

SP

SISTEMA
PENALE

FASCICOLO

1/2020

DIRETTORE RESPONSABILE Gian Luigi Gatta
VICE DIRETTORI Guglielmo Leo, Luca Luparia

ISSN 2704-8098

COMITATO EDITORIALE Giuseppe Amarelli, Roberto Bartoli, Hervè Belluta, Michele Caianiello, Massimo Ceresca-Gastaldo, Adolfo Ceretti, Cristiano Cupelli, Francesco D'Alessandro, Angela Della Bella, Gian Paolo Demuro, Emilio Dolcini, Novella Galantini, Mitja Gialuz, Glauco Giostra, Antonio Gullo, Stefano Manacorda, Vittorio Manes, Luca Maserà, Anna Maria Maugeri, Melissa Miedico, Vincenzo Mongillo, Francesco Mucciarelli, Claudia Pecorella, Marco Pelissero, Lucia Riscato, Marco Scoletta, Carlo Sotis, Costantino Visconti

COMITATO SCIENTIFICO Alberto Alessandri, Silvia Allegrezza, Ennio Amodio, Gastone Andrezza, Ercole Aprile, Giuliano Balbi, Marta Bargis, Fabio Basile, Alessandra Bassi, Carlo Benussi, Alessandro Bernardi, Marta Bertolino, Rocco Blaiotta, Manfredi Bontempelli, Renato Bricchetti, David Brunelli, Carlo Brusco, Silvia Buzzelli, Alberto Cadoppi, Lucio Camaldo, Stefano Canestrari, Giovanni Canzio, Francesco Caprioli, Matteo Caputo, Donato Castronuovo, Elena Maria Catalano, Mauro Catenacci, Antonio Cavaliere, Francesco Centonze, Federico Consulich, Stefano Corbetta, Roberto Cornelli, Fabrizio D'Arcangelo, Marcello Daniele, Gaetano De Amicis, Cristina De Maglie, Alberto De Vita, Ombretta Di Giovine, Gabriella Di Paolo, Giandomenico Dodaro, Massimo Donini, Salvatore Dovere, Tomaso Emilio Epidendio, Luciano Eusebi, Riccardo Ferrante, Giovanni Fiandaca, Giorgio Fidelbo, Carlo Fiorio, Roberto Flor, Luigi Foffani, Désirée Fondaroli, Gabriele Fornasari, Gabrio Forti, Piero Gaeta, Marco Gambardella, Alberto Gargani, Loredana Garlati, Giovanni Grasso, Giulio Illuminati, Gaetano Insolera, Roberto E. Kostoris, Sergio Lorusso, Ernesto Lupo, Raffaello Magi, Vincenzo Maiello, Grazia Mannozi, Marco Mantovani, Marco Mantovani, Luca Marafioti, Enrico Marzaduri, Maria Novella Masullo, Oliviero Mazza, Claudia Mazzucato, Alessandro Melchionda, Chantal Meloni, Vincenzo Militello, Andrea Montagni, Gaetana Morgante, Lorenzo Natali, Renzo Orlandi, Luigi Orsi, Francesco Palazzo, Carlo Enrico Paliero, Lucia Parlato, Annamaria Peccioli, Chiara Perini, Carlo Piergallini, Paolo Pisa, Luca Pistorelli, Daniele Piva, Oreste Pollicino, Domenico Pulitanò, Serena Quattrocolo, Tommaso Rafaraci, Paolo Renon, Maurizio Romanelli, Gioacchino Romeo, Alessandra Rossi, Carlo Ruga Riva, Francesca Ruggieri, Elisa Scaroina, Laura Scomparin, Nicola Selvaggi, Sergio Seminara, Paola Severino, Rosaria Sicurella, Piero Silvestri, Fabrizio Siracusano, Andrea Francesco Tripodi, Giulio Ubertis, Antonio Vallini, Gianluca Varraso, Vito Velluzzi, Paolo Veneziani, Francesco Viganò, Daniela Vigoni, Stefano Zirulia

REDAZIONE Francesco Lazzeri (coordinatore), Alberto Aimi, Enrico Andolfatto, Enrico Basile, Silvia Bernardi, Carlo Bray, Pietro Chiaraviglio, Stefano Finocchiaro, Beatrice Fragasso, Alessandra Galluccio, Cecilia Pagella, Tommaso Trinchera, Maria Chiara Ubiali

Sistema penale (SP) è una rivista *online*, aggiornata quotidianamente e fascicolata mensilmente, ad accesso libero, pubblicata dal 18 novembre 2019.

La *Rivista*, realizzata con la collaborazione scientifica dell'Università degli Studi di Milano e dell'Università Bocconi di Milano, è edita da Progetto giustizia penale, associazione senza fine di lucro con sede presso il Dipartimento di Scienze Giuridiche "C. Beccaria" dell'Università degli Studi di Milano, dove pure hanno sede la direzione e la redazione centrale. Tutte le collaborazioni organizzative ed editoriali sono a titolo gratuito e agli autori non sono imposti costi di elaborazione e pubblicazione.

La *Rivista* si uniforma agli standard internazionali definiti dal *Committee on Publication Ethics* (COPE) e fa proprie le relative linee guida.

I materiali pubblicati su *Sistema Penale* sono oggetto di licenza CC BY-NC-ND 4.00 International. Il lettore può riprodurli e condividerli, in tutto o in parte, con ogni mezzo di comunicazione e segnalazione anche tramite collegamento ipertestuale, con qualsiasi mezzo, supporto e formato, per qualsiasi scopo lecito e non commerciale, conservando l'indicazione del nome dell'autore, del titolo del contributo, della fonte, del logo e del formato grafico originale (salve le modifiche tecnicamente indispensabili).

Il testo completo della licenza è consultabile su <https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>.

Peer review I contributi che la direzione ritiene di destinare alla sezione "Articoli" del fascicolo mensile sono inviati a un revisore, individuato secondo criteri di rotazione tra i membri del Comitato scientifico, composto da esperti esterni alla direzione e al comitato editoriale. La scelta del revisore è effettuata garantendo l'assenza di conflitti di interesse. I contributi sono inviati ai revisori in forma anonima. La direzione, tramite la redazione, comunica all'autore l'esito della valutazione, garantendo l'anonimato dei revisori. Se la valutazione è positiva, il contributo è pubblicato. Se il revisore raccomanda modifiche, il contributo è pubblicato previa revisione dell'autore, in base ai commenti ricevuti, e verifica del loro accoglimento da parte della direzione. Il contributo non è pubblicato se il revisore esprime parere negativo alla pubblicazione. La direzione si riserva la facoltà di pubblicare nella sezione "Altri contributi" una selezione di contributi diversi dagli articoli, non previamente sottoposti alla procedura di *peer review*. Di ciò è data notizia nella prima pagina della relativa sezione.

Di tutte le operazioni compiute nella procedura di *peer review* è conservata idonea documentazione presso la redazione.

Modalità di citazione Per la citazione dei contributi presenti nei fascicoli di *Sistema penale*, si consiglia di utilizzare la forma di seguito esemplificata: N. COGNOME, *Titolo del contributo*, in *Sist. pen. (o SP)*, 1/2020, p. 5 ss.

LA COMPARTICIPAZIONE CRIMINOSA DEL CONSULENTE FISCALE E LA CONTROVERSA COMUNICABILITÀ DELLA RELATIVA AGGRAVANTE

di Davide Attanasio

L'articolo 12 d.lgs. 24.9.2015 n. 158 ha introdotto nel principale corpus della legislazione penal-tributaria l'articolo 13-bis, al cui terzo comma è previsto l'aumento della pena in misura di metà qualora i reati siano stati commessi dal concorrente nell'esercizio di un'attività di consulenza fiscale, attraverso l'elaborazione o commercializzazione di modelli di evasione. La nuova circostanza aggravante si ispira alla finalità – perseguita anche in altri ambiti del settore penalistico – di incrementare la risposta punitiva per le condotte poste in essere dal professionista qualora, per mezzo delle proprie competenze specialistiche, agevoli la commissione dei reati. Il presente contributo si propone di analizzare i profili di maggior interesse della novella normativa e cercherà di offrire alcuni spunti di riflessione in merito agli aspetti prima facie più critici, fra i quali spicca il tema della comunicabilità della circostanza aggravante al concorrente intraneus rispetto al reato fiscale, che per questa via potrebbe patire un ingiustificato aumento di pena.

SOMMARIO: 1. Premessa: vecchie e nuove istanze di 'criminalizzazione' dell'attività professionale – 2. L'aggravante 'professionale' nella riforma penal-tributaria – 2.1. Lo status di professionista (o di intermediario bancario/finanziario) – 2.2. La commercializzazione o l'elaborazione di modelli di evasione fiscale – 3. L'estensibilità della circostanza aggravante alla posizione dell'intraneus – 3.1. La disciplina generale di imputazione delle circostanze – 3.2. (segue) *Focus* sulla circostanza aggravante imputabile al consulente fiscale – 4. Osservazioni conclusive.

1. Premessa: vecchie e nuove istanze di 'criminalizzazione' dell'attività professionale.

La circostanza aggravante di cui all'art. 13-bis co. 3 d.lgs. 10.3.2000 n. 74¹ si inserisce nel più articolato scenario del 'rischio penale' del professionista², al quale può

¹ La disposizione in commento è stata introdotta per mezzo dell'art. 12 d.lgs. 24.9.2015 n. 158, in attuazione dell'art. 8 co. 1 l. 11.3.2014 n. 23.

² La responsabilità del professionista sancita in forma aggravata dalla normativa in commento si innesta nel paradigma normativo di cui all'art. 110 c.p., in ragione del quale il consulente, fornendo modelli di evasione fiscale al cliente, partecipa all'attività delittuosa da quest'ultimo eseguita (*infra* n. 2 per l'analisi della struttura oggettiva e soggettiva dell'aggravante). Come si dirà meglio nel seguito del lavoro (*infra* n. 2.2), le contestazioni nei riguardi del professionista non si limitano ovviamente alla sola disciplina ivi trattata, posto

essere elevato un addebito per aver partecipato, il più delle volte attraverso un contributo atipico (ad esempio: consigli, pareri, consulenze), al fatto di reato commesso da altri (nel caso dei reati tributari, dal contribuente).

L'interesse nei confronti della descritta dinamica criminosa è oramai dirompente, tanto in sede legislativa³, quanto nella prassi⁴.

Il meccanismo di ampliamento del penalmente rilevante con riguardo alle attività professionali *lato sensu* di consulenza è tradizionalmente ricondotto a una considerazione di carattere socio-economico, *id est* la crescente tendenza alla complessità degli adempimenti connessi alle attività imprenditoriali in genere, così da richiedere la presenza praticamente costante di uno o più consulenti a supporto delle scelte organizzative e gestionali⁵.

In chiave squisitamente penalistica sembra peraltro intravedersi un *fil rouge* degli interventi legislativi (e delle decisioni delle Corti) nel più marcato disvalore delle condotte poste in essere dal professionista e, in senso lato, degli illeciti cui lo stesso partecipa. Il consulente, infatti, tramite le proprie competenze specialistiche, fornisce spesso apporti ad elevato contenuto tecnico, che, se orientati al perseguimento di finalità criminose della clientela, divengono difficilmente intellegibili per le agenzie di controllo, il che ne accentua giocoforza la portata lesiva.

che il 'rischio penale' insito nello svolgimento della sua attività potrebbe concretizzarsi nelle forme più svariate. Intanto, sempre con riguardo al settore penal-tributario, il comportamento del consulente potrebbe non manifestarsi quale elaborazione o commercializzazione di modelli (seriali) di evasione, cionondimeno la sua condotta potrebbe essere ugualmente raggiunta da una contestazione a titolo di responsabilità concorsuale non aggravata. Il 'rischio penale' dell'attività professionale potrebbe poi estendersi, tanto nella forma concorsuale, quanto nella forma monosoggettiva, ad altri settori del diritto penale. Si consideri, quale esempio di reato proprio monosoggettivo, l'art. 236-bis l. fall., che sanziona chi, nelle relazioni o attestazioni di cui agli artt. 67, co. 3, lett. d, 161, co. 3, 182-bis, 182-quinquies, 182-septies e 186-bis l. fall., espone informazioni false ovvero omette di riferire informazioni rilevanti. Tale fattispecie di reato – si legge nella documentazione dei lavori preparatori – è stata introdotta con la precipua finalità di bilanciare la centralità riconosciuta al professionista nell'ambito della gestione delle procedure di risanamento aziendale (cfr. nota di lettura per il Senato, a.s. n. 3426, 2012, 104, consultabile in www.senato.it). Per una disamina analitica del reato si veda G. BERSANI, *La responsabilità penale del professionista attestatore ai sensi dell'art. 236-bis l.f.*, in *IP* 2014, 107 ss. Sempre sul tema, poi, F. MUCCIARELLI, *Il delitto di falso in attestazioni e relazioni: il professionista-attestatore e le valutazioni*, in *IP* 2014, 129 ss. e A. ALESSANDRI, *Profili penali delle procedure concorsuali. Uno sguardo d'insieme*, Milano 2016, 90 ss.

