

PENALE TRIBUTARIO

Omesso versamento di ritenute e abolitio criminis parziale

di Luigi Ferrajoli

Con la [sentenza n. 34362 depositata il 13 luglio 2017](#), la Corte di Cassazione, Sezione Terza Penale, ha accolto il ricorso proposto da un soggetto destinatario di un **decreto penale di condanna** emesso per il reato di cui all'[articolo 10-bis D.Lgs. 74/2000](#) (**omesso versamento di ritenute dovute o certificate**).

Più in particolare, il ricorrente, che aveva chiesto la revoca del decreto penale di condanna (istanza rigettata con ordinanza dal Tribunale), con un unico motivo aveva eccepito l'inosservanza o comunque l'erronea applicazione dell'[articolo 673 c.p.p.](#) e dell'[articolo 2, comma 2, c.p.](#), evidenziando che il **D.Lgs. 158/2015** ha modificato uno degli **elementi costitutivi** del reato *de quo*, determinando **l'abrogazione** degli omessi versamenti di **somme inferiori alla nuova soglia** (elevata a euro 150.000,00).

La Suprema Corte ha ritenuto fondato il ricorso, sottolineando innanzitutto che, all'epoca dell'omissione, vi era rilevanza penale se gli importi delle ritenute non versate **superavano l'ammontare di euro 50.000,00**.

Ciò posto, il Giudice di legittimità ha ritenuto fondamentale accertare, in sede esecutiva, se la modifica di un elemento costitutivo della fattispecie criminosa determini **l'abrogazione parziale**, con riferimento all'[articolo 10-bis D.Lgs. 74/2000](#), limitatamente alle condotte di omesso versamento di ritenute per **importi inferiori** a quello successivamente introdotto e realizzate prima dell'entrata in vigore del richiamato D.Lgs. 158/2015.

Nel fare riferimento all'orientamento della dottrina prevalente, secondo cui la modifica di un elemento costitutivo del reato rende la **nuova fattispecie speciale** rispetto alla precedente, restringendone l'ambito applicativo, la Corte di Cassazione ha citato la propria giurisprudenza e, in particolare, la **sentenza n. 25587/2003** delle Sezioni Unite, con cui è stato espressamente statuito che, perché non vi sia una totale abrogazione del reato previsto dalla disposizione formalmente sostituita, o abrogata, "*occorre che la fattispecie prevista dalla legge successiva fosse punibile anche in base alla legge precedente, rientrasse cioè nell'ambito della previsione di questa, il che accade normalmente quando tra le due norme esiste un rapporto di specialità, tanto nel caso in cui sia speciale la norma successiva quanto in quello in cui speciale sia la prima*".

Secondo la citata pronuncia, qualora sia speciale la norma successiva, si rientra nell'ambito dell'**abrogazione parziale**, in quanto l'area della **punibilità** riferibile alla prima viene **circoscritta**. Quando è stata pronunciata una condanna irrevocabile, il Giudice dell'esecuzione deve provvedere alla sua revoca ai sensi dell'[articolo 673 c.p.p.](#)

La [sentenza n. 24468/2009](#), pronunciata dalla Corte di Cassazione, Sezioni Unite, ha affermato che *“in materia di **successione di leggi penali**, in caso di **modifica della norma incriminatrice**, per accertare se ricorra o meno **“abolitio criminis”** è sufficiente procedere al **confronto strutturale** tra le fattispecie legali astratte che si succedono nel tempo, senza la necessità di ricercare conferme della eventuale continuità tra le stesse facendo ricorso ai criteri valutativi dei beni tutelati e delle modalità di offesa, atteso che tale confronto permette in maniera autonoma di verificare **se l'intervento legislativo posteriore assuma carattere demolitorio di un elemento costitutivo del fatto tipico**, alterando così radicalmente la figura di reato, ovvero, non incidendo sulla struttura della stessa, **consenta la sopravvivenza di un eventuale spazio comune alle suddette fattispecie**”*.

Ciò premesso, la Corte di Cassazione ha sottolineato che **l'abolitio criminis parziale** differisce **dall'abrogatio sine abolitione**, in quanto la **prima** vede la norma speciale subentrare a quella generale, con restringimento dell'ambito di applicazione, mentre **nel secondo caso** l'oggetto dell'abrogazione è la norma speciale, *“le cui sottoclassi di fattispecie potrebbero essere riassorbite nella norma incriminatrice generale”*.

Su queste basi, con riferimento al reato di cui all'[articolo 10-bis D.Lgs. 74/2000](#), il Giudice di legittimità ha affermato che **vi è stata una abrogazione parziale** in ordine a tutte le sottofattispecie relative agli omessi versamenti inferiori alla nuova soglia, per i quali il giudizio di offensività è radicalmente mutato.

È stato conseguentemente affermato il seguente principio di diritto: *“la nuova fattispecie di reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, articolo 10-bis, come modificata dal D.Lgs. n. 158 del 2015, articolo 7, comma 1, lett. b, che ha elevato a 150.000,00 l'importo delle ritenute certificate non versate, ha determinato l'abolizione parziale del reato commesso in epoca antecedente che aveva ad oggetto somme pari o inferiori a detto importo”*.

Master di specializzazione

TEMI E QUESTIONI DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO 2.0

CON LUIGI FERRAJOLI

Scopri le sedi in programmazione >