

## **Studi di diritto penale costituzionale ed europeo**

*Diretta da* R. Bartoli, S. Manacorda, V. Manes  
M. Pelissero, C. Piergallini, L. Riscato  
A. Vallini, F. Viganò

Sezione I  
**Monografie**

Emmanuele Penco

# **Soglie di punibilità ed esigenze di sistema**



**Giappichelli**

## INTRODUZIONE

Il concetto di “soglia” evoca nella mente del penalista una pluralità di immagini e di significati: dalla *soglia* di rilevanza del contributo concorsuale, all’anticipazione della *soglia* dell’intervento penale realizzata per il tramite dei reati di pericolo, dalla *soglia* iniziale del tentativo punibile, all’individuazione della concreta *soglia* per la rilevanza penale del fatto esiguo, il termine, nella sua portata indicativa di limite, di confine fra diverse dimensioni del reale, diviene espressione ricorrente, ideomatica, dalla spiccata vocazione polisemica<sup>1</sup>.

Declinato tuttavia nell’espressione “soglia di punibilità”, tale vocabolo ha progressivamente disvelato un contenuto semantico “proprio”, andando ad indicare una specifica tecnica legislativa di formulazione della fattispecie, per mezzo della quale un dato avente natura *lato sensu* quantitativa viene a incidere direttamente sullo spazio di operatività della tutela penale selezionando i fatti ai quali risulta applicabile una determinata ipotesi criminosa<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Per il ricorso all’utilizzo del lessico della “soglia” con riferimento al delitto tentato, per tutti, S. SEMINARA, *Il delitto tentato*, Milano, 2012, 265 e 333; allo stesso modo, in relazione ai reati di pericolo astratto, fondamentale sin d’ora il rinvio a F. STELLA, *Giustizia e modernità. La protezione dell’innocente e la tutela delle vittime*, Milano, 2003, 555 ss. e a F. D’ALESSANDRO, *Pericolo astratto e limiti-soglia. Le promesse non mantenute del diritto penale*, Milano, 2012, *passim*; ancora, nella prospettiva della verifica circa l’esiguità del fatto, evocano l’immagine della “soglia” D. BRUNELLI, *Il fatto tenue tra offensività ed equità*, in *Arch. pen.*, 2016, 263 e G. PANEBIANCO, *Offesa esigua, assente e incidente sulle soglie di punibilità*, in *Legisl. pen.*, 8 gennaio 2020, 1; richiama l’idea della “soglia” di rilevanza del contributo concorsuale S. ALEO, *Diritto penale e complessità. La problematica dell’organizzazione e il contributo dell’analisi funzionalistica*, Torino, 1999, 87 ss. Più in generale, con riferimento alla pluralità di significati assunti dall’immagine della “soglia” nel diritto penale v. già D. FALCINELLI, *Le soglie di punibilità tra fatto e definizione normo-culturale*, Torino, 2007, XIII-XIV.

<sup>2</sup> In questa prospettiva possiamo richiamare le nozioni di “soglia di punibilità” elaborate, fra gli altri, da M. CAPUTO, In limine. *Natura e funzioni politico-criminali delle soglie di punibilità nei reati tributari*, in R. BORSARI (a cura di), *Profili critici del diritto penale tributario*, Padova, 2013, 28 («concetti normativi numerici che, attraverso il riferimento a un parametro fisso o variabile, tracciano un solco oltre il quale il fatto commesso acquisisce sicura rilevanza»).

Dal settore dei reati tributari alla disciplina penale degli stupefacenti, dall'indebita percezione di erogazioni pubbliche alla frode alimentare, dalla manipolazione del mercato alla guida in stato di ebbrezza, sono innumerevoli i reati appartenenti tanto al *Kernstrafrecht* quanto – soprattutto – al *Nebenstrafrecht* che, pur nell'assoluta diversità di settori di intervento, interessi protetti e tecniche di tutela, risultano accomunati dalla predetta modalità di redazione della norma penale; che sia il *quantum* di imposta evasa ovvero il quantitativo di sostanza detenuta, l'importo della somma indebitamente percepita o la carica microbica presente nell'alimento, il livello di alterazione del prezzo di strumenti finanziari così come il tasso alcolemico del soggetto alla guida, in tutte le ipotesi richiamate è infatti l'elemento ponderale a venire in rilievo, nella misura in cui la *significatività penale del fatto* risulta strettamente legata alla *significatività quantitativa* – espressa in forma numerica o non numerica – *di un elemento di fattispecie*<sup>3</sup>.

Nonostante nell'esperienza nostrana le soglie di punibilità fossero già in uso da molti decenni – specie nel settore del diritto penale tributario – è soprattutto nei primi anni duemila che tale tecnica legislativa si è imposta all'attenzione della dottrina, a fronte in particolare del rapido succedersi di alcuni interventi di riforma che proprio nelle soglie ponderali vedevano un loro profilo caratterizzante: si tratta, come noto, del nuovo sistema dei reati tributari introdotto con il d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, della riforma delle false comunicazioni sociali di cui al d.lgs. 11 aprile 2002, n. 61, nonché degli interventi in materia di contrabbando e di indebita percezione di erogazioni (art. 316-ter c.p.) di cui, rispettivamente, al d.lgs. 30 dicembre 1999, n. 507 e alla l. 29 settembre 2000, n. 300. Sulla scena penalistica si presentava un modello di declinazione quantitativa dell'illecito penale candidato ad arricchire la «mineralogia del *Tatbestand*»<sup>4</sup> e funzionale – almeno all'apparenza –

---

za penale»); D. FALCINELLI, *Punibilità (soglie di)*, in *Dig. disc. pen., Agg.*, III, Torino, 2005, 1257 («espressione da assumere a sintesi di tutta una congerie di vincoli quantitativi rispetto alla capacità espansiva della tutela penale»); M. ROMANO, *Teoria del reato, punibilità, soglie espresse di offensività (e cause di esclusione del tipo)*, in E. DOLCINI-C.E. PALIERO (a cura di), *Studi in onore di Giorgio Marinucci*, II, Milano, 2006, 1721 («limiti quantitativi espliciti, fissi o percentuali, che negli anni recenti hanno con relativa frequenza fatto la loro comparsa in alcune norme penali del nostro ordinamento»).

<sup>3</sup> In questi termini già F. PALAZZO, *Elementi quantitativi indeterminati e loro ruolo nella struttura della fattispecie*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1989, 1213 ss.

<sup>4</sup> Così M. CAPUTO, *In limine. Natura e funzioni politico-criminali delle soglie di punibilità*, cit., 30, richiamando l'espressione di C.E. PALIERO, *Presentazione*, in G. MANNOZZI, *La giustizia senza spada. Uno studio comparato su giustizia riparativa e mediazione penale*, Milano, 2003, VIII.

all'implementazione di esigenze classiche, ma sempre *à la page*, dell'intervento sanzionatorio *in criminalibus*: su tutte, la *frammentarietà*, nella misura in cui l'elemento di fattispecie *ponderato* non rileva in sé, ma soltanto nei termini quantitativamente limitati espressi dalla soglia *ponderante*, e la *certezza*, almeno con riferimento alle soglie numeriche, la cui rassicurante rappresentazione matematica sembra blindare il profilo operativo della norma rispetto a ogni possibile deriva ermeneutica. Allo stesso tempo, in quanto forma di riduzione quantitativa del reale<sup>5</sup>, la tecnica delle soglie non ha mancato di suscitare perplessità in quanti vi hanno visto una sorta di patente a delinquere “entro una certa misura”: così, da un lato, dei limiti espressi in forma numerico-percentuale è stata evidenziata l'eccessiva rigidità, la vocazione a creare spazi di impunità quantitativamente perimetrati; dall'altro, le soglie descritte in termini non numerici – è stato detto – sarebbero caratterizzate tutto al contrario da una tendenziale indeterminatezza, facile a tradursi in un'applicazione disomogenea e diseguale della norma.

Presentandosi dunque come strumento di tecnica legislativa dall'anima multiforme, utilizzato in settori dell'ordinamento penale molto diversi e distanti fra loro, le soglie di punibilità raramente sono state oggetto di uno studio volto ad indagarle in un'ottica trasversale. A ben vedere, questa prospettiva è stata coltivata dalla dottrina italiana nel periodo immediatamente successivo alle richiamate riforme legislative poste a cavallo del nuovo millennio<sup>6</sup>; successivamente, però, l'attenzione al tema delle soglie sembra aver perso questa trazione centripeta, per indirizzarsi piuttosto verso un'analisi delle stesse in chiave settoriale: e in effetti non sono mancati i contributi – anche recenti – volti ad analizzare la tecnica legislativa in parola con riferimento al diritto penale tributario, ai reati previdenziali, ai reati societari, alla materia dell'ambiente, della sicurezza sul lavoro e della salute umana<sup>7</sup>.

