

CARLO LONGARI

Ricercatore di Diritto penale – Università degli Studi di Roma “Tor Vergata”

## La controversa natura delle soglie di punibilità

### *The controversial juridical nature of the limits of penal liability*

---

Prendendo le mosse dall'analisi del quadro normativo e dei principali orientamenti dottrinali e giurisprudenziali in materia di soglie di punibilità, l'Autore si sofferma sulla natura giuridica di questo problematico istituto, esaminando nel dettaglio le molteplici soluzioni ipotizzabili.

*Starting from the analysis of the normative context and the main doctrinal and jurisprudential guidelines in the field of the limits of penal liability, the Author studies the juridical nature of this legal concept, examining in particular the many hypothetical solutions.*

---

#### PREMESSA

Studiare la natura giuridica delle soglie di punibilità implica, imprescindibilmente, dover richiamare le acquisizioni concettuali fondamentali in tema di teoria generale del reato (*rectius*: reato in generale), per poi calarle nello studio della conformazione dei reati muniti di soglia. È necessario indagare se l'elemento soglia costituisca, al pari degli altri elementi consustanziali della fattispecie criminosa, l'"in sé" del reato ovvero una semplice condizione funzionale a scelte di opportunità.

Ciò che va investigato è il ruolo della soglia, sia quale elemento (eventuale) di scomposizione analitica all'interno della struttura dell'illecito inteso come proposizione formale, sia come caratteristica peculiare del reato, idonea a plasmare, essa soltanto, l'offensività del medesimo, pur asservita ad una altalenante coerenza della politica criminale<sup>1</sup>.

Implicazione di grande impegno teoretico ha la punibilità: il reato è indubbiamente quello tra i fatti giuridici connotato dall'inflizione di una sanzione specifica conseguente all'inosservanza del precetto. Si tratta di pena che si caratterizza per un *quid pluris* rispetto alle altre tipologie di sanzioni: lo stigma sociale. Deve esser chiaro fin dalla premessa che la soglia non potrà essere semplicisticamente ridotta al rango di elemento condizionante la punibilità. Da qui, allora, la necessità di valutare la percorribilità di una teoria analitica entro la quale sistemare adeguatamente la punibilità, ammesso che essa abbia la dignità di elemento del reato.

Due le chiavi di lettura che saranno proposte, ipotizzabili in termini di mutua esclusione: la prima, valorizzando la radice etimologica di 'soglia' per descriverla come zona cangiante di *status*, da poter essere illuminata dal fuoco del dolo ed esposta così alle sirene dell'errore; la seconda, immaginandola come soluzione di continuo che scinde il tutto dell'illecito per isolarne la componente penale (aprendo varchi alla responsabilità oggettiva).

#### LINEAMENTI DELLA PUNIBILITÀ

Che la natura della soglia non si lasci docilmente sistemare entro sicuri recinti dogmatici è problematica nota, bisognosa d'esser risolta, soprattutto per le relevantissime esigenze pratiche che ne seguono.

---

<sup>1</sup>Cfr., ad esempio, le fondamentali voci enciclopediche di F. Bricola, *Teoria generale del reato*, in *Ns. dig. it.*, XIX, Torino, Utet, 1973, p. 7 ss.; A. Fiorella, *Reato (dir. pen.)*, in *Enc. dir.*, XXXVIII, Milano, Giuffrè, 1987, p. 770 ss.; M. Donini, *Teoria del reato*, in *Dig. pen.*, XIV, Torino, Utet, 1999, p. 221 ss.

Non può del pari negarsi che l'elemento soglia vale a contrassegnare l'ingresso in un'area che rappresenta l'anticamera dell'esecuzione. Deve allora essere chiaro se la punibilità nel nostro ordinamento ha contorni definibili (individuabili) e come detto fenomeno possa essere spiegato o valorizzato dalle teorie analitiche di concezione del reato.

Con particolare riguardo al primo aspetto, il legislatore ha usato i termini riferiti al perfezionamento dell'illecito penale ("è punito") con una disinvolta polisemia, quasi imprimendo un approccio rinunciatorio nei confronti di qualsiasi tentativo definitorio del reato. Del resto, il tema della pena risulta denso di incertezze e criticità, sì che gli spazi scoperti vengono occupati per entropia da speculazioni intellettuali tese a lastricare sul piano dei fondamenti il viatico per la giustificazione delle eccezioni alla punibilità medesima. È proprio su questo territorio di occupazione concettuale, che, non a caso, i tentativi tassonomici restituiscono una deludente incertezza di fondo<sup>2</sup>.

Ma l'aver ripreso il legislatore penale la denominazione corrente del fenomeno in oggetto da quella scarna e sparuta dottrina che ne aveva intravisto un elemento da elevare a dignità di studio per le conseguenze dell'assoggettamento ad uno tra i possibili regimi, induce a ricercare se della punibilità possa essere predicata una categoria ordinante, quando non ad accarezzare tentazioni idealistiche di ribattezzare il fenomeno in soglie di "rilevanza penale"<sup>3</sup>.

Sul rinnovato interessamento della punibilità può aver plausibilmente giocato la suggestione, esercitata dalla formidabile funzione delle soglie di contrassegnare con precisione l'integrazione del fatto da punire, di ovviare *sic et simpliciter* alle difficoltà ricostruttivo-probatorie della regiudicanda, salvo resistere all'obiezione critica che il problema, così, è solo trasferito, filtrato dalle regole di altra scienza, sul perito giudiziale e da questi dipanato a favore del giudice.

Va sul punto ricordata la riflessione scientifica di aspirazione concettuale autonoma, tesa ad indagare l'enigmatico iato tra reato e pena, tra esistenza del primo e inconfigurabilità della seconda<sup>4</sup>; riscontra questa che la punibilità "tende a ridursi a conseguenza automatica" del reato quando non a dissolversi con la pena. Ma tale posizione si avverte come largamente insoddisfacente, e nella sua essenza ontologica, e nella sua funzione dogmatico-descrittiva di una costellazione di *variae causarum figurae* che, frapponendosi all'equazione reato uguale esecuzione della pena, danno la percezione di una deriva inquietante. La ricostruzione storico-valutativa del concetto di punibilità affrontata mette in luce come i contributi scientifici che se ne sono occupati abbiano sempre posto la stessa esternamente alla struttura del reato. Neanche i risultati dell'applicazione del metodo esegetico-sistematico – sulla scorta di un approccio costituzionale al diritto penale – hanno portato a definizioni soddisfacenti, spiegando, al più, la punibilità come la verifica della correlazione tra i suoi presupposti causativi e le conseguenze giuridiche dei medesimi. Resta immanente alla dimensione problematica del fenomeno la collocazione della qualificazione, se elemento intrinseco alla struttura del reato ovvero estrinseco; in altri termini, se elemento costitutivo o caratteristica del reato.

Di notevole interesse si rivela l'estensione dell'indagine alle condizioni obiettive di punibilità che conduce a considerare parificate le condizioni di esistenza della punibilità (in relazione alla fattispecie o in relazione all'agente) e le condizioni che incidono sulla mera punibilità. Parificazione neutrale se effettuata in positivo (quando la punibilità si realizza dall'efficienza causale paritaria delle condizioni), problematica se in negativo, non essendo ovviamente indifferente accertare l'inesistenza della fattispecie per mancanza di un suo elemento costitutivo ovvero per mancata verifica di una condizione obiettiva di punibilità. La differenza si appalesa di significativo momento poiché nell'ottica del doppio binario pena – misura di sicurezza disegnata dal codice Rocco, laddove sussista il fatto ma non la punibilità, si riespande l'ambito di applicazione della misura di sicurezza<sup>5</sup>.

Parlando di punibilità, è altresì necessario dar conto della questione circa la sua assunzione ad elemento del reato<sup>6</sup>. Invero, con persuasione e dovizia di addentellati normativi, viene da alcuni ascritta

<sup>2</sup>Nota G. Ruggiero, *Punibilità*, in *Enc. dir.*, XXXVII, Milano, Giuffrè, 1988, p. 1122 ss., come "ci si occupi, in modo articolato, delle "vicende della punibilità" senza alcuna enunciazione teorica di quel concetto".

<sup>3</sup>Così, M. Romano, *Teoria del reato, punibilità, soglie espresse di offensività (e cause di esclusione del tipo)*, in *Studi in onore di G. Marinucci*, II, Milano, Giuffrè, 2006, p. 1721.

<sup>4</sup>G. Ruggiero, *Punibilità*, cit., p. 1118.

<sup>5</sup>La notazione è di D. Falcinelli, *Punibilità (soglie di)*, in *Dig. pen., agg.*, Torino, Utet, 2006, p. 1255.

<sup>6</sup>Cfr. G. Marinucci-E. Dolcini, *Manuale di diritto penale. Parte Generale*, Milano, Giuffrè, 2012, p. 179 ss.

tale caratteristica all'insieme "reato", che senza d'essa lo stesso non sarebbe tale. Non può dirsi illegittimo il dubbio, alla luce dell'evidente constatazione che nel nostro ordinamento un fatto, antigiuridico e colpevole, non è bastevole per fondare il rilascio della punizione. Devono, e in non pochi casi, sussistere ulteriori condizioni affinché lo stesso si trasformi in fatto punibile. Partendo dall'assunto che la pena è la caratteristica distintiva principe dell'illecito penale, che ontologicamente è "la stessa fisionomia del reato a reclamare una sistematica che collochi la punibilità tra gli elementi del reato"<sup>7</sup>, la quadripartizione così costruita rinviene il fondamento normativo nell'articolo 129, comma 1, c.p.p. a mente del quale il giudice dispone il proscioglimento quando il fatto non costituisce reato, ossia, tra gli altri casi, quando le condizioni obiettive di punibilità non si sono verificate ovvero quando operano cause di esclusione della punibilità. La punibilità rappresenta il momento logico finale di un processo di accertamento del fatto di reato, e la consecuzione delle sue fasi, ciascuna tesa all'appuramento di un particolare aspetto richiesto dal modello legale, assicura la verificabilità della correttezza intrinseca della decisione giudiziale.

Ora, se la sistematica quadripartita proposta è costruita su un ordine di idee apparentemente immune da falsificazioni, va comunque evidenziata la presenza di una contraria tesi giurisprudenziale, tutt'ora prevalente, che sostiene una scomposizione analitica del reato in forma tripartita, osservando l'esistenza di ipotesi conformi al tipo, eppure non punibili per espressa previsione di legge: icastica è la causa di non punibilità ex articolo 649 c.p. Nessuno potrebbe seriamente negare la configurazione di furto commesso a danno di un familiare convivente, sicché tale evidenza dovrebbe valere a mettere in discussione la pretesa integrazione del reato con la punibilità<sup>8</sup>.

Le soglie nella dogmatica dei reati tributari

Ad un primo approccio, il reato come oggetto gnoseologico rappresenta un fatto la cui realizzazione provoca l'assoggettabilità alla pena criminale, distinguibile, nella sua apparenza esteriore, da qualsiasi altro tipo di sanzione. Pur obliando di proposito la questione circa la natura asseritamente sanzionatoria del diritto penale<sup>9</sup>, non si può tacere la centralità del momento della punibilità che il legislatore, mediante l'uso della soglia, vuole condizionare o, sott'altra ricostruzione, definire.

In un sistema a legalità formale come il nostro, la definizione di reato è stata da sempre legata al dato positivo, invero piuttosto scarno, in quanto, né il codice penale prima, né la Costituzione poi, lo caricano di significato. Nel primo testo è lampante un approccio descrittivo analitico, plausibilmente dettato da intuibili esigenze di economia di codificazione. Nel secondo, pur riconoscendo solo grazie ad un'interpretazione orientata il referente almeno degli elementi fondamentali, vacilla anche una visione sintetica, specie a causa degli incerti approdi raggiunti dall'elaborazione del concetto di offensività.

