



DIRITTO PENALE CONTEMPORANEO

DIRITTO PENALE  
CONTEMPORANEO

---

Fascicolo  
**5/2018**

**COMITATO DI DIREZIONE** Alexander Bell, Antonio Gullo, Luca Masera, Melissa Miedico, Alfio Valsecchi

**REDAZIONE** Anna Liscidini (coordinatore), Alberto Aimi, Enrico Andolfatto, Enrico Basile, Carlo Bray, Alessandra Galluccio, Stefano Finocchiaro, Francesco Lazzeri, Erisa Pirgu, Serena Santini, Tommaso Trinchera, Maria Chiara Ubiali, Stefano Zirulia

**COMITATO SCIENTIFICO** Emilio Dolcini, Novella Galantini, Alberto Alessandri, Jaume Alonso-Cuevillas, Giuseppe Amarelli, Ennio Amodio, Francesco Angioni, Roberto Bartoli, Fabio Basile, Hervé Belluta, Alessandro Bernardi, David Brunelli, Silvia Buzzelli, Alberto Cadoppi, Michele Caianiello, Lucio Camaldo, Stefano Canestrari, Francesco Caprioli, David Carpio, Elena Maria Catalano, Mauro Catenacci, Massimo Ceresa Gastaldo, Mario Chiavario, Luis Chiesa, Cristiano Cupelli, Angela Della Bella, Gian Paolo Demuro, Ombretta Di Giovine, Massimo Donini, Giovanni Fiandaca, Roberto Flor, Luigi Foffani, Gabriele Fornasari, Loredana Garlati, Mitja Gialuz, Glauco Giostra, Giovanni Grasso, Giulio Illuminati, Roberto E. Kistoris, Sergio Lorusso, Stefano Manacorda, Vittorio Manes, Luca Marafioti, Enrico Marzaduri, Jean Pierre Matus, Anna Maria Maugeri, Oliviero Mazza, Alessandro Melchionda, Chantal Meloni, Vincenzo Militello, Santiago Mir Puig, Vincenzo Mongillo, Adan Nieto Martin, Francesco Mucciarelli, Renzo Orlandi, Íñigo Ortiz de Urbina, Francesco Palazzo, Claudia Pecorella, Marco Pelissero, Vicente Pérez-Daudí, Daniela Piana, Lorenzo Picotti, Paolo Pisa, Daniele Piva, Oreste Pollicino, Domenico Pulitanò, Joan Josep Queralt, Tommaso Rafaraci, Paolo Renon, Mario Romano, Gioacchino Romeo, Carlo Ruga Riva, Markus Rübenstahl, Francesca Ruggieri, Marco Scoletta, Sergio Seminara, Rosaria Sicurella, Placido Siracusano, Carlo Sotis, Giulio Ubertis, Antonio Vallini, Paolo Veneziani, Francesco Viganò, Costantino Visconti, Matteo Vizzardi, Francesco Zacchè

**Diritto Penale Contemporaneo** è un periodico on line, ad accesso libero e senza fine di profitto, nato da un'iniziativa comune di Luca Santa Maria, che ha ideato e finanziato l'iniziativa, e di Francesco Viganò, che ne è stato sin dalle origini il direttore nell'ambito di una partnership che ha coinvolto i docenti, ricercatori e giovani cultori della Sezione di Scienze penalistiche del Dipartimento "C. Beccaria" dell'Università degli Studi di Milano. Attualmente la rivista è edita dall'Associazione "Diritto penale contemporaneo", il cui presidente è l'Avv. Santa Maria e il cui direttore scientifico è il Prof. Gian Luigi Gatta. La direzione, la redazione e il comitato scientifico della rivista coinvolgono oggi docenti e ricercatori di numerose altre università italiane e straniere, nonché autorevoli magistrati ed esponenti del foro.

Tutte le collaborazioni organizzative ed editoriali sono a titolo gratuito e agli autori non sono imposti costi di elaborazione e pubblicazione.

Le opere pubblicate su "Diritto penale contemporaneo" sono attribuite dagli autori con licenza *Creative Commons* "Attribuzione – Non commerciale 3.0" Italia (CC BY-NC 3.0 IT). Sono fatte salve, per gli aspetti non espressamente regolati da tale licenza, le garanzie previste dalla disciplina in tema di protezione del diritto d'autore e di altri diritti connessi al suo esercizio (l. n. 633/1941).

