

## INTRODUZIONE

Il tema della mia tesi è l'omesso versamento di ritenute certificate nel sistema tributario penale. Ho iniziato il mio elaborato soffermandomi su come si è evoluto il diritto penale tributario, una branca del diritto che ha ad oggetto i reati commessi in ambito fiscale. La scelta di questa tematica è stata fatta nella consapevolezza che si tratta di un tema complesso, facendo confluire al suo interno molteplici ambiti normativi quello tributario e al contempo quello penale. Ho cercato di fornire una panoramica della disciplina di settore in questione, sviluppandola in due sezioni. Una prima sezione, relativa alla storia del diritto penale tributario, infatti l'attuale configurazione è frutto di una evoluzione che si radica nel XIX secolo. Trattasi di una evoluzione data in risposta all'evoluzione del fenomeno dell'evasione fiscale, e dalla figura di come viene inteso il diritto penale, il quale, per certi periodi storici, è stato strumentalizzato e "amministrativizzato" fuoriuscendo dai propri schemi, mentre in altre fasi è riuscito ad acquisire una propria "autonomia", sottraendosi dal momento riscossivo ed eventualmente prodromico al fenomeno evasivo. Sotto questo profilo il legislatore penale tributario, per oltre un secolo, ha ricercato una struttura che si fonda su un sistema di pesi e contrappesi, in cui sembra essere arrivati ad un punto di equilibrio con l'avvento del nuovo millennio. Peraltro, le frequenti modifiche e innovazioni apportate sul piano sostanziale sono state in modo parallelo accompagnate da interventi che comportano riforme sul piano processuale. Infatti, proprio sul versante dei rapporti tra procedimento penale e procedimento tributario, si è registrato un «radicale rovesciamento di prospettiva», passando «da un modello incentrato sulla sussistenza della cosiddetta "pregiudiziale tributaria" ad un meccanismo di "doppio binario", per arrivare infine al c.d. sistema di "convergenze parallele"». Ho proseguito

l'analisi del mio lavoro vedendo come la disciplina del diritto penale tributario si è evoluta a partire dal XIX secolo ad oggi. Infatti nel mese di Marzo 2023 è stata presentata alla Camera dei Deputati un disegno di legge da parte del Ministro dell'Economia e delle Finanze (Giorgetti) in cui si richiedeva la delega legislativa per la revisione del sistema tributario. Con tale riforma si è voluto conseguire degli obiettivi ben precisi a partire dalla riduzione della pressione fiscale; l'aumento del grado di "certezza" del diritto; la riduzione del contenzioso; la ridefinizione del rapporto fisco-contribuenti; l'attrazione dei capitali esteri. A fine Agosto è entrata in vigore la legge delega per la riforma fiscale (l. 9 Agosto 2023, n. 111, pubblicata in G.U. n. 189 del 14 Agosto 2023), in cui viene conferita al Governo una delega per la revisione del sistema tributario, che deve essere attuata entro 24 mesi, mediante l'emissione di "uno o più Decreti Legislativi". La riforma fiscale rientra tra le priorità individuate nel Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR) affinché si possa dare una risposta alle esigenze del Paese ed è parte integrante della ripresa economica e sociale che si intende avviare anche grazie alle risorse europee. Il testo finale è costituito da 22 articoli, distribuiti in cinque titoli. Nell'esercizio della delega il Governo dovrà attenersi, anche al rispetto dei principi costituzionali in particolare quelli di cui agli articoli 3 e 53 della Costituzione, che sono dedicati all'uguaglianza e capacità contributiva, nonché ai principi generali dell'ordinamento Nazionale e di quello dell'Unione, oltre alla piena attuazione del federalismo fiscale regionale. Si tratta di obiettivi in grado di fornire una struttura al sistema fiscale, sia in termini di certezza del diritto e chiarezza delle norme.