Un'altra distinzione imposta dal sistema vigente per definire il reato si rivela utile allo ricerca: se quella tra delitti e contravvenzioni è innegabilmente fondata su un criterio quantitativo estrinseco (il *quantum* di pena), e, plausibilmente, la *ratio distinguendi* della loro natura sulla qualità del fatto illecito, la soglia sublimata, con la quantità che esprime, la qualità del fatto; da azione lecita a condotta punita. Il reato è la risultante di un divenire: da illecito di quantità (*tot* di imposta evasa *alias tot* di disvalore riprovevole) a illecito di qualità (da nessun reato a reato). La predetta distinzione è quanto mai gravida di ulteriori sviluppi, ben più pregnanti per i reati tributari giacché non conoscono alcuna fattispecie contravvenzionale.

Appare, dunque, necessario soffermarsi maggiormente sul discrimine con l'illecito amministrativo configurabile a partire dalla medesima condotta descritta dal reato fiscale. Difficilmente, infatti, l'irregolarità fiscale non verrà sanzionata, anche a voler prescindere dall'intensità lesiva della sua condotta o dall'entità del pregiudizio (economico o procedimentale) procurato. Così, il problema diventa di politica criminale, di opportunità del punire penale. Anche fosse dichiarato *expressis verbis* il bene giuridico da proteggere, la soglia del penalmente rilevante riposerebbe su ragioni arbitrarie, ideologiche e le riforme del 2011 e del 2015 ne sono la lampante testimonianza.

Fin qui il dato formale presenta approdi, per il vero, poco appaganti: la scomposizione del reato in elementi non sembra restituire appieno la funzione di arricchimento sostanziale offerto dalla soglia, né

<sup>7</sup> Così, Id., *ibidem*, p. 178.

<sup>8</sup> Cfr. M. Romano, *Teoria del reato ...*, cit., p. 1721 ss.

<sup>9</sup> Il carattere meramente o ulteriormente sanzionatorio del diritto penale è da tempo negato. Cfr., in generale, M. Gallo, *Diritto penale italiano. Appunti di parte generale*, I, Torino, Giappichelli, 2014, p. 24 ss. che efficacemente si esprime in termini di "natura primaria o secondaria della regola penale" e, per quanto attiene al diritto penale tributario, G. Cerquetti, *Reati tributari*, in *Enc. dir.*, XXXVIII, Milano, Giuffrè, 1987, p. 1046 ss., nonché P. Russo, *Manuale di diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 1994, p. 387 ss.

la visione d'insieme del disvalore espresso dal reato. Un approccio materiale, invece, solleva l'interprete dall'imbarazzo di dover ammettere l'esistenza di ipotesi non dannose né pericolose, sebbene conformi al tipo. La visione unitaria del fenomeno illecito saprebbe cogliere l'autentico disvalore arrecato agli interessi tutelati dall'ordinamento dando concretezza al principio di necessaria lesività. Si può non concordare con la praticabilità nel nostro ordinamento di una concezione sostanziale, ma è difficilmente falsificabile l'esigenza di negare il pensiero emozionale, intuizionistico, storico, sociologico e, financo, comunemente giuridico della lesività. Poi verranno le dispute: se la lesione vada individuata nella definitività e/o irreparabilità del danno, nell'evento in senso giuridico, nell'antigiuridicità oggettiva, nel contenuto offensivo del reato e quindi, nella compromissione del bene giuridico (interesse di relazione<sup>10</sup>) o delle esigenze di ideale conservazione e sviluppo della società.

A ben vedere, sulla base della constatazione che il diritto penale riguarda fatti umani, comportamenti specifici, tratti di condotte finalizzate, le fattispecie di parte speciale sono necessariamente modellate su quelle esigenze: solo se il bene giuridico è talmente preminente potranno essere consentite descrizioni di condotte a forma libera, mentre nella maggior parte dei casi, al corpo sociale interessa proteggersi dall'intrusione di comandi – penalità pervasivi e generalizzati, sì che gli illeciti sono generalmente conformati avendo riguardo di reprimere una determinata modalità di lesione.

Pur con l'ammissione dell'opportunità di affermare una concezione sintetica e sostanziale, non può essere ignorata la costruzione nozionistica disegnata dal sistema normativo. Reclamare una nozione inclusiva di reato può voler significare andare incontro ad un'aporia: ciò è tanto vero che occorre rifarsi alla sostanza delle cose per discriminare il reato tributario dall'illecito amministrativo tributario (e ciò a partire dalla legge n. 4/1929 per culminare nel modello parapenale offerto dallo Statuto sanzionatorio di cui al d.lgs. n. 472/1997), poiché le condotte sono le medesime e le soglie fungono, all'evidenza, da discriminare. In assenza di sicuri elementi differenziatori, il criterio formale costituisce sempre un saldo appiglio.

Vero che, del resto, il modello di reato *secundum constitutionem* esige un fatto umano tendenzialmente modalizzato. Si pensi alla struttura della fattispecie che esprime il comando di presentare una dichiarazione dei redditi veritiera e corretta: ebbene, al di fuori dei casi in cui è antieconomico contestarne e sanzionarne l'infedeltà<sup>11</sup>, anche una conseguente esigua evasione costituirà illecito (per ora, volutamente, non qualificato).

Per effetto della soglia, il fatto diventa sensibile al raggiungimento del *quantum* di offesa corrispondente all'imposta evasa. La modalità tipica dell'evasione penalmente rilevante, in assenza d'altro, si candida ad essere quella del superamento di soglia: il *modus* di lesione sta nella quantità, nell'intensità del *malus* inferto (alle finanze erariali, al buon andamento dell'attività degli organi di controllo). Sembra, del resto, che non possono darsi altri caratteri salienti, stante la medesimezza della condotta, poiché, a ben vedere, anche nell'illecito amministrativo la condotta deve essere illuminata dall'elemento psicologico (cfr. art. 5 del d.lgs. n. 472/1997).

Nello scrutinio della concezione del reato si affaccia, altresì, insistentemente, il riferimento all'oggettività giuridica, problema quanto mai discusso e sempre attuale. Argomentando sulla base della presunzione di un legislatore ragionevole, si deve supporre che ogni fattispecie criminosa protegge sempre un oggetto giuridico, sicché, quando si realizza la congruenza della fattispecie concreta con quella astratta, la tipicità, la fattispecie medesima sprigiona la carica di offensività prefigurata dal legislatore nel confezionarla, conseguentemente, se non vi sono soglie di punibilità il fatto tipico è sempre offensivo. Quanto alla riconoscibilità di valori siffatti "tale significato lesivo (e, correlativamente, l'oggetto giuridico) deve essere ricostruito fondandosi sugli elementi incidenti sull'*an* e sul *quantum* della sanzione, e solo su di essi"<sup>12</sup>. E così, vuoi che la figura di illecito sia costruita con l'inserimento di un elemento condizionale o con una soglia, l'offensività ne esce indiziata. Che poi analoghe condotte possono essere punite amministrativamente non essere punite affatto è questione che, come più volte affermato dalla Corte costituzionale<sup>13</sup>, rientra nei poteri discrezionali del legislatore e del giudice, quest'ultimo essendo chiamato a percorrere la strada della valutazione dell'offensività in concreto (prima di sollevare una *quaestio de legitimitate*).

<sup>10</sup> F. Stella, *La teoria del bene giuridico ed i fatti inoffensivi conformi al tipo*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1973, p. 10.

<sup>11</sup> Possibilità solo in astratto prevista dal decreto del Ministero delle finanze 11 febbraio 1997, n. 37, che nell'articolo 8 prevede la determinazione (ad opera di successivi decreti a quanto consta finora mai emanati) di "criteri di economicità sulla base dei quali si inizia o si abbandona l'attività dell'Amministrazione, in relazione a determinate categorie generali ed astratte".

<sup>12</sup> Marini, *Reato*, in *Enc. giur.*, XXX, Roma, Treccani, 2001, p. 1 ss.

<sup>13</sup> V., ad esempio, da ultimo, la sentenza della Corte costituzionale n. 139/2014 in tema di esiguità dell'evasione contributiva.

Lo studio del reato contempla, inoltre, gli elementi accidentali. Essi non influenzano la venuta ad esistenza del reato stesso, ma ne condizionano la sua efficacia, ovvero incidono sul trattamento sanzionatorio specificando ulteriormente la modalità di lesione. La dottrina vi fa rientrare pacificamente le condizioni obiettive di punibilità.

La tesi della soglia quale presupposto del reato

Una concezione elaborata all'epoca della previgente legge penale tributaria qualificava l'elemento soglia alla stregua di una circostanza fattuale preesistente al reato<sup>14</sup>, cronologicamente antecedente all'inizio della realizzazione della condotta descritta dalla fattispecie incriminatrice. Il sillogismo dell'enunciato era di questo tipo: affinché il reato esista, è necessario che i singoli episodi di evasione abbiano raggiunto un determinato ammontare. Come nel furto è necessario che la cosa della quale impossessarsi si trovi nel mondo reale, nei reati tributari è necessario che vi sia materiale imponibile occultato in quantità sufficiente ad attivare la risposta penale.

I motivi dell'insuccesso di una concezione siffatta (che sul piano pratico avrebbe comportato una solo apparente indifferenza del pre-fatto nei confronti di ciascuno degli elementi costitutivi del reato) e del suo scarso seguito, sono dovuti al cambio di rotta impresso dalla riforma del 2000 che ha spostato il fulcro della rilevanza penale al momento della presentazione della dichiarazione. Non che prima della riforma la dichiarazione non si dovesse presentare e che l'evasione non fosse legata anche alla medesima, ma l'aver il d.lgs. n. 74/2000 voluto far coincidere la realizzazione della condotta con la presentazione della dichiarazione (ovvero con la sua mancata presentazione entro un termine perentorio) ha senza dubbio contribuito a dare la stura alla contesa a due tra elemento costitutivo e condizione e scoraggiato la proposizione di una teoria che avrebbe lasciato mordente all'errore sul fatto.

Oggi, l'evasione è predicabile inscindibilmente dalla dichiarazione e, quand'anche questa manchi, l'Ufficio ne ricostruirebbe il contenuto. Non si può quindi affermare che il superamento di soglia sia un fatto preesistente alla condotta; piuttosto, è un fatto che si consustanzia nella dichiarazione, che si manifesta con la venuta ad esistenza della stessa. Tanto è che già prima di averla formalmente presentata, il contribuente è obbligato a versare gli acconti delle imposte dovute in base alla stessa (*sic!*).

La tesi della soglia quale condizione obiettiva di punibilità

La riconducibilità delle soglie tributarie alla categoria delle condizioni obiettive di punibilità è stata indubbiamente indotta dall'osservazione di come, sul piano degli effetti, le prime subordinino l'intervento della sanzione penale. Ha, inoltre, influito il retaggio di un ingombrante passato: l'"infrazione" tributaria nella coscienza collettiva realizzava frequentemente un illecito penale, a prescindere dall'ammontare dell'evasione prodotta, anzi, la pena era comminata per condotte percepite come scarsamente offensive.

Non era grave tanto il danno realizzato, quanto, piuttosto, lo sviamento dell'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria (e, sotto altro profilo, il tradimento ai doveri di solidarietà verso lo Stato). In questo scenario (rappresentato efficacemente dalla famigerata legge "manette agli evasori"), il bene giuridico protetto era identificabile con la trasparenza fiscale, sicché era agevole concepire la condizione come un fattore esterno al reato, non necessario alla sua esistenza.

Prima di illustrare gli argomenti addotti a sostegno di tale tesi, bisogna verificare se le elaborazioni dottrinali in tema di condizioni obiettive di punibilità possano fornire attendibili indicazioni circa la natura da ascrivere alle soglie; in particolare, se i criteri elaborati per identificare una condizione obiettiva siano di qualche utilità per distinguerla dalla soglia tributaria<sup>15</sup>.

Per comprendere appieno l'essenza delle condizioni è però necessario rifarsi al fondamento storico, da individuare nella composizione del contrasto tra opportunità di tipo squisitamente politico e l'affermazione dei principi fondamentali (*in primis* quello di legalità) nel frattempo introdotti<sup>16</sup>. I casi amministrati dal potere giudiziario, non alieni alla necessità fisiologica di ricevere un trattamento di buon senso in particolari situazioni, erano originariamente appannaggio del libero arbitrio. Una volta codificato l'obbligo per il legislatore di prevedere precetti penali tassativi, le predette esigenze di op-

<sup>14</sup> Cfr. L. Stortoni, *La nuova disciplina dei reati tributari*, in *Giur. comm.*, 1983, I, p. 388 ss.