---

<sup>5</sup> Le soglie di punibilità evocano, in questo senso, quel fenomeno di «*dismissal of the real in favour of its quantified representation*» ampiamente descritto – e criticato – da A. SUPPIOT, *Governance by numbers. The making of a legal model of allegiance*, trad. ingl. di S. BROWN, Oxford, 2020, 283. Nella prospettiva più strettamente penalistica, sui limiti connaturati a una misurazione “quantitativa” dei concetti definiti dai modelli normativi v. le considerazioni di S. ALEO, *Diritto penale e complessità*, cit., 82 ss.

<sup>6</sup> In questo senso possiamo richiamare in particolare i saggi di C. MANDUCHI, *Il ruolo delle soglie di punibilità nella struttura dell'illecito penale*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2003, 1210 ss.; M. ROMANO, *Teoria del reato*, cit., *passim*; nonché, a livello monografico, la ricostruzione di D. FALCINELLI, *Le soglie di punibilità*, cit., *passim*.

<sup>7</sup> Limitandoci ad alcuni richiami rapsodici, e rinviando ai capitoli successivi per i necessari ulteriori riferimenti bibliografici, nella prospettiva di uno studio della tecnica delle so-

Inserendoci in questo panorama variegato, con il presente lavoro vogliamo recuperare l'interesse per uno studio delle soglie di punibilità intese nella loro accezione "categoriale", proponendo una ricostruzione in prospettiva di sistema.

Abbiamo detto di come la diversità delle fattispecie interessate da limiti quantitativi e la stessa complessità di siffatta tecnica legislativa sembri scoraggiare – e forse abbia in effetti scoraggiato – una ricostruzione unitaria e uno studio trasversale in questo senso. A noi pare, tuttavia, che il ricorso a una declinazione quantitativa dell'illecito penale ponga questioni ineludibili, che vengono ugualmente in rilievo tanto rispetto all'«ammontare superiore a euro duecentocinquantamila» di I.V.A. non versata<sup>8</sup> quanto alla «somma indebitamente percepita [...] pari o inferiore a euro 3.999,96»<sup>9</sup>, sia per la «sensibile alterazione del prezzo di strumenti finanziari»<sup>10</sup> che per lo scarico o alle emissioni superiori a «valori limite fissati»<sup>11</sup>, e così via: cosa giustifica tale strutturazione ponderale dell'illecito? Quando esprimere il limite quantitativo in termini numerici, e quando in termini non numerici? Ancora: chi può (o deve) individuare tali limiti? Su quali basi? Quali spazi interpretativi rimangono (se rimangono) al giudice di fronte a tale tecnica di redazione della norma penale?

La risposta a tali interrogativi, a noi pare, non può che essere ricer-

---

glie di punibilità calato nei diversi settori che abbiamo evocato v.: per i reati tributari, M. CAPUTO, *In limine. Natura e funzioni politico-criminali delle soglie di punibilità*, cit., *passim*; C. LONGARI, *Soglie di punibilità e diritto penale tributario*, Milano, 2020, *passim*; G. SALCUNI, *Natura giuridica e funzioni delle soglie di punibilità nel nuovo diritto penale tributario*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2001, 131 ss.; P. VENEZIANI, *Le soglie di punibilità nei reati tributari*, in *Studi in onore di Mario Romano*, III, Napoli, 2011, 2155 ss.; P. VENTURATI, *Le soglie di rilevanza nei reati tributari*, in E. DOLCINI-C.E. PALIERO (a cura di), *Studi in onore di Giorgio Marinucci*, III, Milano, 2006, 2675 ss.; con riferimento ai reati previdenziali, L. TUMMINELLO, *La nuova soglia di punibilità nell'omesso versamento delle ritenute previdenziali e assistenziali fra dimensione dogmatica e capacità "selettiva"*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2019, 699 ss.; per i reati societari: C. CUPELLI, *Appunti su bene giuridico e soglie di punibilità nei nuovi reati di false comunicazioni sociali*, in *Critica dir.*, 2002, 288 ss.; I. MERENDA, *Contributo allo studio delle "soglie di punibilità" nelle false comunicazioni sociali*, in *Indice pen.*, 2010, 133 ss.; V. PLANTAMURA, *Alle soglie del falso (Previsione, natura e disciplina delle soglie di non punibilità dei reati di false comunicazioni sociali)*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2003, 1252 ss.; per i valori-soglia in materia di ambiente, sicurezza e salute, per tutti, F. STELLA, *Giustizia e modernità*, cit., 555 ss.; F. D'ALESSANDRO, *Pericolo astratto e limiti-soglia*, cit., 255 ss.

<sup>8</sup> Art. 10-ter d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

<sup>9</sup> Art. 316-ter, comma 2, c.p.

<sup>10</sup> Art. 185, comma 1, d.lgs. 24 febbraio 1998, n. 58.

<sup>11</sup> Art. 137, comma 5, d.lgs. 3 aprile 2006, n. 152.

cata guardando alle soglie come una categoria – sì variegata, ma – unitaria; con la nostra ricerca, pertanto, intendiamo seguire proprio questo percorso, principiando da un'analisi della *frammentazione normativa* che caratterizza la “legislazione per soglia” (e che indagheremo nella prima parte del lavoro) per progredire verso uno studio che (nella sua seconda parte) guardi più specificamente alle *esigenze di sistema*.

Dopo l'*exploit* dei primi anni duemila, quando la tecnica legislativa in parola aveva dimostrato una marcata capacità espansiva alla luce della sua funzionalità rispetto alle esigenze di frammentarietà e determinatezza sopra ricordate, le soglie sembravano aver progressivamente perso il loro *appeal*: il legislatore, posto dinnanzi alla necessità di far fronte all'ipertrofia del diritto penale e alle istanze di deflazione del sistema processuale, ha riservato un ruolo piuttosto marginale ai limiti quantitativi di fattispecie, mostrando di preferire, in una prospettiva di depenalizzazione tanto in astratto quanto in concreto, altri modelli di intervento. Non sono tuttavia mancati settori nei quali la tecnica delle soglie ponderali ha mantenuto una sua rilevanza, andando a caratterizzare gli interventi (anche recenti) del legislatore penale; a titolo di esempio possiamo richiamare: la categoria dei reati tributari, ove nell'ultimo decennio proprio le soglie hanno costituito il principale referente di fattispecie volto a recepire le successive e diverse scelte di politica criminale; l'ambito della tutela penale dell'ambiente, nel quale la l. 22 maggio 2015, n. 68 ha proposto un nuovo modello di soglia non numerica attraverso la previsione del requisito della “significatività” (e misurabilità) dell'evento dannoso contemplato dall'art. 452-*bis* c.p.; le fattispecie di *market abuse*, in relazione alle quali la struttura (ancora una volta, non numerica) del parametro della *price sensitivity* che caratterizza la nozione di «informazione privilegiata» è stata interessata dall'intervento del d.lgs. 10 agosto 2018, n. 107, il quale ha rinviato alla (nuova) definizione prevista dalla normativa eurounitaria; da ultimo, il d.lgs. 14 luglio 2020, n. 75, che ha inciso sulla strutturazione quantitativa di diversi illeciti in materia di frode nelle sovvenzioni pubbliche e contrabbando, estendendo peraltro la tecnica delle soglie anche a taluni reati contro la pubblica amministrazione.

Il ricorso da parte del legislatore alle soglie di punibilità nei casi appena richiamati conferma il perdurante interesse suscitato dalle questioni relative al *quando* e al *come* utilizzare tale tecnica di formulazione della fattispecie. Anzi, a ben vedere, proprio oggi i limiti quantitativi si caratterizzano per una vocazione polifunzionale del tutto inedita: non più soltanto rivolti a una selezione – e degradazione – del tipo di illecito, agli stessi si è fatto ricorso (come vedremo) anche per delimi-

tare, pur nella prospettiva settoriale del diritto penal-tributario, la configurabilità dell'istituto del tentativo, l'azionabilità della responsabilità amministrativa da reato dell'ente, l'applicabilità della confisca c.d. allargata.

I più recenti esempi di legislazione per soglia non si limitano soltanto a illuminare ulteriormente le ragioni che ci spingono a iniziare la nostra di ricerca, ma forniscono anche utili spunti sulle modalità con le quali condurre tale percorso. Non sarà sfuggito infatti come il dato che accomuna le sopra citate riforme in materia di reati ambientali, finanziari e di frodi nelle erogazioni pubbliche, sia la loro condivisa matrice eurounitaria, che – come avremo modo di vedere – interessa e influenza direttamente l'opzione volta a una strutturazione quantitativa dell'illecito. Tale constatazione apre evidentemente una nuova prospettiva di indagine: qual è la rilevanza che assume l'elemento quantitativo nel contesto degli obblighi europei di tutela penale? È possibile individuare in questa prospettiva una tecnica di normazione sovranazionale “per soglia”? E in tal caso, quali sono le origini e le ragioni di tale modello? In che modo esso si rapporta con le scelte di gradazione quantitativa operate sul piano nazionale?

