

**CONSULENZA
FISCALE DEI
PROFESSIONISTI E
RISCHIO PENALE: LA
NUOVA AGGRAVANTE
DI CUI ALL'ART. 13
BIS, COMMA 3, D.LGS.
74/2000**

Documento del 30 novembre 2015

Prefazione

Non appare commentato a sufficienza il testo del nuovo 3° comma dell'art. 13 bis D.Lgs 74/2000, rubricato “circostanze del reato”, inserito con la recente riforma dei reati tributari.

Si tratta di una “aggravante” pensata specificamente per i professionisti che prestano consulenza fiscale, con la finalità di disincentivare le progettualità criminali di spregiudicati consulenti.

La norma in commento così recita:

“Le pene stabilite per i delitti di cui al titolo II sono aumentate della metà se 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”.

Pur comprendendo bene ed anche condividendo le finalità di questa nuova previsione, non può sottacersi che la stessa, così scritta, senza agganci normativi ben chiari, induce molta preoccupazione tra gli operatori onesti, a causa dell'uso distorto ovvero estremamente allargato e generalizzato, che potrebbe esserne fatto in sede di applicazione concreta, nei processi penali.

Qualcuno ha definito il testo dell'art. 13 bis, co. 3, “un mostro giuridico”; noi della FNC abbiamo cercato di analizzarlo a tutto tondo, evidenziandone le serie criticità, ma anche ragionevoli chiavi di lettura per il suo corretto (e dunque meno preoccupante) inquadramento nel sistema penal-tributario. L'esegesi è stata affidata al Prof. David Terracina, che ringraziamo per essere sempre disponibile e vicino alla Fondazione Nazionale dei Commercialisti.

Occorre tuttavia che il Legislatore intervenga con le precisazioni che l'ambito penale richiede costituzionalmente, essendo troppo pericoloso lavorare con una siffatta Spada di Damocle, nelle more che si consolidi una giurisprudenza univoca.

G.C. – 30 novembre 2015

CONSULENZA FISCALE DEI PROFESSIONISTI E RISCHIO PENALE: LA NUOVA AGGRAVANTE DI CUI ALL'ART. 13 BIS, COMMA 3, D.LGS. 74/2000

di **David Terracina***

Sommario: 1. Professionisti e rischi da reato. – 2. La difficile interpretazione della norma. – 3. Il c.d. "populismo giudiziario". – 4. La problematica. La consulenza fiscale. – 5. I modelli di evasione fiscale. – 6. Lo spirito della riforma dei reati tributari. – 7. L'elemento psicologico. – 8. I destinatari dell'aggravante. – 9. Conclusioni.

1. Professionisti e rischi da reato

Con il d.lgs. n. 158 del 24 settembre 2015, entrato in vigore il successivo 22 ottobre, il legislatore ha finalmente portato a termine il riordino della materia penal-tributaria, previsto dalla legge delega 23/2014 nell'ambito di una ben più ampia riorganizzazione del sistema fiscale. Già in precedenza, con il d.lgs. n. 128 del 5 agosto 2015, lo stesso legislatore era intervenuto sullo Statuto dei diritti del contribuente sancendo, al nuovo art. 10-bis, l'irrelevanza penale (peraltro, a parere di chi scrive, più formale che sostanziale) delle condotte ritenute elusive o di abuso del diritto, che tanto avevano fatto discutere soprattutto in termini di certezza, di tassatività e di sufficiente determinatezza delle fattispecie di reato ⁽¹⁾.

Tra le diverse novità rilevanti contenute nel d.lgs. 158/2015 vi è, però, una disposizione, passata quasi sotto silenzio, forse perché originariamente non prevista dalla legge delega 23/2014. Il legislatore delegato ha, infatti, autonomamente deciso di introdurre al comma 3 del nuovo art. 13-bis del d.lgs. 74/2000 una circostanza aggravante ad effetto speciale, con la quale si stabilisce che le pene previste *“per i delitti di cui al titolo II sono aumentate della metà se 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”*.