<sup>15</sup> Su tale istituto v. F. Bricola, *Condizioni obiettive di punibilità*, in *Ns. dig. it.*, XIV, Torino, Utet, 1967, p. 588 ss.; G. Neppi Modona, *Condizioni obiettive di punibilità*, in *Enc. giur.*, VII, Roma, Treccani, 1988, p. 1 ss.; P. Curatola, *Condizioni obiettive di punibilità*, in *Enc. dir.*, VIII, Milano, Giuffrè, 1961, p. 807 ss.; I. Caraccioli, *Manuale di diritto penale. Parte generale*, Padova, Cedam, 1998, p. 347 ss.

<sup>16</sup> Cfr. G. Neppi Modona, voce *Condizioni...*, cit.



portunità (immanenti nella disciplina dei fatti umani) dovevano essere contemperate con i nuovi vincoli, tra i quali l'obbligatorietà dell'azione penale. Si presentava dunque inevitabile prevedere espressamente cause o casi che consentissero di non punire le condotte che, a seconda della situazione in cui erano poste in essere, apparivano opportunamente non processabili. E in questa attività di adeguamento normativo era indispensabile obiettivizzare al massimo grado quelle situazioni.

Tuttavia, se la chiave di lettura storica è utile a comprendere la funzione pratica delle condizioni di punibilità, essa non si rivela sufficiente a spiegare il loro ruolo all'interno della fattispecie legale, né i criteri per distinguerle dagli elementi costitutivi e dalle condizioni di procedibilità.

In ordine a ciò, conviene delineare preliminarmente i caratteri salienti dell'istituto con il richiamo di una definizione che li compendi il più possibile, giacché le complesse discussioni della dottrina in argomento rendono difficile enunciare una definizione che possa ritenersi precisa ed esauriente, complice, anche, l'assenza di una definizione legislativa, limitandosi l'articolo 44 c.p. a dettarne il regime di imputazione<sup>17</sup>.

Secondo una tesi largamente accettata le condizioni obiettive di punibilità sono elementi accidentali della fattispecie-proposizione normativa che esprimono un evento, che può non essere legato al soggetto agente da alcuna relazione psicologica<sup>18</sup>, alla cui realizzazione il legislatore ha inteso subordinare l'applicazione della pena per motivi di opportunità<sup>19</sup>. L'ordinamento penale vi fa ricorso, derogando il principio di obbligatorietà dell'azione penale, quando valutazioni di opportunità politica o di economia dell'azione consigliano di non applicare la pena. Se, in adesione al principio di colpevolezza (così come riaffermato dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 364/1988) tutti gli elementi che concorrono a delineare il disvalore del fatto devono essere imputati almeno a titolo di colpa, la collocazione della condizione all'esterno del reato produce almeno due conseguenze di significativo momento: a) è escluso che le c.d. condizioni intrinseche possano essere annoverate tra le condizioni di punibilità; b) è compatibile con tale impostazione anche l'imputazione in mancanza di colpa<sup>20</sup>.

La questione forse più rilevante e di maggior impegno concettuale riguarda, a sua volta, la natura giuridica da ascrivere alla condizione di punibilità. E l'alternativa non può che essere tra elemento costitutivo del reato ed elemento da esso distinto, o alcunché di diverso. Ciò allude al problema di fondo: se, e in presenza di quali circostanze ulteriori, ciò che ha le sembianze di una condizione possa indossare le vesti di elemento del reato.

Stante la natura controversa, che si riflette inevitabilmente sulla stessa riconoscibilità e, di conseguenza, sulla disciplina della sua imputazione, sono stati elaborati due criteri discretivi: uno di carattere formale, l'altro di carattere sostanziale-funzionale.

Il primo deduce l'esistenza di condizioni quante volte i precetti si esprimono con formule ipotetiche, il secondo, invece, individua le condizioni al ricorrere di esigenze di opportunità punitiva che solo sarebbero espressione di circostanze del tutto estranee al piano dell'offesa<sup>21</sup>.

Ancora, il primo criterio, di tipo letterale, attribuisce rilevanza e coerenza al linguaggio legislativo per restituire un senso di ragionevolezza alle parole utilizzate; il secondo, invece, si fonda su di una non meglio definita distinzione tra interessi interni ed interessi esterni al reato.

Più approfonditamente.

Il criterio letterale sembra imporsi in forza di un dato obiettivo incontrovertibile: l'articolo 12 delle disposizioni sulla legge in generale prescrive che alla legge non può attribuirsi altro significato che quello fatto palese dalle parole secondo la loro connessione. Solo quando il senso dell'enunciato rimane ancora oscuro è possibile procedere a criteri sussidiari, sicché, tra quelli indicati dal citato articolo, solo il ricorso *all'intentio legislatoris* appare praticabile, stante il divieto di analogia in diritto penale. Alla base

<sup>17</sup> Cfr. M. Zanotti, *Punibilità (condizioni obiettive di)*, in *Dig. pen.*, X, Torino, Utet, 1995, p. 534.

<sup>18</sup> F. Ramacci, *Le condizioni obiettive di punibilità*, Napoli, Jovene, 1971, p. 205.

<sup>19</sup> Cfr. Palazzo, *Corso ...*, cit., p. 621; F. Mantovani, *Diritto penale*, Padova, Cedam, 1992, p. 813. *Contra*, A. Pagliaro, *Il reato*, in A. Pagliaro-C.F. Grosso-T. Padovani (diretto da), *Trattato di diritto penale*, Milano, Giuffrè, 2007, p. 225 ss. per il quale la condizione obiettiva di punibilità è un elemento del fatto di reato estraneo alla condotta illecita e ad essa successivo.

<sup>20</sup> Per F. Ramacci, *Corso di diritto penale*, Torino, Giappichelli, 2013, p. 364, le condizioni di punibilità non configurerebbero ipotesi di responsabilità oggettiva poiché l'articolo 44 c.p., parlando di "evento da cui dipende il verificarsi della condizione" invece che del reato, intende un accadimento concreto in ordine al quale "non si pongono problemi di riferibilità causale e psicologica".

<sup>21</sup> In questo senso, v. M. Binda-G. L. Gatta sub. *art. 44*, in E. Dolcini-G. Marinucci (a cura di), *Codice penale commentato*, I, Milano, Giuffrè, 2011, p. 592 ss.

della cosiddetta interpretazione grammaticale riposa la presunzione della coerenza del legislatore che si ritiene esprimersi in maniera congrua rispetto allo scopo che vuole realizzare<sup>22</sup>.

Tuttavia, attesa la mutevolezza delle forme espressive legislative (anche all'interno del medesimo testo), il criterio letterale non pare in assoluto soddisfacente.

Il problema ricade sull'individuazione del bene giuridico tutelato. E da qui i criteri ermeneutici in soccorso si ripropongono con tutta la loro carica di problematicità. Le considerazioni in ordine agli interessi coinvolti da un fatto incestuoso rappresentano nella manualistica un esempio rappresentativo. Quale fattore può assumere un rilievo così prevalente (e quindi dirimente) da illuminare nitidamente il bene giuridico che l'ordinamento vuole preservare? Che cosa autorizza ad affermare con sicurezza (o sufficiente convinzione) che ciò che sta più a cuore al legislatore sia la *turbatio sanguinis*? Che cosa, invece, depone senz'ombra di dubbio per affermare la difesa della moralità pubblica? Come discernere il vero interesse interiorizzato dalla norma? E come escludere che il precetto tuteli una pluralità di interessi? Vi è forse solo un bene avuto di mira mentre l'ulteriore viene tutelato in via indiretta (occasionale)?

Il problema evocato sembra inesorabilmente destinato a ripercuotersi sulla valutazione del grado di cogenza, persuasività o ancillarità che si vuole assegnare agli argomenti retorici a disposizione dell'operatore giuridico.

La condizione obiettiva di punibilità è stata fino ad ora funzionale alla previsione legale di motivi di opportunità del non punire. Ma l'opportunità non è la sola causa che può giustificare la possibilità di non assoggettare a pena l'agente. Vi è anche l'esigenza di definire meglio il tipo di fatto bisognoso di pena, che ben può essere accompagnata dalla volontà di applicare il comodo regime offerto dall'articolo 44 c.p. Può accadere, così, che il legislatore si serva di condizioni per specificare la quantità di offesa da ritenere lesiva e, quindi, punibile. E fino a quando la Corte Costituzionale non avrà debellato le ipotesi di responsabilità oggettiva, non si potrà ritenere che trasformare un evento in condizione sia un *escamotage* per omettere l'accertamento dell'elemento soggettivo.

Una ricostruzione di questo tipo implica l'ammissione dell'esistenza di fatti tipici non offensivi: se l'agente realizza con la sua condotta il fatto descritto dalla norma, ma la condizione non si verifica, dipenda o meno la medesima dalla di lui volontà, il fatto è astrattamente idoneo a costituire l'offesa prefigurata dalla norma ma non ancora sufficiente a raggiungere il disvalore punibile. Occorre, *de lege ferenda*, stabilire una volta per tutte, quando è configurabile un reato e se può essere tale solo un fatto legal-tipo che ha varcato la soglia della punibilità<sup>23</sup>.

Il criterio discrezionale che guarda alla vicinanza degli interessi coinvolti al nucleo centrale del reato pare accusare, in analisi, una deprecabile incertezza nei risultati, specie quando la condizione puntella una progressione criminosa laddove gli interessi sono omogenei. Sembra allora preferibile affidarsi al criterio letterale, e soltanto nel caso in cui questo non conduca a risultati apprezzabilmente stabili è auspicabile considerare il piano di interessi sul quale sembra aderire più saldamente la condizione. Ma va precisato che la condizione oggettiva di punibilità resta tale se l'evento da essa espresso attiene alla mera opportunità di punire.

Va dato altresì conto che il criterio letterale è avversato da chi assume che la morfosintassi dell'enunciato normativo determina un'estraneità apparente dell'evento-condizione rispetto al fatto e che, quindi, deve essere indagato il rapporto di causalità tra la condotta e l'evento. Rimarrebbero fuori da questa visione anche i reati aggravati dall'evento<sup>24</sup>.

In generale, la dottrina ha individuato alcuni modelli legali di enunciati che ha ricondotto ad ipotesi diverse dalle condizioni di punibilità.

Così, ad esempio, è stato per distinguerle dai reati aggravati dall'evento. Con la subordinata ipotetica "se dal fatto deriva ..." si suole normalmente introdurre una figura circostanziata che presuppone un reato perfezionato e punibile e la cui verifica determina soltanto un aggravamento di pena. Spesso i verbi di effetto (cagionare, produrre, provocare) sottolineano un rapporto di causalità diretta tra condotta ed evento dedotto in condizione, tale da suggerire un interesse proprio del reato. Sotto altro angolo di visuale, quell'espressione tradisce un nesso più distaccato, una conseguenza naturalistica che l'agente non può governare.

<sup>22</sup> Cfr. G. Tarello, *L'interpretazione della legge*, Milano, Giuffrè, 1980, p. 118 ss.

<sup>23</sup> In tal senso, la Commissione Pagliaro aveva proposto di menzionare espressamente come tali le condizioni obiettive di punibilità.

<sup>24</sup> F. Bricola, *Punibilità (condizioni obiettive di)*, in *Ns. dig. it.*, XIV, Torino, Utet, 1967, p. 596 ss.

Nel concreto, quanto detto si traduce come segue.

Le soglie previste dal comma 1, art. 4, d.lgs. n. 74/2000 sono introdotte dall'avverbio "quando". *Prima facie*, tale costruzione non sembra potersi ascrivere al modello "derivativo" descritto in precedenza. Non vi è un nesso marcato tra condotta ed evento (almeno questo non sarebbe il senso immediato che comunica il costrutto). Tale avverbio rimanda piuttosto ad un momento specifico (a quel preciso istante in cui l'evasione totalizza il limite di rilevanza). Il fatto risulta conformato dalla verifica dei requisiti descritti dalla norma. È come se la norma dicesse: chiunque cagiona un'evasione di almeno *tot* è punito.