Viene a delinearci, dunque, l'opportunità di non limitare il nostro studio alla realtà domestica, ma di estenderlo al di là dei confini nazionali, prendendo in considerazione tanto la dimensione della regolamentazione europea, specie nell'ottica di evidenziare la derivazione eurounitaria di alcuni esempi di legislazione per soglia presenti nel nostro sistema penale, quanto l'eventuale ricorso ad analoghe modalità di redazione della norma in altri ordinamenti stranieri, al fine di verificare la diffusione della tecnica legislativa in parola.

In quest'ultima prospettiva l'analisi comparata che intendiamo svolgere si propone anche di ricercare una nuova chiave critica per la lettura delle “nostre” soglie di punibilità, che non guardi cioè soltanto alle ricadute in termini di maggiore o minore funzionalità o coerenza politica criminale sul piano interno, ma che si arricchisca della consapevolezza delle scelte operate negli ordinamenti stranieri, così da sondare le analogie e, laddove presenti, evidenziare le possibili opzioni alternative. È in tal senso che si giustifica il metodo che abbiamo seguito nella parte ricognitiva della nostra indagine: prendendo come riferimento i settori di disciplina ove la nostra legislazione prevede una declinazione quantitativa dell'illecito penale, cercheremo in primo luogo di mettere in evidenza – laddove effettivamente rinvenibile – il modello sovranazionale che ha influenzato il ricorso alla tecnica in parola; in seconda battuta, dopo aver esposto il volto “interno” delle soglie di punibilità, verifichiamo

remo se tale “opzione quantitativa” trovi una rispondenza in altre discipline straniere relative al medesimo ambito di criminalità. Con riferimento a quest’ultima operazione, abbiamo ritenuto di non seguire la strada di una comparazione ad ampio raggio, funzionale a coinvolgere un vasto numero di ordinamenti stranieri, la quale avrebbe sì tratteggiato un quadro più esteso, consentendo però soltanto un fugace richiamo alle scelte compiute all’estero, in una logica meramente statistica. Ci è sembrato invece più opportuno optare per la selezione di un novero limitato di esperienze straniere sulle quali concentrare la nostra attenzione, di modo da poter dare conto in termini più approfonditi del contesto normativo e di disciplina nel quale si colloca, in questi Paesi, la decisione di ricorrere a (o di prescindere da) una declinazione “per soglia” della fattispecie penale nelle materie di volta in volta prese in considerazione. In questo senso, la scelta delle esperienze da comparare è stata condotta sulla base di due criteri: in primo luogo, abbiamo guardato a ordinamenti appartenenti alla Piccola Europa, rispetto ai quali fosse dunque possibile verificare in che misura l’eventuale paradigma eurounitario di illecito “quantitativo” abbia influenzato le scelte di incriminazione nazionali; in seconda battuta, in considerazione del tema oggetto della nostra indagine, ci siamo concentrati su sistemi che proprio rispetto alla tecnica delle soglie di punibilità fossero in grado di rappresentare modelli di disciplina fra di loro differenti. La scelta definitiva è dunque ricaduta, da un lato, sulla Spagna, che – come avremo modo di verificare – vede nella tecnica dei c.d. *límites cuantitativos* una modalità di strutturazione delle norme penali in larga parte sovrapponibile alle nostre soglie di punibilità; dall’altro, sulle esperienze di Germania e Francia, ove non si ritrova un ricorso in chiave sistematica a soglie quantitative (e soprattutto quantitativo-numeriche) nella strutturazione dell’illecito penale, ma rispetto alle quali sono comunque rinvenibili modalità differenti di valorizzazione della rilevanza *ponderale* (e di conseguenza *penale*) del fatto.

Seguendo le direttrici di fondo che abbiamo delineato, il lavoro si articolerà in due parti principali. Nella prima, come già anticipato, la nostra attenzione sarà rivolta alla frammentata realtà normativa entro cui si dipana il ricorso da parte del nostro legislatore alla tecnica delle soglie di punibilità, rispetto alla quale procederemo a un’analisi per settori di disciplina, affiancando alla ricognizione della legislazione interna l’indagine in prospettiva comparata.

Lo studio non poteva che prendere le mosse – con il primo capitolo – dall’ambito dei reati tributari, vero e proprio “laboratorio” delle soglie di punibilità nella nostra legislazione penale, il quale, pur vedendo



mutare la struttura e la funzione dell'elemento quantitativo nel corso delle successive riforme del sistema, ha sempre mostrato una vocazione in qualche modo archetipica, fungendo da modello per la sperimentazione della medesima tecnica normativa in altri settori dell'ordinamento; a tale prima categoria di illeciti affiancheremo l'analisi delle fattispecie in materia previdenziale e assistenziale, in relazione alle quali si registra un recente ampliamento dell'ambito di operatività della legislazione per soglia, estesa anche alla fattispecie di omesso versamento di ritenute di cui all'art. 2 d.l. 12 settembre 1983, n. 463.

Nell'ambito del secondo capitolo assumerà particolare rilevanza la prospettiva di indagine sovranazionale e comparata, nella misura in cui oggetto della nostra ricognizione saranno le ipotesi di reato riconducibili alla figura delle frodi agli interessi finanziari dell'Unione europea. La scelta di proporre una siffatta selezione categoriale si giustifica nella misura in cui le diverse forme di limitazione quantitativa che andremo qui a esaminare presentano una comune matrice eurounitaria, risultando influenzate – laddove non del tutto eterodirette – dagli strumenti di regolamentazione sovranazionale. Sarà dunque fondamentale, da un lato, verificare la genesi e le ragioni di un modello di tutela comunitaria fondato sulla gradazione ponderale dell'illecito e, dall'altro, soffermarsi di seguito sul diverso livello di influenza che tale opzione ha avuto rispetto agli ordinamenti nazionali presi in considerazione, profilo direttamente collegato – come vedremo – al loro diverso grado di “permeabilità” rispetto all'idea di un reato strutturato in termini quantitativi.

Analoga importanza assume la dimensione eurounitaria con riferimento alla prima categoria di fattispecie oggetto del terzo capitolo, *id est* le ipotesi in materia di abusi di mercato: anche in questo settore, infatti, sono direttamente le fonti sovranazionali di riferimento a contemplare una soglia ponderale, la quale peraltro presenta tratti affatto peculiari, specie con riferimento alla forma quantitativa assunta, elastica e non numerica. Di particolare rilievo si dimostreranno i risultati dell'analisi comparativa tra le diverse legislazioni nazionali, che proprio in relazione alla modalità di recepimento a livello interno del richiamato modello eurounitario presentano tratti di marcata eterogeneità. Nel medesimo capitolo daremo infine conto della peculiare (anche sul piano comparato) esperienza del sistema di soglie di punibilità introdotto nelle fattispecie di false comunicazioni sociali dal d.lgs. 11 aprile 2002, n. 61; un sistema, come ben noto, assai problematico, rivelatosi sostanzialmente fallimentare e infine superato con la l. 27 maggio 2015, n. 69, ma che pure si dimostrerà gravido di spunti per un'analisi

sul piano sistematico della tecnica legislativa dei limiti quantitativi.

Con il quarto capitolo andremo a terminare la nostra analisi del ricorso alle soglie di punibilità nel contesto del diritto penale economico, soffermandoci sulla fattispecie di usura, la quale conosce oggi, a livello interno, una specifica declinazione “per soglia” nella forma dell’usura c.d. presunta di cui all’art. 644, comma 3, c.p. La previsione di un tasso-soglia predeterminato in sede legislativa non costituisce tuttavia l’unico paradigma di incriminazione: lo dimostra la stessa evoluzione storica che ha interessato la richiamata norma incriminatrice, ma lo conferma viepiù l’analisi comparata, entro la quale vedremo emergere diversi modelli di intervento (o di *non* intervento) del diritto penale rispetto al sistema del credito.

In chiusura della prima parte del lavoro la nostra attenzione si concentrerà – nel capitolo quinto – su di una pluralità di ipotesi di reato ascrivibili a settori diversi, ma che trovano un loro punto di sintesi, da un lato, nella tutela di interessi diffusi quali l’ambiente e la sicurezza e salute umana, dall’altro, proprio nel ricorso a una tecnica di declinazione quantitativa dell’illecito. Le soglie di punibilità che andremo ad analizzare in questa prospettiva assumono la peculiare forma di valori-soglia, limiti tabellari dalla connotazione strettamente tecnica, che realizzano un modello di intervento normativo funzionale a una perimetrazione in termini quantitativi di un’area di rischio o di pericolo non più tollerabile e, in quanto tale, idonea ad attivare la risposta sanzionatoria dell’ordinamento penale.