⁽¹⁾ Il principio di riserva di legge, previsto dall'art. 1 c.p. e costituzionalizzato dall'art. 25, comma 2, Cost., per porre al sicuro i consociati da possibili arbitri del potere giudiziario, impone al legislatore un triplice ordine di obblighi: lo vincola a formulare le norme penali nella forma più chiara possibile (principio di precisione), a incriminare solo fatti suscettibili di essere provati nel processo (principio di determinatezza), a imporre al giudice il divieto di estensione analogica delle norme incriminatrici e, a sua volta, a formulare le norme incriminatrici in modo rispettoso del divieto di analogia (principio di tassatività) (Marinucci, Dolcini, *Manuale di diritto penale, Parte generale*, V ed., Giuffrè, Milano, 2015, 62 ss).

Tale circostanza aggravante, la cui portata applicativa, come si dirà in seguito, risulta incerta ed indeterminata, sembrerebbe aumentare sensibilmente il già elevato coefficiente di rischio da reato per il libero professionista. Vero è che, come sostenuto in passato da autorevole dottrina che, a causa della sempre crescente complessità della società in cui viviamo, il reato rappresenta oramai per tutti un vero e proprio “rischio sociale” ⁽²⁾, ma è altrettanto vero che alcuni soggetti, più di altri, risultano esposti a tale rischio. E ciò sia per la maggiore vicinanza di questi alle più disparate “fonti di pericolo” ⁽³⁾, e sia anche per le sempre crescenti responsabilità che vengono a taluni riconosciute dall’ordinamento. Ebbene, non v’è dubbio che tra questi soggetti vi siano i professionisti e, in particolare, chi svolge attività di consulenza o assistenza fiscale. Basti ricordare in questa sede tutti gli adempimenti (peraltro gratuiti) a cui i professionisti sono obbligati dalla legge (ad esempio, gli obblighi antiriciclaggio) e da cui spesso derivano delle insidiosissime responsabilità anche di natura penale. Si moltiplicano gli obblighi, le posizioni di garanzia e, di conseguenza, i rischi.

Vero è, d’altra parte, che le recenti cronache giudiziarie ci consegnano talvolta un’immagine del professionista, in qualsiasi campo, non propriamente edificante. Rimanendo nell’ambito della materia oggetto del presente lavoro, non è raro vedere soggetti appartenenti ad importanti studi professionali o, più raramente, a società di revisione, implicati in processi penali per reati tributari o per bancarotta fraudolenta. Professionisti che talvolta, ben al di là del loro mandato professionale e dei doveri deontologici, propongono alla clientela dei veri e propri schemi di evasione fiscale, dei “pacchetti” che potremmo definire “chiavi in mano”, per il tramite dei quali, ad esempio, vengono svuotate aziende decotte, per poi mandarle a morire all’estero.

Ed è molto probabile che il legislatore, nel predisporre la circostanza aggravante in esame, avesse presente proprio simili condotte ritenute, a ragione, particolarmente insidiose e lesive degli interessi dell’Erario. Non v’è dubbio, inoltre, che la repressione di tali comportamenti delittuosi non possa che giovare, oltre che all’Erario, anche al professionista “onesto” che spesso si vede sottrarre parte della propria clientela da colleghi particolarmente “spregiudicati”.

Preso atto di quanto precede v’è poi, però, da confrontarsi con la realtà. Un conto è, infatti, la disposizione di legge così come confezionata (male nel caso di specie) dal legislatore, altro conto è la norma che da essa ne deriverà per il tramite dell’interpretazione giurisprudenziale. Bisogna, cioè, comprendere con la precisione necessaria richiesta dal diritto penale, quale sia la reale portata applicativa dell’aggravante in esame, cercando di prevedere in anticipo le

⁽²⁾ Sgubbi, *Il reato come rischio sociale*, Il Mulino, Bologna, 1990, evidentemente sulla scia del noto lavoro di Beck (*La società del rischio. Verso una seconda modernità*) del 1986.