Il lettore può condividere, riprodurre, distribuire, stampare, comunicare al pubblico, esporre in pubblico, cercare e segnalare tramite collegamento ipertestuale ogni lavoro pubblicato su "Diritto penale contemporaneo", con qualsiasi mezzo e formato, per qualsiasi scopo lecito e non commerciale, nei limiti consentiti dalla licenza *Creative Commons* "Attribuzione – Non commerciale 3.0 Italia" (CC BY-NC 3.0 IT), in particolare conservando l'indicazione della fonte, del logo e del formato grafico originale, nonché dell'autore del contributo.

La rivista fa proprio il Code of Conduct and Best Practice Guidelines for Journal Editors elaborato dal COPE (Committee on Publication Ethics).

#### **Peer review.**

Salvo che sia diversamente indicato, tutti i contributi pubblicati nella sezione *papers* di questo fascicolo hanno superato una procedura di *peer review*, attuata secondo principi di trasparenza, autonomia e indiscusso prestigio scientifico dei revisori, individuati secondo criteri di competenza tematica e di rotazione all'interno dei membri del Comitato scientifico. Ciascun lavoro soggetto alla procedura viene esaminato in forma anonima da un revisore, il quale esprime il suo parere in forma parimenti anonima sulla conformità del lavoro agli standard qualitativi delle migliori riviste di settore. La pubblicazione del lavoro presuppone il parere favorevole del revisore. 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 *Diritto penale contemporaneo*, si consiglia di utilizzare la forma di seguito esemplificata: N. COGNOME, *Titolo del contributo*, in *Dir. pen. cont.*, fasc. 1/2017, p. 5 ss.

## INDICE DEI CONTRIBUTI

### PAPER

|                                                                                                                                                                                                   |     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| C. LANDOLFI, <i>L'aporia della coercizione terapeutica per "malattia mentale" in un ordinamento liberaldemocratico: analisi del t.s.o. nella prospettiva delle misure praeter delictum</i> .....  | 5   |
| L. STURZO, <i>Bitcoin e riciclaggio 2.0</i> .....                                                                                                                                                 | 19  |
| V. AIUTI, <i>Appello della condanna e rinnovazione istruttoria</i> .....                                                                                                                          | 35  |
| S. FINOCCHIARO, <i>Gli effetti dell'abolitio criminis e della dichiarazione di incostituzionalità sul giudicato e sulla confisca</i> .....                                                        | 49  |
| C. CUCCO – D. MAURI, <i>Omicidi mirati a mezzo drone: brevi riflessioni a margine del caso "Lo Porto" tra diritto penale e diritto internazionale</i> .....                                       | 65  |
| P. CHIARAVIGLIO, <i>Osservazioni penalistiche 'a prima lettura' sul progetto di Codice della crisi e dell'insolvenza</i> .....                                                                    | 91  |
| A. MASSARO, <i>Illecita esportazione di cose di interesse artistico: la nozione sostanziale di bene culturale e le modifiche introdotte dalla legge 124 del 2017</i> .....                        | 111 |
| M. PAPA, <i>Dal codice penale "scheumorfico" alle playlist. Considerazioni inattuali sul principio di riserva di codice</i> .....                                                                 | 129 |
| P. CIRILLO, <i>L'estensione della particolare tenuità del fatto agli enti al vaglio della Cassazione</i> .....                                                                                    | 157 |
| A. GALANTI, <i>La classificazione dei rifiuti con "codice specchio"</i> .....                                                                                                                     | 177 |
| G. BALLO, <i>Particolare tenuità del fatto: la Corte costituzionale salva l'indice-requisito della non abitudine</i> .....                                                                        | 217 |
| R. BARTOLI, <i>Riforma Gelli-Bianco e Sezioni Unite non placano il tormento: una proposta per limitare la colpa medica</i> .....                                                                  | 233 |
| B. PANATTONI, <i>Il sistema di controllo successivo: obbligo di rimozione dell'ISP e meccanismi di notice and take down</i> .....                                                                 | 249 |
| C. CRESCIOLI, <i>La tutela penale dell'identità digitale</i> .....                                                                                                                                | 265 |
| M. GIALUZ – J. DELLA TORRE, <i>Lotta alla criminalità nel cyberspazio: la Commissione presenta due proposte per facilitare la circolazione delle prove elettroniche nei processi penali</i> ..... | 277 |