La ricognizione normativa consentirà di fare luce in merito alla diffusione, tanto a livello interno quanto sul piano sovranazionale e comparato, del modello di declinazione quantitativa dell’illecito incentrato su soglie e limiti ponderali. Tale complessità, tuttavia, reclama di essere ricondotta a sistema, nella prospettiva di un’analisi tanto sul piano formale quanto su quello sostanziale delle soglie di punibilità, considerate nella loro dimensione categoriale di tecnica legislativa e di elementi di fattispecie. In questo senso la prima operazione a rivelarsi necessaria sarà quella di tentare una classificazione dei diversi paradigmi di legislazione per soglia che l’analisi della frammentata realtà normativa avrà restituito; è quanto faremo nel sesto capitolo, dove verrà dapprima proposta una tassonomia delle diverse tipologie di elementi quantitativi riscontrati nel percorso di ricognizione normativa, per poi condurre un’analisi delle molteplici e possibili funzioni che i differenti modelli di soglia svolgono con riferimento alle opzioni e agli obiettivi di tutela che il legislatore penale intende perseguire.

Una volta descritte le varie forme che i limiti ponderali in parola si

prestano ad assumere, avremo modo di concentrarci sulla loro dimensione sostanziale, affrontando la questione che costituisce il vero e proprio *tòpos* di ogni analisi dedicata alle soglie di punibilità, e cioè il dibattito in ordine alla loro natura giuridica. Al tema, centrale per la prosecuzione della ricerca, sarà dedicato l'intero capitolo settimo, nel quale ci porremo l'obiettivo di verificare la possibilità di ricondurre le soglie entro una categoria dogmatica unitaria. Un proposito che sembrerebbe trovare un ostacolo nella marcata eterogeneità delle fattispecie caratterizzate dalla tecnica normativa in parola, ma che invero dischiude una prospettiva rispetto alla quale non ci sembra opponibile un'aprioristica chiusura, dovendosi piuttosto verificare l'eventuale presenza di connotati essenziali comuni ai diversi limiti quantitativi presi in considerazione. In questa ricerca prenderemo le mosse dalle varie ricostruzioni teoriche proposte nella dottrina e nella giurisprudenza con riferimento alla questione della natura delle soglie, giovandoci anche degli esiti del dibattito che, in termini sostanzialmente analoghi a quanto è avvenuto nell'esperienza domestica, ha interessato la letteratura spagnola e la giurisprudenza del *Tribunal Supremo* in relazione alla tecnica dei *límites cuantitativos* previsti nei *delitos económicos*.

Nella parte finale del lavoro, una volta sciolte le riserve in merito alla possibilità di rinvenire una natura giuridica comune per le soglie di punibilità, intendiamo proporre un'analisi sistematica di tali elementi (e della tecnica legislativa su di essi incentrata) alla luce dei principi fondamentali in materia penale; in questo senso, chiarita la nostra convinzione circa l'opzione dogmatica entro la quale si debbono collocare i limiti in parola, da essa muoveremo per trarre le relative conseguenze (anche) in termini di disciplina, nell'ottica di dimostrare gli immediati risvolti concreti di un dibattito solo all'apparenza dalla portata meramente teorica.

Così, nel capitolo ottavo, dedicato al canone del *nullum crimen sine lege*, avremo modo di verificare come proprio la tecnica delle soglie ponderali offra un osservatorio privilegiato per cogliere la portata di talune questioni centrali in materia di legalità penale, dal possibile intervento di fonti subordinate, al ruolo interpretativo ovvero creativo della giurisprudenza, sino all'influenza degli obblighi eurounitari di tutela.

Il capitolo nono sarà invece incentrato sul principio di offensività, che ci proponiamo di rapportare alla tecnica delle soglie ponderali tanto nella sua dimensione astratta, con l'intento di verificare la sostenibilità costituzionale delle scelte di tutela veicolate attraverso limiti quantitativi ispirati a modelli anche molto differenti tra loro, quanto nella sua

accezione concreta, di canone ermeneutico, in relazione alla quale avremo modo di soffermarci sul tema degli spazi interpretativi che residuano in capo al giudice a fronte della scelta legislativa di strutturare l'illecito penale in termini ponderali.

Da ultimo, con il capitolo decimo, indagheremo le soglie quantitative nella prospettiva della colpevolezza; consapevoli che proprio in relazione al piano dell'elemento soggettivo si misurano le ricadute concrete più immediate della scelta in ordine alla natura da attribuire agli elementi ponderali, metteremo a confronto i limiti in parola con i criteri di imputazione del dolo, nella prospettiva di individuare un'imputazione dolosa "di soglia" esigibile e dimostrabile, e della colpa, considerando i valori ponderali come possibile fondamento ovvero come limite per un giudizio di responsabilità colposa "per inosservanza di leggi".



PRIMA PARTE

## **LA FRAMMENTAZIONE NORMATIVA**



## CAPITOLO I

# LE SOGLIE DI PUNIBILITÀ NEI REATI FISCALI

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Le soglie di punibilità nell'evoluzione della legislazione penale tributaria italiana. – 2.1. Uno sguardo al passato: le soglie di punibilità nei d.P.R. degli anni '70 e nella l. n. 516/1982. – 2.2. Le soglie di punibilità nel sistema del d.lgs. n. 74/2000. – 3. Rilevanza della dimensione quantitativa nei reati in materia di previdenza e assistenza sociale. – 4. La prospettiva comparata: il ruolo degli elementi quantitativi nei diversi modelli di selezione degli illeciti fiscali penalmente rilevanti. – 5. L'ordinamento spagnolo: la tecnica dei *límites cuantitativos*. – 5.1. La *defraudación tributaria* e il *delito contable* (artt. 305 e 310 *cod. pen.*). – 5.2. La *defraudación a la seguridad social* (art. 307 *cod. pen.*). – 6. L'ordinamento francese: la *seuil de tolérance* per la *fraude fiscale* di cui all'art. 1741 *Code général des impôts*. – 6.1. (*Segue*): la funzione selettiva "indiretta" dell'elemento quantitativo sul piano della limitazione della procedibilità. – 7. L'ordinamento tedesco: dalla scarsa selettività della fattispecie di cui al § 370 *Abgabenordnung* alla declinazione ponderale dell'aggravante della *großem Ausmaß*. – 8. Riflessioni intermedie.

### 1. Premessa.

Il primo gruppo di fattispecie dal quale vogliamo prendere le mosse per una ricostruzione delle ipotesi criminose caratterizzate da soglie di punibilità è quello dei reati fiscali.

All'interno di tale categoria intendiamo ricomprendere non soltanto la famiglia dei reati tributari *stricto sensu* intesi, entro la quale si manifesta il ricorso alla sanzione penale in una prospettiva di tutela del sistema di liquidazione e riscossione dei tributi, ma anche le fattispecie incriminatrici in materia assistenziale e previdenziale, ugualmente caratterizzate dalla finalità di garantire un corretto funzionamento del relativo sistema impositivo, pur nella peculiare prospettiva dei doveri statali di assistenza sociale secondo il modello delineato dall'art. 38 Cost. Dopo aver offerto un quadro della relativa disciplina nazionale, la nostra attenzione si concentrerà sulle legislazioni di Spagna, Francia e Germania, con l'obiettivo di verificare se e in che misura anche in que-



ste esperienze straniere si sia fatto ricorso ad un modello di selezione dei fatti fiscali penalmente rilevanti costruito su limiti quantitativi.

## 2. *Le soglie di punibilità nell'evoluzione della legislazione penale tributaria italiana.*

Vi è più di un motivo per iniziare la ricognizione delle fattispecie entro le quali trovano riconoscimento positivo soglie quantitative di punibilità proprio dalla categoria dei reati tributari<sup>1</sup>.

A rilevare è, in prima battuta, una ragione di ordine storico; è infatti con riferimento alle suddette ipotesi che il legislatore italiano ha per la prima volta sperimentato compiutamente e in una prospettiva sistematica la tecnica di perimetrazione dell'intervento sanzionatorio penale mediante la previsione di soglie quantitative, in un'aperta logica di contenimento dell'area del penalmente rilevante. In questo senso assume particolare interesse ai nostri fini il percorso di evoluzione della legislazione penale tributaria, entro il quale dovrà essere calata l'analisi delle fattispecie interessate da limiti ponderali; occorrerà soffermarsi – da un lato – sulle ragioni originarie sottese all'introduzione di queste primigenie forme di limitazione quantitativa della punibilità, così come – dall'altro – sulle motivazioni che hanno portato alla successiva (e costante) riproposizione di tale tecnica legislativa<sup>2</sup>. Delle principali problematiche interpretative che il ricorso ai predetti elementi ponderali ha posto (su tutte, la controversa natura giuridica e il conseguente rapporto con l'elemento soggettivo del reato) si darà conto più oltre nel corso del presente lavoro<sup>3</sup>. Ci si propone ora, piuttosto, di ricostruire il “volto normativo” delle soglie di punibilità nel settore che qui interessa, tenendo sempre presente il piano valoriale sul quale si muovono le (mutevoli) oggettività giuridiche di riferimento<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup>Per il significato di una categorizzazione volta ad individuare l'autonoma nozione di «reato tributario», v., pur nella diversità dei momenti normativi di riferimento, G. CERQUETTI, *Reati tributari*, in *Enc. dir.*, XXXVIII, Milano, 1987, 1042 ss.; T. DELOGU, *L'oggetto giuridico dei reati fiscali*, in *Studi in onore di Francesco Antolisei*, I, Milano, 1965, 428 ss.; A. MAMBRIANI, *Reati tributari*, in *Dig. disc. pen.*, XI, Torino, 1996, 122 ss.; E. MUSCO, *Reati tributari*, in *Enc. dir., Annali*, I, Milano, 2007, 1039 ss.; A. PERINI, *Reati tributari*, in *Dig. disc. pen., Agg.*, IX, Torino, 2016, 547 ss.

