

**La «non eseguibilità» della sanzione amministrativa irrogata in caso di simultanea attivazione del processo penale. L'art. 21, d.lg. n. 74/2000 al vaglio del requisito della «sufficiently close connection in substance and time» individuato dalla giurisprudenza della Corte EDU**

Filippo Castagnari

Università Politecnica delle Marche – Facoltà di Economia “G. Fuà” – Dipartimento di Management

[f.castagnari@pm.univpm.it](mailto:f.castagnari@pm.univpm.it)

**1. Il principio di specialità e la salvaguardia del principio del *ne bis in idem* nella simultanea attivazione di un procedimento sanzionatorio amministrativo e penale in relazione all'*idem factum* realizzato dal «contribuente-trasgressore». *Simul stabunt, simul cadent?***

Il sistema penale tributario nazionale riconosce – all'art. 19, d.lg. 10 marzo 2000, n. 74 – il c.d. «**principio di specialità**». Questo, nelle parole di autorevole dottrina<sup>1</sup>, definisce un presupposto del concorso apparente di norme e, successivamente, un criterio di individuazione (o di «prevalenza») dell'unica disposizione applicabile tra le diverse (apparentemente) concorrenti, identificando nella punibilità di uno «stesso fatto» sia con una sanzione penale, che per effetto di una diversa disposizione recante una sanzione amministrativa, la specificazione nel diritto interno del principio del *ne bis in idem* sostanziale e riecheggiando, così, il *dictum* normativo – *i.e.* «medesima materia» – accolto dall'art. 15, c.p.

Pertanto, l'odierna struttura del sistema penale tributario nazionale giustappone al principio di specialità anzidetto l'**autonomia procedimentale** ed istitutiva dei **procedimenti amministrativi di accertamento** e dell'eventuale **contenzioso tributario**, rispetto al **giudizio penale** (c.d. «**doppio binario**», *ex* art. 20, d.lg. n. 74/2000), realizzando un generale spostamento «a valle» della linea di intervento punitivo<sup>2</sup>.

Sicché, a mente dell'art. 21, d.lg. n. 74/2000, l'**ufficio competente irroga** comunque le **sanzioni amministrative** relative alle **violazioni tributarie fatte oggetto di notizia di reato**, sennonché le stesse risultano subordinate ad una **causa di «non eseguibilità» ope legis**, salvo che il procedimento penale sia definito con provvedimento di archiviazione o sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto. In tal modo, fermo restando il principio di **unicità della sanzione** (nella specie, solo amministrativa), viene salvaguardata la **capacità di pronta risposta** e, dunque, l'**efficacia dissuasiva** del sistema sanzionatorio.

Tuttavia, l'**attuale quadro normativo** appare solo *prima facie* un insieme coerente di sanzioni attraverso procedimenti che si intersecano pur conservando la propria autonomia<sup>3</sup>, dal momento che, ad una **più approfondita disamina** dello stesso, il **sinergico e coordinato svolgimento** dei **due procedimenti** sembra avanzare delicati problemi di ordine sistematico ed ermeneutico. Di conseguenza, i **risvolti applicativi** del ***ne bis in idem* sostanziale (e processuale)** in materia tributaria parrebbero sottendere la definizione di un

<sup>1</sup> Cfr. A. VALLINI, *Il principio di specialità* e A. GIOVANNINI, *Il principio del ne bis in idem sostanziale* in A. GIOVANNINI, A. DI MARTINO e E. MARZADURI (a cura di), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Tomi I e II, Milano, 2016, rispettivamente p. 267 ss. e p. 1265 ss.