Il modello sintattico è ancor più nitido nei delitti relativi al pagamento delle imposte. L'articolo 10-*bis* non contiene alcuna subordinata ipotetica, né avverbi o particelle condizionali. Afferma semplicemente che chi non versa *tot* è punito. Esprime, in altri termini, una modalizzazione della condotta, colta in una variabile commensurabile.

Nell'articolo 11, comma 1, si trova invece una piena congruenza con il modello "derivativo": la subordinata introdotta dalla particella "se" esprime la progressione criminosa di una condotta già illecita e che evolve in un trattamento deteriore se la carica lesiva è stata tale da superare la misura. Sembra innegabile la qualificazione giuridica dell'ipotesi come di reato aggravato dall'evento (del resto si tratta di una fattispecie fraudolenta che, secondo la tecnica del decreto, non tollera soglie di punibilità).

In sostanza, le ipotesi di soglie sono spesso anticipate da congiunzioni che introducono proposizioni secondarie di valore condizionale<sup>25</sup>. Ciò contribuisce indubbiamente dal punto di vista percettivo alla sua comprensione come condizione apposta al reato. Diversamente, se l'*incipit* del precetto fosse: "*Chi cagiona un'evasione di almeno tot è punito ...*", il senso di comprensione di comando modalizzato sarebbe certamente più appariscente, a tutto vantaggio dell'attività interpretativa.

A livello di morfosintassi della proposizione legale, la condizione si presenta come una subordinata causale che esprime in genere un evento, la cui realizzazione dà ingresso alla punibilità. Preso atto che le condizioni vengono presentate come elementi esterni al nucleo centrale del reato, occorre riflettere circa una prima obiezione: perché se sono qualificati come elementi non necessari, è, di fatto, indispensabile la verifica dell'evento per ritenere punibile il reato? Il legislatore vuole forse (ri)proporre la distinzione tra perfezionamento ed efficacia del reato? In altre parole deve essere compreso se la condizione concorra a disegnare il disvalore immaginato dalla norma, oppure si atteggi, più semplicemente, a prefigurare un accadimento da gestire.

La natura giuridica di condizione di punibilità è stata sostenuta dai primi commentatori del nuovo statuto penale tributario, probabilmente sulla scorta delle *rationes decidendi* che ispirarono la Corte costituzionale nel salvare dalle censure di illegittimità la "misura rilevante" cui era subordinata la vecchia fattispecie di frode fiscale. La dottrina più recente, sull'onda del restauro del principio di personalità della responsabilità penale, sembra attestarsi sulla posizione di elemento del reato, pur non mancando la recentissima giurisprudenza di annoverare decisioni, per lo più poco o nulla motivate in ordine allo specifico *dictum*, che ripropongono l'opzione ermeneutica delle condizioni di punibilità<sup>26</sup>.

Sintomo del disagio qualificatorio della condizione, restano, pur sempre, proposizioni rinvenibili in trattazioni generali di parte speciale che la collocano al confine tra il fatto di reato (come suo elemento costitutivo) e la vicenda della punibilità (come condizione obiettiva di punibilità)<sup>27</sup>.

Ora, non vi è dubbio che la spiegazione della soglia più agevole si adagi su un artificio terminologico di sospetta ambivalenza, che cerca di salvare il coniugio tra il momento sostanziale di descrizione del disvalore che la condizione intrinseca esprime e l'ineliminabile conseguenza pratica che sottende. Ma vi è più di una voce contraria che considera elemento del reato ciò che è comodo definire condizione intrinseca<sup>28</sup>.

Una delle elaborazioni dottrinarie, tra le più efficaci, per spiegare la collocazione sistematica della soglia indizia la riconducibilità del valore da essa espresso nell'ambito dell'oggetto del dolo. L'impiego

<sup>25</sup> La parola 'quando' è una congiunzione allorché introduce proposizioni secondarie di valore temporale, avversativo, condizionale, o causale e insieme condizionale (cfr. Vocabolario Treccani, voce "quando", in [www.treccania/vocabolario](http://www.treccania/vocabolario)).

<sup>26</sup> Per l'esame di alcune decisioni v. § 10, in questo capitolo.

<sup>27</sup> Ne dà conto D. Brunelli, *Il diritto penale delle fattispecie criminose*, Torino, Giappichelli, 2011, p. 83.

<sup>28</sup> F. Mantovani, *Diritto ...*, cit., 817, afferma che va respinta la distinzione tra condizioni intrinseche e condizioni estrinseche, "essendo condizioni di punibilità solo queste ultime"; D. Brunelli, *Il diritto ...*, cit., 85 afferma che "la categoria delle c.d. condizioni intrinseche di punibilità non è agevolmente accreditabile nel sistema".



dell'argomento retorico<sup>29</sup> giunge a una conclusione che pretende nell'agente la rappresentazione e violazione di una grandezza numerica, ancorché egli abbia certamente voluto agire con la finalità descritta dalla norma, senza, per questo, volerne il risultato<sup>30</sup>. Ma anche l'accezione di dolo va rimeditata<sup>31</sup>: non essendo richiesta la verifica dell'evento sorretto dalla specifica intenzione per la configurazione del reato, l'evasione non può essere l'evento e, dunque, non rimane che classificarlo come condizione di punibilità.

Inoltre, è agevole fondare l'assunto della condizione a partire dal *dictum* della Consulta espresso in occasione della nota declaratoria di illegittimità costituzionale della "vecchia" frode fiscale: la misura rilevante dell'alterazione del reddito fiscale costituisce un *quid pluris* rispetto alla condotta "che non incide sulla dimensione intrinsecamente offensiva del fatto, ma ne connota solo la gravità, contrassegnando il limite a partire dal quale l'intervento punitivo è ritenuto opportuno". Se ci si pone dall'angolo di visuale delle condotte immaginate dalla norma è evidente la loro decettività a scapito di una corretta rappresentazione delle poste contabili. Da qui il passo è breve per identificare nella trasparenza fiscale il bene giuridico immediatamente leso. Una volta individuato l'oggetto di tutela è altresì facile sostenere che qualsiasi azione artificiosa era idonea a pregiudicare la funzione di accertamento, ma solo quelle di rilevante importo dovevano essere punite.

Argomenti più suggestivi fanno leva, invece, sulla sintassi degli enunciati delle fattispecie dichiarative che, non essendo strutturate in termini causali<sup>32</sup> depongono nel senso che il danno evento sia l'inganno (il mendacio) all'Amministrazione piuttosto che il mancato versamento delle imposte dovute.

Viene, inoltre, fatta rilevare l'incongruenza derivante dalla previsione di una più grave punizione della dichiarazione fraudolenta rispetto a quella infedele. Se non si vuole discriminare in base alla modalità della condotta non vi è ragione per differenziare il *quantum* di pena, sicché appare chiaro come sia la funzione ad essere tutelata, non già il gettito erariale, con la conseguenza di dover concepire la soglia come condizione di punibilità.

Conclusivamente, è opportuno riepilogare gli argomenti elaborati per avvalorare la posizione dogmatica in discorso:

a) le parole della legge delega<sup>33</sup>, laddove attribuiscono alle soglie la funzione di limitare "l'intervento penale ai soli illeciti economicamente significativi", lasciano intendere che le soglie devono condizionare la concreta punibilità delle fattispecie delittuose da essa legge selezionate e prefigurate<sup>34</sup>;

b) la sentenza della Corte Costituzionale n. 247/1989 ha statuito che l'alterazione in misura rilevante del risultato della dichiarazione, richiesta ai fini della sussistenza del delitto di frode fiscale, costituisce una condizione obiettiva di punibilità "che non incide sulla dimensione intrinsecamente offensiva del fatto, ma ne connota solo la gravità, contrassegnando il limite a partire dal quale l'intervento punitivo è ritenuto opportuno";

c) stante l'obbligo generalizzato di contribuire alle spese pubbliche, la natura di condizione di punibilità ben rappresenta l'esigenza di ritenere comunque lesivo il fatto di evasione e di subordinarne la punibilità solo in presenza di ragioni di opportunità (politica e amministrativa)<sup>35</sup>;

d) l'identificazione del superamento della soglia quale evento carica eccessivamente il dolo di coscienza d'offesa che difficilmente può essere provato, con conseguenze inopportune come semplificazioni sotto specie di *dolus in re ipsa* e violazione del diritto di difesa<sup>36</sup>;

<sup>29</sup> V. G. Tarello, *L'interpretazione ...*, cit., p. 369 ss.

<sup>30</sup> D. Brunelli, *Il diritto ...*, cit., p. 85.

<sup>31</sup> Id, *ivi*, osserva che essendo il valore di soglia apprezzabile alla stregua di qualsiasi altro elemento normativo, basta che l'agente ne abbia la conoscenza dell'uomo medio. Non sarebbe dunque necessaria una ricostruzione in termini di condizioni obiettive di punibilità.

<sup>32</sup> Come sarebbe nel caso in cui l'enunciato suonasse in questo modo: chi, avvalendosi di una dichiarazione fraudolenta, non versa l'imposta dovuta, è punito se dal fatto deriva un'evasione superiore ad una certa quantità.

<sup>33</sup> Per S. Riondato, *Riforma del diritto penale tributario tra abuso parlamentare della delegazione legislativa e abuso governativo della legislazione delegata*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2001, p. 109, la legge delega costituisce l'imprescindibile principio interpretativo del decreto.

<sup>34</sup> Così Pistorelli, *Reati tributari*, in *Enc. giur.*, XXIX, Roma, Treccani, 2002, p. 11.

<sup>35</sup> Cfr. F. Cerqua, *Sulla natura giuridica delle soglie di punibilità dei delitti in materia di dichiarazione*, in banca dati *Fisconline Dottrina* ([www.leggiditaliaprofessionale.it](http://www.leggiditaliaprofessionale.it)).

<sup>36</sup> Così G. Salcuni, *Natura giuridica e funzioni delle soglie di punibilità nel nuovo diritto penale tributario*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*,

e) l'irrelevanza ai fini dell'esclusione della punibilità (*rectius*: del reato) di eventuali versamenti tardivi (effettuati successivamente al termine di presentazione della dichiarazione ma prima dell'eventuale constatazione da parte della finanza)<sup>37</sup>, nonché l'irrelevanza penale, per converso, degli omessi versamenti in presenza di dichiarazioni fedeli<sup>38</sup>;

f) alla luce della causa di esclusione del reato di cui all'ormai abrogato articolo 7 del d.lgs. n. 74/2000 (per avere il contribuente indicato in bilancio i criteri delle valutazioni estimative) e della Relazione ministeriale che riteneva che l'aperta ostensione dei medesimi metodi fosse incompatibile con un dolo di evasione, i delitti "dichiarativi" venivano considerati alla stregua di reati di pura condotta, in ordine ai quali l'evento (consistente nella verifica dell'evasione di imposta) è per definizione indifferente<sup>39</sup>;

g) non è corretto ascrivere all'articolo 44 c.p. la prescrizione di evento futuro e incerto della condizione di punibilità poiché il tenore letterale non contempla una siffatta accezione<sup>40</sup>;

h) l'evasione non sempre è il prodotto di una auto determinazione del contribuente, poiché nel calcolo dell'imposta rilevano anche i comportamenti dei terzi sostituti d'imposta<sup>41</sup>.

La tesi della soglia quale elemento costitutivo del reato

Attribuire alla soglia natura di elemento costitutivo del reato fa sorgere l'esigenza di doverla inquadrare nell'ambito di una delle teorie classiche del reato. Non vi sono obiettive difficoltà nell'incasellare la soglia nel *topos* più idoneo che le teorie bipartita e tripartita offrono e, cioè, il fatto. Ma anche su tale nozione è necessario operare una precisazione. Naturalisticamente, la soglia è un *quid vacui*, un limite appartenente al mondo ideale, pur sempre qualificabile quale elemento normativo, poiché solo rifacendosi alla normativa settoriale di riferimento è possibile ricostruire il sostrato materiale della condotta. La soglia in sé non è un fatto, ma lo è il suo superamento, il suo discostarsi da quanto è dovuto, condotta realizzata, ad esempio, attraverso l'indicazione nella dichiarazione di un importo difforme da quello reale.