<sup>2</sup>Per una recente indagine in questa prospettiva, v. C. LONGARI, *Soglie di punibilità e diritto penale tributario*, cit., 2 ss.

<sup>3</sup>Sul punto v., in particolare, *infra*, Cap. VII e Cap. IX.

<sup>4</sup>In tema di reati tributari è da registrare un tradizionale e mai sopito interesse per l'ana-

## 2.1. *Uno sguardo al passato: le soglie di punibilità nei d.P.R. degli anni '70 e nella l. n. 516/1982.*

Il ricorso a soglie quantitative espresse di punibilità nella trama delle fattispecie penal-tributarie è avvenuto per la prima volta con le riforme attuate nei primi anni '70 per mezzo dei d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e 29 settembre 1973, nn. 600 e 602<sup>5</sup>; attraverso tali interventi il legislatore intendeva superare la «impressione di assoluta marginalità dell'intervento penale» in ambito fiscale che caratterizzava il sistema precedente<sup>6</sup> mediante il massiccio ricorso alla pena detentiva, accompagnata sovente da severe sanzioni accessorie e dalla possibilità del cumulo di sanzioni penali e amministrative<sup>7</sup>. Tale inversione di tendenza sotto il profilo sanzionatorio si riverberò necessariamente sulle tecniche di formulazione degli illeciti, imponendo una più accurata selezione dei fatti punibili, attuata mediante la valorizzazione – da un lato – dell'elemento dell'evasione di imposta e – dall'altro – delle modalità fraudo-

---

lisi critica del bene giuridico di categoria, costantemente conteso tra una dimensione “finale”, legata all'interesse dello Stato alla percezione dell'imposta, e una dimensione intermedia, o “strumentale”, più direttamente connessa alle esigenze di corretto accertamento tributario e di trasparenza fiscale; sul punto, con riferimento ai diversi momenti storici e normativi della materia *de qua*, v. T. DELOGU, *L'oggetto giuridico dei reati fiscali*, cit., 428 ss.; G. FLORA, *Profili penali in materia di imposte dirette ed I.V.A.*, Padova, 1969, 162 ss.; F. GALLO, *Tecnica legislativa e interesse protetto nei nuovi reati tributari: considerazioni di un tributarista*, in *Giur. comm.*, 1984, I, 279 ss.; G. CERQUETTI, *Reati tributari*, cit., 1046 ss.; A. MAMBRIANI, *Reati tributari*, cit., 122 ss.; T. PADOVANI, *Problemi generali e analisi delle fattispecie previste dalle lett. A), B), C), D), E), dell'art. 4, legge n. 516/1982*, in C.F. GROSSO (a cura di), *Responsabilità e processo penale nei reati tributari. Legge 7 agosto 1982 (modificata dalla legge 15 maggio 1991 n. 154)*, Milano, 1992, 190 ss.; A. LANZI-P. ALDOVRANDI, *Diritto penale tributario*, Milano, 2020, 9 ss.

<sup>5</sup> Anche guardando alla legislazione precedente, per vero, sono individuabili disposizioni che già riconoscevano rilevanza alla dimensione ponderale dell'illecito, senza che tuttavia potesse essere colta la portata sistematica di tale tecnica di tipizzazione; viene in rilievo, ad esempio, la figura di omessa dichiarazione prevista nella l. 11 gennaio 1951, n. 25, come modificata dalla successiva l. 5 gennaio 1956, n. 1, che prevedeva un'ipotesi aggravata nel caso in cui «l'ammontare dei redditi definitivamente accertati superasse le L. 6.000.000», in merito alla quale v. A. D'AVIRRO-U. NANNUCCI, *I reati nella legislazione tributaria*, Padova, 1984, 28 ss.

<sup>6</sup> C.F. GROSSO, *Quale diritto penale tributario per gli anni novanta*, in S. CANESTRARI (a cura di), *Il diritto penale alla svolta del millennio. Atti del Convegno in memoria di Franco Bricola*, Torino, 1998, 143. Con riferimento alla normativa penal-tributaria precedente ai d.P.R. n. 633/1972, n. 600/1973, n. 602/1973, v. per tutti A. D'AVIRRO-U. NANNUCCI, *I reati nella legislazione tributaria*, cit., 9 ss.

<sup>7</sup> Per un'analisi dettagliata del sistema sanzionatorio, v. G. FLORA, *Profili penali*, cit., 42 ss.

lente della condotta<sup>8</sup>, in una prospettiva assiologica nella quale l'interesse protetto veniva individuato nella completa e tempestiva percezione dei tributi<sup>9</sup>. La tecnica delle soglie di punibilità si dimostrò pertanto funzionale ad attribuire rilevanza alla dimensione quantitativa dell'evasione di imposta in quelle fattispecie scovre da marcati tratti di disvalore di condotta (omesso versamento di I.V.A. e di ritenute, e omessa o infedele dichiarazione), fungendo non solo da criterio discrezionale per la rilevanza penale (e non più solo amministrativa) del fatto, ma anche da parametro per la determinazione della pena pecuniaria<sup>10</sup>.

Introdotta nella trama di fattispecie l'elemento della soglia ponderale con la precipua funzione di circoscrivere l'intervento criminalizzante alle sole infrazioni più gravi<sup>11</sup>, si pose evidentemente il problema di identificarne compiutamente la natura giuridica; emersero così le prime controversie ermeneutiche e si andò a delineare già in allora quella duplice soluzione interpretativa – soglie come elementi costitutivi del reato ovvero come condizioni obiettive di punibilità – che ancora oggi caratterizza il dibattito in ordine all'inquadramento dogmatico delle soglie di punibilità<sup>12</sup>.

La successiva tappa nell'evoluzione della legislazione penale tributaria, ritenuta da più parti necessaria per contrastare il crescente e allar-

<sup>8</sup>G. FLORA, *Profili penali*, cit., 183 ss.; C.F. GROSSO, *L'evasione fiscale. Controllo e sanzioni*, Torino, 1980, 57.

<sup>9</sup>G. FLORA, *Profili penali*, cit., 166.

<sup>10</sup>Soglie ponderali interessavano le ipotesi di omesso versamento e indebito rimborso I.V.A. di cui all'art. 50 d.P.R. n. 633/1972, omesso versamento di ritenute del sostituto d'imposta ex art. 92 d.P.R. n. 602/1973, e omessa, incompleta o infedele dichiarazione ai sensi dell'art. 56 d.P.R. n. 600/1973; con riferimento a tali fattispecie v. I. CARACCIOLI, *I reati tributari*, Milano, 1980, 149 ss., 107 ss.; A. D'AVIRRO-U. NANNUCCI, *I reati nella legislazione tributaria*, cit., 158 ss.; G. FLORA, *Profili penali*, cit., 182 ss., ai quali si rinvia anche per la nozione di "imposta evasa" fatta propria da siffatte disposizioni. Risultava invece significativamente scavra di riferimenti ponderali (almeno nell'ipotesi base) la fattispecie di frode fiscale di cui all'art. 56 d.P.R. n. 600/1973, costruita sul marcato disvalore di condotta dato dal contegno frodatorio dell'agente, in merito alla quale v. A. D'AVIRRO-U. NANNUCCI, *I reati nella legislazione tributaria*, cit., 123 ss.

<sup>11</sup>Particolarmente efficace la sintesi offerta da C.F. GROSSO, *L'evasione fiscale*, cit., 57: «Nella nuova legge la pena usata, finalmente dotata di un certo peso, non poteva invece non spingere a selezionare l'illecito penale. Le figure marginali, le evasioni di lieve entità, non avrebbero ovviamente più potuto essere considerate reati, poiché sarebbe risultata loro applicabile una pena nettamente sproporzionata. Era giocoforza quindi spostarle sul terreno extrapenale, riservando l'intervento sanzionatorio penale al settore delle infrazioni di maggiore rilievo, qualificate in ragione della particolare modalità della condotta posta in essere (la frode) e della "quantità" della evasione».

