

Compatibilità delle condizioni obiettive di punibilità con il principio di colpevolezza - c.d. soglie di punibilità del reato e indagine della funzione e natura rispetto a quelle previste per i reati di cui agli artt. 3, 4 e 5 del d.lgs. 10 marzo 2000, n.

Autore: Tiziana Caboni

In: Diritto penale

Il sistema penale italiano, oltre agli elementi costitutivi del reato, ovvero elementi essenziali ai fini del perfezionamento dello stesso e definiti essentialia delicti, si connota per la previsione di particolari elementi accidentali, altrimenti detti accidentalia delicti, la cui immanenza, pur non essendo rigorosamente essenziale in quanto il loro inserimento è rimesso alla discrezionalità del legislatore, è comunque tale da condizionare la punibilità del reato o da incidere in maniera più o meno significativa sulla configurabilità della fattispecie criminosa.

Gli elementi in questione, rispettivamente condizioni obiettive di punibilità e presupposti del reato, si collocano ai margini della struttura della fattispecie e pertanto in posizione di estraneità rispetto alla condotta delittuosa, circostanza che suscita dubbi e perplessità quanto al profilo della compatibilità con il principio di colpevolezza, principio basilare del nostro ordinamento in quanto fondamento e limite della potestà punitiva, data la sua attitudine a delimitare l'area dell'illecito penale alle sole ipotesi psicologicamente riconducibili all'agente, nonché canone di graduazione della pena, tutte le volte in cui i suddetti elementi perdano la loro natura satellitare e partecipino in maniera significativa all'offesa al bene giuridico tutelato dalla norma.

Trattasi infatti di ipotesi singolari in cui il rischio paventato è quello di incrinare la tradizionale regola che vede gli essentialia delicti sottoposti alla volontà dell'agente e gli accidentalia delicti, al contrario, totalmente al di fuori del fuoco della volontà, con conseguente configurazione nel sistema penale di

residuali casi di responsabilità oggettiva.

Con specifico riferimento alle condizioni obiettive di punibilità, che in questa sede rilevano, esse trovano disciplina nel dettato dell'art. 44 c.p.: l'espressione impiegata, ossia "trovano disciplina", appare adatta alla peculiare struttura della norma citata. Trattasi infatti di una previsione caratterizzata da lacunosità definitoria, in quanto non si preoccupa di specificare la consistenza delle condizioni obiettive di punibilità, ma fornisce semplicemente una disciplina delle stesse, limitandosi ad indicare il solo regime di imputazione di tali condizioni, regime a connotazione oggettiva, scevro da qualsiasi collegamento psicologico con l'agente, in quanto condizioni il cui verificarsi comporta la punibilità del reato anche se l'evento dal quale discende tale verifica non è voluto dal colpevole.

Secondo la definizione tradizionalmente accolta dalla dottrina e dalla giurisprudenza maggioritarie, le condizioni obiettive di punibilità consistono in elementi estrinseci alla condotta colpevole del reo, giacché avvenimenti estranei, ulteriori e successivi rispetto al fatto di reato, distinti sia dall'agere criminoso che dall'evento tipico. In altri termini, le condizioni di cui all'art. 44 c.p. si collocano ai confini della fattispecie criminosa in una posizione cronologica posteriore ad essa e dalla quale discende una valutazione ex post di meritevolezza della pena in relazione ad un illecito già commesso. Esse infatti si configurano quali avvenimenti futuri ed incerti dal cui verificarsi il legislatore, nell'ambito della sua discrezionalità nello svolgimento di valutazioni di opportunità politico-criminale, fa discendere la punibilità di un reato già perfetto e strutturalmente completo nei suoi elementi costitutivi, oggettivo e soggettivo.

