

PENALE TRIBUTARIO

Omesso versamento Iva e abolitio criminis

di **Luigi Ferrajoli**

La **Corte di Cassazione, Sezione Terza Penale**, con la [sentenza n. 15172 del 05.04.2018](#), è tornata ad esprimersi in materia di **omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto**, reato previsto e punito dall'[articolo 10 ter D.Lgs. 74/2000](#).

In particolare, nel caso di specie la Suprema Corte è stata chiamata a pronunciarsi, a seguito di ricorso proposto dalla Procura della Repubblica, in ordine ad una ipotesi di **evasione di imposta** ritenuta al di sotto della **soglia di rilevanza penale**, ossia inferiore ad euro 250.000,00.

Il Giudice dell'esecuzione aveva, infatti, **revocato** una **sentenza irrevocabile** pronunciata proprio in ordine a tale fattispecie delittuosa, in ragione dell'attuale soglia stabilita per la sussistenza del reato.

La Procura aveva eccepito una **violazione di legge**, in quanto vi sarebbe stata non già un'**abolizione del reato**, bensì una **successione di leggi penali nel tempo** e, dunque, necessità di applicazione dell'[articolo 2, comma 4, c.p.](#)

Per tale ragione, il diritto dell'imputato ad essere giudicato secondo il trattamento più favorevole **avrebbe trovato il limite invalicabile del giudicato**.

La Suprema Corte ha ritenuto **infondato** il ricorso, argomentando quanto segue.

Innanzitutto, sotto il profilo della revoca per *abolitio criminis*, è stato enunciato il principio, ricavato da precedenti pronunce di legittimità, per cui **"ai sensi dell'articolo 673 c.p.p., la delibazione del Giudice dell'esecuzione deve riguardare il 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 detto 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 del reato, ovvero, non incidendo sulla struttura della stessa, consenta la sopravvivenza di un eventuale spazio comune alle suddette fattispecie"**.

Ciò significa che è la **struttura** delle fattispecie a dover essere esaminata dal Giudice dell'esecuzione e tale analisi deve porre l'attenzione ad un elemento specifico, e cioè: la novella legislativa ha eliminato un **elemento costitutivo del reato**, oppure non ha inciso in modo **"demolitorio"** sul medesimo?

Ebbene, con riferimento al delitto in esame, la Corte di Cassazione ha evidenziato che la novella di cui al **D.Lgs. 158/2015** ha comportato **l'abrogazione, seppure parziale**, della norma incriminatrice, *“rendendo non più reato le omissioni al di sotto di 250.000,00 Euro”*.

Rebus sic stantibus, nel caso concreto il Giudice dell'esecuzione deve **revocare** la sentenza di condanna qualora, come occorso, il medesimo non debba procedere ad **ulteriori accertamenti**, essendo l'entità dell'imposta evasa pacificamente inferiore alla soglia di euro duecentocinquantamila.

Sulla **parziale abrogazione del reato** la Suprema Corte si era già pronunciata, nell'ipotesi di **soglia modificata**, sottolineando come la **soglia di punibilità** costituisca un **elemento costitutivo** del reato e la modificazione di quest'ultima *“rende la nuova fattispecie **speciale** rispetto alla precedente poiché ne **restringe l'ambito applicativo**, rimanendo **l'area della punibilità** circoscritta alle sole condotte che si collochino al di sopra della nuova soglia”*.

Trattandosi di vero e proprio elemento costitutivo della fattispecie, ogni intervento sulla stessa finisce per incidere sulla struttura vera e propria del reato, per cui si può tranquillamente parlare di **abolitio criminis**.

Non solo. La Suprema Corte ha rilevato altresì che *“ove dovesse contestarsi, oggi, l'omesso versamento di somme per importi inferiori alla nuova soglia, la formula di proscioglimento sarebbe **“perché il fatto non è previsto dalla legge come reato”**, che il giudice può adottare senza nemmeno accertare la **corrispondenza** al vero del fatto contestato”*.

A conclusione del proprio *iter* argomentativo, il Giudice di legittimità ha enunciato il seguente **principio di diritto**: *“la nuova fattispecie di reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, **articolo 10 ter**, come modificata dal **D.Lgs. n. 158 del 2015**, articolo 8, che ha elevato a Euro 250.000,00 la soglia di punibilità, ha determinato **l'abolizione parziale del reato commesso in epoca antecedente che aveva ad oggetto somme pari o inferiori a detto importo**, e in considerazione dell'abrogazione parziale trovano applicazione **l'articolo 2 c.p., comma 2** (e non l'articolo 2 c.p., comma 4), e **articolo 673 c.p.p., comma 1”**.*