### NOVITÀ GIURISPRUDENZIALI – GIURISPRUDENZA COSTITUZIONALE

|                                                                                                                                                                                                                                                                           |     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| G.L. GATTA, <i>Confisca 'amministrativa' per l'insider trading: verso una limitazione al solo profitto? La parola alla Corte costituzionale, in attesa dell'attuazione (mancata?) della legge delega per l'adeguamento alla disciplina europea del market abuse</i> ..... | 295 |
| G. LEO, <i>La Corte costituzionale ricostruisce ed 'accredita', in punto di compatibilità costituzionale, l'istituto della messa alla prova</i> .....                                                                                                                     | 303 |

|                                                                                                                                                                                                                     |     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| S. RECCHIONE, <i>Estensione delle rogatorie per l'assunzione della testimonianza del minore: la Corte costituzionale dichiara infondata la questione, già sussistendo le garanzie invocate dal rimettente</i> ..... | 308 |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|

#### NOVITÀ GIURISPRUDENZIALI – GIURISPRUDENZA DI LEGITTIMITÀ

|                                                                                                                                                                                                                                  |     |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| E. GRISONICH, <i>Di nuovo alle Sezioni Unite la risoluzione di un contrasto sul giudicato cautelare nel sequestro preventivo</i> .....                                                                                           | 315 |
| I. GUERINI, <i>Rinnovazione probatoria d'ufficio nel giudizio abbreviato d'appello: valutazione della prova dichiarativa e regola di giudizio</i> .....                                                                          | 321 |
| L. ROVINI, <i>La Cassazione sulla configurabilità dell'aggravante del 'metodo mafioso' nei luoghi dove è radicata un'associazione mafiosa storica</i> .....                                                                      | 329 |
| D. ATTANASIO, <i>La responsabilità concorsuale del professionista nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale: è necessaria la "serialità" della condotta per l'integrazione della nuova circostanza aggravante</i> ..... | 333 |
| R. BERTOLESI, <i>Alle Sezioni Unite la questione dell'ammissibilità della continuazione tra reati puniti con pene eterogenee</i> .....                                                                                           | 337 |
| S. ZIRULIA, <i>Alle Sezioni Unite la questione del tempus commissi delicti nei reati a evento "differito"</i> .....                                                                                                              | 343 |

#### OSSERVATORIO SOVRANAZIONALE – UNIONE EUROPEA: GIURISPRUDENZA

|                                                                                                                                                |     |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| C. CUPELLI, <i>La disciplina dei reati tributari ancora davanti alla Corte di Giustizia: il caso Scialdone e le soglie di punibilità</i> ..... | 349 |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|

#### DIRITTO PENALE E PROCESSUALE COMPARATO

|                                                                                                                                                                                                               |     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| G.L. GATTA, <i>La 'materia penale' oltre Oceano: una storica sentenza della Corte Suprema U.S.A. innalza lo standard di tutela delle garanzie fondamentali correlate all'espulsione dello straniero</i> ..... | 357 |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|

**La responsabilità concorsuale del professionista  
nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale: è necessaria la "serialità" della condotta  
per l'integrazione della nuova circostanza aggravante**

*Cass., Sez. III, sent. 14 novembre 2017 (dep. 18 gennaio 2018) n. 1999,  
Pres. Rosi, Rel. Scarcella, imp. Addonizio*

di Davide Attanasio

1. Con la sentenza in commento la Corte di Cassazione si pronuncia sulla **nuova circostanza aggravante ex art. 13-bis, terzo comma**, d.lgs. n. 74/00, recentemente introdotta dall'art. 12, primo comma, d.lgs. n. 158/15 e relativa alla responsabilità del **consulente fiscale** quale **concorrente** nel reato commesso dal contribuente.