Tuttavia, anche se la soglia può sembrare restare intrappolata nell'angusto recinto del fatto, non deve essere pensata come isolata e non comunicante con gli altri elementi del reato. Per il vero, moderne rivalutazioni della nozione di 'fatto' hanno prospettato interrelazioni con l'antigiuridicità e la colpevolezza<sup>42</sup>. Il fatto sembra acquisire una nuova dimensione valutativa. Anche a partire dalla concezione bellinghiana, il fatto, il *Tatbestand*, costituisce una categoria che comprende gli elementi specifici che descrivono una e una sola figura criminosa, appunto, non altre o nessun'altra. Così intesa, la soglia tributaria specifica un fatto di reato univoco che è quello che si origina al superamento della soglia medesima. La soglia altro non sarebbe (applicando questa ricostruzione) che un contrassegno obiettivo dello schema legale di un reato.

Sebbene all'originaria concezione del fatto in senso stretto sono state obiettate eccessive restrizioni, a cominciare dall'esclusione degli elementi normativi concorrenti alla definizione del fatto tipico, per giungere poi alla preclusione degli elementi soggettivi del fatto, una rimediazione costituzionalmente orientata ha dischiuso interessanti orizzonti di congiunzione tra fatto e principio di colpevolezza, tra fatto e principio di offensività, tra fatto e principio di frammentarietà, nonché esaltato la concezione sostanziale dell'antigiuridicità penale. Incasellare un elemento nel fatto, significa esigerne la copertura del coefficiente psichico, permettendo così l'operatività dell'istituto dell'errore. Tali rivalutazioni si sono invero rivelate al contempo funzionali alla legittimazione di enunciati prescrittivi esprimenti precetti penali e hanno concorso a interpretare razionalmente le fattispecie illecite per la loro essenza lesiva. L'illecito penale è tipico in quanto dà rilevanza alle lesioni in base alle modalità che hanno accompa-

2001, p. 131. Nello stesso senso B. Cartoni, *Natura giuridica della soglia di punibilità e sue conseguenze pratiche*, in banca dati *Fisconline Dottrina* ([www.leggiditaliaprofessionale.it](http://www.leggiditaliaprofessionale.it)), per il quale, stante l'evidente difficoltà di provare l'intenzionale superamento della soglia (soprattutto nei casi di superamento minimo, o di mancato versamento di ritenute da parte di terzi o a seguito dell'adozione di un concetto ampio di "fittizietà") appare preferibile considerare la soglia quantitativa una condizione obiettiva di punibilità svincolando l'accusa dal gravoso onere probatorio.

<sup>37</sup> Invero, tali fatti, ai sensi del previgente articolo 13 del decreto legislativo n. 74/2000 integravano una circostanza attenuante che tuttavia, come ampiamente illustrato (cfr., *ante*, cap. 1, § 12), il decreto legislativo n. 158/2015 ha trasformato, limitatamente ad alcuni delitti, in causa di non punibilità.

<sup>38</sup> Cfr. A. Manna, *Prime osservazioni sulla nuova riforma del diritto penale tributario*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2000, p. 119.

<sup>39</sup> Cfr. F. Cerqua, *Sulla natura ...*, cit.

<sup>40</sup> Cfr. F. Antolisei, *Manuale di diritto penale. Parte speciale*, Milano, Giuffrè, 1996, I, p. 274. Cfr. B. Cartoni, *Natura ...*, cit.

<sup>41</sup> Cfr. B. Cartoni, *Natura ...*, cit.

<sup>42</sup> Cfr. G. Fiandaca, *Fatto nel diritto penale*, in *Dig. pen.*, V, Torino, Utet, 1991, p. 157 ss.

gnato il suo verificarsi<sup>43</sup>. E, ancora, i principi di tipicità e tassatività si traducono nell'esigenza di prendere in considerazione non mere causazioni di situazioni valutate come offensive, bensì "le intenzioni, gli scopi, i moventi, le modalità delle azioni"<sup>44</sup>. Si deve, in altri termini, mettere in rilievo come direttiva ermeneutica di conoscenza del fatto, che esso è (deve essere) "strutturato in funzione delle specifiche modalità con cui il fatto antiggiuridico produce la lesione dell'interesse tutelato dalla norma"<sup>45</sup>.

Si pensi al dolo di evasione che caratterizza i reati tributari. Il materiale superamento della soglia costituisce un fatto tipico di evasione ma solo in quanto esista l'intenzione di nascondere materia imponibile. Non deve essere confuso il dolo con la valutazione subiettiva del fatto materiale: si deve immaginare una reciproca compenetrazione delle influenze del dolo sul fatto e del fatto sul dolo.

Se lo scarto tra tipicità e offensività è molto raro nei reati a condotta vincolata, allora, nei reati tributari muniti di soglia, assunti quali illeciti di modalità di lesione, detto scarto è destinato a non verificarsi mai poiché della soglia può esser predicata l'opportunità della sua esistenza, o della sua misura, ma non la certezza e la precisione che imprime alla fattispecie; del "valore-limite si potrà dire che è inopportuno, che è irragionevole, mai che è di opinabile individuazione"<sup>46</sup>. Logica conseguenza di tale ragionamento è la difficoltà di poter sostenere che possano esistere fatti conformi al tipo ma non offensivi. In particolare, quando si è in presenza esclusivamente di soglie numeriche, il fatto tipico è sempre lesivo del bene giuridico se la soglia è soddisfatta. Da questa ricostruzione discende la pretesa di ritrovare nei dati descrittivi della norma gli elementi verso i quali deve tendere l'apprezzamento giudiziale del fatto. È allora chiaro che "una cosa è stabilire l'esistenza di un fatto tipico..., e altra è stabilire se il fatto con il quale è stata realizzata in concreto l'ipotesi criminosa prevista dalla norma è un fatto lesivo di un bene tutelato..."<sup>47</sup>.

In conclusione: per individuare un fatto penalmente rilevante il giudice deve esprimere un giudizio di valore, altrimenti, al di fuori di tale giudizio, non è possibile ravvisare l'antigiuridicità<sup>48</sup>.

La soglia struttura *ab imis* l'offesa e non coinvolge alcun interesse esterno al fatto di reato, bensì vale a "pesare" esattamente una porzione dello stesso e costituisce un limite normativo, di ordine numerico, con cui il legislatore declina una componente suscettibile di incidere sulla rilevanza penale del fatto al pari delle altre componenti costitutive della fattispecie tipica<sup>49</sup>.

In questa luce, diviene chiaro come la soglia di punibilità soddisfa il desiderio di conoscenza del livello quantitativo di sufficienza sotto il quale non si giustifica la pena, ovvero, sotto altro angolo di visuale, il reato non può esistere. Con ciò, la circolarità del ragionamento può che chiudersi in questi termini: laddove non vi sia soglia il fatto tipico è sempre offensivo. Il sillogismo schiude però almeno due importanti corollari: il primo, il ragionamento *a contrario* autorizza a sostenere che in presenza di soglia non oltrepassata il fatto non può considerarsi tipico; il secondo, se non vi è tipicità, il fatto (anzi, l'accadimento) resta compreso nell'irrilevante penalistico potendo ricevere, al più, la considerazione d'altro genere di sanzione.

Conclusivamente, fatto tipico e offensività costituiscono un binomio inscindibile in assenza di soglia o di superamento della medesima.

La tesi in oggetto, più moderna e preferibile, può contare su argomenti dimostrativi (estrinseci e sistematici) di ragionevole fondatezza:

a) la Relazione di accompagnamento al d.lgs. n. 74/2000 qualifica espressamente le soglie quali elementi del reato<sup>50</sup>. Va però detto che il predetto documento non esplicita i motivi sui quali si basa la qualificazione di elementi costitutivi, sicché la cogenza del criterio interpretativo legale appare indebolirsi in considerazione del fatto che si fonda su una petizione di principio: la soglia è un elemento del reato perché lo dice il legislatore e l'interpretazione fornita dal legislatore è vincolante. Tuttavia, il di-

<sup>43</sup> Così M. Gallo-P. Severino, *Antigiuridicità penale*, in *Enc. giur.*, II, Roma, Treccani, 1988, p. 2 ss.

<sup>44</sup> *Id.*, *ibidem*, p. 6.

<sup>45</sup> *Id.*, *ivi*.

<sup>46</sup> Così D. Falcinelli, *Le soglie di punibilità tra fatto e definizione normo-culturale*, Torino, Giappichelli, 2007, p. 107.

<sup>47</sup> Così G. Bettiol-L. Pettoello Mantovani, *Diritto penale*, Padova, Cedam, 1986, p. 267.

<sup>48</sup> *Id.*, *ivi*.

<sup>49</sup> V. D. Falcinelli, *Le soglie...*, cit., p. 68.

<sup>50</sup> V. in [www.finanzaefisco.it/Articoli/2000/depend/dlg74.pdf](http://www.finanzaefisco.it/Articoli/2000/depend/dlg74.pdf); Caputo, *In limine...*, cit., p. 34, afferma che "l'opinione dominante può contare su un argomento molto forte, che riguarda la c.d. *voluntas legis*".

battito circa la natura delle soglie di punibilità non avrebbe avuto ragion d'essere se tale argomento fosse stato realmente dirimente.

A proposito dell'argomento retorico "psicologico"<sup>51</sup>, filosofi del diritto che se ne sono occupati<sup>52</sup>, dopo aver osservato che il fondamento del medesimo si rinviene storicamente nell'imperativismo della legge e, successivamente, nella teoria della separazione dei poteri, considerano: a) che l'impiego di tale argomento può essere screditato nella misura in cui prevalgano opinioni secondo cui alla formazione del diritto deve contribuire l'opera interpretativa degli operatori pratici; b) che l'efficacia dell'uso di tale argomento è tanto più significativa quanto più l'epoca dell'attività interpretativa è ravvicinata all'emanazione del documento normativo; c) che tale argomento si rivela inutile se dai lavori preparatori non emerge distintamente una volontà dell'autore; d) che la promozione dell'argomento psicologico contrasta con la possibilità (necessità) di scomporre e ricomporre gli enunciati normativi risultanti da interventi modificativi operati con la tecnica della novellazione.

Qualche contestualizzazione. *Sub a)*, in effetti, la tesi dell'inquadramento teorico sotto il regime *ex art. 44 c.p.* sembra essere sponsorizzata da una certa giurisprudenza di legittimità, contrariamente a quanto afferma la dottrina, assestata su posizioni maggiormente garantistiche; *sub b)*, è agevole osservare che il volto del primigenio diritto penale tributario scaturito dal d.lgs. n. 74/2000 è andato in parte smarrito, specie a seguito dell'altalenante andamento delle recenti riforme che, rivedendo le soglie prima al ribasso e poi al rialzo, hanno inciso profondamente non solo sull'assetto generale di politica criminale tributaria, ma anche sulla concezione e configurazione dello stesso reato tributario; *sub c)*, non sfugge all'evidenza come dall'unico atto accessibile di provenienza governativa non emerge in maniera irrevocabile la volontà di inquadrare dogmaticamente la soglia, essendo piuttosto l'autentico intendimento del legislatore delegato quello di contenere l'area del penalmente rilevante e filtrare il carico dei procedimenti attraverso l'uso delle soglie<sup>53</sup>; *sub d)*, sebbene le fattispecie criminose abbiano conservato inalterate le strutture enunciative originarie, la rimodulazione quantitativa delle soglie, in uno con l'implicito inasprimento sanzionatorio, ha, di fatto, impresso delle coordinate interpretative non più così equidistanti dalle concezioni dottrinarie in contesa.

La ricerca del corretto inquadramento dogmatico trova la propria ragion d'essere a partire dalla messa in discussione dell'autorevolezza dell'argomento psicologico e da una rivisitazione in chiave critica dei suoi assunti, che trova conferma nello specifico ambito del diritto penale tributario.

b) la predetta Relazione riferisce che il nuovo sistema è costruito "su un ristretto catalogo di fattispecie criminose, connotate da rilevante offensività" sicché le soglie di imposta evasa esprimono già a livello normativo la volontà del legislatore di selezionare il livello di offesa insito nel fatto tipico palesando la loro natura di soglie (espresse) di offensività<sup>54</sup>;

c) è con le soglie che il bene finale della lesione agli interessi fiscali viene valorizzato e giustificato il ricorso ai quantitativi di pena comminati<sup>55</sup>;

d) la tesi circa la natura di elemento del reato sarebbe la sola a rispettare compiutamente i canoni costituzionali in materia di colpevolezza<sup>56</sup>;

e) è contraddittoria la ricostruzione alternativa che richiede, da un lato, la finalità di evasione nel contribuente e, dall'altro, pretende di imputargli oggettivamente il superamento della soglia che proprio la medesima evasione misura e al contempo costituisce<sup>57</sup>;

<sup>51</sup> Così denominato da Tarello, *L'interpretazione ...*, cit., p. 364 ss.

