

Ar2

Michele Brunetti

Frode fiscale e falso in bilancio





Aracne editrice

www.aracneeditrice.it
info@aracneeditrice.it

Copyright © MMXVII
Giacchino Onorati editore S.r.l. – unipersonale

www.giacchinoonoratieditore.it
info@giacchinoonoratieditore.it

via Vittorio Veneto, 20
00020 Canterano (RM)
(06) 45551463

ISBN 978-88-255-0328-9

*I diritti di traduzione, di memorizzazione elettronica,
di riproduzione e di adattamento anche parziale,
con qualsiasi mezzo, sono riservati per tutti i Paesi.*

*Non sono assolutamente consentite le fotocopie
senza il permesso scritto dell'Editore.*

I edizione: giugno 2017

Parte I La frode fiscale

9 Capitolo I

Il concetto di frode fiscale

nell'evoluzione del diritto penale tributario

1.1. Il diritto penale tributario: dalla legge 7 gennaio 1929 n. 4 ad oggi, 12 –

1.2. La frode fiscale e riforma penal-tributaria, 24 – 1.3. La frode fiscale nella l. 516/1982, 29.

41 Capitolo II

La frode fiscale nel d.lgs. 74/2000

2.1. Il vigente sistema sanzionatorio penale tributario in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, 58 – 2.2. I delitti in materia di dichiarazione, 76 – 2.2.1. *Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, 80 – 2.2.2. *Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, 93 – 2.2.3. *Dichiarazione infedele*, 104 – 2.2.4. *Omessa dichiarazione*, 111 – 2.3. I delitti in materia di documenti, 116 – 2.4. La sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, 130 – 2.5. L'omesso versamento di ritenute certificate e di I.V.A. e l'indebita compensazione, 138.

Parte II Le false comunicazione sociali

155 Capitolo I

Il reato di falso in bilancio e i principi di redazione del bilancio

1.1. Le false comunicazioni sociali prima dell'anno 2002, 167 – 1.2. La riforma del falso in bilancio: dal 2002 al 2015, 172.

201 Capitolo II
 La riforma del 2015

241 Capitolo III
 Le false comunicazioni sociali e il d.lgs. 231/2001

Parte III
Falso in bilancio e frode fiscale

253 Capitolo I
 Rapporti fra l'art. 2621 c.c. e il d.lgs. 74/2000

269 *Bibliografia*

PARTE I

LA FRODE FISCALE

Il concetto di frode fiscale nell'evoluzione del diritto penale tributario

Prima di poter affrontare la dimensione che nel tempo ha assunto il concetto di *frode fiscale* nel diritto penale tributario, è opportuno tentare di definire questa particolare forma di diritto o, quantomeno, di determinarne alcuni elementi caratterizzanti. A tal fine, è necessario partire dal concetto di *tributo*. Se il diritto tributario si occupa dello studio delle *regole istitutive ed applicative dei tributi*, per stabilire se una o più *regole* possano inquadarsi entro il “*diritto tributario*” occorre verificare se esse attengano — appunto — alla istituzione o applicazione di un tributo. Circoscrivere la nozione di tributo è quindi un passo imprescindibile per tracciare i confini del diritto tributario per poi, finalmente, giungere a definire il *diritto penale tributario* o *diritto repressivo tributario*.

Il concetto di tributo può essere analizzato da diverse prospettive e spiegato in vista di finalità differenti, non esistendo un'unica nozione di tributo, valida per tutti sempre. Una delle possibili ed *essenziali* definizioni di tributo è quella che lo definisce *quell'istituto giuridico attraverso il quale lo Stato-apparato esercita ed attua la sua funzione fiscale, ossia la funzione di riparto delle spese pubbliche tra i consociati*.

Il tributo si connota, quindi, nella sua essenza ultima, da una particolare *ratio*, identificata nel riparto delle spese pubbliche tra gli appartenenti al gruppo sociale. Ciò induce ad alcune considerazioni¹:

- a) in primo luogo, la ripartizione delle spese pubbliche tra i consociati è una *necessità* per ogni ordinamento giuridico. Gli Stati moderni non possono, infatti, prescindere da uno *Stato-apparato* a cui il gruppo sociale attribuisce lo svolgimento di alcuni compiti