Il legislatore, con la suindicata novella normativa, avvalendosi di un **severo deterrente sanzionatorio**, intende estirpare quei comportamenti illeciti che, contraddistinti da una **complessa modalità** della condotta, generano offese particolarmente lesive per gli interessi dell'Erario. Specialmente in materie caratterizzate da elevato tasso di tecnicismo come quella fiscale, gli artifici delittuosi sono sovente realizzati da professionisti esperti, i quali, colmando le lacune conoscitive dei propri clienti, ne assecondano gli intenti criminali, divenendo gli ideatori di veri e propri *tax planning* di natura illecita. Disegni criminosi così **articolati** che, visti i sofisticati meccanismi di ideazione, risultano essere di difficile decifrazione altresì per gli organi deputati allo svolgimento dell'attività di indagine.

Come noto, l'innesto normativo prescrive **l'aumento** della metà delle pene stabilite per i reati di cui al titolo II del d.lgs. n. 74/00, nel caso in cui il delitto venga commesso dal concorrente **nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale** svolta da un professionista o da un intermediario finanziario o bancario **attraverso** l'elaborazione o la commercializzazione di **modelli di evasione fiscale**.

La decisione in commento – pronunciata in una vicenda di **indebita compensazione fiscale effettuata tramite plurime operazioni di accollo** – traccia il perimetro operativo della circostanza aggravante, intervenendo sui profili di natura oggettiva e soggettiva che ne determinano l'applicabilità e fornisce, in tal modo, una preliminare risposta agli interrogativi posti dalla dottrina.

2. I fatti oggetto della pronuncia in analisi attengono a un **procedimento di natura cautelare** e precisamente a un **sequestro preventivo** finalizzato alla confisca per equivalente nei confronti dell'indagato per i reati di cui agli artt. 110 e 81 cpv c.p., e d.lgs. n. 74/00, art. 10-*quater*, comma 2, art. 13-bis, comma 3 (indebita compensazione in concorso). Con **ordinanza del 29 maggio 2017**, il Tribunale di Milano **accoglieva** il gravame del Procuratore della Repubblica avverso il provvedimento del Giudice per le Indagini Preliminari, che aveva invece respinto la richiesta di emissione della misura cautelare reale, così **disponendo il sequestro** per equivalente di beni mobili ed immobili nella disponibilità dell'indagato per un ammontare pari ad euro 42.558.848,56.

La contestazione concerneva, in particolare, **l'ideazione e la commercializzazione di modelli di evasione fiscale** attraverso i quali sarebbero state compiute, anche grazie a ripetute operazioni di accollo di debiti altrui, plurime compensazioni indebite.

Il destinatario della misura cautelare proponeva ricorso in Cassazione avverso il provvedimento del Tribunale: in primo luogo, il **ricorrente**, facendo leva sulla natura esclusivamente dolosa del

delitto addebitatogli, lamentava l'**insussistenza** a suo carico dell'elemento soggettivo del reato, non essendo configurabile una forma di responsabilità concorsuale del consulente di natura colposa; secondariamente, richiamando la struttura tipicamente commissiva della disposizione incriminatrice, sosteneva la sua **estraneità ai fatti** anche in virtù del mancato percepimento di qualsivoglia profitto derivante dalle operazioni illecite.

3. Il primo **principio di diritto** elaborato dalla Suprema Corte, con riferimento alla fattispecie di indebita compensazione, afferma che: *"integra il delitto di indebita compensazione di cui al d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 10-quater, il pagamento di debiti fiscali mediante compensazione con crediti d'imposta a seguito del c.d. acollo fiscale ove commesso attraverso l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale, in quanto il d.lgs. n. 241 del 1997, art. 17 [espressamente richiamato dall'art. 10-quater] non solo non prevede il caso dell'acollo, ma richiede che la compensazione avvenga unicamente tra i medesimi soggetti"*. Nel caso di specie, invero, la **strutturazione** stessa dell'operazione **non rispettava la disciplina dell'acollo fiscale**, secondo cui la compensazione dovrebbe avvenire tra debiti e crediti del medesimo soggetto. L'operazione, infatti, prevedeva che il debito del contribuente accollato venisse pagato da una distinta società accollante, che a propria volta lo onorava mediante la compensazione con crediti acquistati da soggetti terzi. Sul punto, la Corte di Cassazione condivide l'approccio dell'Agenzia delle Entrate (cfr. risoluzione n. 140 del 15 novembre 2017), secondo cui la compensazione fiscale tramite acollo è ammessa soltanto se **espressamente prevista dalle norme tributarie** e se posta in essere tra i medesimi soggetti. Nel caso di interesse della Suprema Corte, a ben vedere, nessuno dei due requisiti può dirsi integrato, pertanto, concludono i Giudici di Legittimità, l'operazione è ben qualificabile come elusiva e, nella vicenda che ci occupa, altresì penalmente rilevante.