<sup>52</sup> Così G. Tarello, *ivi*, il quale giunge alla conclusione che esso argomento non troverebbe più frequente applicazione, riscontrandone, piuttosto, un uso (antitetico rispetto alla sua funzione) volto a screditare la volontà del legislatore. R. Guastini, *L'interpretazione dei documenti normativi*, Milano, Giuffrè, 2004, p. 152 ss., avverte che "latamente intesa, l'intenzione del legislatore è talvolta identificata piuttosto con il suo scopo, ossia con ciò che il legislatore intendeva (non dire, ma) fare mediante la legge".

<sup>53</sup> Avverte dei probabili fallimenti della ricerca dell'intenzione del legislatore, R. Guastini, *ibidem*, p. 188 ss., segnalando che in giurisprudenza sia diffusa l'idea che essa consista nella volontà oggettiva della legge piuttosto che nella soggettiva volontà dei legislatori e concludendo per l'irrelevanza dei lavori preparatori per decidere il significato dei testi normativi.

<sup>54</sup> Così P. Veneziani, *Le soglie di punibilità nei delitti tributari*, in *Studi in onore di Mario Romano*, Napoli, Jovene, III, p. 2143.

<sup>55</sup> *Id.*, *ibidem*, cit., p. 2144.

<sup>56</sup> Cfr. A. Mangione, *La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in AA.VV., *Diritto penale tributario*, a cura di E. Musco, Milano, Giuffrè, 2002, p. 107.

<sup>57</sup> Così I. Caraccioli, *Violazioni e sanzioni in materia tributaria. II) Violazioni e sanzioni penali*, in *Enc. giur.*, XXXVII, Roma, Treccani, 2000, p. 2.



f) è impossibile configurare come condizione obiettiva di punibilità la modalità che qualifica la condotta, sotto qualsiasi profilo<sup>58</sup>.

Riportato l'argomento psicologico nei ranghi di una ragionevole rimeditazione, e manifestato che l'interprete necessita di ulteriori elementi di riscontro per corroborare la tesi del "*factum principis*", deve darsi atto di come il *panel pro* elemento costitutivo si arricchisca in maggior misura di argomenti volti a confutare l'opposta teoria piuttosto che sfoggiare argomenti autonomi.

Si è già rilevato come, volendo seguire il modello gerarchico-funzionale scolpito dall'art. 12 delle "preleggi", *prima facie* l'argomento letterale non offre soddisfacenti conclusioni e che quello psicologico si riduca ad una *petitio principii*. Invero, sul terreno delimitato tra l'imperativo della ricerca della volontà del legislatore storico e la chimera della volontà oggettiva della legge, si situa una congerie di argomenti che costituiscono indici rivelatori di una logica o ideologia di conformazione del sistema in un dato momento storico.

Non va però dimenticato che a proposito della ricerca del significato dogmatico di un elemento della fattispecie, gioca un ruolo dirimente il senso della legge delega. Se alle soglie va certamente ascritta la funzione pratica di decongestionare l'attivazione di indagini penali, altra e più pregnante considerazione investe il modo di plasmare l'oggetto del reato desumibile dall'esplicitazione che le soglie servono a definire la significatività del reato, ossia a selezionare i fatti più gravi, quelli realmente meritevoli. Non può, in definitiva, essere tratto sicuro argomento *pro* o contro una tesi il senso suggerito (e non palesato) dal legislatore che sembra subordinare la punibilità solo all'avveramento di un fatto realisticamente offensivo<sup>59</sup>.

#### LE SOGLIE DI PUNIBILITÀ NELLA GIURISPRUDENZA COSTITUZIONALE

Preliminarmente, va detto che l'esame delle pronunce della Consulta non deve indurre a stabilire una sorta di gerarchia di autorevolezza tra supremi organi interpretanti, bensì offrire ulteriori chiavi di lettura che solo è possibile cogliere in un giudizio di costituzionalità, con i suoi stilemi e funzioni peculiari, come lo sono i principi e gli interessi coinvolti. Si rivela necessario non trascurare questo aspetto, anche alla luce della constatazione che raramente il giudizio sulle soglie di punibilità ne ha riguardato in via principale la natura.

Cioè a dire che l'oggetto del giudizio difficilmente potrà riguardare direttamente la morfologia della soglia, ma, più plausibilmente, la determinatezza della sua formulazione, la ragionevolezza della sua quantità, se non della sua previsione. In altre parole, la Corte potrà affermare che non è possibile intendere il limite, che il valore espresso dalla soglia è incongruo rispetto ad altre soglie, non già che la fattispecie è illegittima a causa dell'illegittima natura di un suo elemento. Più difficile è immaginare una censura al di fuori del contrasto diretto con principi come il diritto di difesa e di colpevolezza, quest'ultimo fino a quando permangono nell'ordinamento forme di responsabilità oggettiva.

Il fondamento dei giudizi sulle soglie è rappresentata dalla sentenza n. 247/1989<sup>60</sup> nella quale la Corte è stata chiamata a pronunciarsi sulla fondatezza delle censure di insufficiente determinatezza mosse all'espressione "misura rilevante" che qualificava l'alterazione del risultato della dichiarazione nei casi di frode fiscale.

La Corte ha riconosciuto fin da subito che tale espressione era in grado di condizionare in concreto la punibilità, e ha affidato a consapevoli considerazioni il giudizio circa la natura delle soglie. La *ratio decidendi* che ha fatto concludere per la sufficiente determinatezza dell'espressione censurata si è incentrata sull'asserita e indimostrata natura di elemento estraneo al fatto tipico di reato propria della soglia. Il realizzarsi della frode integra, secondo il pensiero della Corte, già il disvalore interiorizzato dalla norma, servendo la soglia, soltanto, a selezionare tra i fatti (tutti meritevoli di pena) quelli (in base ad esigenze di politica criminale) effettivamente bisognosi d'esser puniti. Ogni frode realizzata con simulazione è già potenzialmente lesiva del bene tutelato e la "misura rilevante" delimita la concreta operatività dell'illecito già tipizzato. Commettere una frode lede di per sé il bene della trasparenza o della

<sup>58</sup> Cfr. F. Bricola, *Punibilità (Condizioni obiettive di)*, in *Ns. dig. it.*, XIV, Torino, Giappichelli, 1967, p. 593.

<sup>59</sup> Denuncia l'ambiguità delle espressioni della legge delega in punto di imposta evasa, fine di evadere e qualificazione delle soglie, Pistorelli, *Reati tributari*, in *Enc. giur.*, Roma, Treccani, 2010, p. 10.

<sup>60</sup> C. cost., 15 maggio 1989, n. 247, in [www.cortecostituzionale.it](http://www.cortecostituzionale.it).



corretta funzione di accertamento fiscale, senza che sia necessaria la verifica di un evento ulteriore. Ciò ha consentito alla Corte di mettere a punto un sillogismo: premesso che la soglia non partecipa alla descrizione del disvalore e che, pertanto, è una condizione di punibilità, allora, non è richiesto di appuntare una qualificazione di determinatezza in capo ad una mera condizione. A detta della Corte, infatti, non risulta che per il rispetto del principio di determinatezza tutte le modalità quantitative dell'evento debbano essere legislativamente determinate allo stesso modo degli elementi costitutivi.

Oggi, meglio riconsiderata una questione risalente a più di un ventennio addietro, la Corte ha voluto escludere il *quantum* dell'evasione dal cuore del reato. In un clima di lotta dichiarata all'evasione, di impensabile collaborazione del contribuente, di un apparato sanzionatorio costruito sul sospetto della frode sfaccettata in numerose fattispecie, la correttezza della condotta fiscale del contribuente è, all'evidenza, presidiata da pene tese a prevenire anche solo il pericolo di infrazione, a tutela di una funzione più che di un bene, sicché la quantità dell'evento dedotto in condizione non può assumere una funzione realmente discriminante in ordine alla conformazione del contenuto offensivo del tipo.

Pur tuttavia, i *dicta* della Corte continuano ad esercitare una certa persuasione e costituire un insegnamento per quanti sostengono essere le soglie condizioni obiettive di punibilità, sebbene non manchino coloro che esprimono perplessità a fronte di tale tesi, proprio a partire dall'impianto motivazionale della sentenza<sup>61</sup>.

A distanza di due anni da quel fondamentale arresto, il giudice delle leggi è intervenuto nuovamente sulle soglie dei reati tributari<sup>62</sup>. Nel caso sottoposto, il giudice *a quo* aveva lamentato la disparità di trattamento riservato all'omessa regolarizzazione di i.v.a. su acquisti senza fattura in regime forfetario, per non avere la norma previsto una soglia minima di punibilità rispetto all'analoga condotta perpetrata in regime ordinario. La Corte ha ricostruito le ragioni che presiedono al diverso trattamento di casi dissimili negandone la disparità, concludendo che la mancanza di una soglia minima di punibilità impegna il giudice nel dare corretta applicazione del principio di offensività. Un tale assunto, sulla scia di analogo argomentare, è stato successivamente ripreso quando, a proposito di casi di lievissima evasione contributiva (di poco superiore alla soglia di punibilità), la Corte ha affermato<sup>63</sup> come l'antidoto a situazioni limite (di superamento esiguo della soglia) sia l'applicazione del principio di necessaria lesività che il giudice ha l'obbligo di realizzare.

In altra sentenza<sup>64</sup>, in tema di illegittimità dell'esclusione del tentativo in alcuni dei reati tributari, la Corte ha chiarito quale sia il nuovo oggetto giuridico della tutela. Se è vero che la riforma del duemila abbandona i reati di pericolo per focalizzare la risposta punitiva sulla dichiarazione, viene reiterata la formula stereotipa e ambigua degli "interessi dell'erario". Solo accedendo senza riserve alla tesi della natura costitutiva (del *quantum debeat*) della dichiarazione<sup>65</sup> è possibile attribuire a siffatta affermazione una valenza maggiore di quella che si suole attribuire ad un *obiter*.

Infine, non può trascurarsi di far cenno, per i riflessi sulla materia, alla sentenza n. 161/2004<sup>66</sup> nel giudizio di legittimità costituzionale del previgente articolo 2621, commi 3 e 4, c.c., censurato per contrasto, tra gli altri, con i parametri costituzionali dell': a) art. 3, che esprime il principio di ragionevolezza, nella parte in cui le soglie di non punibilità lasciano esenti da pena fatti idonei a pregiudicare gravemente la capacità informativa; b) art. 25, dal quale si ricava il principio di necessaria determinatezza

<sup>61</sup> Così G. Insolera-M. Zanotti, *L'intervento interpretativo della Corte Costituzionale sulle ipotesi di frode fiscale ex art. 4., n. 7, della l. 516 del 1982*, in *Foro it.*, 1989, I, p. 1695, i quali ritengono: a) la funzione di selettività delle condizioni obiettive può operare solo con un certo grado di determinatezza della fattispecie, il che non si verifica; b) in ambito condizionale la nozione di "verificarsi" dell'evento allude ad un accadimento causalmente svincolato dal fatto, mentre l'alterazione è certamente derivazione oggettiva della condotta; c) sarebbe indimostrato quanto a struttura l'accostamento alla condizione che postula un evento (argomento *ex art. 44 c.p.*) mentre la fattispecie scrutinata non sembrerebbe richiederlo.

<sup>62</sup> Cfr. C. cost., 18 marzo 1991, n. 144, in *www.cortecostituzionale.it*

<sup>63</sup> Cfr. C. cost., 21 maggio 2014, n. 139, in *www.cortecostituzionale.it*.