L'orientamento tradizionale, rigettando sulla base della previsione ad hoc di cui all'art. 158, comma 2, c.p. la configurazione delle condizioni obiettive di punibilità in termini di veri e propri elementi costitutivi del reato ed essenziali ai fini del perfezionamento dello stesso, avanzata dalla dottrina minoritaria e basata sulla inscindibilità del binomio reato - punibilità per cui il reato sarebbe l'unico fatto penalmente sanzionato, qualifica dunque i suddetti avvenimenti come un *quid pluris* collocato in una posizione satellitare rispetto al nocciolo della fattispecie criminosa e la cui eliminazione mentale non intacca in alcun modo il nucleo essenziale offensivo del reato. La sua estraneità rispetto ad esso comporta l'assoluta irrilevanza nel nesso psicologico con l'agente, essendo indifferente, come già accennato, che la condizione di punibilità sia voluta o non voluta dall'agente, prevista o non prevista, prevedibile od imprevedibile,

rilevando unicamente la verifica oggettiva della condizione.

Pare evidente dunque l'accoglimento da parte della teoria maggioritaria citata nell'individuazione del fattore discrezionale tra elemento costitutivo del reato e condizione obiettiva di punibilità del cosiddetto criterio sostanziale - funzionale, basato sul disvalore dell'illecito penale e dal quale discende la qualificazione delle condizioni ex art. 44 c.p. in termini di elementi estranei alla sfera dell'offesa o comunque non idonei ad accentare in sé l'intera portata offensiva della fattispecie.

Al contrario, alcuna utilità pratica al fine dell'esatta individuazione della natura giuridica delle condizioni obiettive di punibilità è stata rinvenuta nel criterio diagnostico formale, prospettato da una dottrina minoritaria ed incentrato sul mero dato terminologico rappresentato da formule ipotetiche, quali "nel caso in cui", "laddove sia", "se dal reato deriva".

In forza del criterio ritenuto prevalente è stata affermata la compatibilità della condizione obiettiva di punibilità con il principio di colpevolezza, data la sua natura di fattore condizionante estraneo al fatto di reato, il quale, pertanto, non delinea o non concorre a delineare la fattispecie criminosa nella sua tipicità ed offensività. Esso infatti non si pone come elemento significativo della fattispecie perché come affermato dalla giurisprudenza della Consulta con la nota sentenza 1085/1988 solo gli elementi relativi all'offesa e quelli relativi alla pena assumono il rango di elementi particolarmente significativi, diversamente da quanto accade per le condizioni obiettive di punibilità estranee alla sfera dell'offesa per le quali non si pone il problema di un collegamento subiettivo con l'agente.

In realtà la questione della compatibilità con il principio di colpevolezza necessita di un'analisi maggiormente approfondita stante l'elaborazione ad opera della dottrina, proprio sulla attinenza o meno della condizione prevista dall'art. 44 c.p. alla sfera dell'offesa, della distinzione tra condizioni obiettive di punibilità estrinseche o proprie e le condizioni obiettive di punibilità intrinseche od improprie.

La prima tipologia non partecipa all'offesa del reato o comunque non è tale da esaurire in sé l'intero disvalore del fatto di reato, come ad esempio accade per la presenza dell'autore del reato nel territorio dello Stato per i reati di cui agli artt. 9 e 10 c.p. o la sorpresa in flagranza per il reato di possesso ingiustificato di mezzi di spionaggio. La rilevanza delle condizioni di punibilità estrinseche è quindi confinata al solo profilo oggettivo poiché esse hanno un mero carattere satellitare rispetto ad un fatto di reato già perfetto nella sua struttura e capace di delineare in sé e per sé un disvalore penale.

Al contrario, le condizioni obiettive di punibilità intrinseche od improprie partecipano dell'offesa al reato in quanto comportano un aggravamento o una progressione dell'offesa tipica del fatto previsto dalla disposizione incriminatrice, atteggiandosi a veri e propri elementi costitutivi del reato "mascherati", si pensi ad esempio al pubblico scandalo nel reato di incesto laddove si assuma quale bene giuridico tutelato dall'art. 564 c.p. la moralità pubblica o alla sentenza dichiarativa di fallimento nei reati di bancarotta prefallimentare.

Proprio la natura di elementi costitutivi "mascherati" pone il problema della compatibilità con il citato principio basilare del sistema penale italiano: posto che l'elemento costitutivo del reato concorre a delineare il disvalore penale del fatto e che la Corte Costituzionale ha precisato con sentenza n. 1085/1988 che tutti e ciascuno degli elementi che concorrono a delineare il disvalore della fattispecie devono essere riconducibili al soggetto agente quanto meno a titolo di colpa e dunque devono essere a lui rimproverabili, la condizione obiettiva di punibilità intrinseca si scontrerebbe allora con il principio di colpevolezza nel momento in cui il legislatore sancisce all'art. 44 c.p. che "il colpevole risponde del reato, anche se l'evento, da cui dipende il verificarsi della condizione, non è da lui voluto".