4. La **seconda tematica** affrontata dalla sentenza attiene alla **responsabilità concorsuale del professionista** nell'ambito del reato di indebita compensazione, con specifico riguardo al **concorso 'qualificato'** contemplato dalla circostanza aggravante *ex art. 13-bis*, terzo comma, d.lgs. n. 74/00.

5. La Cassazione, anzitutto, si concentra sul **requisito soggettivo** condizionante l'applicabilità della menzionata circostanza speciale e ad effetto speciale.

In proposito, accogliendo l'indirizzo fornito dall'Ufficio del Massimario della Suprema Corte [1], **i Giudici di legittimità sposano un'interpretazione estensiva della nozione di "professionista"**, da intendersi in senso sostanziale e, dunque, *"comprensiva di chiunque, nell'esercizio della sua professione, svolge attività di consulenza fiscale (commercialisti, consulenti, avvocati e così via)"*. In tal modo, **la Cassazione si distanzia da un'esegesi decisamente più restrittiva**, secondo la quale per professionista dovrebbe intendersi esclusivamente il soggetto abilitato dall'Agenzia delle Entrate alla presentazione delle dichiarazioni, ai sensi dell'art. 7 del d.lgs. n. 241/1997.

6. Per quanto riguarda il **profilo oggettivo** della norma, la sentenza in commento argomenta sulla necessità di una **particolare modalità della condotta** per l'integrazione della circostanza speciale. Ad avviso della Cassazione, infatti, la locuzione "elaborazione o commercializzazione di modelli di evasione" attribuisce alla condotta un carattere di **abitualità e ripetitività**, a maggior ragione laddove si consideri che la stessa Relazione Illustrativa del d.lgs. n. 158/15 impiega il termine **"seriale"** per descrivere il comportamento del consulente fiscale. In altre parole, il Collegio vincola l'operatività dell'art. 13-bis, terzo comma, alla circostanza della riproducibilità in futuro del comportamento illecito.

Quanto ai modelli di evasione – continuano i giudici – data la serialità caratterizzante la condotta illecita, “è indubbio che rappresentano forme di evasione particolarmente complesse ed elaborati replicabili in più casi analoghi (...)”.

7. In sintesi, la Corte di Cassazione enuncia il seguente **principio di diritto**: “in tema di reati tributari, ai fini della configurabilità dell’aggravante nel caso in cui il reato è commesso dal concorrente nell’esercizio dell’attività di consulenza fiscale svolta da un professionista o da un intermediario finanziario o bancario attraverso l’elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale (d.lgs. n. 74 del 2000, art. 13 bis, comma 3), è richiesta una particolare modalità della condotta, ovvero 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 e ripetitività della condotta incriminata”.

8. Da ultimo, ma sul punto è bene rinviare per un maggior approfondimento alla lettura della Cass. Pen., sez. III, 5 dicembre 2017, sent. n. 56451, la Suprema Corte accoglie un ricorrente orientamento della giurisprudenza di legittimità, secondo cui la misura cautelare del sequestro preventivo non è tanto collegata all’arricchimento personale dei correi, bensì alla corresponsabilità personale di ciascuno di questi. Pertanto, il sequestro può essere disposto indifferentemente nei confronti di uno o più degli autori del reato, quindi anche nei riguardi del professionista concorrente [2].

\*\*\*

9. La decisione qui brevemente analizzata, traendo spunto da alcune condivisibili argomentazioni sintetizzate dall’Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione nella già nota relazione n. III/05/2015, fornisce una prima risposta ad alcuni interrogativi insorti all’indomani dell’introduzione dell’art. 13-bis, d.lgs. n. 74/00.