1. A. FEDELE, voce *Diritto tributario (principi)*, in Enc. dir., Annali II, tomo II, Milano 2008, 447 ss.

nell'interesse della generalità dei consociati. Si tratta di funzioni indefettibili e poste alla base del contratto sociale che regge ogni Stato: legge, ordine, giustizia. Se si trascurassero tali funzioni si determinerebbe la dissoluzione del gruppo sociale stesso e la sua regressione ad uno *stato di natura* di hobbesiana memoria, nel quale nessuna convivenza tra individui è possibile. D'altra parte, però, lo svolgimento e la gestione di tali compiti implica delle *spese comuni* e, di conseguenza, la necessità di reperire risorse finanziarie per la loro copertura;

- b) la necessità non può che tramutarsi in *dovere giuridico* — dovere tributario, il quale, per il suo carattere indefettibile, non può che far parte della “costituzione” dell'ordinamento, se non formale, certamente *materiale*;
- c) questo dovere, inoltre, non può che essere imposto *ai consociati stessi*. Da qui, il carattere *solidaristico* del dovere tributario, seppur da intendersi *in senso minimale*: il dovere di ciascuno di contribuire individualmente alle spese comuni sostenute *nell'interesse di tutti e per il solo fatto di appartenere al gruppo sociale* cui dette spese sono destinate.

Naturalmente ogni ordinamento dovrà occuparsi dei criteri di riparto da adottare, del rapporto tra governanti e governati e della più concreta fissazione dei moduli di attuazione del prelievo. Se, partendo dalla funzione di riparto delle spese pubbliche tra i consociati (funzione fiscale), si è arrivati a definire il tributo, concetto cardine per determinare la portata del diritto tributario, ovvero di quel diritto che studia le regole istitutive ed applicative dei tributi, per comprendere di cosa si occupi il diritto repressivo tributario è ora necessario definire brevemente cosa il diritto penale sia e di cosa si occupi.

Anche in questo caso, per il diritto penale, esistono numerose definizioni ma la dottrina tradizionale lo definisce come quella parte del diritto pubblico che disciplina i fatti costituenti reato, puniti con sanzioni penali. Se, quindi, il diritto tributario edificava la propria esistenza sul concetto di tributo, il diritto penale si poggia sull'illecito penale, definito reato.

Per reato si intende ogni fatto al quale l'ordinamento giuridico ricongiunge come conseguenza una pena (c.d. nozione formale). Sotto un diverso profilo, per reato può intendersi quel comportamento

umano che, a giudizio del legislatore, contrasta con i fini dello Stato ed esige come sanzione una pena (c.d. nozione sostanziale)². A differenza degli illeciti civili e amministrativi, l'illecito penale riceve la propria connotazione giuridica unicamente in virtù della qualificazione che gli attribuisce il legislatore e non da altri criteri, quali ad esempio l'allarme sociale suscitato dalla condotta.

I reati, poi, si distinguono in *delitti* (per cui sono previste pene dell'ergastolo, della reclusione e della multa) e *contravvenzioni* (punte con l'arresto o l'ammenda). Le due categorie si differenziano secondo un apprezzamento discrezionale del legislatore che, in un dato momento storico, reputa più gravi determinati comportamenti, in quanto connotati da maggiore offensività o riprovevolezza o, ancora, poiché violativi di interessi più essenziali per l'ordinamento giuridico.

Preme, a questo punto, definire cosa il diritto penale, o *ius criminale*, sia. Secondo Autorevole Dottrina (Pagliaro) il diritto penale è quel complesso di norme giuridiche che perseguono l'orientamento delle condotte umane con i mezzi dell'intimidazione e dell'emenda. Per cui il diritto penale sarebbe costituito da quelle norme la cui funzione è indirizzare il comportamento della società a rieducare i condannati. Di contro, secondo la teoria processualista è quel diritto applicato tramite il processo penale. Tale definizione nasce dal fatto che la pena è ciò che caratterizza il diritto penale.

Infine, la dottrina tradizionale definisce il diritto penale come quella parte del diritto pubblico che disciplina i fatti costituenti reato, puniti con sanzioni penali. Ciononostante, non può non essere menzionata quell'autorevole ricostruzione che si orienta verso i limiti tracciati dai valori costituzionali, per la cui tutela il ricorso a sanzioni non penali sia reputato insufficiente³. Secondo questo approccio, l'interesse tutelato dalla norma penale dovrebbe pur sempre risultare riconducibile ai principi tracciati dal nostro legislatore Costituente. Si è infatti osservato, in maniera incisiva, che l'approccio costituzionalistico al diritto penale rappresenta, ontologicamente, una

cosa ben diversa dall'idea che il diritto penale non debba contrastare con la Costituzione. Ogni legge ordinaria, evidentemente, non può violare la

2. ANOTLISEI, *Manuale di diritto penale — parte generale*, XXII ed., Milano 1991, 147; G. FIANDACA, E. MUSCO, *Diritto penale — parte generale*, IV ed., Bologna, 2001, 3.