⁽³⁾ Tra le quali rientrano, senz’altro, anche i comportamenti dei terzi. Al di là del principio di affidamento, secondo il quale, come noto, ciascun consociato deve poter contare sulla correttezza e liceità del comportamento degli altri, l’ordinamento riconosce con sempre maggiore frequenza delle posizioni di garanzia da cui nascono delle responsabilità anche di natura penale.

insidie interpretative legate ad una giurisprudenza non sempre rispettosa dei principi fondamentali di tassatività e di sufficiente determinatezza di fattispecie.

2. La difficile interpretazione della norma

Prima di procedere oltre nell'analisi dell'aggravante soffermiamoci, seppur brevemente, sulle difficoltà in genere legate all'interpretazione che, in ambito giuridico, consiste nell'attribuzione di significato ad un testo, così come anche suggerito dall'art. 12, comma 1, disp. prel. cod. civ. ⁽⁴⁾. Il problema è che tale attribuzione di significato è operazione tutt'altro che semplice, dal momento che il diritto risulta essere indeterminato, in primo luogo a causa della inevitabile equivocità dei testi normativi. In particolare, la citata dottrina evidenzia quattro fattori che determinano l'equivocità dell'enunciato giuridico: 1) gli interessi confliggenti degli interpreti; 2) i diversi sentimenti di giustizia degli interpreti; 3) la molteplicità di metodi interpretativi; 4) le costruzioni dogmatiche.

A queste prime difficoltà legate a fattori che potremmo definire esogeni e che, principalmente, riguardano la persona dell'interprete e l'ambiente dove avviene l'interpretazione, devono poi aggiungersi invece delle difficoltà di carattere endogeno, strutturale, legate alla vaghezza delle norme, derivante dall'inevitabile vaghezza di tutti i predicati in ogni linguaggio naturale. Non esiste predicato che presenti in natura un unico significato e che consenta di indirizzare l'attività di interpretazione verso questo unico significato.

Il senso di un predicato è, infatti, rappresentato dall'insieme degli attributi che un oggetto deve avere perché il predicato possa essergli applicato, mentre il riferimento di un predicato è la classe di oggetti che presentano tali attributi. Il riferimento dipende, dunque, dal senso e, così, quanto più largo è il senso, tanto più largo è il riferimento. Quanto più si precisa il senso di un predicato, quanti più attributi vi si includono, tanto più diminuisce il riferimento. Il problema è che tutti i predicati hanno un riferimento dubbio, sono affetti da vaghezza estensionale che dipende dall'incertezza circa gli attributi che un oggetto deve possedere per appartenere alla classe di cui si tratta. Di conseguenza, data una determinata norma, vi sono casi ai quali certamente essa risulta applicabile, casi in cui certamente non è applicabile e casi dubbi.

Ebbene, la vaghezza delle norme, proprio perché legata a fattori endogeni, a dispetto dell'equivocità non può essere soppressa, ma può essere ridotta per mezzo di definizioni. E' necessario, cioè, che il legislatore utilizzi definizioni che delimitino al massimo l'estensione del predicato e la classe di oggetti cui questo si riferisce. Che, cioè, gli attributi che indicano

⁽⁴⁾ Guastini, *Interpretare a argomentare*, in Cicu-Messineo (a cura di), *Trattato di diritto commerciale e civile*, Giuffrè, Milano, 2011.

gli oggetti appartenenti ad una determinata classe, siano numerosi. Altrimenti il rischio è che i fattori che determinano l'equivocità dell'interpretazione legati, come abbiamo detto, alla persona dell'interprete e all'ambiente in cui avviene l'interpretazione, prendano il sopravvento.

L'indeterminatezza delle norme viene, infatti, ridotta dall'interpretazione in concreto quale operazione intellettuale che conduce dall'enunciato al significato. Il prodotto di tale attività è la norma che rappresenta, dunque, il risultato dell'interpretazione. Quanto più ampio sarà il senso attribuibile ad un enunciato normativo e tanto più incerto, però, risulterà essere il prodotto dell'interpretazione.