Tra l'altro, una parte della dottrina tende a qualificare tali condizioni improprie come forme di responsabilità oggettiva.

Ci si chiede, dunque, se e in quali termini, in un sistema penale ispirato al principio della responsabilità penale personale, possano sopravvivere delle ipotesi di responsabilità oggettiva, dovendosi intendere per la stessa l'attribuibilità del fatto ad un determinato autore semplicemente sulla base di un mero nesso di

causalità materiale.

Come è noto, la dottrina penalistica moderna, accolta la ricostruzione dogmatica della colpevolezza nella sua accezione normativa, e cioè quale giudizio di rimproverabilità per l'atteggiamento antidoveroso della volontà del soggetto agente rispetto alla norma d'obbligo, ha individuato il fondamento normativo di tale concezione unitaria, comprensiva tanto del dolo quanto della colpa poiché in entrambi i casi il reo si discosta dalle prescrizioni ordinamentali, nell'art. 27, comma 1, Cost.

Di tale disposizione, in forza della quale la responsabilità penale ha carattere personale, l'orientamento maggioritario tende a dare un'interpretazione estensiva, concependo la stessa non solo come divieto di responsabilità per fatto altrui, ma anche e soprattutto come responsabilità colpevole in forza del principio del *nullum crimen sine culpa*, e dunque come divieto di responsabilità oggettiva. In tale ottica, assunto il principio di colpevolezza quale secondo aspetto del principio di legalità, essendo necessario garantire una certezza in merito alla libertà della scelta di azione, appare essenziale ai fini della responsabilità penale non solo che il fatto di reato sia riconducibile materialmente al soggetto agente ma anche che sussista tra i due elementi un collegamento subiettivo, quanto meno a titolo di colpa in presenza della prevedibilità e della evitabilità del risultato vietato, così come affermato dalla citata sentenza della Consulta.

Il dettato dell'art. 27, comma 1, Cost. diventa dunque esso stesso parametro di valutazione dell'ammissibilità della responsabilità oggettiva: quest'ultima infatti potrà esistere nel nostro sistema penale solo a condizione che ne venga data una lettura costituzionalmente orientata e compatibile con il principio di colpevolezza.

Ciò premesso, se la condizione obiettiva di punibilità intrinseca ha natura di elemento costitutivo del reato perché ne delinea il nucleo offensivo o comunque contribuisce a delinearlo, giocoforza la stessa soggiace al principio di colpevolezza ed è con esso compatibile, dovendo, come più volte accennato, l'elemento che concorre a delineare il disvalore del fatto essere attribuibile all'agente sulla base di un nesso psicologico, e cioè a lui rimproverabile.

Ne deriva che la contraddizione tra il principio di cui all'art. 27, comma 1, Cost. e le condizioni ex art. 44 c.p. fondata sulla regola per cui solo gli essentialia delicti entrano nel fuoco della volontà del soggetto agente, ben può essere superata, riassumendo, tanto per le condizioni obiettive di punibilità estrinseche quanto per quelle intrinseche.

Per le prime, in realtà, il problema di compatibilità non si pone perché l'estraneità della condizione propria rispetto alla struttura del reato comporta che esse, nei termini di cui si è detto, hanno una mera rilevanza oggettiva e non devono per tale ragione essere investite dal dolo o dalla colpa.

Quanto alle condizioni proprie, la discrasia di tale forma di responsabilità oggettiva rispetto al principio della responsabilità penale colpevole è presto risolta in quanto, data la loro attitudine ad accentrare in sé la portata offensiva della fattispecie criminosa e conseguentemente la loro classificazione nel novero degli elementi particolarmente significativi della fattispecie perché concorrono a delineare il disvalore penale del fatto, la lettura costituzionalmente orientata necessariamente vuole tali elementi costitutivi psicologicamente attribuibili al soggetto agente, almeno a titolo di colpa.