3. G. FIANDACA, E. MUSCO, *op. cit.*, 152.

legge fondamentale che le è sovraordinata. Se l'esperienza italiana relativa ai rapporti fra diritto penale e Costituzione si limitasse a questo dato, non meriterebbe forse una menzione particolare. La sua peculiare caratteristica, invece, è stata a partire dagli anni settanta del XX secolo, di porsi come un approccio dove la Costituzione, anziché mero limite, era da intendersi quale fondamento della pena e del diritto penale.⁴

Definito, pur se sinteticamente, il concetto prima di diritto tributario e poi di diritto penale ne scaturisce, come naturale conseguenza, la definizione di diritto penal-tributario, altrimenti detto diritto repressivo tributario, ovvero quel diritto che disciplina i fatti costituenti reato, puniti quindi con sanzioni penali, in ordine alla violazione delle regole istitutive ed applicative dei tributi.

La doverosa disamina letterale e semantica della materia permette ora di comprendere, nei paragrafi che seguono, come il concetto di frode fiscale si collochi e si evolva nel diritto penale tributario. A questo fine, si procederà dapprima ad una sintetica analisi dell'evoluzione del diritto repressivo tributario italiano, dalla legge 7 gennaio 1929 n. 4 ad oggi, successivamente alla collocazione del concetto di frode fiscale nelle diverse riforme tributarie e, infine, al ruolo assunto dal medesimo concetto nella legge 516/1982, la c.d. "manette agli evasori".

1.1. Il diritto penale tributario: dalla legge 7 gennaio 1929 n. 4 ad oggi

La disamina storica del diritto penale tributario incontra come primo fondamento posto a sostegno della materia *de qua discimur* la legge 7 gennaio 1929, n. 4 (*Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie*) emanata per colmare una grave lacuna che all'epoca era da lungo tempo lamentata nella nostra legislazione penale tributaria. Questa, si contraddistingueva per alcune caratteristiche:

- a) la *pregiudiziale tributaria*, ex art. 21, ultimo comma⁵, che disponeva come « per i reati previsti dalle leggi sui tributi diretti l'azione

4. M. DONINI, *Ragioni e limiti della fondazione del diritto penale sulla Carta costituzionale, L'insegnamento dell'esperienza italiana*, in « Foro It. », V, 2001, 30.

5. Comma successivamente abrogato dall'art. 13 del d.l. 10 luglio 1982, n. 429. Si segnala, inoltre, che con Sentenza 27 aprile-12 maggio 1982, n. 88 (Gazz. Uff. 20 maggio 1982, n. 137),

- penale ha corso dopo che l'accertamento è divenuto definitivo a norma delle leggi regolanti tale materia »;
- b) il principio del *tempus regit actum*, ex art. 20, per cui « le disposizioni penali delle leggi finanziarie si applicano ai fatti commessi quando tali disposizioni erano in vigore, ancorché le disposizioni medesime siano abrogate o modificate al tempo della loro applicazione »⁶;
- c) la previsione di pene piuttosto miti previste dalle singole leggi di imposta.

Va innanzitutto evidenziato come questa legge abbia avuto il merito di aver dato ordine al sistema degli illeciti fiscali e relative sanzioni, destinato ad operare con sempre maggiore efficacia, tanto che ben a ragione è stata definita la *Magna Charta* del diritto penale tributario⁷. A ben vedere, infatti, la normativa in esame aveva il pregio incontestato di intervenire in un settore in precedenza connotato da una certa eterogeneità e promiscuità di termini, rendendosi chiara espressione di una sentita e risalente esigenza di razionalizzazione della materia, al punto di arrivare ad essere definita come « il primo tentativo per la formazione di un codice generale di sanzioni e di procedura in materia fiscale, fatto in Italia »⁸.