Con riferimento al caso di specie, già da una prima lettura superficiale dell'aggravante in esame, emergono evidenti delle forti criticità. Ancora una volta, infatti, il legislatore si contraddistingue per una particolare sciattezza, confezionando una norma penale in evidente contrasto con i principi fondamentali della tassatività, della precisione e della sufficiente determinatezza, richiamati in precedenza. Principi che, è bene tenerlo sempre presente, non sono relegati nei confini "angusti" dell'art. 1 del codice penale, ma a cui da tempo viene riconosciuta dignità costituzionale⁽⁵⁾.

Questa volta, però, il legislatore sembra davvero aver superato se stesso, dal momento che la totale indeterminatezza della nuova circostanza aggravante introdotta nel corpo del d.lgs. 74/2000 riguarda i soggetti destinatari, la condotta e, infine, gli strumenti oggetto di tale condotta, con buona pace della certezza del diritto.

3. Il c.d. "populismo giudiziario"

Le difficoltà a cui si è appena fatto riferimento, se fossero bilanciate da un atteggiamento di *self restraint* da parte della giurisprudenza, sia di merito che di legittimità, non desterebbero particolari timori. Il problema si pone, però, nel momento in cui chi viene chiamato ad interpretare il dato normativo spesso è animato da un'irrefrenabile tendenza a sostituirsi al legislatore.

In proposito risultano particolarmente interessanti (e condivisibili) le parole dell'allora vicepresidente del CSM, Michele Vietti, il quale, sottolineando l'origine prettamente compromissoria del prodotto regolativo delle legislature più recenti in materia di diritto penale economico, frutto di negoziazione tra componenti politiche indebolite sul piano dei valori e rappresentative di interessi settoriali, rileva come il prodotto normativo sia spesso privo di un significato precettivo univoco⁽⁶⁾. A ciò deve aggiungersi che la crisi di identità

⁽⁵⁾ Si veda, per tutte, la nota sentenza 364/1988 della Corte costituzionale.

⁽⁶⁾ Vietti, *Intervento introduttivo al convegno dell'Associazione italiana dei professori di diritto penale "Economia e diritto penale nel tempo della crisi"*, tenutosi a Palermo il 15/16 novembre 2013, ora in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2014, 2, 563 ss.

della legge ha indotto un riposizionamento funzionale del giudice, coinvolgendolo nel ruolo di protagonista. L’“attivismo giudiziario”, come definito da Vietti, è un segno evidente della radicale trasformazione della nostra democrazia. Ciò ha fatto sì che la magistratura abbia invaso ambiti che istituzionalmente non le appartengono, acquisendo una fetta supplementare di sovranità e facendosi garante, in proprio, delle (reali o presunte?) aspettative della politica. Tutto questo viene poi esasperato dalla patologica tendenza della politica che da sempre ricorre alla scorciatoia del diritto penale per affrontare ogni nuova emergenza socio-economica.

Vietti richiama il pensiero espresso da uno dei più grandi filosofi del diritto, Luigi Ferrajoli, in occasione di un intervento al CSM ⁽⁷⁾, nel quale viene analizzato il complesso rapporto tra giurisdizione e consenso. Ebbene, rileva Ferrajoli nel contributo appena citato, come ancor più grave del “populismo politico”, quantomeno giustificato dalla necessità di rafforzare il consenso, sia il “populismo giudiziario”. Secondo l’Autore, infatti, *“esso compromette l’imparzialità del giudice e produce inevitabilmente, oltre al consenso di una parte più o meno ampia della pubblica opinione, la sfiducia e la paura di una parte di opinione pubblica non meno ampia”*.

A differenza della politica, la giurisdizione non trae la propria legittimazione dal consenso e non deve ricercare il consenso, ma trae legittimazione dalla garanzia dei diritti. E, tra questi diritti, vi sono senz’altro quelli fondamentali garantiti dalla Costituzione in materia di penale.

4. La problematica. La consulenza fiscale

Proprio in considerazione di quanto precede, non si può allora abbandonare la ricostruzione dell’aggravante in esame alle più disparate correnti interpretative. E’ invece necessario provare a dare un po’ di ordine ad una disposizione che di ordine pare che proprio non ne abbia.