Delineata in generale la natura giuridica delle condizioni obiettive di punibilità, occorre sottolineare che una delle ipotesi maggiormente discusse in dottrina e in giurisprudenza tanto con riferimento al profilo della natura quanto all'aspetto della funzione, è quella delle cosiddette soglie di punibilità del reato, elementi riscontrabili nel nostro ordinamento con riferimento ai reati tributari e ai reati societari: trattasi di fattori condizionanti al cui verificarsi il legislatore subordina, in positivo o in negativo, la punibilità del reato.

Più esattamente, con riferimento ai reati tributari, così come disciplinati dagli artt. 3, 4 e 5 d.lgs. 74/2000, le soglie di punibilità del reato fissano il limite quantitativo in positivo, rispetto all'imposta evasa, il cui superamento comporta la punibilità del reato di frode fiscale.

Quanto, invece, ai reati societari di cui agli artt. 2621 e 2622 c.c., nella loro attuale formulazione per effetto della riforma del diritto societario operata con il d.lgs. 61/2002, le soglie quantitative di rilevanza stabiliscono il limite quantitativo in negativo, rispetto al risultato economico di esercizio e rispetto al patrimonio netto, il cui mancato superamento comporta la non punibilità per il delitto di false comunicazioni sociali.

Ora, mentre non particolarmente difficile appare l'individuazione della funzione di tali soglie, dovendosi le stesse ritenere funzionali a circoscrivere l'area del penalmente rilevante, più problematica appare l'indagine sulla loro natura giuridica poiché ci si interroga se le soglie di punibilità debbano essere qualificate come condizioni obiettive di punibilità o piuttosto quali elementi costitutivi del reato. La questione si pone in termini di significativa incidenza stante la sua attitudine a sconfinare dal piano della dogmatica per giungere al profilo prettamente applicativo e nello specifico consistente nell'accertamento dell'elemento soggettivo e del suo contenuto.

Infatti, qualora la soglia di punibilità venga considerata condizione obiettiva di punibilità e quindi elemento estraneo alla struttura del reato e al suo nucleo offensivo, non dovendo la stessa essere investita dal dolo o dalla colpa, la rappresentazione e la volontà del soggetto agente deve limitarsi al quantum degli elementi attivi e passivi falsamente indicati nella dichiarazione annuale con riferimento ai reati tributari ed ai fatti materiali non veritieri o alle comunicazioni omesse relativamente ai reati societari, ponendosi come elemento estraneo alla condotta illecita tanto l'effettiva quantità di imposta evasa quanto la variazione del risultato economico di esercizio o la variazione del patrimonio netto.

Regime differente opera in tema di elemento subiettivo nell'ipotesi in cui la soglia di punibilità venga classificata come elemento costitutivo del reato, in quanto, data la sua idoneità a concorrere a delineare la fattispecie offensiva criminosa, essa deve essere psicologicamente, e non solo materialmente, riconducibile all'agente. Ne consegue che il dolo - trattasi infatti di reati dolosi - deve investire la soglia di punibilità nella sua precisa consistenza quantitativa.

Concentrando l'attenzione sulle soglie di punibilità previste dal legislatore in tema di reati tributari,

ovvero, come si è detto, per i cosiddetti delitti di dichiarazione di cui agli artt. 3, 4 e 5 d.lgs. 74/2000, giova premettere che tali soglie, così come strutturate nella disciplina attuale, costituiscono una novità della normativa del 2000.

Quest'ultima, come è noto, vanta il merito di aver delineato nell'ordinamento giuridico italiano un nuovo sistema penale tributario non più incentrato, come accadeva nella previgente disciplina (l. 516/1982), su una tutela anticipata e basata sulla repressione delle violazioni prodromiche rispetto alla dichiarazione e all'evasione di imposta, ma, al contrario, volto a circoscrivere l'area del penalmente rilevante ai soli fatti particolarmente offensivi dell'interesse erariale alla corretta percezione delle entrate fiscali. La creazione di un circuito di tal guisa, certamente chiuso ed autosufficiente in quanto completo di tutte le sanzioni volte alla repressione delle condotte lesive o potenzialmente lesive del citato bene giuridico, si è snodata, da un lato, attraverso la fissazione del momento consumativo delle fattispecie criminali nella dichiarazione annuale del contribuente, e, dall'altro, attraverso la previsione, in conformità alle linee guida contenute nella legge delega 205/1999 (art. 9, comma 2, lettere b) e c)), delle menzionate soglie di punibilità concepite dal legislatore come fattori condizionanti il cui superamento consente l'attribuzione di rilevanza penale ai fatti indicati nelle disposizioni incriminatrici.