## SEZIONE PRIMA

### I PROFILI CARATTERIZZANTI L'IMPIANTO DEL SISTEMA PENALE TRIBUTARIO

#### 1. Lineamenti evolutivi della disciplina del Diritto Penale Tributario

L'attuale configurazione del sistema di Diritto Penale Tributario è il frutto di una lunga evoluzione che affonda le proprie radici nel XIX secolo. Tale evoluzione è stata segnata dalla rispondenza del legislatore rispetto al fenomeno dell'evasione fiscale, e dalla figura di come viene inteso il diritto penale, il quale, per certi periodi storici, è stato strumentalizzato e "amministrativizzato" fuoriuscendo dai propri schemi, mentre in altre fasi è riuscito ad acquisire una propria "autonomia", sottraendosi dal momento riscossivo ed eventualmente prodromico al fenomeno evasivo. Il legislatore penale tributario, per oltre un secolo, ricercava un assetto fondato su un sistema di pesi e contrappesi, in cui sembra essere arrivati ad un punto di equilibrio con l'avvento del nuovo millennio. Peraltro, le frequenti modifiche e innovazioni apportate sul piano sostanziale sono state parallelamente accompagnate da interventi riformatori sul piano processuale. Infatti, proprio sul versante dei rapporti tra procedimento penale e procedimento tributario, si è registrato un «radicale rovesciamento di prospettiva», passando «da un modello incentrato sulla sussistenza della cosiddetta "pregiudiziale tributaria" ad un meccanismo di "doppio binario", per arrivare infine al c.d. sistema di "convergenze parallele"»<sup>1</sup>. In merito la dottrina è pacifica nel ripartire l'evoluzione storica dei rapporti tra i due procedimenti in tre periodi principali, che coincidono con tre fasi normative: la prima compresa tra il 1929 ed il 1982,

---

<sup>1</sup> P. RIVELLO, *I rapporti tra giudizio penale e tributario ed il rispetto del principio del ne bis in idem*, in *Dir. pen. cont.*, 1, 2018, p. 101.

la seconda tra il 1982 ed il 2000, la terza dal 2000 ad oggi. Nella nostra analisi ci soffermeremo sulle più importanti tappe evolutive che ha subito, sia sotto il profilo sostanziale che sotto il profilo procedurale, il diritto penale tributario. Inoltre, i tempi non sono ancora maturi per poter definire il sistema di diritto penale tributario, il legislatore è intervenuto prevedendo le sanzioni penali per tutelare gli interessi dell'erario che vengono collocati all'indomani dell'Unità d'Italia. In questa sede volendo mettere da parte il Regolamento Doganale del 21 Ottobre 1861 (poi sostituito dal Regolamento dell'11 Settembre 1862) nonché il R.D. n. 3020 del Giugno 1866 dove si introdussero delle disposizioni repressive in ambito doganale, un primo intervento in materia di imposte dirette è rappresentato dalla l. n. 1444/1873 "relativa all'applicazione delle multe per omesse o inesatte dichiarazioni delle imposte dirette". In questa sede dobbiamo menzionare un'autorevole dottrina in cui riteneva che il sistema punitivo come definito dalla legge summenzionata appariva «disorganico e non particolarmente robusto»<sup>2</sup>. Quest'ultima da un lato, puniva solo alcune tipologie di illecito tributario e, dall'altro lato, si caratterizzava per un apparato sanzionatorio blando, essendo previste sanzioni esclusivamente pecuniarie<sup>3</sup>, con conseguente scarsa efficacia sul piano general-preventivo. Con la Prima Guerra Mondiale, ci fu come conseguenza, un notevole aumento del debito pubblico e, contemporaneamente, del fabbisogno finanziario statale che sensibilizzarono il legislatore, dove, con la l. n. 2834/1928 ("Penalità in materia di imposte dirette") rendeva più forte l'apparato sanzionatorio

---

<sup>2</sup> F. CINGARI, *L'evoluzione del sistema penale tributario e i principi costituzionali*, in R. BRICCHETTI-P. VENEZIANI (a cura di), *I reati tributari*, Giappichelli, Torino, 2017, p. 2.

<sup>3</sup> L'art. 1 puniva con una mera soprattassa l'omessa denuncia «nei termini e nei modi stabiliti dalle Leggi per le imposte sui redditi di ricchezza mobile e dei fabbricati» e la denuncia infedele, ossia il fatto di «chi denuncia il reddito in somma minore di quella che sia per risultare dal definitivo accertamento»; l'art. 7 puniva con la pena pecuniaria da lire 5 a lire 200 il fatto del contribuente che, convocato in sede di accertamento, non si fosse presentato o avesse negato «la visita dei luoghi o la esibizione dei titoli e, quanto alle società anonime o in accomandita per azioni, dei libri di amministrazione secondo l'obbligo della legge di imposta».