Partiamo dal dato normativo secondo il quale l’aggravante si applica al soggetto che abbia concorso nella commissione del reato prestando la propria attività di consulenza fiscale in qualità di professionista, di intermediario finanziario o bancario.

La *ratio* dell’aggravamento di pena sembrerebbe essere piuttosto chiara: si intende colpire in maniera più severa chi concorre nella realizzazione del reato sfruttando il ruolo e le competenze professionali.

Prima, però, di soffermarci sui soggetti a cui l’aggravante in esame pare essere indirizzata, è necessario tener conto che ai fini dell’aggravamento di pena non è sufficiente che si sia prestata un’attività di consulenza fiscale, ma è necessario che tale attività si concretizzi nell’elaborazione o nella commercializzazione di “modelli di evasione fiscale”.

⁽⁷⁾ Ferrajoli, Giurisdizione e consenso, 2009.

Sul significato dell'espressione "*modelli di evasione fiscale*" si tornerà più avanti, per ora è comunque sufficiente sottolineare che, come detto, la semplice attività di consulenza "*deviata*" non sembra integrare gli estremi dell'aggravante in esame.

Ciò vuol dire che l'aggravamento di pena non troverà applicazione nelle seguenti ipotesi:

- 1) qualora il reato sia commesso in concorso dal consulente fiscale che non abbia elaborato un modello di evasione;
- 2) qualora il reato venga commesso utilizzando un modello di evasione fiscale fornito da un soggetto che, però, non svolga attività di consulenza.

Si prenda in considerazione quest'ultima ipotesi. Per comprendere se un soggetto svolga effettivamente attività di consulenza fiscale occorre avere chiaro che cosa si intende con tale definizione. Il riferimento alla "consulenza fiscale" rappresenta, infatti, nella struttura della circostanza aggravante di cui all'art. 13 *bis* d.lgs. 74/2000 un elemento normativo extrapenale che, per essere compatibile con i principi di tassatività, determinatezza e precisione, deve avere un significato univoco. Nel nostro ordinamento, però, non esiste una definizione di consulenza fiscale. Ciò non significa, ovviamente, che ci si debba necessariamente arrendere alla carenza del dato normativo.

Partiamo allora dalle definizioni dei termini consulenza e consulente. Per consulenza deve intendersi la "*prestazione professionale di un consulente*" (Zingarelli), il "*parere di un professionista su una questione di specifica competenza*" (Coletti) e per consulente deve intendersi un "*professionista o persona di provata capacità tecnica a cui ci si rivolge per avere informazioni e consigli nella materia di sua competenza*" (Zingarelli). Si ha, dunque, consulenza fiscale tutte le volte in cui un contribuente si rivolga ad un professionista o, comunque, ad un esperto, per risolvere una problematica di natura fiscale, attinente, cioè, all'insieme di imposte, tasse e contributi versati allo Stato (Coletti). Detto ciò, il reato del consulente deve essere commesso in concorso con il contribuente "*nell'esercizio dell'attività di consulenza*". A ben vedere, dunque, affinché sussista la fattispecie in esame è necessario che tra il contribuente ed il concorrente sussista un "rapporto di consulenza", nell'ambito del quale quest'ultimo proponga di risolvere la problematica di natura fiscale sottopostagli dal proprio cliente ricorrendo a "*modelli di evasione*". Occorre, cioè, come rilevato, che vi sia un rapporto di causalità tra l'elaborazione del modello e la specifica condotta criminosa ⁽⁸⁾.

5. I modelli di evasione fiscale

Si arriva, dunque, al nocciolo della questione, al punto che rappresenta realmente lo snodo fondamentale dell'aggravante in esame. Già il Consiglio Nazionale dei Dottori

⁽⁸⁾ cfr. Relazione n. III/2015 redatta il 28 ottobre 2015 dall'Ufficio del Massimario della Corte di cassazione – Settore penale.