³ La normativa in commento non è infatti l'unica ad aver interessato la figura del professionista. Si pensi, a titolo meramente esemplificativo, ai reati di riciclaggio e autoriciclaggio (artt. 648-bis e 648-ter.1 c.p.), che prevedono un aumento di pena quando i fatti sono commessi nell'esercizio di un'attività professionale (o di un'attività bancaria o finanziaria nel caso dell'autoriciclaggio).

⁴ Nel settore penal-tributario si veda *ex multis* Cass. 2.3.2016 n. 17418, in www.ilpenalista.it, 13.6.2016, con nota di G. MINNITI, *Il concorso del professionista nei reati tributari*; Cass. 14.11.2017 n. 1999, in *D&G* 18.1.2018, con nota di E. FONTANA, *Pugno duro verso il commercialista che concorre nei reati tributari*; e più di recente Cass. 29.3.2019 n. 28158, in *GD*, 2019 (30), 26, ove è stata affermata la penale responsabilità del commercialista che si era rappresentato (quantomeno nelle forme del dolo eventuale) la falsità dei documenti impiegati per la dichiarazione fiscale.

⁵ Già T. PADOVANI, *I soggetti responsabili per i reati tributari commessi nell'esercizio dell'impresa*, in *RIDPP* 1985, 377, riferiva della prassi di affidare a collaboratori dotati di specifiche conoscenze la gestione di problemi di particolare complessità tecnica.

La suddetta impostazione politico-criminale, come meglio si dirà più avanti (*infra* n. 2), è verosimilmente alla base della circostanza aggravante analizzata nel presente contributo, nella misura in cui prevede un aggravio sanzionatorio per vicende che, alla luce del concreto atteggiarsi delle condotte (*i.e.* elaborazione/commercializzazione di modelli di evasione), sarebbero connotate da un maggior grado di offensività.

V'è da dire, inoltre, che nell'ambito della responsabilità concorsuale del professionista – argomento che meriterebbe una ben più ampia trattazione⁶ – si innestano una serie di problematiche dalla complessa trattazione. Non è inusuale, infatti, che nella prassi si presti un'attenzione inadeguata al momento di accertamento della rilevanza causale della condotta del consulente, nonché del dolo di concorso a quest'ultimo addebitabile⁷.

A ciò si aggiunga, peraltro, che quella del professionista è un'attività 'neutrale'⁸: le prestazioni ad essa connesse sono infatti di per sé lecite (sotto forma di assistenza del cliente, di consulenza, di pareristica). Vengono così in rilievo interessi del consulente – specie di natura patrimoniale – che dovrebbero essere meritevoli di particolare attenzione anche da parte del settore penalistico, il cui intervento, attraverso un'attenta lettura della materia da parte del legislatore prima, dei giudici poi, dovrebbe essere circoscritto ai soli casi di *extrema ratio*, a meno di non voler giungere ad una diffusa criminalizzazione dell'attività professionale⁹.

Poste queste premesse, è bene soffermarsi sull'oggetto specifico del presente contributo (*id est* l'art. 13-bis co. 3 d.lgs. 74/2000). Si procederà, in primo luogo, con la descrizione dell'*iter* legislativo che ha portato all'introduzione della novella normativa. Si effettuerà, poi, un'analisi degli elementi strutturali della circostanza aggravante, vagliandone sia i profili oggettivi che quelli soggettivi. La parte centrale del lavoro sarà invece dedicata a un sintetico approfondimento sul regime di comunicabilità del dato circostanziale al correo (qui: il cliente-contribuente), così da comprendere se anch'egli possa essere interessato dal severo aumento di pena derivante dall'applicazione della

⁶ Uno studio interamente dedicato è stato condotto da E. BASILE, *Consiglio tecnico e responsabilità penale. Il concorso del professionista tramite azioni «neutrali»*, Torino 2018.

⁷ Per una lucida analisi a riguardo si rimanda a F. MUCCIARELLI, *L'individuazione delle responsabilità nel diritto penale d'impresa, principi generali*, in *Diritto penale dell'impresa*, diretto da C. Parodi, Milano 2017, 26 ss. L'Autore si sofferma dapprima sulla rilevanza eziologica del contributo atipico del professionista, sussumibile tanto in una logica agevolativa del fatto di reato (tesi preferita in giurisprudenza asserisce l'A.), quanto nel meccanismo della *condicio sine qua non* (indirizzo invece preferito in dottrina, cfr. G. MARINUCCI – E. DOLCINI – G.L. GATTA, *Manuale di Diritto Penale, parte generale*⁷, Milano 2018, 511 ss.). Una seconda analisi, poi, è condotta sulla colpevolezza, tematica in relazione alla quale l'A. esprime alcune perplessità sulla prassi giurisprudenziale di 'accontentarsi' della ricorrenza del dolo eventuale (*ivi*, 32).

⁸ Tale espressione è tratta dal lavoro di E. BASILE, *Consiglio tecnico e responsabilità penale. Il concorso del professionista tramite azioni «neutrali»*, cit. e, in particolare, dalle teorizzazioni della dottrina tedesca sulle c.d. *neutrale Handlungen*, *ivi.*, 92 ss.

⁹ Un appello in tal senso è stato formulato da P. CORSO, *Da che parte sta il professionista nella lotta tra giustizia e crimine?*, in IQ 21.7.2018, su www.ipsoa.it. L'Autore, sottolineando come in molti casi il reato venga commesso dal cliente all'insaputa del professionista, esorta la magistratura al «massimo approfondimento e (al)la massima attenzione prima di assumere iniziative giudiziarie drammaticamente distruttive della vita e del lavoro del professionista coinvolto».

circostanza in discorso. Si forniranno, infine, delle notazioni conclusive sull'eventuale opportunità di apportare alcuni correttivi alla disciplina in commento.

2. L'aggravante 'professionale' nella riforma penal-tributaria.

Nell'ambito di un ampio intervento di razionalizzazione del settore penal-tributario è stato inserito nel d.lgs. 74/2000 l'art. 13-bis, il cui terzo comma contempla una circostanza aggravante speciale e ad effetto speciale, applicabile nei confronti del professionista che, nell'esercizio di un'attività di consulenza, concorra a commettere, attraverso l'elaborazione o la commercializzazione di "modelli di evasione fiscale", uno dei reati di cui al Titolo II del succitato decreto legislativo.

Nell'analisi della novella normativa conviene dapprima soffermarsi sulle tappe del percorso riformatore, criticabile – in rapporto al canone giuspenalistico di legalità – a partire dalla dimensione della riserva di legge. L'introduzione della disposizione *de qua*, nelle forme del sempre più ricorrente binomio legge delega/decreto legislativo, era orientata – stando alla scarna cornice del provvedimento delegante – alla revisione del sistema fiscale, affinché quest'ultimo potesse divenire "più equo, trasparente e orientato alla crescita"¹⁰.

Nella delineata prospettiva, l'impiego da parte del Parlamento del lemma "revisione" (del sistema fiscale e sanzionatorio), in luogo della più incisiva denominazione di "riforma", suggerisce invero l'intenzione di inserire la novella normativa in un percorso di continuità con i precedenti interventi in materia fiscale¹¹.

Non desta d'altronde sorpresa il ricorso alla legislazione delegata nel settore penalistico, da lungo tempo invalso nella prassi. È come noto maggioritaria in dottrina e nella giurisprudenza della Consulta l'opinione che propende per l'inclusione nel concetto di legge *ex art. 25 Cost.* anche degli atti aventi forza di legge (*i.e.* decreto legge e decreto legislativo)¹². Cionondimeno, residuano non poche perplessità in merito a

¹⁰ Così la stessa intitolazione della legge delega 11 marzo 2014, n. 23 ("*Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita*"), consultabile su www.camera.it.

¹¹ Di questa idea è A. INGRASSIA, [I reati del sostituto d'imposta dopo la revisione del sistema penale tributario tra scelte d'incriminazione irragionevoli ed eccessi di delega](#), in *Dir. pen. cont.*, 2 febbraio 2016.

¹² G. FIANDACA – E. MUSCO, *Diritto penale, parte generale*⁶, Bologna 2009, 47 ss.; T. PADOVANI, *Diritto Penale*¹¹, Milano 2017, 22 ss.; A. PAGLIARO, *Principi di diritto penale, parte generale*⁸, Milano 2003, 41 ss. In senso critico, invece, C. CUPELLI, *La legalità delegata*, Napoli 2012, 55 ss.; G. MARINUCCI – E. DOLCINI – G.L. GATTA, *op. cit.*, 46 ss. Per un approfondimento ulteriore si veda V. MANES, *Principi costituzionali in materia penale (diritto penale sostanziale)*, aggiornato a settembre 2014, in www.cortecostituzionale.it. Nella giurisprudenza costituzionale, si segnala una pronuncia della Consulta, che, valorizzando il dettato dell'art. 76 Cost., è intervenuta sul tema della legislazione delegata in materia penale. Merita di essere qui richiamato un passaggio della pronuncia: «*Il difetto di delega denunciato dai giudici rimettenti, se esistente, comporterebbe un esercizio illegittimo da parte del Governo della funzione legislativa. L'abrogazione della fattispecie criminosa mediante un decreto legislativo, adottato in carenza o in eccesso di delega, si porrebbe, infatti, in contrasto con l'art. 25, secondo comma, Cost., che demanda in via esclusiva al Parlamento, in quanto rappresentativo dell'intera collettività nazionale, la scelta dei fatti da sottoporre a pena e delle sanzioni loro applicabili, precludendo al Governo scelte di politica criminale autonome o contrastanti con quelle del legislatore delegante (...). La verifica sull'esercizio da parte del Governo della*

siffatte modalità di esercizio del potere legislativo, specie quando le leggi delega si traducono in veri e propri incarichi in bianco, che, ai limiti del rispetto del principio di legalità, lasciano ampi spazi di manovra al potere esecutivo in materia penale.

Nel richiamato assetto dogmatico e politico-criminale trova collocazione l'art. 8 l. 11.3.2014, n. 23 (legge-delega cui si deve l'emanazione del d.lgs. 158/2015), che, individuando quale *fil rouge* dell'intervento riformatore i principi di effettività e proporzionalità della pena, ha delegato il governo a revisionare il sistema sanzionatorio con la limitazione del presidio penalistico ai casi di condotte connotate da profili di insidiosità o frode, *ergo* da un maggior disvalore. La legge delega non ha tuttavia fissato principi e criteri direttivi dettagliati, limitandosi piuttosto ad affermare – con precipuo riferimento ai profili del trattamento punitivo – che la cornice edittale dovesse comunque essere confinata entro un minimo di sei mesi e un massimo di sei anni di reclusione. Così facendo, il Parlamento ha lasciato ampi margini di manovra all'esecutivo, chiamato a compiere significative scelte entro la sbiadita cornice della legge-delega¹³.

Con specifico riguardo alla circostanza aggravante di cui al terzo comma del nuovo art. 13-*bis* d.lgs. 74/2000 possono quindi sollevarsi seri dubbi di legittimità costituzionale, strettamente connessi al dato quantitativo dell'incremento sanzionatorio (aumento secco della metà della pena): qualora la pena-base ecceda nel massimo i quattro anni di reclusione (come ad esempio accade per l'art. 2 d.lgs. 74/2000, il cui limite edittale è pari a sei anni), per effetto dell'applicazione del meccanismo circostanziale in esame è possibile superare, con una (apparente) rottura degli artt. 25 e 76 Cost., i pur ampi confini tracciati dalla legge delega (che, come detto, indicava il limite di pena detentiva nella misura di sei anni)¹⁴.

*funzione legislativa delegata diviene, allora, strumento di garanzia del rispetto del principio della riserva di legge in materia penale, sancito dall'art. 25, secondo comma, Cost., e non può essere limitata in considerazione degli eventuali effetti che una sentenza di accoglimento potrebbe produrre nel giudizio a quo. Si rischierebbe altrimenti, come già rilevato in altre occasioni da questa Corte, di creare zone franche dell'ordinamento, sottratte al controllo di costituzionalità, entro le quali sarebbe di fatto consentito al Governo di effettuare scelte politico-criminali, che la Costituzione riserva al Parlamento, svincolate dal rispetto dei principi e criteri direttivi fissati dal legislatore delegante, eludendo così il disposto dell'art. 25, secondo comma, della stessa Costituzione», così C. cost., 15.01.2014 n. 5, in RIDPP 2014, 965 ss. con nota di C. CUPELLI, *Riserva di legge e carenza di delega legislativa nella tormentata vicenda dell'associazione militare con scopi politici: i nuovi spazi di sindacabilità del vizio procedurale*, ivi, 977 ss. Sul punto anche M. SCOLETTA, [La sentenza n. 5/2014 della Corte Costituzionale: una nuova importante restrizione delle "zone franche" dal sindacato di legittimità nella materia penale](#), in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, 3/2014, 242 ss.*

¹³ Per una lucida critica a riguardo si veda C. CUPELLI, [Gli atti aventi forza di legge in materia penale, la delega fiscale e i soliti sospetti](#), in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, 2/2015, 4 ss. L'Autore si sofferma sulla problematica che la legge delega sempre più spesso offre «al potere esecutivo margini di discrezionalità talora illimitati, di certo eccedenti quella fisiologica attività di riempimento che lega i due livelli normativi»; e, di nuovo, A. Ingrassia, *I reati del sostituto d'imposta dopo la revisione del sistema penale tributario tra scelte d'incriminazione irragionevoli ed eccessi di delega*, cit.