<sup>2</sup> Cfr. Relazione di accompagnamento allo schema di decreto legislativo recante «Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205 approvata il 05/01/2000 dal Consiglio dei ministri», spec. § 5.2. In dottrina, *ex pluribus*, G. MARINO, *Afflittività e premialità delle sanzioni tributarie* in R. ALFANO e F. AMATUCCI (a cura di), *Ordinamenti tributari a confronto. Problematiche comuni e aspetti procedurali*, Torino, 2022, p. 18 ss. ha osservato che «si è finalmente operata una scissione soggettiva tra trasgressore della norma e contribuente», addivenendo ad un'identità teleologica e ad una omogeneità funzionale tra i procedimenti sanzionatori amministrativi e penali, in materia tributaria. Tuttavia, «all'identità teleologica ed omogeneità funzionale tra la sanzione amministrativa e quella penale consegue la non cumulatività delle due sanzioni in capo ai trasgressori, al fine di non determinare una duplicazione della risposta punitiva» (v. altresì A. PODDIGHE, *Profili storici del processo penale tributario* in A. GIOVANNINI, A. DI MARTINO e E. MARZADURI [a cura di], *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Tomo I, cit., p. 1110; P. RUSSO, *Il principio di specialità e il divieto di ne bis in idem alla luce del diritto comunitario*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, 1, p. 23 ss.; L. DEL FEDERICO, *Violazioni e sanzioni in materia tributaria* in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 2000, pp. 1-3; F. GALLO, *Il ne bis in idem: un esempio per riflettere sul “ruolo” delle Alte Corti e sugli effetti delle loro pronunzie*, in *Rass. trib.*, 2017, 4, p. 915 ss. e R. ALFANO, *Il principio del ne bis in idem nell'esperienza nazionale* in R. ALFANO e F. AMATUCCI [a cura di], *Ordinamenti tributari a confronto. Problematiche comuni e aspetti procedurali*, cit., p. 92 ss.).

<sup>3</sup> V. *funditus*, e in chiave critica sul punto, G. FLORA, *Ne bis in idem “europeo” e sistema sanzionatorio tributario: devastante tsunami o vento che spazza le nuvole?*, in *Rass. trib.*, 2016, 4, p. 1003 ss.

**equilibrio trilaterale**, il cui baricentro è identificabile nel prudente e ragionevole bilanciamento tra i seguenti punti di vertice:

- A. **preservazione del principio di specialità;**
- B. **osservanza dell'autonomia procedimentale tra giudizio (e procedimento) tributario e giudizio (e procedimento) penale, e**
- C. **ruolo del giudice (tributario).**

È quest'ultimo, a ben vedere, che nell'esercizio della funzione giurisdizionale ad esso attribuita risulta deputato a far sì che al **principio del *ne bis in idem*** venga riconosciuta **piena ed effettiva applicazione**<sup>4</sup>, al fine di **elidere il cumulo tra sanzioni** – amministrative e penali – che costituiscano una **duplicazione della risposta punitiva** in senso **sostanzialmente penale** ed in costanza della **medesimezza del fatto compiuto (*idem factum*)**. Pertanto, è in capo al **giudice tributario** che dovrebbe porsi il riconoscimento di un **sindacato diffuso di disapplicazione** della normativa e **riqualificazione** della fattispecie sanzionatoria che si pone in contrasto con il divieto di *bis in idem*.

Tale **sindacato diffuso**, tuttavia, **richiede** la predisposizione a monte di un **idoneo quadro normativo** di riferimento e, al tempo stesso, della disponibilità di **criteri guida e strumenti applicativi** diretti a meglio interpretare il precetto normativo, al fine di – quale «risultato pratico» complessivo – corroborare la capacità del giudice tributario di valutare se, nel caso di specie, il concorso della sanzione amministrativa e penale per un *idem factum* produca una sostanziale violazione del principio del *ne bis in idem*.