Commercialisti e degli Esperti Contabili, con una nota del 27 luglio scorso, aveva criticato la bozza di decreto legislativo elaborata dal Governo, lamentando l'eccessiva vaghezza del dettato normativo. In effetti, apparentemente, non è dato sapere in che cosa esattamente consista un "modello di evasione". Ancora una volta possiamo fare ricorso al dizionario della lingua italiana che definisce il modello come un "*esemplare perfetto, da imitare o degno di essere imitato*"; e anche uno "*schema teorico elaborato in varie scienze e discipline*" (Zanichelli). Possiamo allora sostenere che il modello di evasione sia uno schema teorico di comportamento evasivo elaborato dal consulente e idoneo ad essere replicato in un numero indeterminato di casi. Lo stesso Governo in una prima bozza di decreto aveva ipotizzato di inserire la formula "*modelli seriali di evasione*", poi improvvidamente abbandonata, che forse avrebbe contribuito ad una maggior chiarezza. Il richiamo alla serialità avrebbe, infatti, da una parte circoscritto il perimetro applicativo dell'aggravante in esame e, dall'altra, avrebbe anche ulteriormente giustificato il previsto aggravamento di pena.

Un dato rimane comunque certo: la grande discrezionalità lasciata dal legislatore al giudice nell'applicazione della circostanza in esame.

6. Lo spirito della riforma dei reati tributari

Discrezionalità che, però, potrebbe essere ridimensionata da una visione complessiva della riforma del diritto penal-tributario che non si limiti alla sola analisi della fattispecie oggetto del presente commento.

Si pensi, in proposito, alle modalità con le quali il legislatore ha espressamente previsto l'irrelevanza penale dell'elusione. Ed, infatti, a seguito della riforma operata dalla d.lgs. 128/2015, il nuovo abuso del diritto si estende all'intera materia tributaria, e la sua applicazione non è più limitata ad un elenco di operazioni tassativamente previste, elenco che da parte della giurisprudenza era stato valorizzato per riconciliare la categoria tributaria dell'elusione con il principio di determinatezza della fattispecie penale ⁽⁹⁾. Ai sensi della nuova normativa l'abuso del diritto si caratterizza per tre condizioni: 1) l'assenza di "sostanza economica" dell'operazione, 2) la realizzazione di vantaggi fiscali indebiti e 3) la mancanza di ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine amministrativo e gestionale, che rispondano ad esigenze di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa. Come noto, il nuovo art. 10 *bis*, comma 13, dello Statuto del contribuente stabilisce espressamente che le operazioni abusive non danno luogo a fatti penalmente rilevanti. Tale disposizione deve, però, leggersi assieme a quella di cui al precedente comma 12, secondo il quale non si configura l'abuso del diritto tutte le volte in cui vengano integrate delle fattispecie penal-tributarie.

⁽⁹⁾ Donelli, in www.penalecontemporaneo.it.

Costruzione, anche questa, a dir poco cervellotica: l'abuso del diritto non costituisce reato tributario, ma se si configura un reato tributario non può esservi abuso del diritto...

L'aspetto di maggiore complessità è rappresentato senz'altro dal reato di dichiarazione infedele, di cui all'art. 4 d.lgs. 74/2000, fattispecie nell'ambito della quale, tradizionalmente, la giurisprudenza collocava, almeno in un primo momento, le condotte ritenute elusive aventi rilevanza penale. Oggi l'art. 4 è stato parzialmente riscritto in termini, però, decisamente significativi. Il d.lgs. 158/2015 vi ha, infatti, aggiunto un comma 1-bis con il quale si stabilisce che, *“ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali”*. Lo stesso art. 4 d.lgs. 74/2000 prevede poi, finalmente, che la parola *“fittizi”* venga sostituita dalla parola *“inesistenti”*.

Il legislatore è intervenuto, dunque, su due aspetti controversi del d.lgs. 74/2000, stabilendo l'irrelevanza penale dell'indicazione in dichiarazione di costi indeducibili, e limitando la punibilità alla sola indicazione in dichiarazione di elementi passivi inesistenti.

