguamento al principio del *ne bis in idem*.

Efficacia limitata

Le previsioni contenute nel decreto delegato di riforma delle sanzioni per attuare il *ne bis in idem*, non appaiono, tuttavia, particolarmente efficaci.

Va detto che, secondo la relazione illustrativa al Dlgs, la maggior parte delle modifiche al sistema sanzionatorio sono finalizzate ad attuare il principio in questione.

In concreto, però, circa le nuove misure effettivamente volte a evitare più sanzioni in presenza del medesimo illecito, il decreto interviene sotto due principali profili:

- estende il principio di specialità anche alle sanzioni amministrative dipendenti da reato (ex Dlgs 231/2001) modificando in tal senso l'attuale articolo 21 del Dlgs 74/2000 (nuovo comma 2-bis);
- introduce il nuovo articolo 21-ter nel Dlgs 74/2000, rubricato

«Applicazione ed esecuzione delle sanzioni penali ed amministrative» (si veda l'articolo sotto)

Vediamo in concreto la prima delle due norme che, come detto, in qualche modo dovrebbero ridurre l'irrogazione di più sanzioni a fronte del medesimo illecito.

Il principio di specialità

Il Dlgs 74/2000, ormai da oltre 20 anni, ha introdotto nel nostro ordinamento con l'articolo 19 il *principio di specialità tra sanzioni tributarie e penali tributarie*, in base al quale, 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.

Sempre il Dlgs 74/2000 aveva poi previsto (all'articolo 21) le procedure da seguire da parte degli uffici dell'amministrazione finanziaria e degli uffici giudiziari, per assicurare l'applicazione di tale principio.

In questi decenni, il principio di specialità, nonostante le previsioni procedurali e una circolare dell'allora dipartimento delle Entrate (la n. 154/2000) che più in dettaglio forniva indicazioni agli uffici, non ha quasi mai trovato concreta applicazione.

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).

Poi, 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» posto a base della specialità).

Così, per esempio, il reato di omesso versamento Iva o delle ritenute è stato valutato differente dalla corrispondente violazione tributaria perché si consuma a scadenze differenti.

L'estensione del principio

Ora la nuova norma introduce il comma 2-bis nell'articolo 21, lasciando immutate le vecchie regole (che quindi, salvo ripensamenti dell'agenzia delle Entrate o della Cassazione, continueranno a essere inapplicate,) prevede la specialità anche tra la

sanzione tributaria e la corrispondente sanzione amministrativa dipendente da reato ex articolo 25-quinquies del Dlgs 231/2001 (che riguarda alcuni gravi reati tributari commessi dal 24 dicembre 2019).

Sotto un profilo soggettivo questa estensione potrebbe trovare maggiore applicazione della norma vigente: vi sarebbe la coincidenza dei soggetti colpiti della sanzione, allorché non si è in presenza di una persona fisica: sia in materia fiscale, sia per le violazioni Dlgs 231/2001 ne risponde infatti sempre l'ente. Così, in altre parole, verrebbe superato uno dei limiti che sinora non hanno consentito l'applicazione della specialità tra violazione fiscale commessa dalla società e corrispondente illecito penale (riconducibile al reo persona fisica).

Tuttavia restano le medesime problematiche del passato per l'identità oggettiva: per evitare la doppia sanzione sarà infatti necessaria la perfetta identità tra i due illeciti.

Sul punto, come detto, la Cassazione si è sempre espressa in senso negativo ritenendo le violazioni (fiscali e penali) non sovrapponibili. ●