Lo smarrimento progressivo che aveva alimentato sempre più la convinzione che fosse necessaria un'opera di riordino della materia, era determinato anche e soprattutto dai precedenti tentativi di ricorrere all'efficacia intimidatrice e deterrente della norma penale in materia di imposte dirette quando, con la legge 23 giugno 1873, n. 1444 furono introdotte sanzioni per l'omessa o infedele dichiarazione dei redditi,

la Corte costituzionale ha così dichiarato l'illegittimità degli artt. 60 e 21, terzo comma, l. 9 maggio 1929, n. 4, nella parte in cui prevedono che l'accertamento dell'imposta e della relativa sovrimposta, divenuto definitivo in via amministrativa, faccia stato nei procedimenti penali per la cognizione dei reati previsti dalle leggi tributarie in materia di imposte dirette.

6. Tale principio è stato dapprima modificato dall'art. 29, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 e successivamente abrogato dall'art. 24, d.lgs. 30 dicembre 1999, n. 507. Si segnala, inoltre, che la C. Cost., con sentenza 23 febbraio-6 marzo 1995, n. 80 (Gazz. Uff. 15 marzo 1995, n. II, serie speciale), ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 20, in riferimento all'art. 25, secondo comma, della Costituzione.

7. GALLO Prof. Gen. Salvatore Santo, « Tribuna Finanziaria », numero 3/2009

8. N. ACCARIA, *Appunti per un breve ciclo di lezioni in materia di "diritto punitivo e processuale tributario"*, Roma, 1970, 7.

sanzioni, però, di fatto mai applicate, anche a causa della scorretta terminologia adoperata dalle leggi finanziarie del tempo ed in particolare dell'uso promiscuo dei termini quali *pena*, *pena pecuniaria*, *multa*, *penale*, che rendevano assai ardua una precisa distinzione tra sanzioni penali, civili o amministrative⁹.

In tali casi, infatti, « la distinzione degli illeciti veniva operata sulla base di una indagine ontologica fatta — caso per caso — dal giudice »¹⁰, con una chiara e pericolosa compromissione del principio della certezza del diritto. È in questo panorama che si è imposto l'art. 2 della legge 4/1929, che ha adottato, quale criterio distintivo del tipo di illecito, la specie di pena stabilita dal legislatore, con ciò ponendo fine alle difficoltà interpretative precedentemente registratesi.

D'altro canto, è bene precisare, le *norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie* non sono state in grado di affrontare esaustivamente ogni aspetto relativo agli illeciti di natura finanziaria, né contenevano tutte le norme generali per la repressione degli illeciti tributari, né tanto meno disciplinavano (o introducevano) autonome fattispecie di reato, rendendo ancora necessario il ricorso agli istituti generali previsti dal codice penale e dal codice di procedura penale.

Il complesso sistema penale tributario dell'epoca venne, peraltro, presto a manifestare carenze, dal momento che esso non recava delle sanzioni in grado di esercitare una sufficiente potestà dissuasiva, in ragione dell'entità modesta delle pene. Inoltre, i singoli illeciti e le singole sanzioni continuavano ad essere configurati e disciplinati dalle norme istitutive di ciascun tributo e a trovarsi, quindi, frazionati in diversi testi legislativi, in modo inorganico ed eterogeneo, a discapito della stratificazione di chiari ed univoci principi di carattere generale.

In seguito, con l'introduzione del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633¹¹ in materia di IVA e con il d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600¹² in materia di imposte dirette, il legislatore manifestò l'intento di punire con maggiore efficacia le condotte idonee a ledere gli interessi erariali,