<sup>12</sup>Sul punto v. diffusamente *infra*, Cap. VII.

mante fenomeno dell'evasione fiscale<sup>13</sup>, venne attuata con la l. 7 agosto 1982, n. 516 di conversione del d.l. 10 luglio 1982, n. 429<sup>14</sup>; tale riforma, come noto, si caratterizzò per una diffusa criminalizzazione di comportamenti prodromici e antecedenti rispetto all'evasione di imposta, stigmatizzando sul piano criminale la sottrazione del reddito e del ricavo (non già all'imposizione ma) al semplice accertamento tributario<sup>15</sup> e conseguentemente spostando il "fuoco" dell'oggetto di tutela dalla dimensione finale della percezione dei tributi a quella strumentale della funzione di accertamento fiscale<sup>16</sup>. In tale mutato assetto normativo il legislatore ritenne comunque di riproporre la tecnica delle soglie di punibilità<sup>17</sup>; alla luce della nuova prospettiva politico-criminale, votata a un'anticipazione di tutela, i limiti ponderali previsti nelle fatti-

---

<sup>13</sup> Per le dimensioni assunte da tale fenomeno (già) all'inizio degli anni '80, v. C.F. GROSSO, *L'evasione fiscale*, cit., 4 ss., ove ci si sofferma anche sui limiti dell'intervento normativo attuato con i d.P.R. n. 633/1972, n. 600/1973 e n. 602/1973, e sulle prospettive di riforma che in allora si schiudevano.

<sup>14</sup> Per una visione complessiva dei tratti caratterizzanti tale intervento normativo, v. E. DI NICOLA, *La fattispecie prevista dal n. 7 dell'art. 4, legge n. 516/1982*, in C.F. GROSSO (a cura di), *Responsabilità e processo penale nei reati tributari. Legge 7 agosto 1982*, Milano, 1986, 286 ss.; A. MAMBRIANI, *Reati tributari*, cit., 127 ss.; P. NUVOLONE, *Il nuovo diritto penale tributario*, in *Indice pen.*, 1984, 449 ss.; T. PADOVANI, *Itinerari della riforma penale tributaria*, in *Legisl. pen.*, 1984, 297 ss.; A. PATRONO-B. TINTI, *Contravvenzioni e delitti tributari nella legge 7 agosto 1982, n. 516*, Torino, 1988, *passim*; M. ROMANO, *Osservazioni sul nuovo diritto tributario*, in *Jus*, 1983, 3 ss. Per una sintesi delle ragioni "istituzionali" sottese alle scelte di riforma attuate con la l. n. 516/1982, v. *Relazione al d.d.l. n. 1507/1982*, e *Relazione alla l. n. 516/1982*, entrambe in appendice a B. SANTAMARIA, *La frode fiscale*, Milano, 1987, 253 ss.

<sup>15</sup> T. PADOVANI, *Problemi generali e analisi delle fattispecie previste dalle lett. A), B), C), D), E)*, cit., 191 ss.; M. ROMANO, *Osservazioni*, cit., 3 ss., evidenziava l'avvenuta «sostituzione di un sistema di incriminazioni fondate sulla quantità di tributo evaso con una serie di fattispecie imperniate sulla mancata dichiarazione di quantità di redditi, corrispettivi, o proventi lordi, attraverso una ristrutturazione che comporta rilevanti mutamenti in ordine all'oggetto della tutela offerta dalle disposizioni penali».

<sup>16</sup> Così G. CERQUETTI, *Reati tributari*, cit., 1084 ss.; E. DI NICOLA, *La fattispecie prevista dal n. 7 dell'art. 4*, cit., 285; A. MAMBRIANI, *Reati tributari*, cit., 128 ss.; B. SANTAMARIA, *La frode fiscale*, IV ed., Milano, 2011, 60; in giurisprudenza, v. Cass., Sez. un., 6 luglio 1990, n. 2264, in *Cass. pen.*, 1991, 45 ss. Sul punto M. ROMANO, *Osservazioni*, cit., 3 ss., che riteneva come il sistema penale tributario inaugurato con la l. n. 516/1982 trascurasse «nel modo più evidente il momento essenziale del disvalore del fatto. In campo tributario, il disvalore è intrinsecamente e irriducibilmente connesso al mancato versamento del tributo all'erario».

<sup>17</sup> La dottrina aveva in generale valutato positivamente la previsione di soglie ponderali nella legislazione degli anni '70 e in una prospettiva di riforma propendeva per il mantenimento di tali elementi quantitativi, pur riferiti sempre all'evasione di imposta: in questo senso C.F. GROSSO, *Sanzioni penali e sanzioni amministrative*, in S. ANDRIANI-L. VIOLANTE (a cura di), *Le evasioni fiscali*, Bari, 1979, 137 ss.

specie di omessa dichiarazione e di irregolare tenuta della contabilità vedevano mutare il loro oggetto, assumendo quale riferimento (non già l'imposta evasa, quanto piuttosto) l'ammontare delle somme non dichiarate, dichiarate infedelmente, o comunque sottratte all'accertamento fiscale<sup>18</sup>. Soltanto con le modifiche introdotte dalla l. 15 maggio 1991, n. 154, vennero contemplate soglie ponderali riferite direttamente al *quantum* non versato, in particolare rispetto all'ipotesi di omesso versamento delle ritenute del sostituto d'imposta<sup>19</sup>. Di particolare rilievo – come avremo modo di verificare nel prosieguo del lavoro – la presenza, nel sistema della l. n. 516/1982, di una fattispecie di frode fiscale<sup>20</sup> costruita su di un peculiare «elemento quantitativo indeterminato»<sup>21</sup>, nella quale la dissimulazione di componenti positive e la simulazione di componenti negative del reddito assumevano

---

<sup>18</sup> A venire in rilievo erano in questo senso: l'ipotesi contravvenzionale di omissione di una delle dichiarazioni obbligatorie ai fini delle imposte sui redditi e I.V.A., disciplinata all'art. 1, comma 1, l. n. 516/1982; la fattispecie di irregolare tenuta della contabilità di cui al comma 2, lett. a), della medesima disposizione; e l'omessa presentazione della dichiarazione di sostituto d'imposta prevista all'art. 2 l. n. 516/1982. Con riferimento alle caratteristiche fondamentali degli elementi quantitativi previsti in tali fattispecie v. G. FLORA, *I reati previsti dall'art. 2 e 3, legge n. 516 del 1982 (mod. dalla legge n. 154 del 1991)*, in C.F. GROSSO (a cura di), *Responsabilità e processo penale nei reati tributari. Legge 7 agosto 1982 (modificata dalla legge 15 maggio 1991 n. 154)*, cit., 158 ss.; C.F. GROSSO, *Le contravvenzioni previste dall'art. 1, legge n. 516 del 1982, ivi*, 94 ss., 102 ss.; A. MAMBRIANI, *Reati tributari*, cit., 129 ss.; M. ROMANO, *Osservazioni*, cit., 3 ss.

<sup>19</sup> Rileva sul punto la fattispecie di omesso versamento delle ritenute, strutturata all'esito dell'intervento della l. n. 154/1991 in due ipotesi contravvenzionali, l'una per l'omesso versamento di ritenute non certificate (art. 2, comma 2), e l'altra – ugualmente sanzionata – per il caso in cui la medesima condotta avesse avuto ad oggetto ritenute certificate (art. 2, comma 3). Entrambe le figure erano costruite su soglie di rilevanza, parametricate alle ritenute non versate. Nel caso di ritenute certificate, tuttavia, laddove il totale non versato avesse superato i venticinque milioni di lire, venne predisposta una più grave ipotesi criminosa, avente natura delittuosa. Critici rispetto a tale costruzione, che distingueva illecito contravvenzionale e illecito delittuoso solo sulla base di un elemento quantitativo, si mostrarono G. FLORA, *I reati previsti dall'art. 2 e 3*, cit., 154 e A. MAMBRIANI, *Reati tributari*, cit., 135.

<sup>20</sup> L'art. 4 della l. n. 516/1982 disciplinava diverse fattispecie, tutte riconducibili alla comprensiva figura della frode fiscale. La norma sanzionava differenti situazioni, fiscalmente rilevanti, fatte apparire diverse dalla realtà e caratterizzate da un fine di evasione; tali molteplici ipotesi di frode presentavano una marcata dimensione lesiva dell'interesse al corretto accertamento fiscale, dimostrando, al contempo, un consistente carico di pericolo per l'interesse "finale". Per un'analisi aggiornata dell'evoluzione del paradigma della frode fiscale v. B. SANTAMARIA, *La frode fiscale*, IV ed., cit., 3 ss.

<sup>21</sup> Questa la definizione elaborata da F. PALAZZO, *Elementi quantitativi indeterminati*, cit., 1194 ss. Su tale tipologia di soglia avremo modo di tornare diffusamente *infra*, Cap. VI, par. 2.1.

rilevanza penale solo se tali «da alterare *in misura rilevante* il risultato della dichiarazione»<sup>22</sup>.

In definitiva, conformemente a quanto previsto nei d.P.R. dei primi anni '70, anche sotto la vigenza della l. n. 516/1982 le soglie ponderali si confermavano pilastro fondante l'intervento penale in materia fiscale, marcando la differenza fra illecito penale e illecito amministrativo e andando a identificare quelle condotte (per lo più già di per sé illecite) che necessitavano della più grave sanzione criminale<sup>23</sup>; diversa invece rispetto alla precedente legislazione in materia risultava la struttura assunta dalle soglie, conformemente alla mutata prospettiva del sistema penal-tributario, nella misura in cui, una volta espunto dagli elementi dell'illecito il profilo dell'evasione di imposta, oggetto del giudizio quantitativo erano divenute le somme comunque sottratte all'accertamento tributario<sup>24</sup>.