In realtà, già nella l. 516/1982 erano state pensate soglie di punibilità, dette soglie di rilevanza, connotate da una essenza di meri dati matematici, limitate ad alcune fattispecie e comunque relative unicamente all'imponibile sottratto.

Le soglie di cui al d.lgs. 74/2000 costituiscono invece un'assoluta novità: esse, finalizzate a circoscrivere l'intervento penale ai soli illeciti economicamente significativi, si riferiscono, infatti, da un lato, al limite dell'imposta evasa e, dall'altro, al limite dell'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione.

La stessa nozione di imposta evasa, peraltro, ha subito un significativo ampliamento così come risulta dall'art. 1, comma 1, lettere f) e g), del citato decreto, in quanto ai fini della operatività delle soglie di punibilità l'ipotesi della imposta evasa viene equiparata sia all'ammontare dell'indebito rimborso richiesto

sia all'inesistente credito di imposta esposto nella dichiarazione.

Il sistema delle soglie di punibilità, dunque, risulta nello specifico così strutturato: posta la riferibilità delle soglie all'imposta considerata singolarmente e al singolo anno di imposta, mentre per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici - differenti da quelli delle fatture o dei documenti per operazioni inesistenti di cui all'art. 2 d.lgs. 74/2000 - (art. 3) e per il delitto di dichiarazione infedele (art. 4) è richiesto ai fini della punibilità il superamento congiunto del limite dell'imposta evasa e di quello dell'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, per il delitto di omessa dichiarazione (art. 5) è sufficiente il superamento del solo limite dell'imposta evasa.

Dalla lettura delle norme citate si evince inoltre che la consistenza delle soglie di punibilità ivi previste è più o meno elevata a seconda della maggiore o minore carica lesiva dei fatti indicati in ciascuno dei delitti di dichiarazione, dovendosi ritenere maggiormente offensivo del bene giuridico oggetto di tutela il delitto di cui all'art. 4 rispetto alle altre due fattispecie criminose. Aspetto comune alle suddette previsioni è rappresentato dall'abbassamento delle soglie, intervenuto per effetto della manovra di stabilizzazione operata con d.l. 138/2011, avendo infatti il legislatore, pur mantenendo limiti quantitativi differenziati per ogni fattispecie, ridotto l'ammontare della soglia rispetto al testo originario contenuto del d.lgs. 74/2000, con l'effetto di espandere l'area del penalmente rilevante in materia tributaria nell'ottica di una maggiore persecuzione dell'evasore fiscale.

Chiarita dunque la funzione delle soglie di punibilità nell'attuale disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, giova soffermarsi sul profilo maggiormente problematico della tematica in esame e rappresentato dalla natura giuridica di tali soglie.

Mentre sotto la vigenza della vecchia disciplina si prospettavano tre diverse tesi, ossia quella del presupposto della condotta, dell'elemento costitutivo del reato e della condizione obiettiva di punibilità, la dottrina successiva all'entrata in vigore della novella legislativa del 2000 ha ristretto il quesito alle sole due opzioni dell'elemento costitutivo e della condizione di punibilità.

In particolare, l'orientamento maggioritario ha affermato che l'unica natura ascrivibile alle soglie di punibilità di cui agli artt. 3, 4 e 5 d.lgs. 74/2000 sia quella dell'elemento costitutivo del reato alla luce dell'essenza del superamento della soglia in termini di risultato diretto dell'azione voluta e posta in essere dal soggetto agente. Ciò comporta, come naturale corollario, che i delitti di dichiarazione debbano essere intesi quali reati di evento e di danno patrimoniale in quanto l'evasione d'imposta oltre le soglie quantitative descritte nella norma costituirebbe l'evento del reato stesso. Pertanto, con carattere sicuramente innovativo rispetto al passato, il bene giuridico tutelato dalle disposizioni in esame andrebbe individuato nell'interesse patrimoniale dello Stato alla corretta percezione delle entrate fiscali, la cui lesione immediata sarebbe elemento costitutivo del reato e, come tale, necessariamente investito dal dolo.

