

La durata delle pene accessorie previste dall'art. 12 D. Lgs. 74/2000 deve essere determinata in concreto dal giudice.

di **Giuseppe Dell'Anna** e **Livio Gucciardo**

Sommario. 1. Introduzione: il caso al vaglio della Suprema Corte. - 2. Le pene accessorie nei reati tributari. - 3. Contrasti giurisprudenziali in ordine ai criteri per la determinazione della durata delle pene accessorie: la soluzione delle Sezioni Unite. - 4. Criteri di determinazione delle pene accessorie previste dall'art. 12 del D.Lgs. 74/2000. - 5. Il consolidamento dell'orientamento interpretativo: osservazioni conclusive.

1. Introduzione: il caso al vaglio della Suprema Corte.

La sentenza n. 25924/2020 consolida l'orientamento già in precedenza espresso dalla III Sezione penale della Corte di Cassazione in ordine ai criteri per la determinazione della durata delle pene accessorie nei reati tributari di cui all'art. 12 del D.Lgs. 74/2000.

Per affrontare il tema occorre preliminarmente esaminare il caso sottoposto agli ermellini.

Con sentenza del 15 maggio 2018 il Tribunale di Isernia ha condannato il legale rappresentante di una s.r.l. alla pena di anni uno di reclusione per il reato di cui all'art. 5 del D.Lgs. 74/2000 per avere omesso la presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno 2010.

Avverso la predetta decisione il Procuratore Generale della Repubblica presso la Corte d'Appello di Campobasso ha proposto ricorso per cassazione articolato su unico motivo.

Il ricorrente ha lamentato la mancata applicazione delle pene accessorie di cui all'art. 12 del D.Lgs. 74/2000, che il Giudice avrebbe dovuto determinare unitamente alla pena principale.

Il ricorso è stato ritenuto fondato ed è stato accolto.

I giudici hanno sul punto richiamato l'orientamento interpretativo secondo cui la durata delle pene accessorie per le quali la legge stabilisce, in misura non fissa, un limite di durata minimo ed uno massimo, ovvero uno soltanto di essi, deve essere determinata in concreto dal giudice in base ai criteri di cui all'art. 133 c.p. e non rapportata, invece, alla durata della pena principale inflitta ex art. 37 c.p., dovendo quindi escludersi la necessaria correlazione con la durata della pena principale.

2. Le pene accessorie nei reati tributari.

In virtù di quanto stabilito dall'art. 20 c.p., le pene accessorie conseguono di diritto alla condanna come effetti penali di essa e incidono sulla capacità giuridica del destinatario di esercitare diritti, poteri o di espletare funzioni; le pene accessorie hanno quindi carattere obbligatorio ed inderogabile¹.

La condanna per taluno dei delitti puniti dal D.Lgs. 74/2000 comporta l'applicazione delle pene accessorie di cui all'art. 12, che prevede l'interdizione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese per un periodo non inferiore a sei mesi e non superiore a tre anni; l'incapacità di contrattare con la pubblica amministrazione per un periodo non inferiore ad un anno e non superiore a tre anni; l'interdizione dalle funzioni di rappresentanza e assistenza in materia tributaria per un periodo non inferiore ad un anno e non superiore a cinque anni; l'interdizione perpetua dall'ufficio di componente di commissione tributaria; la pubblicazione della sentenza a norma dell'articolo 36 c.p. Il comma 2 del citato art. 12 stabilisce altresì che la condanna per taluno dei delitti previsti dagli articoli 2, 3 e 8 importa l'interdizione dai pubblici uffici per un periodo non inferiore ad un anno e non superiore a tre anni.

L'art. 12 prevede dunque che, ad esclusione dell'interdizione perpetua dall'ufficio di componente delle commissioni tributarie, tutte le altre pene accessorie possano essere irrogate entro una fascia compresa fra un minimo ed un massimo.

Costituiscono un'eccezione all'obbligatoria applicazione delle sanzioni ex art. 12 del D.Lgs. 74/2000 le due circostanze attenuanti ad effetto speciale disciplinate dagli artt. 13-*bis* e 14 del medesimo decreto, a mente dei quali si prevede la diminuzione delle pene fino alla metà e la non applicabilità delle pene accessorie.

Rappresenta altresì eccezione la previsione di cui all'art. 445, comma 1, c.p.p. – norma speciale che prevale su quelle generali e dunque anche sull'art. 12 del D.Lgs. n. 74/2000² – secondo cui, quando si dia seguito al patteggiamento con anche il consenso della parte che non ha formulato la richiesta e la pena irrogata non superi i due anni di pena detentiva soli o congiunti a pena pecuniaria, la sentenza non comporta l'applicazione di pene accessorie e di misure di sicurezza diverse dalla confisca³.

¹ G. Marra, *Le pene accessorie nei nuovi reati tributari*, in *Il Fisco*, 2000, 36, pag. 11135 ss..