**2. La tutela del principio del *ne bis in idem* nel quadro regolatorio sovranazionale. L'art. 4, Prot. Agg.to n. 7, CEDU e il ruolo della giurisprudenza della Corte di Strasburgo (Corte EDU) nello sviluppo di uniformi criteri guida applicativi ed indici rivelatori del divieto di *bis in idem* nella simultanea irrogazione di sanzione amministrative e penali per un *idem factum***

A ben vedere, i **presidi legali** a tutela della **piena operatività** del principio del *ne bis in idem* necessitano di un **profilo comparatistico** – alla luce del novellato art. 117, comma 1, cost. – con le equivalenti disposizioni accolte all'**art. 4, Prot. Agg.to n. 7, CEDU** che ricomprende nel novero dei diritti umani fondamentali (tutelati dal c.d. «sistema CEDU») il diritto a non essere giudicato o punito due volte per la medesima fattispecie.

In tal senso, il **giudice tributario nazionale** – nella conduzione del **procedimento conoscitivo e valutativo** in ordine alla violazione del **divieto di *bis in idem***, nel caso di simultanea rilevanza di un medesimo fatto a fini sanzionatori amministrativi e penali – rintraccerebbe nella consolidata **giurisprudenza della Corte EDU** l'individuazione di quei **criteri guida e strumenti applicativi** volti a suffragare il proprio prudente apprezzamento nel discernimento del caso concreto. Difatti, la **Corte EDU** ha elaborato sin dal **1976**, nella sua nota **sentenza Engel** (*Engel c. Paesi Bassi*, 8 giugno 1976 e successivamente sviluppati e reiterati dalle sentenze *Janosevic c. Svezia*, 23 luglio 2002, §§ 66-68; *Jussila c. Finlandia*, 23 novembre 2006, §§ 37 e 38; *Zolotukhin c. Russia*, 10 febbraio 2009, § 98; *Grande Stevens c. Italia*, 4 marzo 2014, §§ 94-98 e *Pirttimäki c. Finlandia*, 20 maggio 2014, §§ 45-47), **tre criteri** per stabilire la sussistenza di una «**accusa in materia penale**» dal punto di vista **sostanziale**:

- 1) la **qualificazione giuridica dell'infrazione** e del **relativo procedimento** nel diritto nazionale applicabile;
- 2) la **natura e finalità dell'infrazione**; e
- 3) il **grado di severità della sanzione**.

**Successivamente**, la stessa **Corte** – a partire dal caso **A. e B. c. Norvegia**, 15 novembre 2016 §§ 107-111<sup>5</sup>, seppur confermando il carattere necessario e sufficiente dei suddetti «criteri *Engel*» – ha ritenuto opportuno adottare un «**approccio modulato**» e «**più flessibile**» per l'applicazione del principio del *ne bis in idem*, richiedendo la verifica in concreto di una **sufficiently close connection in substance and time**, ovverosia una «**connessione stretta dei profili sostanziali e temporali**» di attivazione dei procedimenti sanzionatori amministrativo e tributario.

Più in dettaglio, gli **elementi caratterizzanti** e i **punti fermi** da cui **verificare** l'applicazione in concreto della **sufficiently close connection in substance and time** tra due distinti procedimenti risultano costantemente reiterati dalla **giurisprudenza della Corte EDU** (e.g. *Jóhannesson e altri c. Islanda* del 18 maggio 2017, § 49;

<sup>4</sup> Cfr. sul punto F. AMATUCCI, *Il sistema delle sanzioni amministrative tributarie secondo il diritto UE e il diritto internazionale* in A. GIOVANNINI, A. DI MARTINO e E. MARZADURI (a cura di), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Tomo II, cit., p. 1377 ss.

<sup>5</sup> Cionondimeno, è doveroso puntualizzare che già in precedenza la Corte EDU aveva identificato una siffatta specificazione, seppur a livello embrionale, come causa esimente al divieto di *bis in idem*, in caso di «connessione stretta» fra due procedimenti giurisdizionali connessi tra loro (cfr. *Nilsson c. Svezia*, 13 dicembre 2005 e *Boman c. Finlandia*, 17 febbraio 2005; in dottrina, v. per tutti R. ALFANO, *Sanzioni amministrative tributarie e tutela del contribuente*, Napoli, 2020, p. 217 ss.).