<sup>64</sup> Cfr. C. cost., 27 febbraio 2002, n. 49, in *www.cortecostituzionale.it*.

<sup>65</sup> La teoria predica che l'obbligazione tributaria sorge con la presentazione della dichiarazione (ovvero con un atto di imposizione), sulla quale, cfr. P. Russo, *Manuale ...*, cit., p. 104. G.A. Micheli-G. Tremonti, voce *Obbligazioni (dir. trib.)*, in *Enc. dir.*, XXIX, Milano, Giuffrè, 1979, p. 429 ss., dando conto delle ragioni storiche e pratiche della capacità di produrre effetti propria dell'atto, propongono una teoria che considera necessari e sufficienti presupposto e accertamento quali fattispecie di distinti effetti legali.

<sup>66</sup> C. cost., 26 maggio 2004, n. 161, in *www.cortecostituzionale.it*.

dell'illecito penale, nella parte in cui subordina la sussistenza del reato di false comunicazioni sociali ad una alterazione "sensibile" della rappresentazione della situazione economica, patrimoniale e finanziaria della società; c) art. 76, il quale scolpisce il principio della riserva di legge, nella parte in cui prevede soglie percentuali pur in mancanza di un'espressa direttiva della legge delega.

Pur vertendosi in tema di reati societari le cui soglie si differenziano significativamente per struttura e funzioni da quelle tributarie, sono di indubbio interesse alcuni *obiter dicta*: affrontando la questione (nel giudizio, dirimente) se le soglie rientrino nella categoria delle "norme penali di favore" suscettive di caducazione con effetto espansivo della responsabilità penale, la Corte afferma che le soglie medesime, a prescindere dall'opinione largamente maggioritaria per la quale integrano requisiti essenziali di tipicità del fatto, come pure dalla tesi minoritaria che assegna ad esse il ruolo di condizioni obiettive di punibilità, sono elementi che "delimitano l'area di intervento della sanzione prevista dalla norma incriminatrice", tali, quindi, da sottrarre il richiesto intervento manipolativo alle sue prerogative.

Ponendo a confronto le *rationes decidendi* delle cennate pronunce si osserva come la Corte tocchi solo apparentemente il vivo della "questione soglia": laddove oggetto di scrutinio sia la locuzione normativa con la quale si manifesta, al giudice delle leggi interessa solo l'aspetto pratico, così se l'eliminazione della soglia trasforma la norma penale in un diverso precetto (in questo caso in *malam partem*) da quello disegnato dal legislatore, l'operazione (sia essa sollecitata per eccesso di delega o per difetto di determinatezza) è preclusa. Quando invece si assume violata la disparità di trattamento causata dalla mancanza della soglia, non potendo parimenti creare alcuna norma penale, la Corte indica di dirimere la questione dosando il principio di offensività, quasi fosse un surrogato della soglia. Vi è un po' di vero, dunque, nel dire che la soglia, da elemento indifferente, almeno nell'economia del giudizio di costituzionalità, è elemento essenziale che conforma quel reato prefigurato dal legislatore e non un altro reato che le censure sollevate vorrebbero plasmare.

#### LE SOGLIE TRIBUTARIE NELLA GIURISPRUDENZA DI LEGITTIMITÀ

La ricerca di indizi utili alla determinazione della natura della soglia tributaria deve essere opportunamente completata da un esame della giurisprudenza della Cassazione, nel tentativo di cogliere, ammesso che vi sia, un orientamento che possa dirsi quantomeno coerente, se non prevalente.

A fronte di pronunce di segno altalenante non è ovviamente corretto decretare l'imporsi di un orientamento in base alla frequenza delle decisioni che verso di esso convergono, ma solo intravedere quali siano i fattori (giuridici o extragiuridici) che possono aver determinato un certo tipo di decisione, salvo convenire che anche la Suprema Corte può farsi artefice di una "giurisprudenza degli interessi" e latrice di messaggi di intolleranza dell'evasione fiscale, specie in tempi di crisi come quelli che imperversano ultimamente<sup>67</sup>.

Una delle ultime pronunce pubblicate<sup>68</sup> afferma (motivando con la citazione di un precedente<sup>69</sup>) che il superamento delle due soglie previste dalla fattispecie di dichiarazione infedele è condizione obiettiva di punibilità.

In altra pronuncia<sup>70</sup> dopo aver chiarito la natura del reato di omesso versamento dell'i.v.a., la Cassazione statuisce che l'evento deve identificarsi nel danno erariale prodotto a seguito del mancato versamento dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione. La componente commissiva della condotta è riconducibile alla presentazione della dichiarazione (altrimenti restando la condotta assorbita dalla fatti-

<sup>67</sup> Sintomatiche del segno dei tempi sono quelle pronunce che hanno scrutinato l'efficacia scriminante della crisi economica sugli obblighi di assistenza familiare, di versamento di ritenute previdenziali e assistenziali, di ritenute d'imposta e dell'imposta sul valore aggiunto. In quest'ultimo ambito, la sentenza della Corte di Cassazione, sez. III, del 28 febbraio 2013, n. 9578, è stata presentata dalla pubblicistica tributaria come una svolta in senso rigoristico giacché, confermando la legittimità di un decreto di sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente, ha sostenuto che la sospensione del titolo esecutivo del credito erariale e le pretese difficoltà finanziarie del prevenuto non sono idonei ad escluderne i presupposti. Su queste premesse, il perseguimento dell'interesse alla tutela degli ... "interessi fiscali" è certamente favorito dalle semplificazioni probatorie conseguenti all'accezione delle soglie di punibilità in termini di condizioni obiettive di punibilità.

<sup>68</sup> Cass., sez. III, 27 marzo 2014, n. 36703.

<sup>69</sup> Il riferimento è a Cass., sez. III, 26 maggio 2011, n. 25213, in *CED Cass.*, n. 250656.

<sup>70</sup> Cass., sez. III, 22 gennaio 2014, n. 12248, in *CED CASS.*, n. 259808.

specie di omessa presentazione della dichiarazione). La motivazione richiama l'arresto delle Sezioni Unite<sup>71</sup> che aveva inteso il superamento della soglia di punibilità quale elemento costitutivo del reato<sup>72</sup>. In quella occasione, chiamato a risolvere il contrasto insorto in merito all'applicabilità di una norma penale (l'articolo 10-bis in tema di omesso versamento di ritenute certificate dovute in base alla dichiarazione annuale) la cui condotta si sovrappone a quella integrante singoli illeciti amministrativi (cioè i mancati versamenti mensili delle ritenute effettuate da parte del sostituto d'imposta), il Giudice di legittimità ha affermato che il concorso di norme è apparente e di conseguenza non può avviarsi all'applicazione congiunta delle due specie di sanzioni. Per motivare l'ontologica diversità dei due illeciti configurabili (ed affermare il rapporto di progressione criminosa negando l'applicabilità del principio di specialità), fa assurgere ad elemento strutturale essenziale anche la soglia di punibilità (assente nell'illecito amministrativo)<sup>73</sup>. A detta della Corte, tali "elementi essenziali recano decisivi segmenti comportamentali ... che si collocano temporalmente in un momento successivo al compimento dell'illecito amministrativo". Circa l'elemento soggettivo del reato in esame, la Corte, pur affermando senza motivazioni ulteriori rispetto al richiamo del dato testuale che indica solo un dolo generico, ha statuito che la soglia è elemento costitutivo del fatto in quanto ne contribuisce a definire il disvalore. La coscienza e volontà deve investire anche la soglia di punibilità.

Ciò che è interessante notare è come la Cassazione, di volta in volta, utilizzi solo pochi elementi, ponendoli per lo più in modo apodittico, e da questi tragga le conclusioni svolgendo logicamente le funzioni dei medesimi nell'economia di sussistenza del reato.

Spesso il dolo riveste un ruolo suppletivo, sicché tutto ciò che si vuole farvi ricadere acquista una qualificazione strutturale essenziale. Ma la Corte innesta nel ragionamento una considerazione che lascia tanto il sapore di un *dolus in re ipsa*, laddove desume, seppur genericamente, l'esistenza dell'elemento soggettivo proprio dalla presentazione della dichiarazione. Come dire che se il contribuente si determina a presentare la dichiarazione manifesta il suo intento cosciente e volontario di arrecare quel danno di evasione in quanto avrebbe potuto, prima di tale adempimento, contenere l'evasione sotto soglia.

Poco prima della pronuncia delle Sezioni Unite, un'ulteriore sentenza si era occupata in via principale, come raramente accaduto, della dibattuta natura della soglia di punibilità<sup>74</sup>. Anche questa volta il *punctum dolens* della questione attiene al momento soggettivo. A fronte della censurata sentenza di merito che imputa al contribuente la responsabilità oggettiva del superamento della soglia, il medesimo eccepisce la mancanza di dolo specifico in tale frangente della propria condotta sostenendo che l'istruttoria avrebbe dovuto accertare non solo l'intenzione di liquidare un'imposta inferiore a quella dovuta ma, allo stesso tempo, inferiore di oltre la misura indicata dalla legge.

L'impianto motivazionale tende ad accreditare il carattere maggioritario della giurisprudenza della Corte che, tranne isolate eccezioni, ha ritenuto che le soglie fossero elementi costitutivi del reato e non già condizioni obiettive di punibilità. Quasi a corroborare l'autorevolezza dei propri precedenti, la Corte aggiunge due argomenti che, seppur noti, avrebbero dovuto meritare nell'economia della motivazione ben altro rilievo. Si tratta del riferimento alla volontà della legge di considerare le soglie elementi del fatto, come si desume dalla Relazione governativa, e del timido e superficiale accenno al *favor rei*.

In ordine a quest'ultimo argomento, va fatta qualche considerazione. È vero che, in ultima analisi, richiedendo la prova del dolo specifico anche in ordine all'elemento soglia, l'imputato è maggiormente garantito, ma così statuendo sembra che, nell'incertezza su quali debbano essere gli elementi dirimenti,

<sup>71</sup> Cass., sez. un., 28 marzo 2013, n. 37424, in CED CASS., n. 255758.

<sup>72</sup> Nel medesimo senso, secondo C. Santoriello, *Applicazione retroattiva delle nuove soglie di punibilità per il reato di dichiarazione infedele*, in *il fisco*, 2016, 8, 765, si sarebbe espressa la Corte (il riferimento è a Cass., sez. III, 11 novembre 2015, n. 891, in banca dati *Cassazione penale* ([www.leggiditaliaprofessionale.it](http://www.leggiditaliaprofessionale.it))) che, recentemente, ha ritenuto applicabile alle condotte criminose assunte prima della modifica normativa del 2015 la nuova formulazione dell'articolo 4 del d.lgs. n. 74/2000 che, prevedendo soglie più elevate rispetto a quelle vigenti in passato, si atteggia a norma penale più favorevole ai sensi dell'articolo 2 c.p.

<sup>73</sup> B. Cartoni, *Natura giuridica della soglia di punibilità e sue conseguenze pratiche*, in banca dati *Fisconline Dottrina* ([www.leggiditaliaprofessionale.it](http://www.leggiditaliaprofessionale.it)), fa appunto notare che adottando la concezione della soglia quale condizione obiettiva di punibilità, il principio di specialità entra in crisi quando pretende di individuare nella soglia medesima l'elemento specializzante tra due norme sanzionatorie concorrenti. Infatti, essa diverrebbe un elemento di natura estrinseca rispetto al fatto-reato, e dunque inutilizzabile per dirimere il conflitto.

<sup>74</sup> Cass., sez. III, 16 maggio 2013, n. 42868.

l'appiglio al *favor rei* sia un *escamotage* per liquidare sbrigativamente la natura di un elemento della fattispecie e deprimere non correttamente la portata, ancor oggi indenne dalle censure di incostituzionalità, del regime previsto dall'articolo 44 c.p. Se poi la Corte abbia voluto intendere il *favor rei* come riflesso pratico della dovuta applicazione del principio di colpevolezza è sospetto tutt'altro che peregrino, ma una riflessione più approfondita sarebbe stata un'occasione profittevole, posto che l'unica questione devoluta al giudice di legittimità riguardava la qualificazione delle soglie e quindi l'individuazione del relativo regime giuridico.