9. N. POLLARI, G. GRAZIANO, *Diritto penale e diritto processuale penale tributario*, Milano, 1995.

10. AA.Vv., *La legge 7 gennaio 1929, n. 4. Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie*, Roma, 1994, II.

11. D.p.r. 26/10/1972 n. 633—*Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto*.

12. D.p.r. 29/9/1973 n. 600, *Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi*.

determinando un sistema penale incentrato su fattispecie di vera e propria evasione fiscale¹³. Il meccanismo repressivo veniva comunque ostacolato nel suo funzionamento dalla perdurante vigenza della pregiudiziale tributaria, che, non essendo ancora stata espunta dall'impianto penale tributario, continuava a produrre effetti. In altri termini, non fu tanto l'inconsistenza o l'inadeguatezza delle sanzioni penali a non ottenere gli auspicati effetti nella lotta all'evasione fiscale, quanto la loro scarsa efficacia preventiva e intimidatoria per ciò che fu definito come la *stretta paralizzante* della pregiudiziale tributaria. In estrema sintesi, l'istituto della pregiudiziale tributaria comportava che il giudice penale prendesse cognizione del reato tributario solo nel momento in cui questo fosse stato delineato in tutti i suoi elementi di fatto. L'azione penale, difatti, non poteva essere iniziata o proseguita prima che l'accertamento fosse divenuto definitivo (ovvero non più impugnabile in sede amministrativa). L'esame condotto in sede processualpenalistica doveva, dunque, limitarsi alla verifica della sussistenza dell'elemento soggettivo e alla quantificazione della pena, giacché gli aspetti tecnici inerenti alla qualificazione ed alla quantificazione del fatto evasivo venivano già esauriti dal giudizio formulato dalla Commissioni tributarie. L'estrema lentezza della giustizia amministrativa tributaria, che peraltro allora contava fino a quattro gradi di giudizio, finiva quindi col ledere pesantemente la deterrenza e lo spirito intimidatorio della sanzione penale.

I dibattiti politici e scientifici sulla materia, coinvolgevano sia il settore delle imposte dirette, quanto quello delle imposte indirette: se infatti l'istituto era stato originariamente delineato nell'art. 21, ultimo comma, della legge 4/1929 per il solo comparto diretto, questo si è anche imposto, per mezzo dell'art. 58, ultimo comma, d.P.R. n. 633/1972¹⁴, in materia di

13. N. POLLARI, *Rapporti tra processo penale e amministrativo nel diritto tributario*, in « Riv. G. di F. », 5/2001, 2009.

14. In tale articolo, rubricato "*Irrogazione delle sanzioni*", l'ultimo comma prevedeva infatti che: « Nelle ipotesi previste dall'art. 50 l'azione penale ha corso dopo che l'accertamento dell'imposta è divenuto definitivo e la prescrizione del reato è sospesa fino alla stessa data ». In merito, si segnala che con Sentenza 27 aprile-12 maggio 1982, n. 89 (Gazz. Uff. 20 maggio 1982, n. 137), la C. Cost. ha dichiarato l'illegittimità dell'art. 58 « nella parte in cui dispone che l'azione penale ha corso dopo che l'accertamento è divenuto definitivo anche nel caso del reato indicato nel quarto comma dell'art. 50 dello stesso decreto del Presidente della Repubblica n. 633 ». La stessa Corte, poi, con sentenza 12-19 gennaio 1993, n. 5 (Gazz. Uff. 27 gennaio 1993, n. 4-Serie speciale), posto che detto comma ha conservato una residuale applicabilità ai reati

IVA e si è riconfermato, grazie all'art. 56, ultimo comma, d.P.R. n. 600 del 1973¹⁵, per le imposte dirette.

Nell'ambito dei citati dibattiti, tra gli aspetti dell'istituto della pregiudiziale tributaria che, ad oltre trent'anni dalla sua abrogazione, continuano a destare l'attenzione di giuristi docenti, si citano quelli relativi alla sua qualificazione (condizione di procedibilità o condizione di punibilità¹⁶), al suo singolare rapporto *ribaltato* con l'Autorità Giudiziaria penale¹⁷ o ancora al rapporto esistente, in materia di imposte dirette, tra l'originaria pregiudiziale tributaria sancita dall'ultimo comma dell'art. 21 della l. n. 4 del 1929 e l'art. 56, VI co. d.P.R. n. 600 del 1973, considerato che quest'ultima circoscriveva la sfera applicativa della pregiudiziale tributaria alle ipotesi di cui alla stessa disposizione, escludendo le fattispecie di cui all'art. 51, VI co. d.P.R. n. 600 del 1973 (omessa denuncia della mancanza di scritture contabili da parte di amministratori o sindaci che sottoscrivono le dichiarazioni dei redditi delle persone giuridiche) e di cui all'art. 92, II co. d.P.R. n. 602 del

commessi fino al 31 dicembre 1992, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale nella parte in cui stabilisce che la decisione della commissione tributaria, divenuta definitiva, fa stato nel processo penale per il reato previsto dall'art. 50, primo comma, dello stesso d.P.R. 633/1972. Il comma è stato poi definitivamente abrogato dall'art. 13, d.l. 10 luglio 1982, n. 429.