² Cass., Sez. V, 30 ottobre 2019, n. 44342; Id., Sez. VI, 20 giugno 2019, n. 27596; Id., Sez. III, 8 febbraio 2018, n. 5836; Id., Sez. V, 9 giugno 2016, n. 24068; Id., Sez. V, 19 febbraio 2016, n. 15386.

³ Cass., Sez. III, 15 gennaio 2020, n. 1439. Per un commento a tale pronuncia sia consentito rinviare a L. Gucciardo, *Il patteggiamento con pena sotto i 2 anni non*

3. Contrasti giurisprudenziali in ordine ai criteri per la determinazione della durata delle pene accessorie: la soluzione delle Sezioni Unite

Le pene accessorie, pur conseguendo automaticamente alla pronuncia di condanna, debbono essere espressamente irrogate dal giudice in sentenza⁴. Secondo una più risalente interpretazione, avallata dalle Sezioni Unite con la sentenza n. 6240/2015⁵, quando la legge stabilisce che la condanna importa una pena accessoria temporanea e la durata di questa non è espressamente determinata, per la sua fissazione va preso a riferimento l'art. 37 c.p., a norma del quale la pena accessoria deve avere una durata uguale a quella della pena principale inflitta. In virtù di tale orientamento, per pena espressamente determinata deve dunque intendersi solo quella in concreto fissata dal legislatore, mentre in tutti gli altri casi, cioè laddove venga indicato il minimo e il massimo ovvero il solo minimo o il solo massimo, si ritiene debba trovare applicazione il citato art. 37 c.p. Conseguentemente, qualora le pene accessorie non siano inflitte dal giudice con la sentenza di condanna, vi si può porre rimedio mediante un intervento da parte del giudice dell'esecuzione, che può determinarle sulla base della durata della pena principale inflitta dal giudice della cognizione, in forza di quanto stabilito dall'art. 183 disp. att. c.p.p.

Un secondo orientamento ritiene invece che la durata delle pene accessorie per le quali la legge stabilisce, in misura non fissa, un limite di durata minimo ed uno massimo, ovvero uno soltanto di essi, deve essere determinata in concreto dal giudice in base ai criteri di cui all'art. 133 c.p. e non rapportata alla durata della pena principale inflitta ex art. 37 c.p.⁶. Le pene accessorie, ancorché debbano trovare applicazione in via automatica in presenza di condanna, devono così essere rimesse, nella fissazione della relativa durata, alla piena discrezionalità del giudice, che le determina in concreto facendo ricorso ai criteri dettati dagli artt. 132 e 133 c.p. nell'ambito dell'intervallo temporale indicato dalla stessa norma che le stabilisce. Tale lettura esegetica si fonda sull'assunto che ogni automatismo, inteso come unica via percorribile, può entrare in conflitto con i principi di proporzionalità della pena e di individualizzazione del trattamento sanzionatorio: la meccanica

comporta pene accessorie e misure di sicurezza diverse dalla confisca, in *Il Fisco*, 2020, 10, p. 965 ss.

⁴ Cass., Sez. III, 7 giugno 2011, n. 35861.

⁵ In riferimento alle pene accessorie di cui all'art. 12 D.Lgs. 74/2000, si sono espresse conformemente a tale orientamento Cass., Sez. III, 22 agosto 2018, n. 38825; Id., Sez. III, 20 febbraio 2018, n. 8041; Id., Sez. III, 31 agosto 2016, n. 35855; Id., Sez. III, 13 luglio 2016, n. 29397; Id., Sez. III, 8 giugno 2016, n. 23657; Id., Sez. III, 9 maggio 2016, n. 19100; Id., Sez., III, 1 aprile 2016, n. 13218; Id., Sez. III, 18 settembre 2015, n. 37870; Id., Sez. III, 18 settembre 2015, n. 37853; Id., Sez. I, 18 giugno 2015, n. 25809.

⁶ Cass., Sez. V, 30 gennaio 2019, n. 4780; Id., Sez. III, 2 febbraio 2017, n. 4916.

determinazione delle pene accessorie nella stessa misura di quelle principali, in sostanza, precluderebbe al giudice quel margine di discrezionalità necessario per assegnare alle pene accessorie una funzione almeno in parte distinta rispetto a quella delle pene principali e marcatamente orientata alla prevenzione speciale negativa⁷.

La sentenza delle Sezioni Unite n. 28910 del 03/07/2019⁸, sebbene riferita al reato di bancarotta fraudolenta ed alle pene accessorie previste dall'art. 216, ultimo comma, l. fall., ha accolto quest'ultima interpretazione e ha superato il precedente arresto espresso nella citata sentenza n. 6240/2015. La pronuncia resa dalla Cassazione nella sua più autorevole composizione ha dunque evidenziato come la collocazione sistematica dell'art. 37 c.p., posto a conclusione delle altre disposizioni codicistiche sulle pene accessorie, ne escluda l'elevazione a rango di regola generale e, anzi, lo releghi a criterio soltanto residuale.