---

<sup>22</sup> Risultava in particolare caratterizzata dalla rilevanza offerta alla dimensione quantitativa dell'illecito la fattispecie originariamente prevista al n. 7 del comma 1. Questa scelta legislativa sarebbe stata successivamente oggetto di dispute interpretative e di dubbi di legittimità, giungendo comunque a superare il vaglio di costituzionalità con la sentenza Corte cost., 15 maggio 1989, n. 247, in *Cass. pen.*, 1989, 1652 ss., sulla quale v. diffusamente *infra*, Cap. VII, par. 3.1. La particolare soglia "indeterminata" in parola venne poi definitivamente superata con la già citata l. n. 154/1991 che la eliminò dalla trama di fattispecie, lasciando residuare semplicemente la necessità che gli elementi attivi o passivi del reddito fossero dichiarati «in misura diversa da quella effettiva». Con riferimento a tale modifica normativa v. le osservazioni critiche di A. MAMBRIANI, *Reati tributari*, cit., 147.

<sup>23</sup> Così, in continuità con quanto affermato da G. FLORA, *Profili penali*, cit., 5 ss. con riferimento al precedente sistema, v. le considerazioni di A. MAMBRIANI, *Reati tributari*, cit., 128. Allo stesso tempo il dato ponderale fungeva da elemento differenziale rispetto alla dicotomia "ipotesi base – ipotesi circostanziate", nonché con riferimento alla partizione "figure contravvenzionali – figure delittuose": sotto il primo profilo rilevavano le ipotesi circostanziate di cui all'art. 1, commi 1 e 3, e all'art. 4, comma 2, alle quali invero M. ROMANO, *Osservazioni*, cit., 3 ss., riconosceva la natura di fattispecie autonome alla luce della predisposizione di una diversa soglia, necessariamente oggetto di rappresentazione soggettiva; il secondo riferimento è invece a quanto già detto a proposito della formulazione dell'art. 2, comma 3, e alle perplessità espresse in merito da A. MAMBRIANI, *Reati tributari*, cit., 135, e G. FLORA, *I reati previsti dall'art. 2 e 3*, cit., 154.

<sup>24</sup> Così espressamente T. PADOVANI, *Itinerari della riforma*, cit., 298. In questo senso rileva il richiamo all'introduzione di soglie di punibilità contenuto già nella *Relazione al d.d.l. n. 1507/1980*, cit., 260, ove si affermò come centrale la «volontà di abbandonare, come misuratore della anti giuridicità, l'importo del tributo evaso e di criminalizzare invece le violazioni di obblighi strumentali in luogo del fatto stesso dell'evasione dall'imposta. In particolare, nel costruire le nuove fattispecie penali, ogni riferimento all'entità del tributo evaso o al reddito accertato e, in generale, al fatto dell'evasione, viene soppresso come fatto costitutivo del reato e costituito con l'indicazione di fatti che pur costituendo elementi indispensabili per la determinazione dei redditi, vengono presi in considerazione per se stessi come fatti indicativi di pericolo, senza che sia necessario valutare l'ammontare del reddito sottratto a tassazione, o del tributo evaso».

## 2.2. *Le soglie di punibilità nel sistema del d.lgs. n. 74/2000.*

Di fronte ai limiti dimostrati dal sistema penal-tributario delineato dalla l. n. 516/1982, rivelatosi inadatto a contrastare efficacemente il fenomeno dell'evasione fiscale<sup>25</sup>, la dottrina aveva segnalato in una prospettiva *de iure condendo* l'esigenza di semplificare il modello normativo, attraverso la predisposizione di fattispecie contenute nel numero, chiare nella formulazione e volte a comminare la sanzione penale solo a fatti realmente offensivi<sup>26</sup>. La già sperimentata tecnica delle soglie di punibilità, in questa prospettiva, si candidava a costituire un idoneo strumento selettivo delle infrazioni più rilevanti, davvero meritevoli dello stigma criminale<sup>27</sup>.

A recepire le richiamate esigenze di riforma intercorse – come noto – l'art. 9 della l. 25 giugno 1999, n. 205, che delegava il Governo a emanare un decreto legislativo recante una «nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto»<sup>28</sup>. Le linee guida espresse dal legislatore delegante risultarono emblematiche della volontà di marcare una netta differenza rispetto al sistema previgente, supe-

---

<sup>25</sup> Per i diversi fattori che hanno contribuito al fallimento della «illusione panpenalistica» (così E. LO MONTE, *Luci (poche) e ombre (tante) del disegno di legge delega per la riforma dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto*, in *Rass. trib.*, 1999, 151) che aveva ispirato le scelte di tutela anticipata e prodromica attuate con la l. n. 516/1982, v. E. DI NICOLA, *Le fattispecie di frode fiscale previste rispettivamente dal n. 2 e dalla lettera F) dell'art. 4, legge n. 516/1982, prima e dopo la riforma del 1991*, in C.F. GROSSO (a cura di), *Responsabilità e processo penale nei reati tributari. Legge 7 agosto 1982 (modificata dalla legge 15 maggio 1991 n. 154)*, cit., 280; E. MUSCO, *Reati tributari*, cit., 1041 ss. Per una critica al modello di protezione degli interessi fiscali attuato con la normativa in parola v. T. PADOVANI, *Problemi generali e analisi delle fattispecie previste dalle lett. A), B), C), D), E)*, cit., 192 nonché S. MOCCIA, *Dalla tutela di beni alla tutela di funzioni: tra illusioni postmoderne e riflessi illiberali*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1995, 350 ss., il quale riconosce proprio nella normativa penal-tributaria del 1982 «un modello, del tutto negativo, di amministrativizzazione della tutela penale opposto a quello della difesa di beni giuridici».

<sup>26</sup> Così C.F. GROSSO, *Quale diritto penale tributario*, cit., 151, prospettava la previsione di «poche fattispecie fondamentali costruite in maniera semplice e chiara, secondo modelli tipicamente penalistici»; nello stesso senso S. MOCCIA, *Dalla tutela di beni alla tutela di funzioni*, cit., 373, auspicava la formulazione di «fattispecie chiare, determinate, rare e affidabili sotto il profilo dell'interesse tutelato».

<sup>27</sup> Esplicitamente C.F. GROSSO, *Quale diritto penale tributario*, cit., 152, secondo il quale lo strumento penale «dovrà essere quindi usato soltanto nei confronti delle infrazioni più rilevanti, rigorosamente selezionate facendo riferimento alle soglie di punibilità, o alle modalità fraudolente dell'azione, a loro volta comunque accompagnate da soglie di punibilità».

<sup>28</sup> Perplessità in ordine alla scelta di veicolare la riforma attraverso lo strumento della delega legislativa vennero espresse da E. MUSCO, *Reati tributari*, cit., 1042. Sul punto v. ampiamente *infra*, Cap. VIII, par. 2.1.

rando l'opzione criminalizzante di condotte meramente prodromiche e "lontane" dall'evasione di imposta e vincolando il delegato a prevedere un numero esiguo di fattispecie, di natura delittuosa, incentrate sul momento dichiarativo, e caratterizzate da una «rilevante offensività per gli interessi dell'erario»<sup>29</sup>, nonché dal fine di evasione o di conseguimento di indebiti rimborsi.

Nel voler «limitare l'intervento penale ai soli illeciti economicamente significativi» la legge delega ritenne di restaurare la centralità, nella trama di fattispecie, dell'elemento dell'evasione, da un lato rendendolo oggetto privilegiato della dimensione teleologica delle condotte rilevanti, dall'altro, facendone il principale referente delle soglie di punibilità che avrebbero interessato (alcune de) le nuove ipotesi di reato. Tali soglie si sarebbero riferite – appunto – all'evasione d'imposta, ovvero all'entità dei componenti reddituali o del volume di affari sottratto all'imposizione<sup>30</sup>.

Le indicazioni fornite dal legislatore delegante vennero recepite dal d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74<sup>31</sup>, con il quale il modello delle incrimina-

<sup>29</sup> Per una critica alla genericità con cui la legge delega identifica l'interesse tutelato, al quale viene parametrata l'offensività delle fattispecie, S. DOVERE, *I nuovi reati tributari, Commento al D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74*, Napoli, 2000, 35 ss.

<sup>30</sup> La rinnovata importanza dell'evasione quale elemento di fattispecie, e l'individuazione della dichiarazione come momento cardine per l'operare dalla sanzione penale, mostrano un recupero dell'opzione caratterizzante i d.P.R. degli anni '70. In questo senso ha parlato di «ritorno alle origini» L. PISTORELLI, *Quattro figure contro il contribuente infedele*, in *Guida al dir.*, 2000, 14, 60; allo stesso modo registra un ritorno alla «concezione tradizionale», «storica», del diritto tributario, B. SANTAMARIA, *La frode fiscale*, IV ed., cit., 210. Sul ruolo centrale rivestito dalle soglie di punibilità riferite all'imposta evasa e non all'imponibile sottratto v. M. CAPUTO, *In limine. Natura e funzioni politico-criminali delle soglie di punibilità*, cit., 32.