Anche da ultimo, sembra che la Suprema Corte, pur non pronunciandosi esplicitamente sulla natura delle soglie di punibilità, continua ad aderire alla ricostruzione che considera le medesime quali elemento costitutivo del reato<sup>75</sup>. Ed infatti, in occasione di alcune recenti sentenze<sup>76</sup>, la Corte non ha escluso (meglio: ha espressamente ammesso<sup>77</sup>) che il giudizio di particolare tenuità del fatto *ex art. 131-bis*<sup>78</sup> c.p. è compatibile con le fattispecie che, come quelle del d.lgs. n. 74/2000, sono caratterizzate dalla previsione delle soglie di punibilità, ricostruzione che presuppone tale concezione sistematica delle stesse.

Nell'ambito dei precedenti che sostengono la tesi della soglia quale elemento del reato (*rectius*: del fatto), le argomentazioni sopra illustrate rappresentano una costante. Solo v'è da segnalare che all'indomani dell'emanazione del testo di riforma, la questione circa la natura delle soglie ha continuato ad essere oggetto del giudizio della Suprema Corte, sì che le Sezioni Unite sul finire del 2000<sup>79</sup> hanno sentenziato, a proposito di una frequente questione circa la sussistenza di una continuità normativa tra la vecchia e la nuova formulazione di fattispecie omologhe, che esse "sono diversamente caratterizzate e dette diversità attengono ad elementi costitutivi tipici che disegnano l'identità del 'fatto'" quali, per la nuova fattispecie, il "dolo specifico preordinato alla realizzazione dell'evento, costituito dall'evasione d'imposta in misura non inferiore a lire 150 milioni". Qualificando espressamente il superamento della soglia quale evento del reato, la Corte ha apertamente dichiarato l'inclusione della soglia nel novero degli elementi costitutivi del reato.

## SOGLIE E PROCESSO

La preferita opzione delle soglie quali elemento costitutivo del reato rende necessario l'approfondimento sulle conseguenze processuali della scelta. E infatti, i tentativi di inquadramento sistematico rischiano di rimanere un puro esercizio di *art pour l'art* se non calati nell'agone processuale. L'esperienza insegna che le più mirabili suddivisioni – che tanto aiutano la memoria e la chiarezza mentale dei concetti – si dissolvono, spesso, nella disarmante genericità di un capo di imputazione che il pubblico ministero formula in maniera volutamente imprecisa per riservarsi la libertà di sostenere una regiducanda da plasmare in funzione della più efficace utilizzazione del materiale probatorio a disposizione.

Nel caso delle soglie di punibilità, è probabile che la pubblica accusa tenda a far discendere il *dolus in re ipsa* dalla dimostrazione del mero superamento del valore numerico di soglia, secondo un ragionamento di questo tipo: se il legislatore ha fissato i valori soglia di imposta evasa affinché segnassero il discrimine tra l'amministrativamente illecito e il penalmente rilevante, una volta escluso che la condotta rivelatrice di un ammanco erariale non sia ascrivibile ad una causa diversa dall'evasione di imposta (limitatamente alle fattispecie non costruite su illeciti omissivi propri) sarà agevole poter dimostrare che proprio quell'importo di sensibile quantità che segna l'ingresso nel mondo penale vale per ciò stesso a rappresentare lo scopo della condotta, ossia non versare quanto effettivamente dovuto.

L'accertamento del valore limite, a prescindere dalla natura che se ne voglia cogliere, si pone come imprescindibile oggetto di prova. Laddove venga in rilievo la necessità di acquisire valutazioni che richiedono specifiche competenze tecniche (per dirla con l'articolo 220 c.p.p.) il mezzo di prova di elezione sarà certamente la perizia. È questa un'evenienza non infrequente in tema di accertamento dei reati

<sup>75</sup> Sul punto, Putinati, *Le più recanti decisioni ...*, cit., p. 1532 ss.

<sup>76</sup> Tra tutte, Cass., sez. III, 8 aprile 2015, n. 15449, in *CED Cass.*, n. 263308.

<sup>77</sup> Cass., sez. III, 20 novembre 2015, n. 13218 in *CED Cass.*, n. 266570.

<sup>78</sup> Articolo inerito dall'art. 1, comma 2, d.lgs. n.28/ 2015, recante "Disposizioni in materia di non punibilità per particolare tenuità del fatto, a norma dell'articolo 1, comma 1, lettera m), della legge 28 aprile 2014, n. 67".

<sup>79</sup> Cass., sez. un., 13 dicembre 2000, n. 35.



tributari che implica una riliquidazione delle imposte dovute secondo la corretta applicazione delle norme che disciplinano la determinazione del reddito o del volume d'affari. Se, normalmente, il giudice riterrà provata la soglia di punibilità sulla base di elementi documentali (ad esempio, l'esistenza di fatture non annotate in contabilità) nei casi in cui si tratta di semplici violazioni, nei confronti di grandi imprese che pongono in essere operazioni complesse che implicano valutazioni o qualificazioni giuridiche di componenti reddituali disporrà, anche d'ufficio, una perizia.

Il valore probatorio della medesima è manifestazione dell'autonomia del giudice penale nel determinare l'imposta evasa, giusta la nozione prefigurata dal legislatore per rifuggire da una surrettizia riproposizione della pregiudiziale tributaria.

Per restituire il corretto ruolo della perizia in questo processo di ricostruzione da parte del giudice penale dell'ammontare dell'imposta evasa (e quindi del valore di soglia) è opportuno riflettere, seppur brevemente, sulla natura della perizia nell'ambito del processo decisionale del giudice. La definizione più soddisfacente della perizia è quella di "*dichiarazione utile per la valutazione di un elemento di prova*" resa al giudice. La perizia avrebbe quindi la natura di "*mezzo offerto al giudice per ulteriori acquisizioni probatorie ovvero quella di mezzo di valutazione di un dato obiettivo già noto ma non apprezzabile nella sua completa dimensione processuale probatoria*"<sup>80</sup>.

La soglia di punibilità si trasforma in sede processuale in un ammontare di imposta evasa che deve essere verificato. Era al fine necessario fornire al giudice penale le indicazioni per commisurare detto ammontare dal momento che si è voluta abbandonare la pregiudiziale tributaria. Anche qui, però, la definizione dell'articolo 1, d.lgs. n. 74/2000 si rivela poco esplicitiva giacché fornisce una nozione minimale di imposta evasa quale differenza tra l'imposta dovuta e quella *dichiarata*. Il *vulnus*, come è intuibile, sta nelle modalità di determinazione dell'imposta dovuta, così che il gettito occultato dipenderà in larga parte da quanto l'Autorità amministrativa prima, e il giudice poi, riuscirà ad imputare alla responsabilità della persona fisica, ciascun organo secondo il proprio regime procedimentale-processuale. Non vi è una nozione ideale di imposta dovuta, essendo la medesima dipendente dalla completa e veritiera disponibilità di dati e notizie che consentano di determinarne puntualmente il carico fiscale, ma tale patrimonio informativo è proprio quello che il contribuente tenderà a nascondere.

In tema di modalità di determinazione dell'imposta evasa, la recentissima produzione giurisprudenziale è attestata su elaborazioni di principi tesi ad affermare come sia "... pacifico che in tema di reati tributari, in sede penale non possono applicarsi le presunzioni legali o i criteri validi in sede tributaria, essendo onere della pubblica accusa fornire la prova della sussistenza di tutti gli elementi costitutivi del reato. È massima ricorrente<sup>81</sup> quella per cui ai fini del superamento della soglia di punibilità di cui al d.lgs. n. 74 del 2000, spetta esclusivamente al giudice penale il compito di procedere all'accertamento e alla determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa, attraverso una verifica che può venire a sovrapporsi ed anche ad entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dinanzi al giudice tributario".

Con riguardo all'accertamento induttivo compiuto dagli Uffici finanziari, esso, al più, può rappresentare un valido elemento di indagine a condizione che il giudice "non si limiti a constatarne l'esistenza e non faccia apodittico richiamo agli elementi in essi evidenziati, ma proceda a specifica autonoma valutazione degli elementi nello stesso descritti comparandoli con quelli eventualmente acquisiti *aliunde*"<sup>82</sup>.

In definitiva, non un acritico recepimento degli atti della finanza<sup>83</sup>, bensì una ricostruzione (anche ripercorrendo la logicità dei primi) della materia imponibile evasa (e, di conseguenza, della relativa imposta) con i mezzi probatori offerti dal codice di rito.

Una panoramica dei momenti di interferenza processuale non può, infine, ignorare una chiosa sulle formule assolute più appropriate in caso di mancato raggiungimento del valore di soglia. Semplicemente, una volta affermata la natura di elemento costitutivo del reato, segnatamente di elemento normativo che si traduce in un fatto e lo consustanzia nella sua dimensione tipica ed offensiva, la formula

<sup>80</sup> Così Corso, *Periti e Perizia*, in *Enc. dir.*, XXIII, Milano, Giuffrè, 1983, p. 93.

<sup>81</sup> Cfr., *ex multis*, Cass., sez. III, 2 dicembre 2011, n. 5640, in *CED Cass.*, n. 251892.

<sup>82</sup> Cfr. Cass., sez. III, 15 luglio 2014, n. 37335, in *CED Cass.*, n. 260188.

<sup>83</sup> Uso 'finanza' nell'accezione usata da P. Russo, *Manuale ...*, cit., *passim*, di atti emanati dagli organi dell'Amministrazione finanziaria investiti del potere di innovare la sfera del contribuente.



più idonea è “perché il fatto non sussiste”. Comprova suddette osservazioni il Tribunale di Udine<sup>84</sup> che, esprimendosi su fatti che a seguito dell’innalzamento della soglia di punibilità dell’articolo 10-*bis* esulavano dall’ambito del penalmente rilevante, ha ritenuto corretta (per i processi che, alla data dell’entrata in vigore della riforma del 2015, risultavano ancora in corso) la più favorevole formula assolutoria “il fatto non sussiste”.

Fuorviante sarebbe, dunque, ventilare la possibilità di invocare l’applicazione dell’articolo 129 c.p.p. laddove prescrive al giudice di dichiarare immediatamente l’esistenza di una causa di non punibilità. Si è, infatti, appurato che la soglia non è una condizione obiettiva cui poter riservare un mero accertamento in ordine alla sua sussistenza. Con meritoria diligenza e accuratezza ricostruttiva dei precedenti giurisprudenziali di legittimità, il Tribunale di Avezzano<sup>85</sup>, a proposito della successivamente attuata depenalizzazione delle evasioni contributive non superiori ad euro diecimila, prende posizione in sentenza, con ampia motivazione, sul tipo di formula da adottare. Partendo dalla constatazione che nel caso deciso, come in altri simili, non può essere revocato in dubbio che un fatto esista e che sia teoricamente conforme al tipo, il giudice abruzzese esclude l’idoneità delle formule assolutorie “perché il fatto non sussiste”, “perché l’imputato non lo ha commesso” e “perché il fatto non è previsto dalla legge come reato” poiché la prima postula la verifica di un fatto, la seconda l’estraneità da esso dell’imputato, la terza la previsione come reato. Deve ritenersi più adeguata, prosegue in motivazione, la formula “perché il fatto non costituisce reato” che, in genere, si adotta quando non sussiste la riferibilità psicologica del fatto all’agente ovvero quando sussiste una causa di giustificazione. In questo caso, difettando l’offensività, secondo il Tribunale è da escludersi la configurabilità di una qualche forma di colpevolezza (“l’inoffensività sterilizza il fatto sotto il profilo della colpevolezza”).

Tuttavia, in altra e più recente sentenza<sup>86</sup>, la Cassazione puntualizza più correttamente (almeno dal punto di vista della conformità alla tesi della natura della soglia come elemento del reato) che gli omessi versamenti di i.v.a. che non superino una certa soglia devono dar luogo a una sentenza per insussistenza del fatto e non “perché il fatto non è previsto dalla legge come reato”.

---

<sup>84</sup> Trib. Udine, Giud. Pecile, 1 febbraio 2016.

<sup>85</sup> Trib. Avezzano, Giud. Venturini, 24 settembre 2014, n. 712.

<sup>86</sup> Cass., sez. III, sent. 15 gennaio 2015, n. 1704.