*Mihalache c. Romania* del 8 luglio 2019, §§ 83-87; *Bjarni Ármannsson c. Islanda* del 16 aprile 2019, § 57 e *Velkov c. Bulgaria*, 21 luglio 2020, § 71) e risultano così identificabili:

- i. vi è **differenza in ordine a finalità e scopi dei procedimenti** e **diversità** dei profili della **medesima condotta** illecita;
- ii. risulta **prevedibile**, in conseguenza alla condotta illecita, la **duplicità di procedimenti**;
- iii. i procedimenti sono condotti **evitando duplicazione** nella **raccolta e valutazione delle prove**;
- iv. la **sanzione del primo procedimento** viene **tenuta in considerazione** durante il **secondo**, garantendo **proporzionalità** della pena.

**3. Il ruolo del giudice tributario nell'esercizio di una funzione «suppletiva» dell'intervento regolatore statale. L'esercizio di un sindacato diffuso sulla valutazione della *sufficiently close connection in substance and time* tra i procedimenti sanzionatori amministrativo e penale (tributari) attivati e il principio di proporzionalità nella determinazione del carico sanzionatorio**

A questo punto, s'impone al centro del dibattito il seguente quesito: **in che modo** la **giurisprudenza della Corte EDU** è idonea a **trovare applicazione e fornire utili criteri guida** al **giudice tributario** nell'esercizio del suo prudente apprezzamento circa la **valutazione di conformità** o meno al **principio del *ne bis in idem*** del **concorso sanzionatorio** amministrativo e penale **in relazione all'*idem factum*** la cui **qualificazione** è parte essenziale del *thema decidendum* attratto alla propria giurisdizione?

Ebbene, il **criterio della «*sufficiently close connection in substance and time*»** è idoneo a costituire «**banco di prova**» per saggiare la **conformità dell'attuale strutturazione del quadro normativo di diritto interno** in materia di **autonomia procedurale** tra i due procedimenti sanzionatori amministrativo e penale (art. 20, d.lg. n. 74/2000) e, soprattutto, in relazione alla **non eseguibilità della sanzione amministrativa** se non all'esito del corrispondente procedimento penale (art. 21, d.lg. n. 74/2000).

Più in dettaglio, il **procedimento sanzionatorio amministrativo** si presenta «**sufficientemente collegato**» al **parallelo procedimento penale** solo **fino all'irrogazione della relativa sanzione amministrativa**, immediatamente ed *ex lege* «non eseguibile». Inoltre, i **termini** per l'«**esecuzione in concreto**» della **sanzione amministrativa** decorrono dalla **data** in cui il **provvedimento di archiviazione o la sentenza** sono **comunicati all'ufficio competente**, verificandosi, per l'effetto, un palpabile **sfasamento temporale** tra i due paralleli procedimenti, nella misura in cui la **concreta attuazione ed esecuzione dell'uno (amministrativo)** è subordinata agli esiti dell'altro (penale).

Tuttavia, la più recente **giurisprudenza della Corte EDU** puntualizza come solo l'evidente ed **incolumabile indipendenza funzionale e procedurale** tra i due procedimenti possa **giustificare una lesione della «*close connection in substance and time*»** (*Bjarni Ármannsson c. Islanda* del 16 aprile 2019, § 57 e *Velkov c. Bulgaria*, 21 luglio 2020, § 71). Di conseguenza, i **due procedimenti non debbono necessariamente procedere di pari passo e simultaneamente**, quando **ragioni di efficace ed efficiente amministrazione del procedimento giurisdizionale** propendano per un diverso approccio e purché ciò non produca un irreparabile pregiudizio al contribuente (*A. e B. c. Norvegia*, 15 novembre 2016, § 134).