¹⁴ Il qui studiato innesto normativo è stato criticato sin dalla fase dei lavori preparatori: le Commissioni parlamentari (riunite) Giustizia e Finanze, pur esprimendo parere nel complesso favorevole sullo schema di decreto legislativo predisposto dal Governo, avevano formulato non poche riserve circa la circostanza aggravante di cui all'art. 13-*bis*, laddove determina(va) (in concreto) un innalzamento della pena oltre il limite dei sei anni sancito dal legislatore delegante. Ad avviso delle Commissioni, la nuova disciplina «risulta

La suddetta criticità merita qualche ulteriore approfondimento. Occorre soffermarsi, in particolare, su due aspetti: *i*) il rapporto tra provvedimento delegante e delegato; *ii*) l'incidenza della circostanza aggravante sul trattamento sanzionatorio della fattispecie astratta di reato.

Quanto al primo profilo, come accennato, la legge-delega non ha fissato linee guida dettagliate, limitandosi genericamente a stabilire il criterio direttivo in base al quale la revisione del sistema sanzionatorio penal-tributario avrebbe dovuto ispirarsi a criteri di effettività e proporzionalità della pena, così circoscrivendo l'intervento penalistico ai comportamenti dotati di maggiore offensività. Tale ampia finalità pare essere stata recepita appieno dal legislatore delegato, che ha riservato un severo aumento di pena per le condotte poste in essere dal contribuente che fornisca al contribuente – soggetto *intra-neus* dei reati 'propri' di cui al Titolo II d.lgs. 74/2000 – una serie di strumenti finalizzati all'evasione, con un potenziale incremento della lesività per i beni giuridici tutelati dalle norme penali-tributarie.

È in quest'ottica che deve leggersi l'innesto normativo in commento, che – sebbene attraverso cadenze sanzionatorie assai aspre – rispecchia la maggiore riprovevolezza di condotte caratterizzate da un marcato disvalore¹⁵. A tal riguardo non paiono cogliere nel segno le critiche di chi, ravvisando un eccesso di delega, sostiene che l'introduzione della circostanza aggravante non sia stata prevista in alcuna delle clausole normative della l. 23/2014. Affinché possa dirsi rispettato il principio di cui all'art. 76 Cost., è bensì necessario che il decreto delegato si inserisca coerentemente nel quadro più o meno dettagliato tracciato dalla legge delega, ma ciò non esclude certo un margine di discrezionalità in capo all'esecutivo, che, va da sé, si restringerà o si allargherà a seconda del grado di approfondimento raggiunto nel provvedimento delegante. In questi termini si è espressa del resto la stessa Corte costituzionale, affermando che i criteri direttivi sanciti dal soggetto delegante non ostano all'emanazione di norme che rappresentano «l'ordinario sviluppo e, se dal caso, un completamento» delle scelte cristallizzate dalla volontà parlamentare¹⁶.

in eccesso di delega nella parte in cui consente il superamento del massimo edittale di sei anni, previsto dal comma 1 dell'articolo 8 della legge delega n. 23 del 2014 (il che avverrebbe per i delitti di cui agli articoli 2, 3, 8, 10 e 10-quater, comma 2, del decreto legislativo n. 74)», cfr. Relazione illustrativa del d.lgs. 158/2015, 12. Il testo completo è consultabile in www.camera.it.

¹⁵ Tale impostazione trova conferma nella lettura della Relazione illustrativa del d.lgs. 158/2015, secondo la quale «l'articolo 8 ha dettato importanti linee guida di revisione del sistema, finalizzate, da un lato, ad articolare meglio i rapporti tra sistema sanzionatorio penale e sistema sanzionatorio amministrativo, regolati, come noto, dal principio di specialità, e, dall'altro, a ridurre l'area di intervento della sanzione punitiva per eccellenza – quella penale – ai soli casi connotati da un particolare disvalore giuridico, oltre che etico e sociale, identificati, in particolare, nei comportamenti artificiosi, fraudolenti e simulatori, oggettivamente o soggettivamente inesistenti, ritenuti insidiosi anche rispetto all'attività di controllo», cfr. Relazione illustrativa, cit., 1.

¹⁶ C. cost., 24.6.2010 n. 230, in GCos. 2010, 3610 ss., con nota di P. CARNEVALE, *La strana permeabilità della legge di delega. Qualche considerazione a margine della sentenza n. 230 del 2010*. Vista la chiarezza delle argomentazioni elaborate dal Giudice delle leggi, si ritiene opportuno riportarne un estratto: «Ai fini del controllo della conformità della norma delegata alla norma delegante, il contenuto della delega deve essere identificato tenendo conto del complessivo contesto normativo nel quale si inseriscono la legge delega ed i relativi principi e criteri direttivi, nonché delle finalità che la ispirano, verificando, nel silenzio del legislatore delegante sullo specifico tema, che le scelte del

Quanto al secondo profilo di approfondimento, relativo all'incidenza della circostanza aggravante sulla cornice edittale del reato, è bene premettere una considerazione di ordine generale.

Le circostanze del reato non sono invero elementi costitutivi della fattispecie criminosa, ma – nella loro funzione etimologica di “stare intorno al reato” – influiscono soltanto sulla quantificazione della pena inflitta dal giudice, ai sensi degli artt. 132 e 133 c.p. In altre parole, trattandosi di elementi accidentali estranei al nucleo essenziale del fatto, le circostanze accedono all'illecito penale quando quest'ultimo si è già perfezionato senza incidere sulla relativa cornice edittale astratta¹⁷.

Alla luce di tale premessa, appare condivisibile quanto affermato nella relazione illustrativa del d.lgs. 158/2015: vista la natura accidentale delle circostanze, non può che rilevare la cornice edittale prevista in astratto dal legislatore, senza tener conto della pena irrogata in concreto per effetto di meccanismi circostanziali¹⁸.

In proposito – prosegue la relazione illustrativa – va ricordato come la Corte di cassazione a sezioni unite abbia affermato che la risposta sanzionatoria del magistrato penale si articola in un giudizio bifasico: dapprima deve individuarsi, ai sensi dell'art. 133 c.p., la pena irrogabile per il reato “semplice” e soltanto in un istante successivo può

legislatore delegato non siano in contrasto con gli indirizzi generali della medesima; i principi posti dal legislatore delegante costituiscono, poi, anche strumenti per l'interpretazione della portata delle norme delegate e tali disposizioni devono essere lette, fintanto che sia possibile, nel significato compatibile con detti principi, i quali, a loro volta, vanno interpretati alla luce della ratio della legge delega. Pertanto, posto che la delega legislativa non esclude ogni discrezionalità del legislatore delegato, che può essere più o meno ampia, in relazione al grado di specificità dei criteri fissati nella legge delega, e posto che l'art. 76 cost. non osta all'emanazione di norme che rappresentino un ordinario sviluppo e, se dal caso, un completamento delle scelte espresse dal legislatore delegante, per valutare se il legislatore abbia ecceduto i propri margini di discrezionalità, occorre individuare la ratio della delega, al fine di accertare se la norma delegata sia con questa coerente e rientri nella fisiologica attività di riempimento che lega i due livelli normativi». A tal proposito, non può farsi a meno di richiamare nuovamente – supra nt. n. 12 – la più recente pronuncia della Corte costituzionale (sent. 5/2014), che, per la carenza della necessaria delega legislativa, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 2268, d.lgs. 15.3.2010 n. 66, nella parte in cui, al co. 1, n. 297, abroga(va) il d.lgs. 14.2.1948 n. 43. È bene evidenziare che, in questo specifico caso, la declaratoria di incostituzionalità per eccesso di delega è stata determinata da una (soltanto) apparente connessione tra la materia regolata dalla legge delega e quella disciplinata dal successivo decreto legislativo. A contrario, pare dunque potersi affermare che, laddove vi sia una convergenza delle finalità perseguite dal provvedimento delegante con quelle concretizzate nel testo legislativo delegato, non potrebbero rinvenirsi profili di illegittimità costituzionale.

¹⁷ Sull'accessorietà o accidentalità delle circostanze si rimanda al contributo di T. PADOVANI, *Circostanze del reato*, in *DigDPen*, Torino 1988, 187 ss.; C. ZAZA, *Le circostanze del reato*, I, Padova 2002, 5 ss. Diversamente, A. PAGLIARO, *Il Reato*, in *Trattato di Diritto Penale*, a cura di C.F. Grosso – T. Padovani – A. Pagliaro, Milano 2007, 297, non condivide l'impostazione dogmatica per la quale le circostanze sono elementi accidentali del reato, dato che, rispetto alla figura speciale del delitto circostanziato, si tratterebbe pur sempre di elementi essenziali. È di questa idea anche A. SPENA, *Accidentalità delicti? Le circostanze nella struttura del reato*, in *RIDPP*, 2009, 639 ss. L'idea di fondo di quest'ultimo Autore è che le circostanze, quando vengono ad esistere, determinano la nascita di una nuova entità, «dotata di un proprio significato giuridico, e portatrice di una gravità astratta, diversa da quella propria del reato base, che trova riconoscimenti in una pena già astrattamente diversa da quella prevista per il reato base».

¹⁸ È solo il caso di ribadire che l'approccio sposato dal decreto legislativo in parola si pone in contrasto con il rilievo sollevato dalle Commissioni parlamentari (riunite) Giustizia e Finanze, che avevano lamentato un plausibile profilo di illegittimità costituzionale del decreto per eccesso di delega (*supra* nt. n. 14).

procedersi all'apprezzamento della rilevanza delle circostanze sulla pena-base già calcolata¹⁹. Ne segue che, nella valutazione sull'ipotetico eccesso di delega, occorre prendere in considerazione la pena massima astrattamente irrogabile per il reato semplice, giacché – diversamente opinando – il legislatore delegato, nella ponderazione in punto di cornice edittale dei reati, sarebbe chiamato a tener conto di elementi accessori (come appunto le circostanze) soltanto eventuali²⁰.

Svolte queste brevi considerazioni introduttive, è possibile ora analizzare più in dettaglio la disposizione di interesse. Se, come visto, appaiono superabili le critiche relative al presunto eccesso di delega legislativa, ben più difficoltosa risulta l'esegesi della nuova circostanza aggravante 'professionale', tanto dal punto di vista lessicale, quanto rispetto alla portata applicativa²¹.

2.1. Lo status di professionista (o di intermediario bancario/finanziario).

Il meccanismo circostanziale in esame, caratterizzandosi per la compresenza di elementi di natura sia oggettiva che soggettiva, può essere classificato tra le circostanze c.d. miste²². Da un lato viene in rilievo lo *status* di professionista o intermediario (bancario o finanziario); dall'altro, sul versante della condotta, l'elaborazione o la commercializzazione di 'modelli di evasione', attività quest'ultima che di regola si concretizza nell'ambito della consulenza fornita da un esperto.

Rinviando al prosieguo per la disamina della rilevanza pratica della qualificazione dogmatica della circostanza aggravante (*infra*, n. 3.), è bene analizzare più da vicino il ruolo del concorrente nella condotta di evasione fiscale posta in essere dal contribuente.

Se la definizione di "intermediario bancario o finanziario" pare essere di agevole inquadramento, lo stesso non vale per la locuzione "professionista".

¹⁹ Si fa riferimento a Cass. S.U. 24.2.2011 n. 20798, citata nella Relazione illustrativa, d.lgs. 158/2015, cit., 13.

²⁰ Ancora, nella relazione illustrativa, cit., 13, si legge: «dal punto di vista tecnico formale, le circostanze devono essere oggetto, come nel caso di specie, di una specifica previsione legislativa, in quanto accedono ad una fattispecie incriminatrice già costituita nei suoi elementi essenziali e comportano, rispetto ad essa, una variazione di pena in modo proporzionale (come nel caso di specie) o indipendente rispetto alla pena prevista per il reato base cui le circostanze accedono. Quale che sia il sistema di variazione, proporzionale o indipendente, le circostanze hanno, comunque, efficacia extraedittale, atteso che sono idonee a condurre la sanzione oltre i tetti di pena fissati dalla comminatoria edittale cui, nel caso di specie, fa riferimento l'articolo 8 della legge n. 23 del 2014».

