

## CONTENZIOSO

---

### ***Il punto sul doppio binario penale-tributario***

di Luigi Ferrajoli

La Corte di Cassazione, con la **sentenza n. 20266** del 15.05.2014, è tornata ad occuparsi del rapporto intercorrente tra il sistema penale e quello tributario.

Nel caso di specie, il Giudice di legittimità è stato chiamato a pronunciarsi in tema di **omesso versamento di ritenute** risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, ai sensi dell'**art. 10 bis** del D.Lgs. n. 74/2000.

In particolare, a seguito di assoluzione dell'imputato con la formula “**perché il fatto non costituisce reato**” pronunciata dal Tribunale di prime cure, la Procura Generale ha proposto ricorso avanti la Suprema Corte ai sensi dell'art. 606, lett. b), c.p.p., per erronea applicazione della citata fattispecie incriminatrice e dell'art. 43 c.p., evidenziando che il reato *de quo* si caratterizza sotto il profilo psicologico per la presenza del **dolo generico**, consistente nella consapevole scelta di **omettere i versamenti** dovuti.

La difesa, richiamando la **sentenza del 04.03.2014 della Corte Europea dei diritti dell'uomo**, ha evidenziato che, essendo stato l'imputato già condannato in sede amministrativa al pagamento dell'imposta evasa, comprensiva degli interessi e delle sanzioni, si verserebbe nell'ipotesi di “**ne bis in idem**”, per **identità dell'oggetto tra il procedimento amministrativo e quello penale**.

Il ricorso avanzato dalla Procura Generale è stato accolto dalla Cassazione, che ha innanzitutto avuto modo di osservare come “**a fronte del processo penale per reati tributari, è pacifico che lo stesso viaggi in parallelo con l'esistenza di un debito tributario da adempiersi, che è cosa diversa dalla sanzione penale**”.

Il richiamo alla sentenza della Corte Europea è stato quindi ritenuto infondato nel caso di specie, con riferimento all'indirizzo seguito dalla **Corte di Giustizia** proprio in tema della portata del principio codificato dal brocardo “**ne bis in idem**”, per cui “**l'azione penale nei confronti di un contribuente accusato di frode finanziaria aggravata può essere accompagnata anche da sanzioni fiscali**”.

Dunque, in via generale è possibile che, in presenza di fattispecie di diritto diverse, siano perfettamente configurabili **sovrottasse e sanzioni penali**.

L'unico limite nell'assoggettamento, **per lo stesso caso**, sia a **sanzioni fiscali**, sia a **sanzioni penali**, consiste nell'obbligo di considerare la **qualificazione giuridica** dell'illecito nel diritto

nazionale e di valutare **la natura del medesimo e il grado di severità della sanzione.**

Nel caso che ci occupa, le sanzioni tributarie sono state ritenute dalla Suprema Corte rispondenti ai criteri sopra individuati.

Più specificamente, nella sentenza in esame, vi è specifico richiamo alla pronuncia delle **Sezioni Unite n. 37425 del 28.03.2013** con la quale è stato affermato che il reato di omesso versamento di imposte “*non si pone in rapporto di specialità ma di progressione illecita* con il D. Lgs. n. 471 del 1997, **art. 13, comma 1**, che punisce con la sanzione amministrativa l’omesso versamento periodico delle ritenute alla data delle singole scadenze mensili, con la conseguenza che al trasgressore **devono essere applicate entrambe le sanzioni**”.

Peraltro, come sottolineato dalla Corte di Cassazione, nel nostro ordinamento i rapporti tra il sistema sanzionatorio amministrativo e tra i procedimenti penale e tributario sono disciplinati dagli artt. **19, 20 e 21 del D. Lgs. n. 74/2000**.

L'**articolo 13** del medesimo decreto, sottolinea la Suprema Corte, prendendo in considerazione i rapporti tra **pagamento del debito tributario** e **reato di natura tributaria**, prevede inoltre la **speciale circostanza attenuante** della diminuzione delle pene previste per i reati contemplati e la mancata applicazione delle **pene accessorie** indicate nell'**art. 12** qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i **debiti tributari** relativi ai fatti costitutivi dei delitti stessi siano estinti mediante pagamento, anche a seguito delle speciali **procedure conciliative** o di **adesione all'accertamento** previste dalle **norme tributarie**.

Il secondo comma del citato articolo prevede espressamente che il menzionato pagamento deve comprendere necessariamente anche le **sanzioni amministrative** previste per la violazione delle norme tributarie, sebbene non applicabili all'imputato a norma dell'**art. 19, comma 1**.

Su queste basi, la Cassazione ha ritenuto inconferente l'affermazione, da parte della difesa, dell'esistenza di un “*ne bis in idem*” nel caso di specie, ritenendo viceversa fondata l'impugnazione svolta dalla Procura Generale.