

Favor rei: le prime istruzioni sulla depenalizzazione di talune violazioni

*Circolare della Direzione Generale delle entrate della Lombardia -
Ministero delle Finanze - (CIR) n. 9 del 24 marzo 2000*

OGGETTO: PENALE - Reati tributari - Riforma - Art. 9 della L 02/06/1999, n. 205 - D.Lgs. 10/03/2000, n. 74 - Obbligo di denuncia all'Autorità giudiziaria - Elenco di reati depenalizzati per i quali non sussiste l'obbligo di denuncia

1. In attuazione dell'art. 9 della legge 2 giugno 1999, n. 205, è stato approvato in data 3 marzo 2000 il testo del decreto legislativo del 10 marzo 2000, n. 74 (**riportato a pag. 2052**) recante la nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto.

Il predetto decreto legislativo, pubblicato nella *G.U.* del 31 marzo 2000, n. 76, contiene sette nuove fattispecie delittuose.

Le prime quattro, riguardano i delitti in materia di dichiarazione (Titolo II, Capo I), nell'ambito delle quali si distingue tra:

- dichiarazioni fraudolente (art. 2 e 3) ed in particolare
 - dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2)
 - dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3)
 - dichiarazione infedele (art. 4)
 - omessa dichiarazione (art. 5).

Le restanti fattispecie di reato, riguardanti delitti in materia di documenti e pagamento d'imposte (Titolo II, Capo II), sono costituite da:

- Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8)
- Occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10)
- Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11).

Riservandosi, ove occorra, di reintervenire sulla materia, limitatamente a quelle disposizioni che interessano l'attività dei dipendenti uffici in indirizzo, si ritiene opportuno in questa sede fornire i primi chiarimenti ed istruzioni per quanto concerne l'obbligo della comunicazione della notizia di reato in conseguenza della intervenuta riforma. Tale esigenza è stata, tra l'altro, posta in evidenza nel corso di una recente riunione intervenuta in data 21 marzo 2000 tra i rappresentanti della Procura della Repubblica di Milano, la Guardia di Finanza di Milano e questa Direzione regionale delle Entrate.

2. In assenza di norme *ad hoc*, la fase di transizione tra la vecchia e la nuova normativa è regolata dai principi generali sulla successione delle leggi ed in particolare, per quanto concerne la legge penale, dall'art. 2 del codice penale.

È opportuno ricordare, in proposito, che il principio dell'ultrattività delle norme sanzionatorie di natura finanziaria è stato superato dall'intervenuta abrogazione espressa dell'art. 20 della legge 7 gennaio 1929, n. 4 ad opera dell'art. 29, comma 1, lett. a), del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, relativamente alle sanzioni tributarie amministrative, e dall'art. 24, comma 1, del decreto legislativo 30 dicembre 1999, n. 507 (in *"Finanza & Fisco" n. 8/2000, pag. 21*), relativamente alle sanzioni tributarie penali.

Ne consegue che, anche in materia di reati tributari, trova applicazione il principio della retroattività della legge penale più favorevole sancito dall'art. 2 del c.p.

In particolare, il secondo comma del predetto articolo dispone che *«Nessuno può essere punito per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce reato [...]»* (c.d. *abolitio criminis*) ed il successivo terzo comma dispone che *«Se la legge del tempo in cui fu commesso il reato e le posteriori sono diverse, si applica quella le cui disposizioni sono più favorevoli al reo, salvo che sia stata pronunciata sentenza irrevocabile»* (c.d. *lex mitior*).

3. In linea di prima approssimazione, in relazione ai fatti commessi prima dell'entrata in vigore del decreto legislativo in corso di pubblicazione, gli uffici si atterranno alle seguenti regole:

- se il fatto costituiva reato in base alla legge vigente al momento della sua commissione, ma non costituisce più reato in base alla nuova legge, non si dovrà procedere alla comunicazione della notizia di reato all'Autorità giudiziaria (per effetto dell'art. 2, comma 2, del c.p.);

- se un fatto non costituiva reato in base alla legge vigente al momento della sua commissione, sebbene costituisca reato in base alla nuova legge, l'ufficio non dovrà procedere ad alcuna comunicazione all'Autorità giudiziaria (per effetto dell'art. 2, comma 1, del c.p.);

- se un fatto costituiva reato in base alla legge vigente al momento della sua commissione e costituisce reato anche in base alla nuova legge (ovvero è un elemento costitutivo della nuova fattispecie delittuosa), l'ufficio dovrà trasmettere la notizia del reato all'Autorità giudiziaria competente, da individuare in base ai criteri stabiliti dall'art. 18 del predetto de-

creto legislativo.

4. Nello specifico, si ritiene comunque opportuno evidenziare che per le sotto elencate fattispecie nessuna comunicazione all'Autorità giudiziaria dovrà essere inviata, trattandosi di reati depenalizzati per effetto dell'espressa abrogazione delle norme incriminatrici disposta dall'art. 25, comma 1, del decreto legislativo in corso di pubblicazione.