²¹ Ad oggi, le uniche due pronunce che si registrano in giurisprudenza sul tema della circostanza aggravante in oggetto sono Cass. 14.11.2017 n. 1999, cit. e Cass. 3.4.2019 n. 36212, in *D&G*, 11.10.2019, G.L. FANULI, *Rassegna delle sezioni penali della cassazione*. Le richiamate decisioni, ad ogni modo, non hanno trattato appieno la questione dell'estensibilità della circostanza al contribuente *intraeus*, tema, quest'ultimo, che sarà oggetto di attenzione nel prosieguo del lavoro (*infra* n. 3)

²² Sulla categoria dogmatica delle circostanze 'miste', si veda G. AZZALI, *Scritti di teoria generale del reato*, Milano 1999, 292 ss.; T. PADOVANI, *Circostanze del reato*, cit., 201; N. MADIA, sub art. 70 c.p., in *Codice Penale Lattanzi-Lupo*, IV, Milano 2010, 273; e ancora, con riferimento alle attenuanti generiche previste dall'art. 62-bis c.p., M. GALLO, *Diritto Penale Italiano. Appunti di parte generale*², II, Torino 2015, 9.

Per quanto concerne il primo sintagma, l'art. 121 co. 1 lett. h d.lgs. 385/1993 (T.u.Banc.) fornisce in effetti una definizione di intermediario del credito, il quale, per poter esercitare la propria attività, deve essere iscritto in appositi elenchi gestiti da un organismo di controllo *ad hoc*, istituito dal Ministero dell'Economia e delle Finanze²³. Sembrerebbe dunque che, ai fini dell'applicazione della circostanza aggravante qui esaminata, dovrebbe aversi riguardo alla sussistenza o meno del titolo abilitativo²⁴. Soltanto laddove quest'ultimo sia presente potrebbe applicarsi l'aggravante in questione.

Occorre nondimeno interrogarsi sull'evenienza nella quale l'intermediario, privo dei necessari requisiti per ottenere l'iscrizione nei relativi albi, eserciti in via di fatto l'attività e presti, tra le altre cose, anche consulenza fiscale. In una simile ipotesi sembra plausibile concludere nel senso che il dato formale debba cedere il passo ad un criterio di natura sostanziale, potendosi addebitare l'aggravio sanzionatorio anche a quell'intermediario che, *de facto*, esercita (non sporadicamente) un'attività in mancanza della prescritta autorizzazione²⁵.

Quanto all'espressione "professionista", non vi è traccia nell'ordinamento giuridico di una puntuale definizione normativa²⁶. Secondo una prima ipotesi, scartata

²³ Per intermediari del credito si intendono gli «agenti in attività finanziaria, i mediatori creditizi, o qualsiasi altro soggetto, diverso dal finanziatore, che nell'esercizio della propria attività commerciale o professionale svolge, a fronte di un compenso in denaro o di altro vantaggio economico oggetto di pattuizione e nel rispetto delle riserve di attività previste dal Titolo VI-bis, almeno una delle seguenti attività: (1) presentazione o proposta di contratti di credito ovvero altre attività preparatorie in vista della conclusione di tali contratti; (2) conclusione di contratti di credito per conto del finanziatore» (cfr. art. 121 co. 1 lett. h d.lgs. 385/1993). L'elenco degli intermediari, invece, è disciplinato dal combinato disposto degli artt. 128-*quater* e 128-*undecies*, t.u. banc. Il secondo comma dell'art. 128-*quater* prevede che «l'esercizio professionale nei confronti del pubblico dell'attività di agente in attività finanziaria è riservato ai soggetti iscritti in un apposito elenco tenuto dall'Organismo previsto dall'articolo 128-*undecies*». L'art. 128-*undecies*, a propria volta, stabilisce che: (co. 1) «È istituito un Organismo, avente personalità giuridica di diritto privato, con autonomia organizzativa, statutaria e finanziaria competente per la gestione degli elenchi degli agenti in attività finanziaria e dei mediatori creditizi. L'Organismo è dotato dei poteri sanzionatori necessari per lo svolgimento di tali compiti»; (co. 2) «I primi componenti dell'organo di gestione dell'Organismo sono nominati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, su proposta della Banca d'Italia, e restano in carica tre anni a decorrere dalla data di costituzione dell'Organismo. Il Ministero dell'economia e delle finanze approva con regolamento lo Statuto dell'Organismo, sentita la Banca d'Italia».

²⁴ A sostegno di tale qualificazione S. PUTINATI, *Le circostanze speciali del reato tributario*, in *Diritto Penale dell'Economia*, a cura di A. Cadoppi, S. Canestrari, A. Manna e M. Papa, I, Milanofiori Assago 2017, 1136; R. AMADEO, *Circostanze del reato*, in *La riforma dei reati tributari*, a cura di C. Nocerino e S. Putinati, Torino 2015, 344. In ottica estensiva si veda, invece, il *Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali*, circolare n. 1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza, I, 198, consultabile in www.gdf.it, secondo cui la figura dell'intermediario finanziario o bancario deve essere interpretata in senso lato, potendo così applicarsi la disciplina anche in caso di mancata iscrizione all'albo.

²⁵ Così E. MASTROGIACOMO, *Commento agli artt. 13 e 13-bis d.lgs. n. 74/2000*, in *I nuovi reati tributari*, a cura di I. Caraccioli, Milano 2016, 305; A. GIARDA, M. ALLOISIO, *Le nuove cause di estinzione del reato e di esclusione della punibilità. Le circostanze del reato*, in *La nuova giustizia penale tributaria, Reati-Il Processo. Problemi attuali della giustizia penale*, diretta da C. Conti, A. Giarda, A. Marandola, G. Spangher, P. Tonini e G. Varraso, Milano 2016, 450 ss.; o, ancora, *Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali*, circolare n. 1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza, cit., 198.

²⁶ Per completezza si segnala la definizione, invero generica, fornita dall'art. 3 d.lgs. 6.9.2005 n. 206 (c.d. codice del consumo), ove si legge che il professionista è «la persona fisica o giuridica che agisce nell'esercizio

da dottrina e giurisprudenza maggioritarie, potrebbe farsi rimando a quei soggetti che, ai sensi dell'art. 7 co. 2 d.lgs. 9.07.1997 n. 241, sono abilitati dall'Agenzia delle Entrate alla trasmissione delle dichiarazioni tributarie²⁷. Un'impostazione sostanzialistica, a scapito di qualsivoglia vincolo formale (abilitazioni e/o autorizzazioni), è invero preferibile dal punto di vista politico-criminale: per professionista dovrà quindi intendersi quel soggetto che, in maniera organizzata e non sporadica, fornisca (anche in via non esclusiva o prevalente) servizi di consulenza fiscale²⁸. Un'interpretazione in senso contrario, di carattere squisitamente formalistico, determinerebbe invero una (forse) eccessiva restrizione del perimetro applicativo della circostanza aggravante, così vanificandone quasi del tutto la portata.

Ai fini dell'applicabilità della disciplina *de qua*, poi, non è determinante neppure il contesto in cui si realizza la condotta. L'espressione "*nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale*" pare infatti ridondante: la previsione si riferisce alla elaborazione o commercializzazione, da parte del professionista, di modelli di evasione fiscale e, in questo senso, il riferimento esplicito all'attività di consulenza fiscale costituisce una superfetazione normativa.

A voler ricercare una rilevanza effettiva del succitato inciso, potrebbe semmai ipotizzarsi che la condotta criminosa dell'esperto debba necessariamente estrinsecarsi nell'ambito del rapporto fiduciario intercorrente tra professionista e cliente, regolato da un apposito mandato di assistenza e consulenza. Se così fosse, la circostanza aggravante non verrebbe in rilievo nel momento in cui il professionista, al di fuori della prestazione contrattualizzata, commercializzi o elabori modelli di evasione fiscale. Si pensi, a titolo esemplificativo, al caso del cliente che non abbia sottoscritto alcun mandato o, ancora, alla consulenza propriamente fiscale che potrebbe fornire il professionista in favore di amici o prossimi congiunti.

L'ipotizzata conclusione non può però trovare accoglimento, dovendosi prediligere, anche in tal caso, un approccio esegetico di tipo pragmatico. Le summenzionate condotte, dunque, potranno dirsi penalmente rilevanti, anche ai fini

della propria attività imprenditoriale, commerciale, artigianale o professionale (...). Può venire in rilievo, in proposito, anche il combinato disposto degli artt. 1176 e 2082 c.c., da cui può trarsi la definizione di professionista quale esercente un'attività organizzata e non occasionale. Da un lato, l'art. 1176, cpv. Cc a proposito dell'espletamento di un'attività professionale impone una diligenza superiore rispetto a quella del buon padre di famiglia; dall'altro, l'art. 2082 Cc testualmente qualifica l'imprenditore come colui che esercita professionalmente un'attività economica organizzata.

²⁷ Per una compiuta riflessione a riguardo si vedano A. GIARDA, M. Alloisio, *op. cit.*, 452; P. BORRELLI, S. CAPOLUPO, P. COMPAGNONE e L. VINCIGUERRA, *La revisione del sistema penale tributario*, Milano 2016, 375 ss., favorevoli anch'essi alla concezione sostanzialistica di professionista. In giurisprudenza, Cass., 14.11.2017 n. 1999, cit., ove si legge che «*la nozione di professionista deve essere intesa in senso sostanziale e, dunque, comprensiva di chiunque, nell'esercizio della sua professione, svolge attività di consulenza fiscale (commercialisti, consulenti, avvocati e così via)*».

²⁸ Sulla organizzazione e non occasionalità dell'attività professionale si veda A. INGRASSIA, *Circostanze e cause di non punibilità. La voluntary disclosure*, in *I reati tributari. Trattato teorico-pratico di diritto penale*, diretto da F. Palazzo e C.E. Paliero, XIII, a cura di R. Bricchetti e P. Veneziani, Torino 2017, 555 ss.

della circostanza aggravante in oggetto, sebbene l'attività del consulente non sia regolata da alcun mandato professionale²⁹.

Del medesimo tenore, da ultimo, è la soluzione da fornire al quesito secondo cui potrebbe configurarsi l'aggravante in oggetto qualora l'attività delittuosa del professionista si espliciti in una consulenza di natura non propriamente fiscale. È il caso, ad esempio, della costituzione di un fondo patrimoniale intestato al cliente-contribuente o, ancora, della progettazione di un conferimento d'azienda. Operazioni del genere, evidentemente, potrebbero coinvolgere profili di natura anche non tributaria. Ai fini dell'applicabilità della circostanza *de qua* in simili contesti *extra-fiscali*, sarà dunque necessario effettuare un bilanciamento in concreto degli interessi in rilievo. Soltanto nel caso in cui il perseguimento di scopi tributari risulti noto al professionista e prevalente rispetto ad altre finalità, al punto da far ritenere che l'operazione si sostanzia essenzialmente in una patologica evasione fiscale, potrà dirsi integrato l'art. 13-bis d.lgs. 74/2000. In quest'ottica, dovranno essere ponderate a fondo le effettive modalità della condotta, così da comprendere la reale funzione economica dell'operazione posta in essere³⁰.

Analizzato il profilo soggettivo, è bene ora soffermarsi sulla dimensione oggettiva della disciplina.

2.2. La commercializzazione o l'elaborazione di modelli di evasione fiscale.

Non è certamente questa la sede per affrontare il ben più ampio tema della compartecipazione criminosa *ex art.* 110 c.p. del professionista negli illeciti della clientela³¹, ma una breve considerazione merita di essere svolta.

La circostanza aggravante di cui al terzo comma dell'art. 13-bis si colloca in un contesto parzialmente diverso da quello tracciato dall'art. 110 c.p. Nella disciplina che ci occupa, l'aggravio sanzionatorio può essere inflitto soltanto qualora si riscontri un *quid pluris* rispetto ai canoni ordinari della responsabilità concorsuale: la condotta del professionista, infatti, accede al comportamento illecito del contribuente secondo le specifiche forme prescritte dall'art. 13-bis d.lgs. 74/2000. Si tratta, in particolare, della commercializzazione o elaborazione, nell'ambito di un'attività di consulenza di natura fiscale, di modelli di evasione³².

²⁹ Ciò che conta valorizzare, infatti, sono le competenze specialistiche del professionista, impiegate da quest'ultimo nell'ambito della sua attività organizzata e non sporadica. A nulla può valere, invece, che il rapporto professionale con il cliente sia di natura perlopiù occasionale.

³⁰ Ad esempio, si pensi al caso in cui un'operazione non è sorretta da una sostanziale ragione economica e che, pertanto, viene elaborata per perseguire finalità principalmente fiscali.

³¹ Sul concorso criminoso del professionista in generale si veda E. BASILE, *Consiglio tecnico e responsabilità penale. Il concorso del professionista tramite azioni «neutrali»*, cit.

³² In altre parole, la compartecipazione aggravata del professionista si caratterizza, in punto di elemento oggettivo, per un'agevolazione della commissione del reato attraverso (ed esclusivamente) l'elaborazione o commercializzazione di modelli di evasione e, in punto di elemento soggettivo, per la rappresentazione e volontà di voler contribuire causalmente alla realizzazione del delitto.

