

Avv. Guido Anetrini

Doppio binario e *ne bis in idem* nella materia tributaria

Argomenti di questo intervento

Affronteremo due argomenti:

- a) l'istituto del c.d. **doppio binario**
- b) gli **strumenti correttivi, anche recenti, introdotti per limitarne gli effetti nei rapporti tra la sanzione penale e quella tributaria**

Esamineremo questi temi analizzando:

- la casistica delle **Corti (EDU, di Giustizia UE, Costituzionale e di Cassazione)**
- alcune disposizioni del **D. Lgs. 74/2000** (ad oggi ancora efficace: cfr. Decreto Milleproroghe 2026, che ha posticipato la cessazione della sua efficacia al primo gennaio 2027).

Il doppio binario: cenni introduttivi

DOPPIO BINARIO

Opzione di politica punitiva molto diffusa, che consiste nella previsione e nell'applicazione concorrente di una **duplice sanzione**

- penale
- amministrativa

in relazione al **medesimo fatto illecito**, da intendersi in senso materiale, come evento naturalistico, a prescindere dalla sua qualificazione giuridica.



Questa duplice sanzione può essere irrogata in **un unico procedimento/giudizio** (cfr. sanzioni amministrative accessorie al reato) oppure **in un duplice procedimento/giudizio** (cfr. sanzioni penal-tributarie e quelle tributarie in senso stretto).

Il doppio binario: cenni introduttivi

FUNZIONE DEL DOPPIO BINARIO

Presidiare con particolare intensità (attraverso non una, ma due sanzioni) **alcuni settori ed interessi di fondamentale importanza** per lo Stato, la collettività o per particolari categorie di soggetti.

Il doppio binario è istituito nell'ordinamento giuridico italiano in queste materie (in via esemplificativa):

- tributaria
- mercati finanziari
- circolazione stradale
- diritto d'autore

Il doppio binario: cenni introduttivi

PROBLEMA DEL DOPPIO BINARIO



art. 4
Protocollo 7 CEDU



art. 50
Carta dei diritti
fondamentali dell'UE

Questa duplice, concorrente, risposta sanzionatoria, esponendo il trasgressore ad una pluralità di sanzioni (e di procedimenti) pur in ragione dello stesso fatto, **confligge con un principio convenzionale e comunitario**: divieto di duplice sanzione (e di duplice giudizio) per il medesimo fatto (**principio del *ne bis in idem*, sostanziale e processuale**).

Nessuno potrà essere perseguito o condannato penalmente dalla giurisdizione dello stesso Stato per un'infrazione per cui è già stato scagionato o condannato a seguito di una sentenza definitiva conforme alla legge ed alla procedura penale di tale Stato.

Nessuno può essere perseguito o condannato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato nell'Unione a seguito di una sentenza penale definitiva conformemente alla legge.

Illegittimità del doppio binario (Corte Edu: *close connection*)

La Corte Edu ha individuato 3 profili di illegittimità dei casi di doppio binario:

Sproporzione sanzionatoria

L'applicazione congiunta della sanzione penale e di quella amministrativa provoca un'eccessiva afflittività delle conseguenze punitive.

Ciò accade nei casi in cui la sanzione amministrativa sia **"sostanzialmente penale"** (per il *quantum* irrogabile, in astratto e in concreto, di particolare severità).

Attenzione alla **frode delle etichette**.

Autonomia dei procedimenti

Il procedimento penale e quello amministrativo, pur avendo ad oggetto il medesimo fatto, sono **autonomi**, perseguono finalità non complementari, sono fondati sull'acquisizione di prove differenti e con modalità diverse e sono connotati dall'irrogazione di sanzioni indipendenti tra loro.

I due procedimenti non sono complementari.

Separazione temporale

I due procedimenti non soltanto sono autonomi, ma sono altresì **separati tra loro nel tempo**.

Sentenze

Sentenze Corte EDU per l'approfondimento

- **Engels / Paesi Bassi** (1976)
detta i criteri di identificazione delle sanzioni sostanzialmente penali
- **Grande Stevens / Italia** (2014)
attiene alla materia degli abusi di mercato ed è la Pronuncia che illustra in modo chiaro il criterio della *"sufficiently close connection in substance and in time"*.
- **A. e B. / Norvegia** (2016)
attiene alla materia tributaria e sviluppa gli argomenti della Sentenza Grande Stevens.
- **Johannesson / Islanda** (2017)
attiene anch'essa alla materia tributaria e specifica che l'illegittimità del doppio binario presuppone la sussistenza dei 3 profili esaminati nella slide precedente (cumulativi).

Sentenze

Sentenza CGUE per l'approfondimento

- **Menci (2018)**
richiama la sentenza A. e B. / Norvegia, in un caso di un imputato per il delitto di cui all'art. 10-ter D. Lgs. 74/2000, che aveva già ricevuto una cartella esattoriale relativa allo stesso importo contestato nel procedimento penale, maggiorato di sanzione.
La Corte esclude l'illegittimità del doppio binario, rilevando peraltro che la duplice risposta sanzionatoria italiana salvaguardi l'interesse alla riscossione dell'IVA e tuteli quindi gli interessi finanziari dell'Unione Europea.

Sentenze

Sentenze della Corte Costituzionale

- **C. Cost. 145/2020**
riguarda il doppio binario intercorrente tra la sanzione penale e la sanzione amministrativa nel caso di omesso mantenimento della prole (artt. 570-bis c.p. e 709-ter, comma II, nr. 4), c.p.c.).
- **C. Cost. 149/2022**
dichiara l'illegittimità costituzionale del doppio binario delle sanzioni previste dalla legge sul diritto d'autore (artt. 171-ter e 174-bis L. 633/1941 / art. 649 c.p.p.).

La Consulta richiama la giurisprudenza della Corte Edu.

Sentenze

Sentenze della Corte di Cassazione

- **Cass. Pen., Sez. III, 22/09/2017, nr. 6993**
Non ricorre una violazione del *ne bis in idem* nel caso in cui, con riguardo al medesimo fatto già oggetto di condanna penale, sussista tra il procedimento amministrativo e quello penale sussista **una connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta**, tale che le due sanzioni siano parte di un unico sistema, secondo i principi dettati dalla Corte EDU nel giudizio A. e B. contro Norvegia.
- **Cass. Pen., Sez. III, 14/01/2021, nr. 4439**
Ai fini della valutazione della legittimità del doppio binario, la connessione temporale tra i due procedimenti, penale ed amministrativo, deve essere riferita al **momento di avvio dei procedimenti e non ai tempi di definizione**, che possono anche non coincidere, in conseguenza delle differenti modalità di formazione ed acquisizione della prova e dei mezzi di impugnazione.

Le novità della riforma fiscale

Con la Legge Delega per la riforma fiscale (L. 111/2023) il Legislatore ha inteso limitare gli effetti del doppio binario nella materia tributaria.

La Legge Delega faceva espresso riferimento all'**esigenza** di *"razionalizzare il sistema sanzionatorio 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**"* e alla quella di *"rivedere **i rapporti tra il processo penale e il processo tributario**"* (art. 20, comma I, lett. a), nr. 1) e 3), L. 111/2023).

Esigenze, queste, da attuare in un ordinamento governato dall'**autonomia tra i due procedimenti, quello penale e quello amministrativo/tributario** (art. 20, comma I, D. Lgs. 74/2000).

Primo correttivo: **la compensazione giudiziaria**

Art. 21-ter D. Lgs. 74/2000: *“Quando, per lo stesso fatto e' stata applicata, a carico del soggetto, una sanzione penale ovvero 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**”.*



La disposizione è ispirata al ***favor rei***: si tiene conto della sanzione penale oppure amministrativa già irrogata soltanto ***“al fine di ridurre la misura”*** della sanzione irroganda nel distinto procedimento.
Il correttivo mira a **limitare la sproporzione sanzionatoria**.

Secondo correttivo: l'acquisizione nel processo penale

Art. 20, comma I-bis, D. Lgs. 74/2000: ***“Le sentenze rese nel processo tributario, divenute irrevocabili, e gli atti di definitivo accertamento delle imposte in sede amministrativa, anche a seguito di adesione, aventi a oggetto violazioni derivanti dai medesimi fatti per cui e' stata esercitata l'azione penale, possono essere acquisiti nel processo penale ai fini della prova del fatto in essi accertato”.***



Nel processo penale sono acquisibili ai fini probatori le sentenze tributarie irrevocabili e gli accertamenti definitivi -> **lo scopo è garantire risultati probatori convergenti nei due procedimenti** (vd., ad esempio, il *quantum* di imposta evasa).

Attenzione: la sentenza tributaria irrevocabile o l'accertamento definitivo non fa prova del fatto, ma contribuisce a provare il fatto al pari di tutte le ulteriori prove acquisite nel processo penale (che è autonomo, cfr. art. 20, comma I, D. Lgs. 74/2000, e la valutazione della prova è soggetta al principio del libero convincimento del giudice, cfr. art. 192, comma I, c.p.p.).

Terzo correttivo: l'acquisizione nel processo tributario

Art. 21-bis, comma I, D. Lgs. 74/2000: ***“La sentenza irrevocabile di assoluzione perche' il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, pronunciata in seguito a dibattimento nei confronti del medesimo soggetto e sugli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario, ha, in questo, efficacia di giudicato, in ogni stato e grado, quanto ai fatti medesimi”.***



Disposizione asimmetrica rispetto a quella di cui all'art. 20, comma I-bis, D. Lgs. 74/2000: in questo caso, a differenza del precedente, **alcune specifiche sentenze assolutorie fanno prova del fatto** (efficacia di giudicato) nel processo tributario.

Attenzione: non tutte le sentenze di assoluzione producono questo effetto, ma soltanto quelle che possiedono congiuntamente questi tre requisiti: **a)** irrevocabili; **b)** munite di specifiche formule assolutorie; **c)** pronunciate all'esito del dibattimento (no assoluzione nel rito abbreviato).

Art. 21-bis D. Lgs. 74/2000: il duplice contrasto

L'art. 21-bis, comma I, D. Lgs. 74/2000 ha dato luogo a un duplice contrasto giurisprudenziale nella Corte di Cassazione:

l'efficacia del giudicato della sentenza assolutoria

- ➡ travolge soltanto le sanzioni oppure anche le imposte e il presupposto impositivo?
- ➡ è prodotta anche dalle sentenze di assoluzione pronunciate nei casi in cui la prova è mancante, insufficiente o contraddittoria (art. 530, comma II, c.p.p.)?

Art. 21-bis D. Lgs. 74/2000: le Sezioni Unite e la Consulta

Questo duplice contrasto ha determinato una remissione delle questioni controverse alle **Sezioni Unite della Suprema Corte** che, con l'**Ordinanza nr. 31961 del 9 dicembre 2025**, hanno a propria volta rinviato la decisione a seguito di un'imminente pronuncia della **Corte Costituzionale** sulla legittimità costituzionale dell'art. 21-bis, comma I, D. lgs. 74/2000.

La decisione della Consulta è prevista per la data del **26 gennaio 2026**.

Art. 21-bis D. Lgs. 74/2000: profili di incostituzionalità?

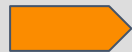
Profili di possibile illegittimità costituzionale dell'art. 21-bis, comma I, D. Lgs. 74/2000 (C.G.T. II Piemonte + C.G.T. I Roma):



comprime il diritto alla prova dell'**Amministrazione finanziaria**, che patisce una **disparità di trattamento** rispetto al privato che può beneficiare dell'efficacia di giudicato



l'efficacia di giudicato della sentenza di assoluzione si esplica, secondo il c.p.p., soltanto nei confronti del danneggiato che si costituisce o è stato posto nella condizione di costituirsi parte civile (art. 652 c.p.p.), mentre, nel nostro caso, **l'efficacia del giudicato assolutorio è illimitata**



crea una **disparità di trattamento** tra il **privato assolto** (che beneficia del giudicato) e il **privato che, avendo commesso una violazione tributaria priva di rilevanza penale**, non può beneficiare dell'art. 21-bis, comma I, D. Lgs. 74/2000



vanifica la pretesa erariale nei casi in cui **l'assoluzione derivi da inutilizzabilità o da altri vizi procedurali** e, quindi, non accerti pienamente il fatto.

I correttivi del doppio binario **ante riforma fiscale**

Principio di specialità

Art. 19, comma I, D. Lgs. 74/2000:

*“Quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del titolo II e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la **disposizione speciale**”.*

E' un **principio generale del nostro ordinamento**, stabilito anche nel settore penale (art. 15 c.p.) e in quello delle sanzioni amministrative (art. 9 L. 689/1981).

Implica un raffronto tra fattispecie astratte, al cui esito si applica la disposizione speciale, ossia la fattispecie contenente più elementi (**per aggiunta**) oppure elementi più specifici (**per specificazione**).

I correttivi del doppio binario **ante riforma fiscale**

Principio di specialità

Art. 19, comma I, D. Lgs. 74/2000:

*“Quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del titolo II e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la **disposizione speciale**”.*

Tuttavia:

- **non impedisce la pluralità di procedimenti** (art. 20, comma I, D. Lgs. 74/2000);
- è stato vanificato dal **principio di progressione criminosa**, elaborato dalle Sezioni Unite Gemelle del 2013 con riferimento ai rapporti tra i reati di cui agli artt. 10-bis e 10-ter D. Lgs. 74/2000 e gli illeciti amministrativi di cui all'art. 13 D. Lgs. 471/1997 (**Cass. Pen., Sez. Un., 28 marzo 2013, nr. 37424 e 37425**);
- il principio di specialità non si applica all'ente nel caso di concorso tra sanzione tributaria e **sanzione amministrativa da reato** (art. 19, comma II, D. Lgs. 74/2000).

I correttivi del doppio binario **ante riforma fiscale**

Non eseguibilità delle sanzioni amministrative

Art. 21, commi I e II, D. Lgs. 74/2000:

*“L'ufficio competente **irroga le sanzioni amministrative** relative alle violazioni tributarie oggetto di notizia di reato. Tali sanzioni **non sono eseguibili** [...] salvo che il procedimento penale sia definito con provvedimento di archiviazione, sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto [...]”.*

La non eseguibilità della sanzione amministrativa è finalizzata ad escludere il doppio binario. In verità, la salvaguardia del *ne bis in idem* è parziale: **questa disposizione inibisce l'esecuzione, ma non l'irrogazione della sanzione amministrativa.**

La rilevanza pratica della disposizione si è ridotta a seguito della riforma fiscale. Infatti, pur in presenza di tale norma, resta ferma l'applicabilità:

- della **compensazione giudiziaria**
- dell'**efficacia del giudicato assolutorio** nel giudizio tributario (art. 21-bis, comma II, secondo periodo, D. Lgs. 74/2000).

Titolo della slide

Grazie a tutti!

Avv. Guido Anetrini
corso Re Umberto, 30
10128 Torino

g.anetrini@offlegal.it