15. In tale articolo, rubricato "*Sanzioni penali*", l'ultimo comma prevedeva infatti che: "L'azione penale per i reati di cui ai commi precedenti non può essere iniziata o proseguita prima che l'accertamento dell'imposta sia divenuto definitivo. La prescrizione del reato è sospesa fino alla stessa data". La Corte costituzionale, con Sentenza 14-15 luglio 1976, n. 179 (Gazz. Uff. 21 luglio 1976, n. 191), ha dichiarato l'illegittimità, fra l'altro, dell'art. 56 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 nella parte in cui comporta che l'accertamento dell'imposta divenuto definitivo in conseguenza della decisione di una commissione tributaria vincoli il giudice penale, nella cognizione dei reati previsti in materia di imposte sui redditi, contestati a chi sia rimasto estraneo al giudizio tributario, perché non posto in condizioni di intervenire o di parteciparvi. Con altra Sentenza 9-18 gennaio 1989, n. 2 (Gazz. Uff. 25 gennaio 1989, n. 4-Serie speciale), la Corte ha dichiarato l'illegittimità dell'art. 56, ultimo comma, nella parte in cui dispone che l'azione penale non può essere iniziata o proseguita prima che l'accertamento dell'imposta sia divenuto definitivo, anche per l'ipotesi prevista dal terzo comma, lett. d), dello stesso art. 56. Con altra sentenza 23 maggio-12 giugno 1991, n. 258 (Gazz. Uff. 19 giugno 1991, n. 24-Serie speciale), la Corte ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'ultimo comma dell'art. 56, in relazione agli artt. 60, 21, terzo comma e 22 della l. 7 gennaio 1929, n. 4, nella parte in cui stabilisce che l'accertamento dell'imposta divenuto definitivo a seguito di decisione di una commissione tributaria faccia stato nel giudizio penale relativo al reato previsto dal primo comma dell'art. 56 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

16. Con le conseguenti ricadute in materia di prescrizione.

17. E. AMODIO, *L'abolizione della "pregiudiziale" nel nuovo processo penale tributario*, in *Evasione fiscale e repressione penale* — Atti del convegno di Torino (7-8 marzo 1981).

1973 (omesso versamento di ritenute alla fonte superiori ad un certo ammontare). In proposito, Autorevole Dottrina non ha mancato di evidenziare come la previsione successiva non possa che essere interpretata quale senso di novità rispetto alla precedente versione del 1929, non essendo altrimenti comprensibile il motivo per cui il legislatore avrebbe dovuto ribadire un principio già espresso; ne vale in contrario il principio di fissità *ex art 1, II co., l. n. 4 del 1929* in quanto, trattandosi di legge ordinaria, non le si può riconoscere un valore diverso da quello di ogni altra legge formale, dovendosi piuttosto ritenere un tale disposto quale mero suggerimento dato al fine di conservare nel tempo l'omogeneità del sistema repressivo¹⁸.

Le criticità relative all'istituto della pregiudiziale indussero, oltre che ad un acceso dibattito, anche alle premesse per una vera e propria riforma del sistema penale tributario, premesse che, in prima battuta, fecero la propria comparsa nell'ambito del c.d. "progetto Malfatti". In tale sede, infatti, si propose la semplice abolizione dell'istituto, senza apportare alcuna modifica alle fattispecie penali di cui al d.P.R. n. 600 e 602 del 1973 e n. 633 del 1972. Sul punto, è bene precisare come, al fine di costruire un filtro per l'attività del giudice penale, in realtà la previsione si sarebbe sostanziata in una sorta di *pregiudiziale attenuata* nel momento in cui fu sancito come, qualora l'accertamento del reato fosse dipeso dalla determinazione del reddito, del volume d'affari, dell'imposta ovvero dei compensi ed altre somme non dichiarate dai sostituti d'imposta, l'azione penale non avrebbe potuto essere esercitata se al contribuente non fosse stato notificato l'avviso di accertamento a cura dell'ufficio finanziario. La proposta non ebbe alcun seguito e l'argomento fu successivamente affrontato nell'ambito del c.d. "Progetto Reviglio". Le soluzioni offerte nell'ambito di tale progetto, furono infatti poste alla base del decreto legge 10 luglio 1982 n. 429, convertito nella legge 7 agosto 1982, n. 516 (c.d. legge *manette agli evasori*), che assurse a *nucleo centrale del sistema penale fiscale*¹⁹, racchiudendo in un unico articolato le disposizioni incriminatrici relative alle principali imposte (imposte sui redditi e sul valore aggiunto) del nostro sistema tributario.

18. B. SANTAMARIA, *La frode fiscale*, cit., Giuffrè IV ed., p. 26

19. CARACCILO, *Tutela penale del diritto di imposizione fiscale*, cit., 14.