La conferma dell'impostazione appena citata è stata ravvisata dai suoi sostenitori nel testo della Relazione Governativa al decreto del 2000, nella quale è dato leggere che le soglie di punibilità sono elementi costitutivi del reato e quindi elementi attinti dall'elemento soggettivo del dolo.

Altra parte della dottrina, diversamente, ha avanzato la tesi della natura di condizione obiettiva di punibilità: le soglie previste dal legislatore in materia tributaria non sarebbero che elementi estranei alla condotta illecita posta in essere dall'evasore, funzionali all'individuazione delle fattispecie delittuose maggiormente offensive del bene giuridico oggetto di tutela finale ed individuato, come accadeva sotto la vigenza della precedente disciplina, nella funzione di accertamento e/o nella trasparenza fiscale. Peculiare sarebbe inoltre la natura stessa del reato di dichiarazione, dovendosi il medesimo classificare come reato di pericolo, sostanzialmente concreto. Il superamento delle soglie, infatti, non rappresenterebbe un elemento essenziale ai fini della configurabilità dell'illecito penale, ma inciderebbe unicamente sulla sua punibilità, in quanto reato già perfetto nella sua struttura nel momento in cui il soggetto agente ponga in essere la condotta di fraudolenta, falsa od omessa dichiarazione.

Corollario della tesi minoritaria sarebbe, dunque, la non necessarietà della sussistenza di un elemento soggettivo in relazione alla soglia di punibilità, circostanza questa che troverebbe il suo fondamento nella struttura stessa delle norme tributarie, le quali individuano il momento del pagamento del tributo come antecedente rispetto a quello della dichiarazione, con conseguente inquadramento dell'evasione nell'evento della fattispecie e collocazione delle soglie di punibilità in posizione esterna rispetto agli

elementi costitutivi del reato, in qualità di dato numerico.

Pare evidente allora che le due tesi mostrano la loro principale incidenza proprio in relazione al profilo applicativo dell'accertamento dell'elemento subiettivo e del suo contenuto.

Mentre, infatti, la qualificazione delle soglie di punibilità in termini di elemento costitutivo del reato comporta l'affermazione della tipizzazione da parte del legislatore di soglie quantitative specifiche di potenzialità dannosa che devono essere, esse stesse, oggetto di dolo nella loro precisa consistenza, la natura di condizioni obiettive di punibilità, estrinseca al piano dell'offesa, non richiede invece che essa debba essere investita dal dolo, non essendo necessaria la prova della consapevolezza in capo all'agente che il comportamento da lui posto in essere si ponga come causa del superamento delle soglie.

Anche la giurisprudenza, così come accaduto per la dottrina, ha incontrato non poche difficoltà nell'individuare con precisione la natura giuridica delle soglie di punibilità di cui agli artt. 3, 4 e 5 d.lgs. 74/2000. In particolare, due erano gli orientamenti prospettati dalla Corte di Cassazione: una prima tesi, ponendosi in palese contraddizione rispetto alla chiara ed espressa previsione contenuta nella citata Relazione Governativa, statuiva che le soglie di punibilità previste in materia tributaria fossero condizioni obiettive di punibilità, esterne agli elementi costitutivi del fatto criminoso e, come tali, non oggetto della colpevolezza.

A tale ricostruzione si contrapponeva un altro orientamento che, facendo leva proprio sulla formulazione delle norme di riferimento, configurava le soglie di punibilità come elementi costitutivi del reato in quanto presupporrebbero la presenza indefettibile del dolo specifico costituito dal perseguimento dello scopo di evasione, attuato attraverso il raggiungimento di una soglia quantitativa, oggetto di previa volizione e rappresentazione da parte del soggetto agente.