Risulta dunque agevole osservare che l'ambito applicativo del concorso aggravato del consulente fiscale è più ristretto rispetto all'ordinaria responsabilità concorsuale in cui potrebbe incorrere il professionista. Si pensi, a titolo meramente esemplificativo, alla rilevanza penale della condotta del consulente fiscale che predisponga consapevolmente, nell'interesse del proprio cliente-contribuente, una dichiarazione infedele. In tal caso, a meno che non si tratti di un *tax planning* criminogeno articolato e complesso, potrebbe senza sforzo ritenersi integrata la responsabilità *ex art. 110 c.p.*

Per meglio comprendere la linea di demarcazione tra l'ordinario illecito penale eventualmente plurisoggettivo e l'ipotesi aggravata ai sensi dell'art. 13-*bis*, si rende opportuno un approfondimento dell'elemento oggettivo della norma, che si identifica nell'inciso "la commercializzazione o l'elaborazione di modelli di evasione fiscale". È tale locuzione che, in effetti, rappresenta il discrimine tra concorso ordinario e aggravato³³.

Il comportamento rilevante ai fini dell'art. 13-*bis* co. 3 d.lgs. 74/2000 può alternativamente concretizzarsi in due tipi di condotta: da un lato la commercializzazione rievoca la pratica di diffondere a più soggetti un prodotto ideato da altri e, dunque, il professionista sembrerebbe rivestire il ruolo di mero 'venditore' del modello di evasione fiscale; dall'altro, l'elaborazione richiede, nella fase realizzativa, un comportamento attivo del consulente, il quale dapprima crea il modello e poi lo fornisce al contribuente. Nulla vieta, ovviamente, che le due condotte possano realizzarsi contestualmente e che, dunque, il consulente elabori dapprima il modello e, in seguito, lo commercializzi in favore di una pluralità di contribuenti³⁴.

³³ A voler impiegare le parole della Cass. 14.11.2017 n. 1999, cit., «l'aggravante di nuovo conio rappresenta un'ipotesi di concorso qualificato, relativo a condotte che, in realtà, erano già punibili – e punite – a titolo di concorso ordinario *ex art. 110 c.p.*; la peculiarità sta nel condizionare l'applicabilità della circostanza alla sussistenza di due presupposti, l'uno soggettivo e l'altro oggettivo».

³⁴ Ad eccezione dei casi in cui l'attività sia preordinata alla commissione del reato (come in effetti potrebbe essere quando il consulente elabora e poi commercializza il modello di evasione fiscale), il coefficiente psicologico del professionista potrebbe assumere il più delle volte le sembianze del dolo eventuale. Così E. BASILE, *Consiglio tecnico e responsabilità penale. Il concorso del professionista tramite azioni «neutrali*, cit., 237, il quale sottolinea che l'agire del professionista, finalizzato principalmente all'incasso degli onorari, è di sovente caratterizzato da una rappresentazione incerta degli intenti criminosi del cliente. Si registrano voci critiche sull'impiego del dolo eventuale in C. PEDRAZZI, *Tramonto del dolo?*, in *RIDPP* 2000, 1265 ss.; F. MUCCIARELLI, *L'individuazione delle responsabilità nel diritto penale d'impresa. Principi generali*, cit., 32; e, ancora di più, in A. GULLO, *Il Reato proprio. Dai problemi tradizionali alle nuove dinamiche d'impresa*, Milano 2005, 312 ss. Quest'ultimo, nel condurre l'analisi dei reati propri plurisoggettivi, ritiene non ammissibile la contestazione all'*extraneus* a titolo di dolo eventuale, a fronte di un dolo specifico del concorrente *intraneus*. Ciò perché – afferma l'Autore – si andrebbero a scardinare «gli equilibri di disvalore espressi sul piano monosoggettivo (la condotta dell'*estraneo* sarebbe punita, pur in presenza di una componente soggettiva inidonea ad incriminare il fatto dell'*intraneo*)». Ad ogni modo, deve darsi conto che l'indirizzo maggioritario propende per la configurabilità in capo al concorrente anche del solo dolo eventuale, seppur il reato richieda che il coefficiente psicologico si estenda sino al dolo specifico. Si veda a riguardo T. PADOVANI, *La concezione finalistica dell'azione e la teoria del concorso di persone*, in *RIDPP* 2003, 408 s., ad avviso del quale, nell'ambito di una fattispecie plurisoggettiva, le posizioni personali dei singoli concorrenti in punto di elemento soggettivo devono essere valutate in maniera autonoma. E per tutti F. RINALDINI, *sub art. 110 c.p.*, in

Quanto al modello di evasione fiscale, lo stesso deve strutturalmente contraddistinguersi per due caratteri principali: la complessità e la standardizzazione. La complessità è insita nel processo elaborativo del modello, che, stante il fine delittuoso cui è preordinato, non può che essere articolato e laborioso, così da sfuggire alle attività accertative degli organi di controllo³⁵. La standardizzazione, invece, è strettamente connessa alla (eventuale) commercializzazione del modello; deve trattarsi, dunque, di una sorta di prototipo, replicabile in futuro con semplicità³⁶.

Un inquadramento definitivo di questo tipo, del resto, è avallato dalla *ratio* del provvedimento legislativo che ha introdotto la circostanza aggravante, finalizzato a reprimere comportamenti dotati di maggior disvalore, quali le condotte di natura seriale³⁷.

Nei medesimi termini si è pronunciata la Corte di cassazione, per la quale, ai fini della configurazione dell'aggravante, «è richiesta una particolare modalità della condotta, ovvero sia la serialità che, se pur non prevista espressamente nell'articolo è desumibile dalla locuzione elaborazione o commercializzazione di modelli di evasione, rappresentativa di una certa abitudine, ripetitività della condotta incriminata»³⁸. L'originaria formulazione del dato normativo, peraltro, prevedeva espressamente la locuzione "modelli seriali di evasione" – inciso quest'ultimo poi modificato nel corso dell'iter di approvazione legislativo – il che avalla la conclusione cui è pervenuta la giurisprudenza di legittimità.

Sul tema sorgono però due problematiche.

La prima attiene alla sussistenza della poc'anzi richiamata riproducibilità in futuro del modello: il quesito sul quale interrogarsi è se, ai fini dell'integrazione del concorso aggravato, sia sufficiente la mera ripetitività in astratto della condotta evasiva attraverso l'impiego del prototipo, ovvero se sia concretamente necessario l'utilizzo ripetuto del modello. Sul punto, la lettera della legge pare circoscriverne l'applicazione alle sole vicende in cui la condotta sia stata effettivamente reiterata: il lemma commercializzazione, da un lato, e il termine modelli (impiegato nella forma plurale), dall'altro, denotano un comportamento abituale³⁹. In questo modo, in effetti, sarebbe possibile discernere in maniera netta l'ambito operativo della responsabilità concorsuale ordinaria (*i.e.* art. 110 c.p.) rispetto a quello della responsabilità aggravata (*i.e.* art. 13-bis d.lgs. 74/2000), evitando eccessive espansioni dell'area di rischio penale dei

Commento E. Dolcini e G.L. Gatta al c.p., Milanofiori Assago 2015, 1749.

³⁵ G.L. SOANA, *I reati tributari*, Milano 2018, 537, che richiama E. MASTROGIACOMO, *op. cit.*, 306.

³⁶ A. INGRASSIA, *Circostanze e cause di non punibilità. La voluntary disclosure*, cit., 557. L'Autore parla di «diffusività genetica» dei modelli di evasione, intesi da quest'ultimo come «serie di atti, fatti, negozi riproducibili per consentire l'evasione»; A. PERINI, *La riforma dei reati tributari*, in *DPP* 2016, 36, il quale invoca il carattere della replicabilità facendo leva sulla terminologia impiegata dal legislatore (*i.e.* l'espressione 'modelli').

³⁷ Si veda ancora la già citata relazione illustrativa del d.lgs. 158/2015, 1 (*supra* nt. n. 15).

³⁸ Cass. 14.11.2017 n. 1999, cit. Tale esegesi è altresì condivisa da E. MASTROGIACOMO, *op. cit.*, 305.

³⁹ Così anche A. PERINI, *op. cit.*, 36; S. PUTINATI, *op. cit.*, 1137. Si veda invece L. CERQUA, *I reati tributari*, Napoli 2018, 167, il quale ipotizza che l'eliminazione dalla norma della locuzione "seriali" consentirebbe di applicare la disciplina anche in assenza della reiterazione della condotta.

professionisti. Se così non fosse, invece, la configurabilità dell'aggravante sarebbe soggetta ad una valutazione effettuata secondo una logica casistica⁴⁰.

Sul punto si è di recente soffermata la Corte di cassazione che, procedendo lungo il percorso argomentativo tracciato con la prima sentenza in materia⁴¹, ha adottato una soluzione interpretativa mediana: i giudici di legittimità hanno affermato che, per l'applicazione della circostanza aggravante, deve aversi riguardo tanto alle condotte già poste in essere, quanto a quelle potenzialmente realizzabili in futuro tramite l'impiego del medesimo modello⁴².

Resta poi da capire se l'attività consulenziale debba essere espletata in favore di più clienti-contribuenti o se, ai fini dell'integrazione dell'aggravante, possa dirsi sufficiente la serialità riscontratasi nell'ambito di un unico rapporto professionale. In proposito, la norma non contiene nessuna indicazione e, pertanto, non si vede alcuna ragione ostativa a che si applichi la circostanza aggravante anche qualora la condotta venga posta in essere bensì più volte, ma in favore di un solo cliente. È infatti evidente come un *tax planning* criminogeno elaborato dal consulente per una singola società di grandi dimensioni potrebbe essere di gran lunga più offensivo rispetto a condotte della medesima natura compiute da parte di una pluralità di contribuenti, i quali, essendo portatori di interessi economici di minor rilevanza, offenderebbero il bene giuridico tutelato dalle norme penal-tributarie in maniera verosimilmente più esigua⁴³.

3. L'estensibilità della circostanza aggravante alla posizione dell'*intraeus*.

Analizzati gli elementi strutturali della circostanza *de qua*, è bene ora soffermarsi sui profili applicativi più controversi, relativi all'estensibilità della medesima al c.d. *intraeus*, vale a dire il cliente-contribuente che realizza il fatto tipico del reato fiscale.

E ciò non per ragioni di natura squisitamente dogmatica, ma perché l'eventuale comunicabilità al concorrente non professionista della circostanza aggravante – che comporta un aumento della pena in misura di metà – può assumere per certi versi portata dirimente (non solo in punto di commisurazione della pena). Si pensi, a titolo esemplificativo, alla maturazione del termine prescrizione, per il cui calcolo, in deroga alla disciplina generale, deve tenersi conto delle circostanze aggravanti ad effetto speciale (e di quelle che stabiliscono una pena di specie diversa da quella ordinaria).

Prima di giungere al cuore del problema, giova richiamare per brevi cenni la disciplina del regime di imputabilità delle circostanze, profondamente riformato con la

⁴⁰ Il giudice, infatti, dovrebbe di volta in volta valutare la potenziale riproducibilità in futuro del modello di evasione.

⁴¹ Cfr. Cass. 14.11.2017 n. 1999, cit.

⁴² Cass. 3.4.2019 n. 36212, cit. ove si legge: «non può sottacersi che a rilevare ai fini della configurabilità della circostanza aggravante, non è tanto il numero delle operazioni compiute, ma la loro serialità, dovendosi cioè allargare la prospettiva non solo alle attività già realizzate, ma anche a quelle potenzialmente realizzabili in futuro mediante l'applicazione del medesimo schema già sperimentato».

⁴³ Di questo avviso E. MASTROGIACOMO, *op. cit.*, 305.

legge 7 febbraio 1990, n. 19, che ha rappresentato un vero e proprio ‘anno zero’ per la materia in questione⁴⁴.

3.1. La disciplina generale di imputazione delle circostanze.

Nell’originaria sistematica del codice Rocco il regime di comunicabilità dei meccanismi circostanziali di aumento o diminuzione di pena si fondava sulla distinzione, ancora oggi sancita dall’art. 70 c.p., tra circostanze oggettive e soggettive⁴⁵. Le prime, indipendentemente dal segno, si applicavano anche nei confronti dei concorrenti che non ne avevano conoscenza, secondo le cadenze del *versari in re illicita*. Le circostanze aggravanti soggettive non inerenti alla persona del colpevole (*i.e.* imputabilità e recidiva) erano invece estensibili ai correi solo qualora, sebbene da quest’ultimi non conosciute, avessero concretamente agevolato la commissione del reato (in base al fenomeno della c.d. oggettivizzazione delle circostanze soggettive).