Nonostante l'evidente passo in avanti compiuto con il d.lgs. 158/2015, i problemi non risultano, però, essere completamente superati. Occorre, infatti, tenere conto del fatto che, a differenza dell'inquadramento iniziale nell'ambito dell'art. 4 d.lgs. 74/2000, più di recente, da parte di molte Procure della Repubblica, le condotte di elusione abbiano trovato collocazione nella fattispecie di reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, di cui all'art. 3 d.lgs. 74/2000, ravvisando nel disegno elusivo una falsa rappresentazione nelle scritture contabili, nonché un vero e proprio mezzo fraudolento. Sulla correttezza (e sulle reali finalità) di una simile ricostruzione vi sarebbe, ovviamente, molto da dire, ma si andrebbe decisamente fuori tema. Ai fini della nostra indagine occorre, però, prenderne atto e verificare in che modo la fattispecie di cui all'art. 3, riscritta dal legislatore del 2015, possa ancora dare ospitalità alle condotte elusive. Ebbene, il nuovo art. 3 d.lgs. 74/2000 punisce con *“la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi”*. Si stabilisce, inoltre, che *“ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture*

contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali”.

Ancora una volta, dunque, il discrimine tra l’elusione, teoricamente oggi sanzionata solamente in via amministrativa, e l’evasione penalmente rilevante continua a non essere tracciato nettamente e viene inevitabilmente demandato alla sensibilità dell’interprete. L’ampiezza della portata applicativa della fattispecie di reato di cui all’art. 3 d.lgs. 74/2000 dipende, dunque, dall’interpretazione che verrà data dalla giurisprudenza alla portata dell’espressione *“mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l’accertamento e ad indurre in errore l’amministrazione finanziaria”*.

Al di là di ciò, ai fini della nostra indagine possiamo semplificare sostenendo che la sostanziale differenza tra evasione ed elusione vada rinvenuta nella frodolenza o meno delle condotte poste in essere dal contribuente. Ed è proprio in relazione a tale criterio distintivo che, a parere di chi scrive, va ricercato il significato dell’espressione *“modelli di evasione”*. Alla luce delle considerazioni sin qui esposte, infatti, per modello di evasione non può che intendersi uno schema fraudolento predisposto dal professionista per consentire al proprio cliente, in concorso con esso, di sottrarsi agli obblighi tributari. Tutte le volte in cui, invece, lo schema sia solamente “elusivo”, consentendo al contribuente di sottrarsi ai propri obblighi d’imposta senza che, però, vi sia l’impiego di mezzi fraudolenti, ovvero di operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente, non vi è reato.

7. L’elemento psicologico

A quanto precede deve aggiungersi un’ulteriore considerazione legata all’elemento psicologico che deve necessariamente sorreggere la circostanza aggravante in esame, oltre, naturalmente alla sussistenza del dolo del concorso ⁽¹⁰⁾.

Ricordiamo, infatti, come l’art. 59 c.p. preveda che le circostanze che aggravano la pena possono essere valutate a carico dell’agente soltanto se da lui conosciute ovvero ignorate per colpa o ritenute inesistenti per errore determinato da colpa. Ai fini dell’applicazione dell’aggravante in esame sarà, dunque, necessario che il consulente agisca nella consapevolezza di proporre al proprio cliente un modello di evasione e non di semplice elusione.

8. I destinatari dell’aggravante

⁽¹⁰⁾ La responsabilità del concorrente nel reato dipende, infatti, anche dalla presenza del dolo il oggetto, in caso di concorso nel reato, deve abbracciare sia il fatto principale realizzato dall’autore e sia il contributo causale recato dalla condotta atipica (Marinucci, Dolcini, *cit.*, 461 ss.).