Il contrasto giurisprudenziale ha trovato composizione nel 2000 per effetto dell'intervento delle Sezioni

Unite, le quali, nell'escludere la sussistenza di un rapporto di continuità normativa tra la fattispecie di cui all'art. 1, comma 1, l. 516/1982 e quella prevista dall'art. 5 d.lgs. 74/2000, hanno implicitamente statuito che le soglie di punibilità devono essere qualificate come elementi costitutivi del reato. A sostegno di tale opzione ermeneutica la Suprema Corte ha addotto quale natura dei delitti di dichiarazione quella di reati di evento in cui l'evasione di imposta rappresenta l'evento di danno della fattispecie criminosa, ragion per cui il superamento delle soglie di punibilità fissate dalle norme incriminatrici deve essere previsto e voluto dall'evasore fiscale come conseguenza della sua condotta.

Recentemente la Corte di Cassazione è ritornata sul punto, ribaltando completamente l'orientamento che a seguito della pronuncia delle Sezioni Unite si era consolidato sulla natura giuridica delle soglie previste dagli artt. 3, 4 e 5 d.lgs. 74/2000.

Con tale arresto la giurisprudenza di legittimità è giunta ad affermare che l'evasione dell'imposta per un ammontare superiore a quello indicato dalle soglie di punibilità integra sempre il delitto di omessa dichiarazione di cui all'art. 5 del citato decreto, non rilevando che il contribuente non sia a conoscenza del debito verso lo Stato. E' stato infatti precisato che, quando il legislatore subordina la punibilità di un fatto alla condizione che da esso sia derivata un'evasione dell'imposta sui redditi o sul valore aggiunto, tale accadimento deve essere considerato come condizione obiettiva di punibilità, in quanto non integra il contenuto offensivo della fattispecie e non rappresenta un elemento costitutivo dell'offesa, giacché attiene unicamente al limite quantitativo dell'evento e non all'evento dell'omesso versamento, il quale è, invece, necessariamente riconducibile al dolo specifico.

Nell'argomentare tale opzione ermeneutica la recente giurisprudenza di legittimità ha ricondotto le soglie di punibilità agli accadimenti qualificati dalla dottrina come condizioni obiettive di punibilità estrinseche o proprie, trattandosi cioè di elementi che pur attenendo alla sfera dell'offesa al bene protetto non sono idonei ad accentrare in sé l'intera portata offensiva della fattispecie. Ne consegue che non è necessario che il contribuente si sia rappresentato l'ammontare del contributo evaso, ma occorre che abbia finalizzato la condotta posta in essere all'evasione d'imposta. Il reato, pertanto, si perfeziona nel momento in cui si verifica la condizione, dovendosi prescindere dalla circostanza che essa sia stata voluta dal soggetto agente, in quanto elemento che non soggiace al giudizio di rimproverabilità.

Appare evidente come la citata pronuncia innovi profondamente la tradizione giurisprudenziale in tema di soglie di punibilità, riaprendo quegli interrogativi in tema di natura giuridica che sembravano aver trovato una soluzione certa con l'intervento delle Sezioni Unite.

Tuttavia, nonostante la recentissima opzione ermeneutica si ponga in una posizione cronologica tale da indurre ad ipotizzare la sua attitudine a conciliare in modo maggiormente consono le esigenze repressive del legislatore, anche a seguito della manovra di stabilizzazione, con la realtà sociale caratterizzata sempre più dal dilagare dei reati tributari in un'ottica, quella dell'evasore, dell'esigenza di evadere le imposte, a prescindere dal superamento di una determinata soglia quantitativa, non può affermarsi la pacifica condivisibilità della natura di condizioni obiettive di punibilità.

Pertanto, sino ad un nuovo intervento delle Sezioni Unite che statuisca in maniera definitiva sulla questione, parrebbe preferibile continuare a concepire le soglie di punibilità di cui agli artt. 3, 4 e 5 d.lgs. 74/2000 quali elementi costitutivi del delitto di frode fiscale con tutte le conseguenze che da tale natura derivano sotto il profilo applicativo.

<https://www.diritto.it/compatibilita-delle-condizioni-obiettive-di-punibilita-con-il-principio-di-colpevolezza-c-d-soglie-di-punibilita-del-reato-e-indagine-della-funzione-e-natura-rispetto-a-quelle-previste-per-i-reati/>