Ciò posto, la **garanzia di effettiva tutela** del principio del ***ne bis in idem*** si declina attraverso le **modalità** mediante cui il **giudice tributario esercita la funzione decisionale** in relazione al caso di specie. Il tutto senza obliterare il **complementare e necessario principio guida della proporzionalità** dell'agire del giudice nella determinazione e, prim'ancora, **valutazione del carico sanzionatorio** complessivamente gravante in capo al «contribuente-trasgressore». Del resto, i più recenti arresti della **Corte EDU** (*Milosevic c. Croazia*, 31 agosto 2021, § 35 e *Nodet c. Francia*, 6 giugno 2019, § 47) hanno chiarito come la **complementarità fra le due risposte sanzionatorie** possa trovare applicazione purché la **proporzionalità mantenga la sua primazia** rispetto agli altri requisiti<sup>6</sup>.

Da ultimo, ma non per importanza, un elemento di interesse è rappresentato dal recente **DDL di riforma fiscale 2023** (A.C. n. 1038 del 23 marzo 2023), il cui **art. 18, comma 1, lett. a, n. 1** prevede per gli **aspetti comuni alle sanzioni amministrative e penali**, la **razionalizzazione** del sistema sanzionatorio

<sup>6</sup> Aspetto, quest'ultimo, largamente dibattuto sia in dottrina (v. per tutti L. DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993, p. 80 ss.) che nella più recente giurisprudenza costituzionale (Corte cost., ord. 17 marzo 2023, n. 46, § 13 e, in precedenza, Corte cost., sent. 21 luglio 2016, n. 200, senza soluzione di continuità rispetto a Corte cost., ord. 4 maggio 1995, n. 150; Corte cost., Sent. 24 gennaio 1969, n. 1 e Corte cost., Sent. 20 giugno 2008, n. 219) ed europea (Conclusioni Avv. Gen. M. Bobek, 2 settembre 2021, causa c. 117/20, *bpost SA contro Autorité belge de la concurrence*, § 149 e CGUE, 8 marzo 2022, c. 205/20, *Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld*, §§ 30-32).

amministrativo e penale, anche attraverso una **maggiore integrazione** tra i diversi tipi di sanzione, ai fini del **completo adeguamento** al principio del *ne bis in idem*.

In una tale prospettiva, non sembrerebbe peregrino identificare almeno **due obiettivi** di significativa portata sistematica:

- a) il **riconoscimento** *apertis verbis* della **tutela del divieto di *bis in idem*** alla stregua di elemento strutturale e fondante i rapporti tra sistemi sanzionatori amministrativo e penale in materia tributaria, rappresentando un **significativo sviluppo** del **più limitato richiamo** all’«applicazione della **sola disposizione speciale** quando uno stesso fatto è punito da una disposizione penale e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa» (art. 3, comma 133, lett. e, L. 23 dicembre 1996, n. 662 e art. 9, comma 2, lett. i, L. n. 205/1999);
- b) l’**indicazione** tra le finalità della riforma di una «**maggiore integrazione** tra i **diversi tipi di sanzione**» parrebbe porre le basi per una auspicabile **rivisitazione** di quel «**doppio binario**»<sup>7</sup> procedurale tra procedimenti amministrativo e penale sanzionatori in materia tributaria, in favore di un **intervento del Legislatore** più chirurgico e puntuale nel **perimetrare** l’area di ciò che debba sanzionarsi come **illecito amministrativo** e, **diversamente**, ciò che debba rientrare nella sfera più afflittiva della **sanzione penale**, evitando **sovrapposizioni** e **duplicazioni procedurali**.

---

<sup>7</sup> Il quale, pur tuttavia, risulta «a tal punto radicato in molti Stati, da poter essere qualificato come parte delle tradizioni costituzionali comuni», come affermato dall’Avv. Gen. P. Cruz Villalón, 12 giugno 2012, Conclusioni alla causa c. 617/10, *Aklagaren c. Hans Åkerberg Fransson*, 12 giugno 2012, § 86.