L'ultimo nodo da sciogliere riguarda poi i soggetti cui l'aggravante in esame possa essere applicata. Nella norma si fa, infatti, riferimento ai "professionisti" ovvero agli "intermediari finanziari o bancari". Ci si domanda in proposito se la norma si riferisca esclusivamente a soggetti iscritti ad un albo professionale, ovvero, anche a soggetti che, di fatto, si trovino nella medesima posizione. Se, cioè, il rapporto tra consulente e professionista riguardi solamente professionisti iscritti ad un albo, così come previsto dall'art. 2229 c.c. Ovvero, ancora, se la norma si riferisca solamente a coloro che, ai sensi dell'art. 7, comma II, d.lgs. 241/97, sono abilitati dall'Agenzia delle Entrate alla trasmissione delle dichiarazioni ⁽¹¹⁾.

Per rispondere a tale interrogativo occorre approfondire la *ratio* della disposizione, per chiarirne a fondo la portata applicativa. Come detto in precedenza, la *ratio* dell'aggravamento di pena va ricercata non solo nel particolare rapporto che si viene ad instaurare tra il contribuente ed il professionista, ma anche e soprattutto nelle particolari capacità e competenze tecniche che il professionista pone illecitamente al servizio del proprio cliente. Oltre che, come detto in precedenza, nella serialità delle condotte poste in essere dal professionista il quale può anche arrivare a commercializzare modelli di evasione fiscale. Proprio per tali ragioni, ai fini dell'applicazione dell'aggravante in esame, appare del tutto irrilevante ed indifferente se il professionista sia o meno iscritto ad un albo professionale ⁽¹²⁾.

9. Conclusioni

In conclusione, dunque, se da una parte è vero che la disposizione di cui al nuovo art. 13 bis del d.lgs. 74/2000 si presenta, *prima facie*, come una norma dal contenuto del tutto indeterminato, in contrasto con i principi fondamentali del diritto penale, una più approfondita riflessione sulla stessa, anche alla luce delle altre norme introdotte nel sistema a seguito ed in esecuzione della legge delega 23/2014, consentirebbe comunque di circoscriverne la portata applicativa.

Come già detto in precedenza, non v'è dubbio, infatti, che nell'elaborare la circostanza aggravante in esame il legislatore avesse bene in mente alcuni episodi eclatanti che hanno visti coinvolti prestigiosi studi di consulenza tributaria. A ciò si deve, però, aggiungere che, soprattutto nell'ambito del diritto penale economico, e in particolar modo in materia di reati tributari, la giurisprudenza, tanto di merito quanto di legittimità, non si sia mai contraddistinta per un atteggiamento di *self restraint*. Anzi, a preoccupare è proprio la tendenza oramai dilagante mostrata da una buona parte della giurisprudenza a sostituirsi al legislatore o,

⁽¹¹⁾ Il dubbio viene posto nella Relazione n. III/2015 redatta il 28 ottobre 2015 dall'Ufficio del Massimario della Corte di cassazione – Settore penale. In tale documento si afferma, inoltre, che per l'individuazione delle figure degli intermediari finanziari o bancari occorre fare riferimento alla definizione datane dall'art. 121 d.lgs. 385/93.

⁽¹²⁾ Peraltro, una simile soluzione sembrerebbe essere condivisa anche da Di Vizio, *La revisione del sistema sanzionatorio penale tributario*, Relazione per la Scuola Superiore della Magistratura, 2015.

addirittura, a prevaricarlo, tutte le volte in cui viene avvertita la necessità di colmare delle presunte lacune di tutela, con un'opera di supplenza giudiziaria del tutto contraria al principio di legalità.

A fronte di ciò, il rispetto dei diritti fondamentali del diritto penale costituzionalmente garantiti, nonché lo spirito della riforma del diritto penale tributario in attuazione della legge delega 23/2014, dovrebbero condurre ad un'interpretazione della circostanza aggravante in esame che ne circoscriva la portata applicativa solamente a quelle ipotesi, come i citati casi di cronaca, in cui effettivamente il consulente fiscale concorra con il cliente fornendo a questo uno strumento fraudolento di evasione, e non semplicemente elusivo, idoneo ad essere ripetuto nel tempo in un numero indeterminato di casi.

30 novembre 2015

* Docente di Diritto penale presso l'Università di Roma LUMSA
Docente di Diritto penale dell'economia presso la Pontificia
Università Lateranense