La qualificazione *lato sensu* del professionista, orientata al **rispetto del principio di coerenza sistematica** e della *ratio legis*, non può che essere condivisa. Non si vede per quale motivo, infatti, si dovrebbe ancorare il concetto di professionista a profili di carattere formale, quali ad esempio l’iscrizione ad un albo, piuttosto che alle modalità con le quali viene prestata l’attività di consulenza fiscale, ossia in maniera **organizzata e non sporadica**, in altre parole in maniera professionale [3]. In caso contrario, la prevalenza del principio formalistico su quello sostanzialistico produrrebbe un restringimento forse eccessivo dell’ambito applicativo della norma, finalizzata d’altro canto a reprimere quelle condotte illecite che, per una particolare modalità consumativa, si contraddistinguono per un maggior disvalore.

La decisione è invece silente in merito alla **figura dell’intermediario finanziario o bancario**, sulla quale, in verità, non dovrebbero sorgere particolari perplessità, vista la riconducibilità al ruolo di intermediario del credito ai sensi dell’art. 121, comma 1, let. h) del d.lgs. n. 385/1993 (*cfr.* Testo Unico Bancario).

10. Ben più delicate sono invece le considerazioni relative ai **profili oggettivi della norma**.

La sentenza pone un punto fermo sull’applicabilità del terzo comma dell’art. 13-bis, circoscrivendone l’operatività soltanto alle condotte illecite più complesse e **ripetute in maniera seriale** nel corso del tempo, tali da arrecare una grave offesa al bene giuridico tutelato. La locuzione “elaborazione o commercializzazione di modelli di evasione fiscale” connota il comportamento del professionista di una carica lesiva meritevole di un severo (forse troppo) intervento penalistico. Il termine “modelli”, impiegato volutamente al plurale, evocando un

prodotto nella sua forma standardizzata, rimanda ad un **comportamento facilmente riproducibile in futuro** e, in quanto tale, denso di potenziale offensivo. Al contempo, l'estremo modale "attraverso" lega inevitabilmente l'integrazione della circostanza aggravante alla sussistenza di un rigoroso **nesso causale** intercorrente tra la predetta modalità della condotta e l'evento dannoso da essa derivante.

Da questo punto di vista, **la Suprema Corte**, ricorrendo ai caratteri dell'abitudine e della serialità, **restringe** condivisibilmente il perimetro applicativo della circostanza e, in tal modo, ne restituisce una parvenza di legittimità sotto il profilo della proporzionalità della sanzione (che nel suo massimo può arrivare sino a nove anni per i reati il cui massimo edittale è pari a sei anni di reclusione). Ne segue, dunque, che non tutte le forme di concorso del professionista saranno passibili dell'applicazione dell'art. 13-bis, terzo comma, dovendosi discernere il c.d. concorso qualificato da quello ordinario ai sensi dell'art. 110 c.p. [4]. Soltanto in questo modo, del resto, si potrebbe garantire un **equo bilanciamento** tra gli interessi dell'ordinamento penale ed extra-penale, così assicurando ai liberi professionisti un relativo margine di sicurezza rispetto al **rischio penale "aggravato"**. In altri termini, visto il tenore letterale della norma, ai fini dell'operatività della circostanza aggravante è richiesta la sussistenza di un *plus* rispetto ai consueti requisiti della responsabilità concorsuale, identificabile, come visto, nelle particolari modalità della condotta dell'*extraneus* [5]. Resta da capire, però, e su questo la pronuncia di legittimità non è particolarmente chiara, se **l'integrazione della circostanza** aggravante dipenda dalla **concreta ripetizione** nel tempo della condotta materiale ovvero se sia sufficiente **l'astratta riproducibilità** in futuro del modello di evasione elaborato o commercializzato. Sul punto, è bene fornire una precisazione. Il comportamento del professionista, a ben leggere la terminologia legislativa, potrebbe tradursi in una **duplice condotta alternativa**: nel caso della "elaborazione", il consulente sarebbe l'artefice del modello incriminato, mentre nel caso della "commercializzazione", fornirebbe al proprio cliente un prodotto già ideato da altri. In entrambi i casi, ad ogni modo, l'impiego del lemma "**modelli**", come già notato, induce a ritenere che l'integrazione della circostanza possa palesarsi soltanto nel caso in cui ci sia **l'utilizzo ripetuto del modello di evasione**, indipendentemente dal fatto che sia sempre lo stesso o che siano modelli con caratteristiche diverse. In tal senso, altrettanto ininfluyente è il numero di contribuenti fruitori dello schema evasivo. Ciò che conta, dunque, è il concretizzarsi di plurime lesioni in danno all'Eraio attraverso l'impiego di un collaudato prodotto illecito. D'altro canto, riconnettere l'applicabilità dell'ultimo comma dell'art. 13-bis al verificarsi di una **condotta episodica** – si pensi ad un contribuente che abbia utilizzato il modello evasivo soltanto una volta – sposterebbe il nucleo dell'operatività dell'aggravante nelle mani dei giudici, i quali sarebbero chiamati ad una complessa valutazione *ex ante* della riproducibilità in futuro del prototipo di evasione fiscale, così rischiando di incorrere in un pericoloso allargamento del perimetro applicativo della norma.