previgente in materia di imposizione diretta. Infatti, accanto agli illeciti di natura tributaria, venne introdotta nel sistema sanzionatorio-tributario del primo dopoguerra la pena detentiva, finalizzata alla tutela del momento della riscossione, più che a quello dell'accertamento: si fa riferimento alla detenzione da dieci giorni a tre mesi prevista – dall'art. 6 comma 6 – per l'ipotesi di sottrazione fraudolenta al pagamento della somma già accertata e dovuta a titolo di imposta. Nonostante l'introduzione di una risposta punitiva più severa in ambito penale-tributario, la l. n. 2834/1928 rimaneva ancorata ad un sistema sanzionatorio scarsamente incisivo, per via del circoscritto ambito di operatività delle disposizioni in essa contenute (pur sempre limitato alle imposte dirette) e per la "eccezionalità" dell'applicazione della pena detentiva, limitata alla sola ipotesi poc'anzi descritta. La prima forma legislativa, cui si fa risalire la nascita del diritto penale tributario è la l. n. 4/1929 "Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie", con il quale vennero introdotti dei principi di carattere generale, validi all'interno del microsistema penale-tributario, derogatori rispetto alla disciplina comune del diritto penale sostanziale e processuale<sup>4</sup>. I punti più importanti della legge del '29 possono essere riassunti in questo modo, in prima battuta, all'art. 1 comma 2 era definito il c.d. principio di fissità, secondo cui le disposizioni della l. n. 4/1929 «non possono essere abrogate o modificate da leggi posteriori concernenti i singoli tributi, se non per dichiarazione espressa del legislatore con specifico riferimento alle singole disposizioni abrogate o modificate». Si tratta evidentemente di un principio finalizzato a garantire la tenuta nel tempo del sistema sanzionatorio penale tributario delineato dal legislatore del '29, evitando che eventuali future disposizioni contenute in leggi tributarie successive potessero creare disarmonia rispetto al quadro sanzionatorio di cui alla l. n. 4/1929, generando delle

---

<sup>4</sup> Non è un caso che le disposizioni della legge n. 4/1929 entrata in vigore il 1° luglio 1931 contestualmente all'entrata in vigore del codice penale e del codice di procedura penale.

notevoli incertezze applicative<sup>5</sup>. Però, come osservato in dottrina, il “presidio” rappresentato dal principio in parola «aveva un valore più che altro simbolico, non godendo tale metanorma di particolare resistenza rispetto all’eventuale avvento di nuovi strumenti di pari rango che decidessero altrimenti». Il disposto di cui all’art. 1 comma 2 l. n. 4/1929, pertanto, si risolveva in un monito per il legislatore futuro di ponderare eventuali successivi interventi relativi a fattispecie penali-tributarie già normate e sanzionate. In via secondaria, l’art. 20 prevedeva un meccanismo di ultrattività, in deroga alle regole previste dall’art. 2 c.p., con conseguente applicazione delle disposizioni sanzionatorie penali tributarie di cui alla l. n. 4/1929 ai fatti commessi sotto il loro vigore anche in caso di sopravvenienza di legge successiva più favorevole. L’art. 20, infatti, recitava: «Le disposizioni penali delle leggi finanziarie e quelle che prevedono ogni altra violazione di dette leggi si applicano ai fatti commessi quando tali disposizioni erano in vigore, ancorché le disposizioni medesime siano abrogate o modificate al tempo della loro applicazione». Quale che ne fosse la ratio<sup>6</sup>, il risultato fu quello di una esasperazione del principio della certezza del diritto, a scapito dei principi di legalità e di retroattività delle norme penali più favorevoli. In terzo luogo, ulteriore profilo di specialità del microsistema penale-tributario delineato nel 1929 attiene al regime della prescrizione. L’art. 16 stabiliva un termine prescrizione di tre anni e non di quello ordinario pari a mesi diciotto previsto ex art. 157 comma 1 n. 6 c.p., per tutte le contravvenzioni

---

<sup>5</sup> In dottrina il principio di fissità è stato definito «sforzo per ipotecare il futuro, quasi sintomatico di una sostanziale sfiducia del legislatore nei confronti dei propri successori»: così A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, Giuffrè, Milano, 2010, p. 16.

<sup>6</sup> Così autorevole dottrina sulla possibile ratio del principio di ultrattività di cui all’art. 20 legge n. 4/1929: «Ripercorrendo l’iter della l. 4/1929, la ratio della disposizione sembra consistere nella particolare struttura delle norme penali tributarie che il legislatore del 1929 si prefigurava: la norma penale tributaria era strettamente connessa a quella tributaria (precetto) la quale è assoggettata al *principio del tempus regit actum* (art. 11 disp. prel.), salvo espresse deroghe, tant’è che per i tributi diretti era prevista la pregiudiziale e, per gli altri tributi, il giudizio congiunto. Questi caratteri del sistema penale tributario parevano giustificare l’estensione ad esso del *principio tempus regit actum* valido per la norma tributaria e, nel contempo, l’esclusione di una identica soluzione in ogni altra ipotesi di norma penale connessa con quella extrapenale» (E. MUSCO-F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, Zanichelli, Bologna, 2016, p. 6).

previste dalle leggi finanziarie. Vieppiù, altra peculiarità introdotta dal legislatore del 1929 consisteva nel c.d. principio di alternatività tra illecito penale e illecito amministrativo, volto ad evitare una duplicazione sanzionatoria (penale e amministrativa) per gli illeciti tributari costituenti reato. L'art. 3, infatti, disponeva: «Le leggi finanziarie stabiliscono quando dalla violazione delle norme in esse contenute e che non costituisca reato, sorge l'obbligazione al pagamento di una somma a titolo di pena pecuniaria». Come osservato in dottrina, «il principio di alternatività tra sanzione penale e amministrativa era coerente con la logica di fondo che ispirava il sistema punitivo tributario dell'epoca, imperniato su sanzioni a carattere pecuniario<sup>7</sup> ed in cui la pena detentiva rappresentava una misura autenticamente eccezionale. Di conseguenza, non sarebbe stato ragionevole sanzionare lo stesso illecito tributario con due sanzioni a carattere pecuniario». La vera caratteristica della struttura della l. n. 4/1929 si rinviene sul piano processuale. Sotto tale profilo, infatti, anzitutto, la competenza per le contravvenzioni punite con la sola pena dell'ammenda venne sottratta alla giurisdizione del giudice penale e devoluta all'intendente di finanza (con competenza residuale del Tribunale per tutti gli altri reati, ivi inclusi i casi di opposizione al decreto penale di condanna dell'intendente di finanza). Secondariamente, venne introdotta per i reati tributari relativi alle imposte dirette la c.d. pregiudiziale tributaria, in forza della quale «per i reati previsti dalle leggi sui tributi diretti l'azione penale ha corso dopo che l'accertamento dell'imposta e della relativa sovrimposta è divenuto definitivo a norma delle leggi regolanti tale materia»<sup>8</sup>. Cosicché, si attribuiva agli organi dell'Amministrazione finanziaria l'esclusiva per quanto riguarda l'accertamento dell'an e del quantum della imposta evasa, legittimando l'intervento dell'Autorità Giudiziaria penale soltanto a valle. Succedeva,

---

<sup>7</sup> F. CINGARI, *L'evoluzione del sistema penale tributario e i principi costituzionali*, cit., p. 3.

<sup>8</sup> Art. 21 comma 3 legge n. 4/1929.

che l'esercizio dell'azione penale era subordinato alla chiusura del procedimento tributario avente ad oggetto l'accertamento «dell'imposta e della relativa sovrimposta»<sup>9</sup>. Il principio della “pregiudiziale tributaria” aveva una ratio legis riconducibile a tre ordini di ragioni. In primo luogo, il legislatore del 1929 voleva scongiurare che si manifestasse il rischio di contrasto tra giudicati in ordine agli stessi fatti. In altre parole, si intendeva strutturare un sistema in cui fosse «salvaguardata l'uniformità dei giudicati mediante la subordinazione dell'azione penale alla preliminare definizione del processo tributario»<sup>10</sup>. L'azione penale poteva essere esercitata solamente dopo la definizione pregiudiziale del procedimento tributario, con una sospensione del termine di prescrizione del reato in pendenza del processo tributario medesimo. Peraltro, la “pregiudiziale tributaria” non si limitava a produrre i suoi effetti sul momento in cui l'azione penale poteva essere esercitata, ma si estendeva fino ad influire il potere di valutazione del giudice penale. Infatti, una volta che il processo tributario concludeva con l'accertamento della evasione fiscale di un determinato ammontare di imposta, il giudice penale era vincolato a tale accertamento, dal quale non poteva in alcun modo discostarsi. Mentre sotto il profilo strettamente materiale, il fatto veniva irrevocabilmente accertato in sede tributaria ed il giudice penale doveva solo valutare se quel determinato fatto, così accertato, combinasse tutti gli estremi richiesti dalla fattispecie incriminatrice ai fini della sussistenza della responsabilità penale. Il vincolo cui era sottoposto il giudice penale era consistente, in quanto non si limitava alla determinazione dell'imposta evasa da parte dell'ufficio tributario, ma «si estendeva financo all'ipotesi di utilizzo della

---

<sup>9</sup> La natura giuridica della “pregiudiziale tributaria” era estremamente discussa nella dottrina penalistica dell'epoca. L'indirizzo prevalente la qualificava come una condizione di procedibilità (S. DUS, *La prescrizione dei reati in materia di tributi diretti*, in *Riv. dir. fin.*, 1957, II, p. 28).

<sup>10</sup> S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2016, p. 424; A. COMELLI, *Rapporti tra procedimento penale e processo tributario*, in *Diritto penale dell'economia*, diretto da A. CADOPPI-S. CANESTRARI-A. MANNA-M. PAPA, *Reati societari, finanziari e bancari. Reati tributari*, Tomo I, Utet, Torino, 2019, p. 6.



strumentazione induttiva, da parte dell'ufficio medesimo, anche se non ammesso in sede penale»<sup>11</sup>. Il compito del giudice penale era di valutare, ad esempio, la sussistenza dell'elemento soggettivo del reato, come richiesto dalla fattispecie penale-tributaria in questione. In secondo luogo, la "pregiudiziale tributaria" trovava la natura giustificatrice nella sfiducia che il legislatore del 1929 mostrava nei confronti del giudice penale, che veniva considerato non munito delle competenze specialistiche necessarie per imbattersi nei meandri tecnici della materia tributaria<sup>12</sup>. In sintesi, l'ideologia di fondo era che il giudice penale era una figura non capace di poter autonomamente procedere alla diretta individuazione ed accertamento dell'an e del quantum dell'imposta evasa, pertanto queste valutazioni spettavano, in via pregiudiziale, agli organi tributari<sup>13</sup>. Infine, la ratio che giustificava l'art. 21 ult. comma l. n. 4/1929, era anche l'asserita esigenza della salvaguardia della natura speciale dei tributi diretti, le cui controversie tributarie erano caratterizzate da un tasso tecnico tributario più elevato rispetto alle controversie relative agli altri tributi. Proprio alla luce del meccanismo introdotto dall'art. 21 comma 3 l. n. 4/1929 è stato osservato che, sotto la vigenza del sistema definito, il problema della circolazione probatoria tra procedimento tributario e procedimento penale, sarebbe esistito esclusivamente "a senso unico", ovvero dal processo tributario a quello penale e non viceversa. Ciò, in quanto «le risultanze penali non potevano transitare nel procedimento di accertamento tributario poiché quest'ultimo si concludeva con precedenza influenzando, tra l'altro, la decisione del giudice penale»<sup>14</sup>. L'osservazione non era del tutto convincente, in quanto, con la vigenza del vecchio codice

---

<sup>11</sup> A. COMELLI, *Rapporti tra procedimento penale e processo tributario*, cit., p. 675.

<sup>12</sup> D. GUIDI, *I rapporti tra processo penale e processo tributario ad oltre dieci anni di distanza dal d.lgs. n. 74 del 2000*, in *Dir. pen. proc.*, 11, 2012, p. 1385.

<sup>13</sup> M. STAGNO, *sub art. 20 d.lg. n. 158/2015. Rapporti tra procedimento penale e processo tributario*, cit., p. 390.

<sup>14</sup> I. CHERCHI, *L'utilizzabilità di informazioni acquisite nell'ambito di indagini penali*, in V. UCKMAR-F. TUNDO (a cura di), *Codice delle ispezioni e verifiche tributarie*, La Tribuna, Piacenza, 2005, p. 679.

di procedura penale, era riconosciuta la possibilità dello svolgimento di atti di indagine prima che la azione penale fosse esercitata; i quali atti, avrebbero (almeno teoricamente) comunque potuto trasmigrare nel procedimento tributario, così sfuggendo al “blocco” della pregiudiziale. Questo, considerando il diverso ruolo che all’epoca veniva assegnato alla Polizia Giudiziaria, alla quale era attribuita la «possibilità di procedere ad una vera istruzione preliminare, anticipando tutto quello che più tardi avrebbe fatto il pubblico ministero»<sup>15</sup>. Anche se la questione non si poneva, essendo, precluso alla Amministrazione finanziaria di poter utilizzare dati acquisiti nel corso delle indagini penali. In definitiva, se da un lato al legislatore del 1929 gli veniva riconosciuto il merito di aver per la prima volta pianificato una disciplina organica e unitaria in materia penale-tributaria, così “inaugurandone” il relativo sistema, non può dall’altro lato essere obliterata l’incompletezza dell’intervento legislativo de quo, dovuta alla mancanza di uno sforzo finalizzato alla determinazione e tipizzazione delle fattispecie di reato rilevanti<sup>16</sup>. Possiamo affermare che l’occhio verso il fenomeno dell’evasione fiscale tornò ad essere attuale nel secondo dopoguerra, allorquando, vi era una consapevolezza dell’importanza della tutela del gettito erariale, iniziò una fase di rafforzamento dell’apparato sanzionatorio tributario. In questo contesto, con l’introduzione del D.P.R. n. 645/1958 "Testo unico delle leggi sulle