Siffatta normativa, strettamente connessa al discernimento tra circostanze oggettive e soggettive, mal si conciliava con quelle c.d. miste – tra le quali rientra ad esempio l’art. 13-*bis* co. 3 d.lgs. 74/2000 – che, caratterizzandosi per la compresenza di elementi oggettivi e soggettivi, erano difficilmente collocabili in una delle due categorie e finivano per favorire la proliferazione di incertezze applicative.

La summenzionata novella legislativa del 1990 – introdotta con il fine di semplificare il meccanismo di imputazione delle circostanze – ha radicalmente modificato lo scheletro della materia di cui si discute: (a) l’art. 59 cpv. c.p., riformato in ossequio al principio colpevolezza (quest’ultimo oggetto, pochi anni prima, dei noti interventi della Corte costituzionale)⁴⁶, oggi prescrive l’applicabilità delle circostanze aggravanti nei confronti dell’agente se da lui conosciute ovvero ignorate per colpa, o ritenute inesistenti per errore determinato da colpa; (b) l’art. 118 c.p., invece, riformulato in un comma unico, prevede – nell’ambito del concorso di persone del reato – che talune circostanze (aggravanti o attenuanti) si applichino esclusivamente nei confronti della persona cui si riferiscono, segnatamente con riguardo ai motivi a delinquere, all’intensità del dolo, al grado della colpa, come pure quelle inerenti alla persona del colpevole.

In considerazione delle ricordate modifiche, appare evidente che il legislatore volesse perseguire non soltanto, come detto, la finalità di conformare la previgente

⁴⁴ Per un approfondimento in merito alle novità apportate dalla l. 19/1990 si rimanda a G. MARCONI, *Il nuovo regime d’imputazione delle circostanze aggravanti*, Milano 1993.

⁴⁵ Così recita l’art. 70 c.p.: «Agli effetti della legge penale: (1) sono circostanze oggettive quelle che concernono la natura, la specie, i mezzi, l’oggetto, il tempo, il luogo e ogni altra modalità dell’azione, la gravità del danno o del pericolo, ovvero le condizioni o le qualità personali dell’offeso; (2) sono circostanze soggettive quelle che concernono la intensità del dolo o il grado della colpa, o le condizioni e le qualità personali del colpevole, o i rapporti fra il colpevole e l’offeso, ovvero che sono inerenti alla persona del colpevole. Le circostanze inerenti alla persona del colpevole riguardano la imputabilità e la recidiva».

⁴⁶ C. cost., 24.3.1988 n. 364, in *GCos* 1988, 1504 ss. e C. cost., 13.12.1988 n. 1085, in *RIDPP* 1990, 289 ss. Con le citate pronunce, la colpevolezza ha acquisito lo *status* di principio indispensabile e insostituibile di uno Stato di diritto.

disciplina al principio di colpevolezza, ma anche l'intento di semplificare il regime di imputazione delle circostanze. Attraverso l'esplicita enunciazione di quali circostanze debbano essere valutate solo rispetto alla persona cui si riferiscono, è stata infatti abbandonata l'originaria impostazione fondata sulla distinzione tra circostanze oggettive e soggettive, così ponendo fine (almeno in parte) alle annose operazioni di qualificazione delle circostanze 'miste'.

A voler tirare le fila del discorso, le aggravanti oggettive, in virtù del combinato disposto degli artt. 59 e 118 c.p., si comunicano anche al concorrente, se da lui conosciute o ignorate per colpa; quelle soggettive, invece, si applicano soltanto alla persona cui si riferiscono.

Permane, tuttavia, una questione problematica. Nel revisionare il dato normativo dell'art. 118 c.p., il legislatore ha ommesso di indicare due circostanze soggettive previste dall'art. 70 c.p., ossia quelle relative a condizioni o qualità personali del colpevole e quelle concernenti il rapporto tra offeso e colpevole. Secondo una rigida interpretazione letterale della norma dovrebbe ritenersi che le suddette circostanze, in quanto escluse dall'art. 118 c.p., si estendano al compartecipe, nei limiti di quanto stabilito dall'art. 59 co. 2 c.p. e quindi se da lui conosciute o ignorate per colpa.

Parrebbe possibile approdare a un esito interpretativo non dissimile rivolgendo lo sguardo ai lavori preparatori della l. 19/1990. In origine, l'ambito di applicazione della riforma era ancora più ampio di quello attuale: la norma, nella sua prima formulazione, ricomprendeva infatti tutte le circostanze oggettive e soggettive (senza distinzione alcuna)⁴⁷.

È solo in sede di dibattito parlamentare, invece, che il perimetro applicativo dell'art. 118 c.p. è stato circoscritto a quelle circostanze che, per la loro natura, *esplicano* «i loro effetti solo rispetto al soggetto cui si riferiscono»⁴⁸. Ciò suggerisce, da un punto di vista squisitamente letterale, che il legislatore abbia voluto limitare l'applicabilità della disciplina *ex art.* 118 c.p. alle circostanze ivi elencate.

Se così fosse, traguardando il problema da un'altra angolazione, si giungerebbe al paradosso che le circostanze escluse dall'art. 118 c.p. (*i.e.* quelle relative a condizioni o qualità personali del colpevole e quelle concernenti il rapporto tra offeso e colpevole) troverebbero un'applicazione ancor più ampia di quanto non lo fosse in passato, quando le circostanze soggettive si estendevano al concorrente qualora avessero effettivamente agevolato la commissione del reato⁴⁹. E ciò in contrasto, per certi versi, con la volontà del

⁴⁷ L'attuale formulazione dell'art. 118 c.p., infatti, è frutto di un apposito emendamento parlamentare formulato dal sen. Gallo. Quest'ultimo, inizialmente, aveva proposto che l'art. 118 c.p. venisse riformato nei seguenti termini: «Le circostanze che aggravano o diminuiscono le pene sono valutate soltanto riguardo alla persona cui si riferiscono». Si veda il resoconto stenografico della seduta parlamentare del 2 febbraio 1989, seconda Commissione Permanente Giustizia, 13 ss., reperibile su www.senato.it. È soltanto in un momento successivo che, su espresso intervento sempre del sen. Gallo, si è addivenuti all'odierno testo normativo.

⁴⁸ Si rimanda nuovamente al resoconto stenografico della seduta parlamentare del 2 febbraio 1989, cit. *supra* in nt. 47.

⁴⁹ A sostegno di tale considerazione, si vedano G. GRASSO, sub *art.* 118 c.p., in *Commentario sistematico Romano-Grasso al c.p.*⁴, Milano 2012, 279 ss.; A. MELCHIONDA, *La nuova disciplina di valutazione delle circostanze del reato*, in *RIDPP* 1990, 1484 ss. Quest'ultimo Autore principia dall'idea secondo la quale sarebbe del tutto

legislatore del 1990, il quale, guidato da esigenze di chiarezza e semplificazione normativa, mirava ad arginare il fenomeno di estensione indiscriminata delle circostanze.

In concreto, dunque, il rischio sarebbe quello di riservare un trattamento sanzionatorio più severo nei confronti di un compartecipe nel reato in virtù di una circostanza che assume concreta consistenza soltanto in relazione alla persona cui si riferisce.

Per meglio illustrare gli esiti virtualmente paradossali cui darebbe luogo codesta interpretazione restrittiva basti pensare alla circostanza aggravante prevista dall'art. 112 n. 3 c.p., che prevede un aggravio di pena per chi, nell'ambito di una qualsiasi fattispecie delittuosa, rivesta una particolare posizione sul piano 'organizzativo'⁵⁰. A voler sostenere la tesi favorevole alla comunicabilità ai correi, tale circostanza, seppur introdotta proprio al fine di differenziare i trattamenti sanzionatori, troverebbe applicazione anche nei confronti degli altri compartecipi che erano a conoscenza della sua esistenza. In questo modo, però, come evidenziato da autorevole dottrina, verrebbe frustrato il carattere tipicamente personale della circostanza aggravante in questione⁵¹.

Se con la novella del 1990 sono stati compiuti alcuni passi in avanti in merito alla semplificazione del regime di comunicabilità delle circostanze, nulla è cambiato con riguardo alle circostanze c.d. miste, quelle che, come detto, si contraddistinguono per elementi di natura sia oggettiva che soggettiva. A tal proposito, l'art. 70 c.p., la cui rilevanza pratica sembrerebbe essere stata accantonata a seguito della summenzionata riforma, potrebbe essere un appiglio normativo dal quale principiare per affrontare la problematica in relazione all'art. 13-bis d.lgs. 74/2000. Nell'ottica di ricondurre le circostanze 'miste' al perimetro applicativo dell'art. 59 co. 2 c.p. o in quello dell'art. 118 c.p., giova infatti comprendere se in una data circostanza prevalgano le note oggettive o quelle soggettive.

Sul punto vengono in rilievo due approcci diversi.

Il primo, consistente nell'astratto apprezzamento dei connotati della circostanza, si risolve nella valutazione degli elementi costitutivi del dato circostanziale indipendentemente dal vaglio della fattispecie *hic et nunc*⁵².

irragionevole se si procedesse ad un'operazione di estensione automatica e diretta di tutte le circostanze non espressamente menzionate nell'art. 118 c.p.: si creerebbe – invero – «un'ingiustificata disparità di trattamento rispetto alla disciplina dell'art. 59 c.p.: per la persona alla quale si riferiscono – o che comunque le ha concretamente integrate – le aggravanti verrebbero applicate solo se conosciute o conoscibili, mentre a tutti gli altri concorrenti sembrerebbero doversi estendere a prescindere (...)». Per un ulteriore commento G. INSOLERA, *Il concorso di persone nel reato*, in *Giurisprudenza Sistematica di Diritto Penale*, diretta da F. Bricola, G. Zagrebelsky, Torino 1996, 609 ss.

⁵⁰ Cfr. art. 112 c.p.: «La pena da infliggere per il reato commesso è aumentata: (...) 3) per chi, nell'esercizio della sua autorità, direzione o vigilanza, ha determinato a commettere il reato persone ad esso soggette». La formulazione testuale consente di affermare che la circostanza aggravante in parola sia stata predisposta per colpire solo chi abbia posto in essere una specifica condotta. Pertanto, parrebbe arduo sostenere la possibilità di estenderne l'ambito applicativo agli altri concorrenti nel reato.

⁵¹ G. MARINUCCI, E. DOLCINI, G.L. GATTA, *op. cit.*, 528; G. GRASSO, *op. cit.*, 280.

⁵² Così M. ROMANO, *sub art. 70 c.p.*, *Commentario sistematico Romano al c.p.*³, Milano 2004, 720 ss. Secondo l'Autore, il criterio di classificazione da seguire si fonda sulla valutazione della preponderanza qualitativa

Il secondo (e più condivisibile) propende, invece, per una verifica in concreto delle caratteristiche della circostanza, sicché deve aversi riguardo al manifestarsi di quest'ultima nell'ambito delle singole situazioni⁵³. E, in caso di equivalenza degli elementi oggettivi e soggettivi, dovrebbe applicarsi il principio del *favor rei*: la circostanza aggravante dovrà dunque essere qualificata come soggettiva, così non potendosi estendere agli altri concorrenti; la circostanza attenuante, invece, dovrà essere inquadrata come oggettiva, così da assicurarne l'estensione ai correi. Soltanto all'esito di questa delicata operazione di bilanciamento potrà dunque scegliersi il regime di imputazione tra quello estensivo cristallizzato dall'art. 59, cpv., c.p. e quello restrittivo di cui all'art. 118 c.p.

Nel contesto in esame la giurisprudenza di legittimità – facendo perlopiù leva sull'elemento letterale delle norme – ha preferito, nella maggioranza dei casi, la soluzione di natura estensiva, nel senso di prediligere, anche con riguardo a circostanze intrinsecamente soggettive, la comunicabilità delle stesse al compartecipe.

In proposito, può essere utile ripercorrere brevemente la *ratio decidendi* di alcune pronunce.

L'art. 605 cpv. n. 2 c.p. disciplina il sequestro di persona nel caso in cui il reato venga commesso da un pubblico ufficiale con abuso di poteri inerenti alla sua funzione. A tale ipotesi di sequestro, connotata chiaramente da un maggior disvalore riconnesso al coinvolgimento di un pubblico ufficiale, la norma ricollega una cornice edittale diversa e maggiore rispetto al reato base (pena detentiva da uno a dieci anni, a fronte della cornice edittale da sei mesi a otto anni nel caso del primo comma). La forma aggravata del sequestro di persona configura una circostanza aggravante speciale e autonoma, che si caratterizza per la qualità personale rivestita dal colpevole, *id est* il pubblico ufficiale. L'applicabilità della circostanza, in altre parole, è inscindibilmente connessa alla sussistenza della predetta qualità personale, il che la rende inevitabilmente legata alla persona cui si riferisce. Ciononostante, la Corte di cassazione, in forza di una (piuttosto semplicistica) argomentazione d'ordine letterale, sostiene che l'aggravante possa comunicarsi all'eventuale compartecipe, se da quest'ultimo conosciuta o ignorata per colpa⁵⁴.

Nei medesimi termini, poi, si sono pronunciati i giudici di legittimità nell'ambito di una vicenda riguardante il reato di violazione di sigilli *ex art.* 349 c.p., il cui secondo comma determina un aggravio sanzionatorio qualora il delitto venga commesso da chi detiene le cose in custodia. Anche in tal caso – è evidente – viene in rilievo la natura schiettamente personale della circostanza aggravante, relativa alla qualità dell'essere il custode del bene. Tuttavia, sempre invocando il dato letterale delle norme, la Corte di

degli elementi che compongono la circostanza, operazione quest'ultima da effettuarsi sempre in via astratta.

⁵³ A favore di una valutazione da effettuarsi in concreto T. PADOVANI, *Circostanze del reato*, cit., 201, ad avviso del quale «il carattere obiettivo o soggettivo della circostanza dipende comunque dal modo con cui l'elemento circostanziale si atteggia a contatto con la situazione reale considerata». Si veda, inoltre, N. MADIA, *op. cit.*, 273 ss.

⁵⁴ Cass. 19.9.2012 n. 46340, in CP 2013, 3995, nella cui parte motiva si legge: «L'aggravante in parola è di natura soggettiva e rientra tra quelle concernenti le qualità personali del colpevole e non tra quelle inerenti alla persona del colpevole, cosicché si comunica al correo se dallo stesso conosciuta o ignorata per colpa».

cassazione si è espressa a favore dell'estensione della circostanza al correo, ovviamente nei limiti dell'art. 59 co. 2 c.p.⁵⁵.

Merita altresì menzione una sentenza della Corte di cassazione a sezioni unite, avente ad oggetto una problematica attinente al regime di imputazione di una circostanza attenuante⁵⁶. Ai giudici di legittimità riuniti era stato chiesto se l'attenuante di aver risarcito integralmente il danno (art. 62 n. 6 c.p.) potesse spiegare i propri effetti anche in favore dei concorrenti.

La questione, a dir la verità, non è stata risolta in applicazione del dettato di cui all'art. 118 c.p., posto che ad avviso della Corte la condotta di riparazione del danno si colloca in un momento in cui il reato si è già consumato e, pertanto, si pone al di fuori della griglia normativa degli artt. 110 ss. c.p. Sicché, l'art. 118 c.p. – dicono i giudici di legittimità – non viene in rilievo per la soluzione della problematica sottoposta al loro vaglio. Tuttavia, nella parte motiva della sentenza si intravedono delle considerazioni meritevoli di essere segnalate. Traspare, seppur per *obiter dicta*, la presa di posizione delle sezioni unite a favore della qualificazione dell'art. 62 n. 6 c.p. come circostanza attenuante soggettiva, relativa ai rapporti tra offeso e colpevole; d'altro canto, la Suprema Corte nella sua più autorevole composizione si attesta sulla lettura tassativa delle circostanze elencate nell'art. 118 c.p.⁵⁷.

⁵⁵ Cass. 24.11.2017 n. 2283, in *CED Cass.*, m. 272358; analogamente anche Cass. 25.9.2012 n. 41514, in *CP* 2013, 3990, in tema di reato estorsivo commesso dal partecipante all'associazione mafiosa. A tal riguardo, merita di essere segnalata Cass. 10.9.2019 n. 40846, in *GD* 2019 (46), 87 ss., che ha rimesso alle sezioni unite la questione relativa alla qualificazione dell'aggravante di cui all'art. 7 d.l. 13.5.1991 n. 152 (oggi inserita nell'art. 416-bis.1 c.p.). In particolare, la sezione remittente chiede di vagliare la natura della circostanza, da qualificarsi come oggettiva se concerne le modalità dell'azione, ovvero come soggettiva se si riferisce alla direzione della volontà. Per un commento sull'ordinanza della Corte di cassazione si veda S. FINOCCHIARO, [La natura dell'aggravante dell'agevolazione mafiosa e il problema dell'estensione ai concorrenti: la questione rimessa alle sezioni unite](#), in questa *Rivista*, 11/2019, 49 ss.

⁵⁶ Cass. S.U. 22.1.2009 n. 5941, in *RCP* 2009, 1813 ss. con nota (critica) di G. MANCA, *La comunicabilità dell'attenuante della riparazione del danno tra dato letterale, ratio di sistema e resistenze "etiche"*. Sempre con riferimento alla circostanza attenuante di cui all'art. 62 n. 6 c.p. si veda S. PREZIOSI, *L'attenuante del risarcimento del danno prevista dall'art. 62 n. 6 c.p. e la nuova disciplina delle circostanze del reato*, in *CP* 1993, 1411 ss., il quale sostiene che le circostanze non elencate nell'art. 118 c.p. possono estendersi agli altri concorrenti. A seguito della riforma del 1990 – afferma l'Autore – l'art. 70 c.p., che scinde le circostanze in oggettive e soggettive, ha assunto valenza perlopiù sistematica, essendo non più dirimente, ai fini del regime di imputazione della circostanza, la qualificazione nell'uno o nell'altro senso. Cfr. altresì L. BISORI, *L'attenuante comune del risarcimento del danno e la disciplina di comunicazione delle circostanze ai concorrenti*, in *CP* 1998, 1081 ss., anch'egli favorevole ad un'interpretazione rigorosamente letterale dell'art. 118 c.p.

⁵⁷ Cass. S.U. 22.1.2009 n. 5941, cit., di cui si riporta un passaggio: «*Simile attenuante, pur essendo in tesi soggettiva, ma rientrando nella categoria di quelle riguardanti i rapporti tra colpevole e persona offesa e non figurando dunque tra le escluse dalla comunicabilità, sembrava adesso doversi riferire a ogni concorrente nel reato. Talchè, onde persistere nel negare un tale risultato, o si sarebbe dovuta abbandonare l'idea che la riparazione riguarda i rapporti tra il colpevole e l'offeso dal reato (per rientrare piuttosto in una delle categorie non estensibili), oppure si sarebbe dovuto affermare che l'art. 118 c.p., nella sua attuale formulazione, fornisce soltanto una regola di esclusione, ma non reca a contrario una regola di inclusione, ovvero, in altri termini, non comporta che le circostanze non menzionate debbano necessariamente applicarsi a tutti gli autori del reato, in quanto fa un implicito rinvio ad altri principi per l'imputazione o meno di esse ai concorrenti. Entrambe le strade si mostravano impervie*».

Da ultimo, quale espressione dell'orientamento caldeggiato in prevalenza dalla dottrina, è opportuno richiamare una più recente decisione di legittimità⁵⁸. L'oggetto della pronuncia, per quel che qui interessa, riguarda la circostanza aggravante prevista dall'art. 61 n. 6 c.p., che determina un aumento di pena per il colpevole che abbia commesso il reato in stato di latitanza.

Il primo punto fermo marcato dai giudici della legge attiene alla natura soggettiva della suddetta circostanza, relativa ad una qualità o ad una condizione del colpevole (art. 70 co. 1 n. 2 c.p.). Quanto, poi, all'estensibilità di tale circostanza ai concorrenti del reato, la Corte di cassazione si discosta dal richiamato orientamento giurisprudenziale maggioritario, sostenendo che un'interpretazione squisitamente letterale dell'art. 118 c.p. sarebbe «*in odore di incostituzionalità*»⁵⁹ perché in contrasto con gli artt. 3, 13 e 27 Cost.: risulterebbe irragionevole, invero, aggravare il trattamento sanzionatorio nei confronti di un soggetto per effetto di una circostanza strettamente inerente a una qualità personale posseduta da un altro concorrente (seppur non ricompresa nell'elenco dell'art. 118 c.p.). Vi è, ritiene la Corte regolatrice, un'unica possibilità per poter applicare l'aggravio di pena anche ai correi: la circostanza aggravante soggettiva deve, in concreto, aver agevolato la commissione del reato concorsuale e, va da sé, gli altri compartecipi dovevano (o avrebbero dovuto) esserne a conoscenza. Secondo tale impostazione, dunque, riprenderebbe in parte vita, con riferimento alle circostanze non menzionate nell'art. 118 c.p., la disciplina previgente, in forza della quale le circostanze aggravanti soggettive si estendevano ai concorrenti soltanto qualora avessero agevolato la commissione del reato⁶⁰. Con una differenza, però: in passato le circostanze si comunicavano anche se non conosciute; oggi, invece, in base al dettato dell'art. 59 co. 2 c.p., possono estendersi soltanto se conosciute o ignorate per colpa dall'agente (qui: il concorrente).

Conclusa la disamina della disciplina generale, è bene ora approfondire la tematica con riferimento alla circostanza aggravante in commento.

⁵⁸ Cass. 19.2.2013 n. 22136, in CP 2014, 1189 ss., con nota di G. STAMPANONI BASSI, *Osservazioni a Cass. Pen., Sez. II, n. 22136, 19 febbraio 2013*.

⁵⁹ *Ibidem*.

⁶⁰ Cass. 19.2.2013 n. 22136, cit.: «*Ritiene, pertanto, questo collegio che devono considerarsi estensibili ai concorrenti le sole circostanze soggettive concernenti le condizioni e/o le qualità personali del colpevole che abbiano in qualsiasi modo inciso sulla realizzazione del reato concorsuale, ed in particolare – ove si tratti, come nella specie, di circostanze aggravanti – abbiano agevolato l'esecuzione del reato da parte degli altri concorrenti, sempre che questi ultimi siano risultati consapevoli di ciò*». In dottrina, F. Mantovani, *Diritto Penale, parte generale*¹⁰, Milanofiori Assago 2017, 539, ad avviso del quale devono considerarsi soggettive tutte quelle circostanze non incluse nel novero dell'art. 118 c.p., purché non siano servite ad agevolare la commissione del reato e, quindi, non si siano "oggettivizzate". Sembrerebbe propendere per tale impostazione anche A. VALLINI, *Circostanze del reato*, in *DigDPen Agg.*⁴, Torino 2000, 36 ss. Si veda inoltre A. DI MARTINO, *Concorso di persone*, in *Le forme di manifestazione del reato*, II, a cura di G. DE FRANCESCO, in *Trattato teorico-pratico di diritto penale*, diretta da F. Palazzo, C.E. Paliero, Torino 2017, 223.

3.2. (segue) *Focus sulla circostanza aggravante imputabile al consulente fiscale.*

Come accennato, la circostanza aggravante qui considerata può essere qualificata come circostanza c.d. mista. Essa si caratterizza, da un lato, per l'intervento di un professionista o di un intermediario bancario o finanziario (elemento di natura soggettiva) e, dall'altro, per la peculiare modalità di realizzazione della condotta aggravata, che deve consistere nell'elaborazione o commercializzazione di modelli di evasione fiscale (elemento di natura oggettiva). Ne segue che la norma di cui all'art. 13-bis co. 3 d.lgs. 74/2000 non dovrebbe rientrare nell'ambito applicativo dell'art. 118 c.p.; né tantomeno vi rientrerebbe qualora la si configurasse già in astratto come circostanza soggettiva, posto che in tal caso dovrebbe essere intesa come circostanza relativa alle condizioni o alle qualità personali del colpevole e, pertanto, sarebbe esclusa dall'alveo della citata disposizione codicistica di parte generale sul concorso di persone nel reato.

Al fine individuare la normativa applicabile al caso di specie, consapevoli che l'analisi non può arrestarsi ad una lettura superficiale degli artt. 59 e 118 c.p., potrebbe essere utile principiare col qualificare la circostanza aggravante come oggettiva o soggettiva, dal punto di vista astratto ovvero concreto⁶¹.

Nell'ottica della valutazione in astratto, deve ponderarsi la prevalenza di un elemento sull'altro senza guardare all'effettiva modalità di estrinsecazione del comportamento. In questo senso, la circostanza sarebbe di natura oggettiva se si ritenesse prevalente il profilo della condotta; sarebbe di natura soggettiva, invece, se si considerasse prevalente l'elemento dello *status* del colpevole. Il dato testuale della disposizione contenuta nell'art. 13-bis co. 3, in verità, non pare suggerire in maniera netta la prevalenza di un elemento sull'altro. Nondimeno, con un qualche sforzo interpretativo, potrebbe propendersi per la scelta della nota soggettiva, posto che le modalità della condotta, evocando lo svolgimento di una mansione di particolare complessità, sono colorate da maggior disvalore proprio in ragione delle competenze specialistiche del professionista. Se così fosse, dunque, la circostanza aggravante (soggettiva) non si estenderebbe al concorrente *intraneus* (i.e. il contribuente). A sostegno di tale approdo, peraltro, può richiamarsi il carattere 'personale' della circostanza, legata indissolubilmente alla figura del consulente fiscale e, pertanto, non comunicabile ad un soggetto non dotato di tale *status*⁶².

⁶¹ L'automatica estensione di tutte le circostanze non incluse nell'elenco dell'art. 118 c.p. potrebbe a ben vedere produrre conseguenze irragionevoli: nei confronti di chi ha effettivamente posto in essere la condotta principale, le circostanze verrebbero applicate soltanto se da lui conosciute o ignorate per colpa, mentre nei riguardi del concorrente potrebbero applicarsi in maniera incondizionata: così A. MELCHIONDA, *op. cit.*, 1484 ss.

⁶² Sul punto si vedano nuovamente G. MARINUCCI, E. DOLCINI, G.L. GATTA, *op. cit.*, 528. A favore della non comunicabilità della circostanza all'*intraneus* si segnalano S. PUTINATI, *op. cit.*, 1137, il quale riconnette l'operatività dell'aggravante alle particolari modalità della condotta con cui deve estrinsecarsi la circostanza, la quale, richiedendo una preparazione professionale e tecnico-contabile, non può che essere addebitata esclusivamente al consulente fiscale; nel medesimo ordine d'idee E. BASILE, *Concorso criminoso del consulente e "simbolismo" del legislatore penale-tributario*, in *GI* 2018, 1200 ss.

Alla medesima conclusione, inoltre, parrebbe condurre un'interpretazione teleologica della norma: il fine ultimo per il quale è stata introdotta, infatti, è quello di contrastare la proliferazione di situazioni delittuose contraddistinte da un marcato disvalore, quali potrebbero essere, appunto, le operazioni predisposte dal professionista attraverso l'elaborazione o commercializzazione di appositi modelli finalizzati ad una seriale evasione fiscale. Anche in tal caso, la nota oggettiva dell'aggravante acquista peso specifico in ragione delle competenze del consulente, in assenza del quale, visto il tecnicismo della materia, non potrebbe neppure ipotizzarsi l'esistenza di un siffatto strumento evasivo.

Se questa pare essere la soluzione in astratto più condivisibile, deve tuttavia sottolinearsi che, valorizzando il termine "attraverso", locuzione quest'ultima che collega causalmente l'attività di elaborazione/commercializzazione dei modelli di evasione al fatto tipico, potrebbe propendersi per una prevalenza dell'elemento oggettivo, che, di conseguenza, determinerebbe l'estensione della circostanza anche all'*intraneus*⁶³. In questa prospettiva, difatti, le forme – legislativamente indicate – della condotta aggravata andrebbero a connotare in senso obiettivo l'intero fatto di reato.

Spostando l'angolo visuale sulla valutazione in concreto – strada che sembra preferibile – viene in rilievo una ponderazione effettuata sulla base della manifestazione della circostanza nella realtà, secondo una logica casistica. In base a tale approccio, qualora il giudice penale (del merito), all'esito della suddetta valutazione, ritenga prevalente l'elemento oggettivo dovrà estendere l'aggravante all'*intraneus*; viceversa, dovrà applicare l'aumento di pena nei riguardi del solo professionista concorrente nel reato.

In questa prospettiva, ciò che conta verificare è se l'effettivo atteggiarsi della condotta (*i.e.* elaborazione o commercializzazione di modelli di evasione) abbia inciso in maniera determinante sulla realizzazione del reato (concorso). In tal modo, l'elemento oggettivo della circostanza prevarrebbe su quello soggettivo (*i.e.* lo *status* di professionista), così consentendo, nei limiti di quanto previsto dall'art. 59 co. 2 c.p., l'applicazione della disciplina anche ai concorrenti⁶⁴.

Tale valutazione sarà agevole qualora la vicenda riguardi un solo cliente/contribuente, che impieghi plurime volte i modelli di evasione forniti dal professionista. In questo caso, infatti, potrebbe cogliersi senza eccessivi sforzi la serialità della condotta evasiva del contribuente, il che giustificerebbe l'estensione a quest'ultimo dell'aggravio sanzionatorio previsto dall'art. 13-*bis* co. 3 d.lgs. 74/2000.

Lo scenario sarebbe diverso, invece, qualora la commercializzazione avvenisse in favore di più soggetti e ciascuno di questi utilizzasse lo strumento soltanto una volta. In tal caso la condotta del singolo cliente/contribuente, concretizzatasi in un solo

⁶³ Sull'interpretazione della locuzione "attraverso" v. L. CERQUA, *op. cit.*, 166.

⁶⁴ A favore dell'estensibilità della circostanza all'*intraneus* si veda A. PERINI, *op. cit.*, 36; G.L. SOANA, *op. cit.*, 538 ss.; A. INGRASSIA, *Circostanze e cause di non punibilità. La voluntary disclosure*, cit., 558. Ancora, la Relazione n. III/05/2015, Ufficio del Massimario della Corte di cassazione (sezione penale), che sembra ammettere l'estensione della circostanza qualora il fruitore della consulenza sia a conoscenza, non tanto dello *status* di professionista, ma soprattutto della serialità dello schema evasivo impiegato.

episodio evasivo, non sarebbe evidentemente seriale. Venendo dunque meno il tratto distintivo della circostanza in commento (*i.e.* la serialità), l'aggravante non si applicherebbe nei confronti del contribuente. Potrebbe trovare applicazione, invece, nei riguardi del professionista, la cui condotta sarebbe comunque connotata dalla ripetuta e diffusa distribuzione del modello di evasione.

In definitiva, per dirsi estensibile al correo la circostanza aggravante in questione, dovrebbe verificarsi una situazione per la quale: (i) il contribuente agisce nella consapevolezza (o comunque nell'ignoranza colpevole) di utilizzare modelli di evasione seriale, o quantomeno nella consapevolezza di beneficiare dei frutti illeciti derivanti dal loro impiego; (ii) l'agire per il tramite dei modelli di evasione forniti dal professionista deve aver connotato in senso obiettivo il fatto di reato, che, in assenza di questi, si sarebbe concretizzato secondo uno schema fenomenico differente (e quindi secondo una logica non seriale).

In questa prospettiva, può dunque apprezzarsi lo sforzo argomentativo cui è pervenuta la summenzionata pronuncia della Corte di cassazione⁶⁵, che ha valorizzato il previgente dato normativo fondato sulla oggettivazione delle circostanze aggravanti soggettive. È soltanto con questa soluzione esegetica che potrebbe ipotizzarsi di accantonare il carattere tipicamente personale della circostanza aggravante in oggetto⁶⁶.

4. Osservazioni conclusive.

Giunti al termine del presente lavoro è evidente che i dubbi e le criticità qui considerati, in attesa di un auspicabile intervento legislativo, potranno essere diradati soltanto dalle future decisioni giurisprudenziali, che dovranno fornire un inquadramento giuridico più chiaro alla circostanza aggravante di cui all'art. 13-*bis* co. 3 d.lgs. 74/2000, specialmente con riguardo all'estensibilità della disciplina al concorrente *intraneus*.

Non può sin d'ora sottacersi, ad ogni modo, una notazione più generale.

Sebbene i tempi per una compiuta valutazione a riguardo siano ancora prematuri (i reati fiscali, infatti, hanno momenti consumativi spesso differiti al momento di presentazione delle dichiarazioni tributarie), può nondimeno osservarsi che, trascorsi quattro anni dall'introduzione della circostanza aggravante in commento, quest'ultima ha trovato limitata applicazione nella prassi. Ciò accresce il dubbio che la *voluntas legis*, anziché rispondere a un effettivo bisogno sanzionatorio, fosse quella di perseguire finalità di deterrenza perlopiù simbolica.

⁶⁵ *Supra* nt. n. 58.

⁶⁶ In favore della soluzione estensiva, non possono neppure omettersi ragioni di politica criminale. In ipotesi, qualora non si applicasse l'aumento di pena anche nei confronti del contribuente, si creerebbe una situazione per la quale l'ideatore del modello di evasione – che ben potrebbe non ricevere neppure una minima parte del profitto del reato – verrebbe punito più severamente di chi, in concreto, ha fruito consapevolmente dello strumento illecito e ha, di conseguenza, beneficiato direttamente dei proventi del reato. Cionondimeno, deve darsi conto del fatto che il medesimo ragionamento potrebbe essere effettuato anche in relazione al concorso aggravato *ex art.* 112 c.p., rispetto al quale si tende invece ad escludere la comunicabilità della circostanza.

Non sarebbe invero la prima volta che nell'ordinamento italiano si giunge ad esiti di questo tipo⁶⁷. Si pensi, tra gli innesti normativi più recenti, all'articolo 236-*bis* l. fall., che, come già ricordato in premessa⁶⁸, punisce il professionista che, nelle attestazioni o relazioni elaborate nell'ambito delle procedure di risanamento dell'impresa, esponga informazioni false ovvero ometta di riferire informazioni rilevanti. Tale incriminazione è rimasta, quantomeno ad oggi, praticamente inapplicata⁶⁹.

Alla luce di tale richiamo normativo, pare lecito domandarsi se non sarebbe stato più opportuno, così come avvenuto nel settore penal-fallimentare, attribuire autonoma rilevanza penale alla condotta del consulente fiscale che elabori modelli 'seriali' di evasione fiscale, anziché considerarla espressamente soltanto quale circostanza aggravante dei delitti tributari dei clienti⁷⁰.

Sebbene una tale scelta avrebbe di certo garantito maggiore chiarezza in punto di attribuzione della responsabilità al professionista, non può sottacersi che, a differenza del delitto di cui all'art. 236-*bis* l. fall., nell'ambito dei reati fiscali non si intravede una lacuna meritevole di intervento legislativo, posto che la descritta condotta (in ipotesi 'aggravata') del consulente è già suscettibile di accedere, nella forma del contributo concorsuale, al fatto tipico posto in essere dal contribuente e dunque divenire punibile in base all'ordinario schema codicistico della plurisoggettività eventuale.

Risulta invece determinante – allo scopo di scongiurare il rischio che la minaccia della sanzione punitiva renda fin troppo difficoltoso, senza alcuna valida ragione

⁶⁷ Per una riflessione sulla valenza simbolica dello *jus terribile*, inteso quale strumento (in)idoneo ad esercitare una forza deterrente sull'agire dei consociati si veda F. MUCCIARELLI, [Diritto penale e attività bancaria. Aspetti problematici e spunti di riforma](#), in *Dir. pen. cont.*, 13 aprile 2017. L'Autore si appresta ad evidenziare l'inadeguatezza del diritto penale ad adeguarsi ai repentini mutamenti socio-economici: «Nel settore dell'economia (inteso il termine in senso ampio) le carenze strutturali e contingenti del diritto penale contribuiscono potentemente a uno fra i più perniciosi degli effetti derivanti dalla estesa inosservanza delle regole, incidendo direttamente su un fattore fondante del modello capitalistico di mercato». L'A., inoltre, passa in rassegna alcune norme del comparto penal-societario prive di effettiva valenza applicativa, *id est* gli artt. 2628, 2629 e 2634 c.c.

⁶⁸ *Supra* nt. n. 2.

⁶⁹ E. JANNUZZI – A. REGI, [Il reato di falso in attestazioni e relazioni: un delitto fantasma?](#), in *Dir. pen. cont.*, 12 maggio 2017, 99 ss. Le Autrici sostengono che la norma abbia trovato scarsa applicazione in ragione della forza deterrente che la stessa avrebbe esercitato sui soggetti chiamati a redigere le relazioni e le attestazioni. Anche con riguardo a tale disciplina, visto l'esiguo lasso di tempo intercorso dalla sua introduzione (avvenuta per mano dell'art. 33 d.l. 22.6.2012 n. 83, convertito nella l. 7 agosto 2012 n. 134), deve comunque richiamarsi alla dovuta cautela nell'esprimere giudizi definitivi. A riguardo, peraltro, potrebbe essere fornita una diversa chiave di lettura: la norma di cui all'art. 236-*bis* l. fall., per come formulata, pone l'autorità giudiziaria nella posizione di dover provare il dolo del professionista nell'aver inserito false informazioni o nell'averne omesse di rilevanti; operazione quest'ultima di certo non semplice in considerazione del fatto che l'attività dell'esperto attestatore è caratterizzata da una forte componente valutativa.

⁷⁰ Uno spunto ulteriore è offerto da E. BASILE, *Consiglio tecnico e responsabilità penale. Il concorso del professionista tramite azioni «neutrali*, cit., 265. L'Autore ritiene che sarebbe semmai preferibile inserire l'aggravante tra le circostanze comuni di cui all'art. 61 c.p.; cionondimeno, sarebbero ugualmente intervenute problematiche di non poco conto, relative tanto alle modalità redazionali della norma, quanto all'inserimento della circostanza in armonia con il resto della disciplina generale (l'A., a riguardo, ritiene che l'aggravante in parola, per non essere potenzialmente annullata a seguito del giudizio di bilanciamento, dovrebbe essere giocoforza sottratta al perimetro applicativo dell'art. 69 c.p.).

giustificatrice, l'esercizio della professione – individuare con chiarezza i confini della responsabilità aggravata del professionista, assoggettata tanto ai canoni generali dell'illecito plurisoggettivo *ex art. 110 c.p.*, quanto all'equivoco testo dell'*art. 13-bis co. 3 d.lgs. 74/2000*.