11. In conclusione, è bene dar conto di alcuni temi non affrontati dalla sentenza che ci occupa, sui quali si ritiene opportuno formulare delle sintetiche riflessioni.

Si pensi al caso in cui la condotta della commercializzazione di modelli seriali di evasione venga posta in essere nell'ambito di un'attività di consulenza **non propriamente fiscale**, come ben potrebbe succedere nel caso di pareri forniti dal professionista in relazione alla gestione del patrimonio del cliente. In queste circostanze, ben potrebbero celarsi vantaggi propriamente tributari, seppur il servizio prestato dal consulente non sia strettamente riconducibile a quello di natura fiscale, come espressamente richiesto dalla circostanza speciale. **Il contesto professionale di riferimento** rischia dunque di provocare un cortocircuito esegetico, ove, da un lato, stando al tenore letterale della norma, determinerebbe irragionevoli disparità di trattamento a seconda

della specifica natura dell'attività di consulenza (fiscale o non "propriamente" fiscale), dall'altro, sposando un principio di coerenza sistematica, darebbe vita ad un'interpretazione analogica *in malam partem*.

Meritevole di un cenno conclusivo è altresì **la questione dell'estensibilità della circostanza aggravante agli altri correi**, quindi anche al contribuente *intraneus* [6]. A tal riguardo, da una lettura in combinato disposto degli artt. 59, secondo comma c.p., 70 c.p. e 118 c.p., pare condivisibile l'opinione espressa nella già citata relazione dell'Ufficio del Massimario della Suprema Corte, secondo cui la comunicazione della circostanza speciale ai corresponsabili potrebbe trovare applicazione in virtù della **consapevolezza (o ignoranza per colpa)** da parte degli stessi dei requisiti tipizzati dall'ultimo comma dell'art. 13-bis [7].

[1] Cfr. relazione n. III/05/2015, relativa alle novità legislative introdotte dal d.lgs. n. 158/15.

[2] Per un maggior approfondimento sul punto è bene rinviare alla lettura di Cass., Sez. III, 5 dicembre 2017, sent. n. 56451.

[3] Cfr. R. Bricchetti – P. Veneziani, *I reati tributari*, in *Trattato teorico pratico di diritto penale*, diretto da F. Palazzo – C.E. Paliero, 2017, p. 555 ss.

[4] Si veda S. Putinati, *Le circostanze speciali nel reato tributario*, in *Diritto Penale dell'Economia*, diretto da A. Cadoppi – S. Canestrari – A. Manna – M. Papa, 2017, p. 1135 ss.

[5] Per un approfondimento si veda A. Perini – C. Santoriello, in *La riforma dei reati tributari (d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158)*, 2016, p. 78 ss.; per una più ampia disamina dei profili concorsuali della responsabilità del consulente fiscale si veda inoltre A. Lanzi – P. Aldrovandi, in *Diritto Penale Tributario*, 2017, p. 176 ss.

[6] Per un approfondimento della tematica in punto di diritto sostanziale si legga Cass., Sez. II, 19 febbraio 2013, n. 22136.

[7] Cfr. p. 48 della relazione n. III/05/2015 dell'Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione.