

Patteggiamento per occultazione di documenti anche senza ravvedimento

L'occultamento o la distruzione delle scritture contabili non è ancorato all'esistenza di un profitto o di un danno erariale quantificabili

/ Stefano COMELLINI

Il patteggiamento per occultamento o distruzione di **documenti contabili** ([art. 10](#) del DLgs. 74/2000) non richiede che l'imputato abbia, prima della richiesta del rito alternativo, provveduto al ravvedimento operoso o all'estinzione dei debiti tributari. Il principio è espresso dalla sentenza della Cassazione n. [41133](#), depositata ieri, con la quale viene dichiarato inammissibile il ricorso presentato dal procuratore generale avverso una sentenza di patteggiamento, appunto per il reato ex art. 10 del DLgs. 74/2000, con cui si assumeva l'illegalità della pena così applicata per violazione del successivo art. 13-*bis*, ove si prevede, quale condizione per accedere al rito, la regolarizzazione tributaria.

Si ricorda che il DLgs. [158/2015](#) ha riscritto l'[art. 13](#) del DLgs. 74/2000, ora rubricato "Causa di non punibilità. Pagamento del debito tributario". Proprio il pagamento del debito tributario, che nel testo previgente costituiva **presupposto** di circostanza attenuante della pena, costituisce ora, se integrale e corredato dall'assolvimento delle sanzioni amministrative e degli interessi, una speciale causa di non punibilità per taluni reati del DLgs. [74/2000](#); in particolare i reati di cui agli artt. [10-bis](#), [10-ter](#) e [10-quater](#) comma 1.

La Relazione governativa aveva spiegato la causa di non punibilità per tali fattispecie in considerazione della loro particolare natura, concernente inadempimenti di debiti tributari preventivamente e correttamente indicati; così che, a fronte della successiva integrale regolarizzazione nei termini prescritti, è parsa sufficiente la sola **sanzione amministrativa**.

Affinché operi la causa di non punibilità per detti reati è necessario che prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese le sanzioni amministrative e gli interessi, siano stati **estinti** con integrale pagamento degli importi dovuti, anche utilizzando le speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché il ravvedimento operoso.

Invece, per i reati di cui agli artt. [4](#) (dichiarazione infedele) e [5](#) (omessa dichiarazione), la causa di non punibilità richiede, oltre al pagamento integrale del debito tributario, comprese le sanzioni e gli interessi, che il **ravvedimento operoso** o la presentazione della dichiarazione omessa, entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, siano frutto di spontanea resipiscenza; vale a dire, che si realizzino prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento

amministrativo o di procedimenti penali.

Questa disposizione deve tuttavia accordarsi con il successivo art. 13-*bis* che, al secondo comma, condiziona il patteggiamento al pagamento del **complessivo debito** tributario prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado ovvero al ravvedimento operoso, "fatte salve le ipotesi di cui all'articolo 13, commi 1 e 2".

Per la Corte dunque, in relazione ai reati di omesso versamento dell'IVA, di omesso versamento di ritenute dovute o certificate e di indebita compensazione, l'estinzione dei debiti tributari mediante integrale pagamento, da effettuarsi prima dell'apertura del dibattimento, non costituisce presupposto di legittimità del patteggiamento ai sensi del citato art. 13-*bis*, in quanto l'art. 13 comma 1 configura tale situazione quale causa di non punibilità di tali reati e il patteggiamento non potrebbe certamente riguardare reati non punibili. Parimenti, per i delitti di cui agli artt. 4 e 5, anche per i quali è previsto, alle dette condizioni, che il **ravvedimento operoso** costituisca causa di non punibilità e, dunque, che non possa configurare una condizione per accedere al rito alternativo.

Con queste premesse, la Corte non ha mancato di rilevare – come già affermato in precedenza (Cass. n. [38684/2018](#), n. [10800/2019](#)) – che il diverso reato qui contestato (art. 10 del DLgs. 74/2000), non può sottostare obbligatoriamente, ai fini del patteggiamento, alla condizione prevista dall'art. 13-*bis*, comma 2.

L'occultamento o la distruzione delle scritture contabili, infatti, configura un delitto che, a differenza degli altri reati previsti dal medesimo decreto, non è ancorato all'esistenza di un profitto o di un **danno erariale** quantificabili, né prevede un meccanismo automatico di irrogazione di sanzione amministrativa; pertanto, rispetto a tale fattispecie, il preventivo accertamento dell'estinzione integrale del debito o del ravvedimento operoso risulta inesigibile, a meno che non si dimostri – ma nel caso di specie questo non risultava in atti – che, in relazione alla peculiare condotta illecita descritta dal predetto art. 10, sia eventualmente maturato uno specifico debito erariale che avrebbe potuto essere estinto dal contribuente/imputato con gli istituti previsti dal sistema tributario.

Ne consegue che la sentenza di applicazione di pena concordata doveva ritenersi legittima, ed il ricorso, facendo riferimento alla carenza di presupposti normativi in realtà non applicabili nel caso di specie, non poteva che essere dichiarato inammissibile.