<sup>31</sup> È ben noto come nella versione originale del decreto le ipotesi di reato risultavano – in conformità alle richiamate sollecitazioni dottrinali – numericamente ridotte e sistematicamente organizzate in due raggruppamenti: delitti in materia di dichiarazione e delitti in materia di documenti e pagamento di imposte; tale assetto venne modificato con l'intervento della l. 30 dicembre 2004, n. 311 e del d.l. 4 luglio 2006, n. 223 (convertito in l. 4 agosto 2006, n. 248), mediante il quale furono introdotte alla sanzione criminale le condotte di omesso versamento da parte del sostituto d'imposta di ritenute oggetto di certificazione (art. 10-bis), omesso versamento di I.V.A. (art. 10-ter) e indebita compensazione (art. 10-quater), incentrate non tanto sul momento dichiarativo, quanto piuttosto direttamente sul mancato versamento dell'imposta. Per una critica rispetto a tali novità normative, volte a sottolineare la discontinuità con l'impostazione originaria, v. A. LANZI-P. ALDOVRANDI, *Diritto penale tributario*, cit., 479 ss.; E. MUSCO-F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2021, 331 ss.; A. PERINI, *Reati tributari*, cit., 545. In senso contrario rispetto alla generale reazione critica della dottrina, L.D. CERQUA-C.M. PRICOLO, *Un "nuovo" delitto tributario: l'omesso versamento di ritenute certificate*, in *Dir. pen. proc.*, 2005, 678 ss.



zioni formali tipiche della legislazione precedente venne accantonato a favore di scelte di incriminazione maggiormente dirette alla tutela della dimensione patrimoniale dell'erario, alla luce delle quali l'oggettività giuridica di riferimento tornò ad essere individuata nell'interesse dello Stato ad una completa percezione dei tributi<sup>32</sup>. In questo senso il profilo strumentale della tutela dell'accertamento e della trasparenza fiscale, intorno al quale pareva innervata la legislazione del 1982, rimane confinato sullo sfondo del panorama assiologico di riferimento, pur non risultando, invero, del tutto obliterato; vuoi per la difficoltà ad abbandonare determinati baluardi di tutela<sup>33</sup>, vuoi per la intrinseca rilevanza che questo comunque assume nel sistema tributario<sup>34</sup>, l'interesse a un corretto accertamento tributario continua a caratterizzare, da un lato, talune fattispecie del d.lgs. n. 74/2000<sup>35</sup> e si presenta, dall'altro, comunque sotteso ad alcuni elementi-cardine della nuova disciplina, fra i quali proprio le soglie quantitative<sup>36</sup>.

Guardando più specificamente alla «tecnica utilizzata dal legislatore per selezionare le condotte realmente offensive»<sup>37</sup> sanzionate nell'ambito del d.lgs. n. 74/2000, possono essere distinte le fattispecie costruite

---

<sup>32</sup> Così, fra gli altri, S. DOVERE, *I nuovi reati tributari*, cit., 36; E. MUSCO-F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit., 39; G. SOANA, *I reati tributari*, Milano, 2018, 62. Più di recente, v. anche M. TORTORELLI, *La tutela penale degli interessi fiscali. L'irrisolta contesa tra 'particolarismo' e fedeltà ai principi*, Napoli, 2020, 19 ss. In giurisprudenza, all'indomani della riforma, espressamente Cass., Sez. un., 25 ottobre 2000, n. 27, in *Cass. pen.*, 2001, 458 ss., con commento di M. MUSCO, *La riformulazione dei reati tributari e gli incerti confini dell'abolitio criminis*; Cass., Sez. un., 15 gennaio 2001, n. 35, in *Dir. pen. proc.*, 2001, 878 ss., con nota di S. DOVERE, *L'omessa dichiarazione dei redditi: una nuova ipotesi di abolitio criminis*.

<sup>33</sup> E. MUSCO, *Reati tributari*, cit., 1046.

<sup>34</sup> A. LANZI-P. ALDOVRANDI, *Diritto penale tributario*, cit., 19.

<sup>35</sup> In particolare, rilevano le ipotesi di cui agli artt. 8 e 10, ove la dimensione dell'evasione di imposta rimane confinata a oggetto del dolo specifico, lasciando campo alla criminalizzazione di condotte prodromiche all'evasione altrui, a prescindere da una effettiva realizzazione della stessa. In questo senso riconosce espressamente una «dimensione non inivoca dell'oggetto di tutela», E. MUSCO, *Reati tributari*, cit., 1046; ugualmente V. NAPOLEONI, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, Milano, 2000, 19.

<sup>36</sup> In aggiunta a quest'ultimo profilo, dimostrano la persistente importanza del momento «procedimentale», da un lato, la rilevanza assunta dalla dichiarazione, e, dall'altro, la peculiare nozione di «imposta evasa» offerta dall'art. 1 lett. f); valorizzando tale profilo parte della dottrina ha continuato a identificare il bene protetto dalla normativa penal-tributaria nella funzione di accertamento: in questo senso v. le considerazioni di A. MANNA, *Prime osservazioni sulla nuova riforma del diritto penale tributario*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2000, 126 e L. PISTORELLI, *Quattro figure*, cit., 60.

<sup>37</sup> S. DOVERE, *I nuovi reati tributari*, cit., 25.

intorno all'evasione d'imposta, quale elemento necessario per la rilevanza penale del fatto, da quelle che invece si realizzano a prescindere dall'esistenza di suddetta evasione. Particolare interesse presenta ai nostri fini la prima categoria, alla quale possono essere ascritte le ipotesi di dichiarazione fraudolenta, dichiarazione infedele e omessa dichiarazione di cui rispettivamente agli artt. 3, 4, e 5 del decreto in oggetto<sup>38</sup>; è rispetto a tali fattispecie, infatti, che, in conformità con le previsioni della legge delega, era stato già *ab origine* previsto l'operare di soglie di punibilità, quali indicatori della rilevanza penale delle condotte tipizzate<sup>39</sup>.

L'analisi della trama normativa del d.lgs. n. 74/2000 conferma l'intenzione originale del legislatore di costruire una rete di tutela intorno all'interesse alla corretta percezione dei tributi, tenendo conto, da un lato, del disvalore dell'evento-evasione e, dall'altro, del disvalore di condotta espresso dalle diverse modalità di comportamento contemplate nella fattispecie positiva<sup>40</sup>. In questo quadro le soglie di punibilità non sono state previste per quelle figure delittuose nelle quali la particolare gravità del contegno dell'agente è ritenuta in sé sufficiente a fondare un giudizio di penale rilevanza: il riferimento è alle ipotesi di cui agli artt. 2 («dichiarazione fraudolenta mediante uso di documenti relativi a operazioni inesistenti»), 8 («emissione di fatture e documenti per altre operazioni inesistenti»), e 10 («occultamento e distruzione di documenti») <sup>41</sup>.

---

<sup>38</sup> Laddove non diversamente specificato, il richiamo a singoli articoli deve nel prosieguo ritenersi riferito al d.lgs. n. 74/2000 e alla relativa numerazione.

<sup>39</sup> In questo senso l'art. 9, comma 2, lett. b) della l. n. 205/1999 imponeva di «prevedere, salvo che per le fattispecie concernenti l'emissione o l'utilizzazione di documentazione falsa e l'occultamento o la distruzione di documenti contabili, soglie di punibilità idonee a limitare l'intervento penale ai soli illeciti economicamente significativi».

<sup>40</sup> A. LANZI-P. ALDOVRANDI, *Diritto penale tributario*, cit., 340; sul punto v. anche L. RAMPONI, «Transfer pricing» e categorie penalistiche. La selettività dell'illecito penale tributario tra disvalore d'azione e disvalore d'evento, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2009, 193 ss. Risulta in definitiva confermata la scelta – già sperimentata nella legislazione previgente – di individuare le situazioni meritevoli di pena mediante, da un lato, elementi quantitativi, e, dall'altro, la gravità del contegno dell'agente: v. sul punto già C.F. GROSSO, *L'evasione fiscale*, cit., 57, e A. MAMBRIANI, *Reati tributari*, cit., 128 ss. Per una riflessione critica su disvalore di condotta e disvalore di evento nella moderna legislazione penale tributaria v. F. CONSULICH, *Il diritto di Cesare. Lo stato del diritto penale tributario al volgere del millennio*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2020, 1377 ss.

<sup>41</sup> Per una critica all'assenza di una soglia di punibilità nella fattispecie di cui all'art. 2, in ragione dell'impossibilità di «scambiare» il disvalore di azione con il necessario disvalore di evento nell'ottica di una necessaria offesa al bene finale, v. A. LANZI-P. ALDOVRANDI, *Di-*