1) *omessa tenuta o conservazione delle scritture contabili obbligatorie*, prevista e punita dall'abrogato art. 1, sesto comma, del D.L. n. 429/82;

2) *omesso versamento di ritenute*, previsto e punito dall'abrogato art. 2, commi 2 e 3, del D.L. n. 429/82;

3) *stampa o fornitura di ricevute fiscali o documenti di accompagnamento dei beni viaggianti in mancanza delle prescritte autorizzazioni*, previste e punite dall'abrogato art. 3, primo comma, lett. a), del D.L. n. 429/82;

4) *acquisto, utilizzazione o detenzione di ricevute fiscali o documenti di accompagnamento dei beni viaggianti fornite da tipografie o rivenditori non autorizzati o privi della prescritta numerazione*, previsti e puniti dall'abrogato art. 3, primo comma, lett. b), del D.L. n. 429/82;

5) *stampa, fornitura, acquisto o detenzione di stampati per la compilazione dei documenti di accompagnamento dei beni viaggianti o delle ricevute fiscali senza provvedere alle prescritte annotazioni*, previsti e puniti dall'abrogato art. 3, comma 2, del D.L. n. 429/82;

6) *formazione e alterazione, facendone uso, di ricevute fiscali*, previste e punite dall'abrogato art. 8, undicesimo comma, della L. n. 249/76;

7) *formazione e alterazione, facendone uso, di documenti di accompagnamento di beni viaggianti o relativi registri*, previste e punite dall'abrogato art. 7, settimo comma, del D.P.R. n. 627/78;

8) *falsa indicazione nella dichiarazione dei redditi di persone a carico nonché rilascio o utilizzo di false attestazioni rilevanti ai fini della dichiarazione dei redditi per la fruizione di detrazioni indebite*, previsti e puniti dall'abrogato art. 3, quarto comma, della L. n. 649/83;

9) *falsa attestazione di sussistenza delle condizioni per l'acquisto o l'importazione di beni e servizi senza il pagamento dell'IVA*, previsto e punito dal-

l'abrogato art. 2, quarto comma, del D.L. 746/83 conv. dalla L. 17/84;

10) *falsa indicazione degli elementi contenuti nel prospetto, allegato alla dichiarazione dei redditi, relativo alle obbligazioni pubbliche esenti da imposta*, prevista e punita dall'abrogato art. 1, quarto comma, secondo periodo, del D.L. 791/84 conv. dalla L. 60/85;

11) *falsa attestazione nella dichiarazione annuale IVA di esercitare esclusivamente o prevalentemente le attività imprenditoriali indicate nella tabella c) allegata al D.L. n. 853/84 convertito dalla legge n. 17/85*, prevista e punita dall'abrogato art. 2, comma 27, del D.L. n. 853/84 conv.to dalla L. n. 17/85;

12) *false attestazioni ai fini della imputazione del reddito ai partecipanti dell'impresa familiare ai sensi dell'art. 5, comma 4, lettere b) e c) del D.P.R. n. 597/73*, previste e punite dall'abrogato art. 3, comma 14, del D.L. n. 853/84 conv.to dalla L. n. 17/85;

13) *false attestazioni ai fini delle deduzioni ILOR di cui all'art. 7 del D.P.R. n. 599/73 e all'art. 13 della L. n. 72/83*, previste e punite dall'abrogato art. 3, comma 14, del D.L. n. 853/84 conv.to dalla L. n. 17/85;

14) *violazioni relative agli obblighi di documentazione fiscale di cui all'art. 12, comma 1, della L. 413/91*, previste e punite dal successivo abrogato comma 13;

15) *manomissione o alterazione di apparecchi misuratori fiscali nonché l'uso o il consenso all'uso da parte di altri soggetti di misuratori manomessi o alterati*, previsti e puniti dall'art. 2, primo periodo, della L. 18/83, sempreché il fatto non costituisca altro reato, giusto quanto disposto dall'art. 24 del decreto legislativo in corso di pubblicazione;

16) *formazione o alterazione di stampati, documenti o registri afferenti l'obbligo di rilascio dello scontrino fiscale e loro uso o consenso all'uso da parte di altri soggetti*, previsti e puniti dall'art. 2, secondo periodo, della L. 18/83, sempreché il fatto non costituisca altro reato, giusto quanto disposto dall'art. 24 del decreto legislativo in corso di pubblicazione;

17) *utilizzazione di falsi stampati, documenti o registri afferenti l'obbligo di rilascio dello scontrino fiscale da parte di soggetti che non hanno concorso alla falsificazione*, prevista e punita dall'art. 2, ultimo periodo, della Legge 18/83, sempreché il fatto non costituisca altro reato, giusto quanto disposto dall'art. 24 del decreto legislativo in corso di pubblicazione.

Per le ipotesi suddette, gli Uffici valuteranno l'opportunità di soprassedere alla trasmissione delle notizie di reato fin da subito, stante l'imminente pubblicazione del decreto legislativo di riforma e la conseguente sopravvenuta inutilità delle stesse.