È inoltre dirimente assumere che la formulazione dispositiva degli artt. 132 e 133 c.p. non contiene nessun riferimento letterale che consenta di escludere dall'ambito di applicazione le pene accessorie e di privilegiare l'opposto meccanismo quantitativo dettato dall'art. 37, dato che l'art. 132 c.p. menziona soltanto l'attività del giudice che «*applica la pena discrezionalmente*», senza aggiungere altre qualificazioni sul tipo di pena, e l'art. 133 c.p. indica criteri logici non riferibili soltanto a quelle principali. L'art. 37 c.p. pone, semmai, un meccanismo decisorio, suscettibile di fornire soluzione pratica di immediata attuazione anche per la futura introduzione di nuove ipotesi di pena accessoria, prive di previsioni sanzionatorie, a fronte di un sistema codicistico che nella sua parte generale contiene per ciascuna pena un proprio regolamento editale e la gamma di criteri orientativi a guidare l'operato del giudice, stabiliti dagli artt. 132 e 133 c.p.

4. Criteri di determinazione delle pene accessorie previste dall'art. 12 del D.Lgs. 74/2000.

La sentenza della Suprema Corte n. 15556/2020 ha impresso un *revirement* interpretativo in ordine ai criteri di determinazione della durata delle pene accessorie previste dalla disciplina sui reati in materia di imposte sui redditi

⁷ Cfr. Cass., Sez. V, 6 febbraio 2019, n. 5882, che affronta il tema dei principi applicativi delle pene accessorie in materia di legge fallimentare.

⁸ In cui è richiamata la sentenza della Corte Cost., 5 dicembre 2018, n. 222, con cui è stato ritenuto costituzionalmente illegittimo l'art. 216, ultimo comma, del R.D. n. 267/1972, nella parte in cui dispone che la condanna per uno dei fatti di bancarotta fraudolenta importa per la durata di dieci anni l'inabilitazione all'esercizio di una impresa commerciale e l'incapacità per la stessa durata a esercitare uffici direttivi presso qualsiasi impresa, invece di disporre che tale condanna comporta la predetta inabilitazione e incapacità fino a dieci anni.

e sul valore aggiunto⁹.

La citata sentenza ha infatti avuto il pregio di sussumere nella disciplina di cui all'art. 12 del D.Lgs. 74/2000 i principi enunciati dalle Sezioni Unite con la sentenza n. 28910/2019 e, in sostanza, di adeguare la disciplina penal-tributaria ai testé invocati principi di proporzionalità e individualizzazione delle pene accessorie, da graduare in dipendenza delle peculiarità del caso, delle esigenze specifiche ad esso sottese, nonché delle caratteristiche di afflittività delle singole sanzioni.

Gli ermellini, in definitiva, hanno stabilito che per l'applicazione delle pene accessorie di cui all'art. 12 del D.Lgs. n. 74/2000 il giudice deve effettuare una valutazione discrezionale improntata ai parametri di cui all'art. 133 c.p., ossia tenendo conto della gravità del reato e della capacità a delinquere del colpevole, nei limiti edittali previsti dalle singole pene, e non, di converso, ancorare la durata delle stesse all'entità della pena principale.

5. Il consolidamento dell'orientamento interpretativo: osservazioni conclusive.

A seguito dei principi enunciati dalle Sezioni Unite con la sentenza n. 28910/2019 si è formato un orientamento univoco in ordine ai criteri per la determinazione della durata delle pene accessorie, introdotto nella disciplina penale tributaria dalla citata sentenza della Suprema Corte n. 15556/2020.

La sentenza in commento, la n. 25924/2020, consolida siffatto orientamento interpretativo, confermando che la durata delle pene accessorie per le quali la legge stabilisce, in misura non fissa, un limite di durata minimo ed uno massimo, ovvero uno soltanto di essi, deve essere determinata in concreto dal giudice in base ai criteri di cui all'art. 133 c.p.

Viene così confermato l'orientamento secondo cui le pene accessorie temporanee che conseguono alla condanna per la commissione di taluno dei reati tributari devono essere irrogate dal giudice nell'ambito dell'intervallo temporale indicato, il quale ha dunque il compito di stabilirne la concreta durata. Il giudice, in estrema sintesi, deve godere di quel margine di discrezionalità necessario per assegnare alle pene accessorie una funzione distinta rispetto a quella delle pene principali, orientata, cioè, alla prevenzione speciale negativa.

⁹ Sia consentito rinviare a G. Dell'Anna e L. Gucciardo, *La determinazione della durata delle pene accessorie è rimessa alla piena discrezionalità del giudice*, in *Il Fisco*, 2020, 27, p. 2668 ss.