---

<sup>15</sup> L. GARLATI, “Contro il sentimentalismo”. *L’impianto inquisitorio del sistema delle prove nel C.P.P. del 1930*, in *Criminalia*, 2012, p. 207. In dettaglio, l’Autrice evidenzia (p. 206) come: «La p.g. era sì chiamata a svolgere le investigazioni preliminari (prendendo notizia dei reati, assicurando le prove, ricercando i colpevoli e raccogliendo quant’altro potesse servire all’applicazione della legge penale, secondo quanto recitava l’art. 219), ma queste finivano per assumere un incisivo ruolo probatorio. (...) L’art. 225 riconosceva agli ufficiali di polizia giudiziaria la possibilità di procedere a sommario interrogatorio dell’arrestato, a sommarie informazioni testimoniali e ai necessari atti di ricognizione, ispezione e confronto sia in caso di flagranza sia quando vi fosse urgenza di conseguire le prove del reato e di conservarne le tracce».

<sup>16</sup> «Non ponendo mano alla parte più cospicua del lavoro, quella inerente la determinazione delle fattispecie di illecito, la normativa del 1929 operava in virtù di un razionalismo piuttosto astratto, ipotizzando l’esercizio di un (futuro) raziocinio normativo che forse non era lecito attendersi. In realtà le norme settoriali, precedenti e successive alla riforma del 1929, finirono per operare scelte meno nitide, creando spazi di sovrapposizione tra le sanzioni non preventivate» (così, A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., p. 15).

imposte dirette" si verificò una corsa verso la pena detentiva, prevista per una ipotesi aggravata di omessa dichiarazione, per una peculiare ipotesi di omesso versamento e per la frode fiscale, unica fattispecie punita con la pena detentiva della reclusione (reclusione fino a 6 mesi, oltre alla multa da 50.000 a 60.000 lire). Il sistema penale tributario è stato oggetto di un potenziamento che proseguì negli anni '70, con il D.P.R. n. 600/1973 "Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi", dove ebbe il doppio merito di (i) aumentare il numero dei reati tributari puniti con pena detentiva e i relativi massimi edittali e, contemporaneamente, (ii) di eliminare il principio di alternatività di cui all'art. 3 l. n. 4/1929, la cui esistenza era venuta meno non essendo più il sistema penale tributario fondato sulla sanzione pecuniaria, delimitato agli illeciti tributari privi di rilievo penale. L'opera di progressivo rafforzamento del sistema rimase "monca", per via della macchinosità del procedimento tributario, il quale, in ossequio al principio della pregiudiziale tributaria, bloccava l'operatività del sistema penale tributario. Come osservato in dottrina, infatti, «i reati tributari rimangono in ogni caso ai margini della realtà giudiziaria italiana in tutto il periodo che va dal 1929 al 1982»<sup>17</sup>. La "pregiudiziale tributaria", affonda il proprio dominio per mezzo secolo il rapporto tra processo tributario e processo penale, portando, nella prassi giudiziaria, ad una scarsa applicazione pratica dei reati tributari<sup>18</sup>, a tal punto che alcuni autori avevano denunciato come «in vent'anni» fossero stati celebrati «50 processi penali» in ambito tributario. Questo non perché i reati tributari si prescrivessero in attesa della definizione del procedimento tributario – come non sostenuto da una parte della dottrina –, bensì in quanto, su un

---

<sup>17</sup> E. MUSCO-F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit., p. 8.

<sup>18</sup> Fermo restando che, come precisato in precedenza, non tutti i reati tributari erano assoggettati al regime della pregiudiziale tributaria. Infatti, l'art. 21 ult. comma legge n. 4/1929 limitava l'ambito di operatività dell'istituto ai soli "reati previsti dalle leggi sui tributi diretti". A mero titolo esemplificativo, ne rimanevano pertanto estranei i reati previsti dall'art. 50 d.P.R. n. 633/1972 (tra cui, la falsa fatturazione di cui all'art. 50 comma 4).