

Fatture false nel 730: integra il reato di dichiarazione fraudolenta

Detrazioni per spese relative ai diritti essenziali – Dichiarazione infedele - Spese sanitarie fittizie - Reati Tributari – Falso materiale – Associazione a delinquere

CORTE DI CASSAZIONE Sentenza 17 aprile 2018, n. 17126

Sui ricorsi proposti da 1. B. G., nato a Napoli il 15/09/1956

2. B. G., nata a Napoli il 11/04/1981

3. B. R., nata a Napoli il 14/12/1988

4. C. N., nato a Napoli il 10/01/1957

5. R. A., nato a Pozzuoli il 20/11/1976

6. Z. G., nato a Napoli il 17/02/1977

avverso la sentenza del 13/01/2017 della Corte d'appello di Napoli visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal consigliere Stefano Corbetta;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Gianluigi Pratola, che ha concluso chiedendo l'inammissibilità dei ricorsi;

uditi i difensori, avv. Raffaele Leone, del foro di Napoli, per G. B., R. B., N. C., A. R., G.B., avv. Stefano Montone, del foro di Napoli, per G.B. e G. Z., e avv. Andrea Palmiero, del foro di Roma, che hanno concluso chiedendo l'accoglimento dei ricorsi.

RITENUTO IN FATTO

1. In parziale riforma della sentenza resa, all'esito del giudizio abbreviato, dal g.i.p. del tribunale di Napoli in data 29 gennaio 2013, appellata dagli imputati e dal p.m., con sentenza emessa in data 13 gennaio 2017 la Corte d'appello di Napoli, ai fini che qui rilevano, applicava a R. B. il beneficio della sospensione condizionale della pena, nel resto confermando la sentenza di primo grado. In particolare, in entrambi i gradi di merito, ritenuta la continuazione tra i fatti contestati, è stata affermata la penale responsabilità di: G. B., C. N. e A. R. in relazione al delitto di cui all'art. 416 cod. pen. per aver fatto parte di un'associazione per delinquere - i primi due nella veste di promotori ed organizzatori, gli altri quale meri partecipi con il ruolo di procacciatori di clienti - composta da più di dieci persone, finalizzata alla commissione di più delitti di evasione fiscale previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000 (capo A);

R. B. e G. Z. in relazione al delitto di cui agli artt. 110, 416 cod. pen., loro rispettivamente con T.to ai capi C) e E), perché, in concorso con i soggetti indicati al capo A) e in stretta sinergia con i promotori ed organizzatori ed effettuando la redazione delle fatture sanitarie false per supportare le false dichiarazioni dei redditi, apportavano un contributo concreto ai fini della conservazione, del rafforzamento e della operatività dell'associazione di cui al capo A) in un momento di sua fibrillazione;

G. B., Ga B. e G. Z. in relazione al reato di cui agli artt. 110, cod. pen. e 2 d.lgs. n. 74 del 2000, per avere, in concorso con altri correi di volta in volta indicati, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di falsa documentazione attinente spese sanitarie mai sostenute e dunque relative ad operazioni inesistenti, indicato, nelle dichiarazioni dei redditi mod. 730/2009, relative ai redditi prodotti nell'anno 2008, elementi passivi fittizi, per un ammontare come indicato nei capi F), G), H), I), 3), K), L), M), N), O), P), Q), R), S), T), U), V), W), X), Y), Z), AA), BB), CC), DD), EE), FF), GG);

A. R. in relazione al solo reato di cui al capo FF).

In estrema sintesi, agli imputati, nei ruoli sopra indicati, era ascritto di avere organizzato e partecipato a un sodalizio criminale, esistente ed operante nel territorio napoletano, che attraverso la predisposizione di documentazione sanitaria materialmente falsa (apparentemente emessa da cliniche private), aveva consentito a numerosi contribuenti di presentare dichiarazioni dei redditi fraudolente per l'esposizione di spese sanitarie mai sostenute (per le quali spetta la detrazione Irpef del 19%), così pervenendosi all'illecito risultato di fare ottenere agli stessi un rimborso Irpef non dovuto, pari complessivamente ad 2.709.783,00 euro, il cui ammontare veniva versato dai singoli contribuenti, nella metà, al sodalizio criminale.

B. G. veniva, altresì, ritenuta responsabile di un'ulteriore violazione dell'art. 416 cod. pen., per aver fatto parte di un'associazione per delinquere — nella veste di promotore e di capo — finalizzata alla commissione

di più delitti di evasione fiscale previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000 (capo HH) - ovviamente diversa da quella di cui al capo A, benché avente lo stesso modus operandi - e relativi delitti scopo, di cui agli artt. 110 cod. pen., 2 d.lgs. n. 74 del 2000, per avere, in concorso con altri correi di volta in volta indicati, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di falsa documentazione att.n.te spese sanitarie mai sostenute, e dunque relative ad operazioni inesistenti, indicato, nelle dichiarazioni dei redditi mod. 730/2009, relative ai redditi prodotti nell'anno 2008, elementi passivi fittizi, per un ammontare indicato nel capo II).

2. Avverso l'indicata ordinanza propongono ricorso per cassazione gli imputati G. B., Ga B., R. B., C. N., A. R. e G. Z..

3. Il ricorso di G. B. è affidato a un unico, articolato motivo, con cui si deduce nullità della sentenza per violazione dell'art. 606, comma 1, lett. b) e lett. c) cod. proc. pen.

Il ricorrente, in particolare, con: la sussistenza del delitto associativo di cui al capo A), in quanto le condotte poste in essere dagli imputati sarebbero sussumibili nell'ipotesi di concorso di persone in un reato continuato, e, in ogni caso, non sarebbe ravvisabile, in capo al B., il ruolo di promotore; la mancata derubricazione del delitto di cui all'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000 in quello previsto dall'art. 4, ovvero dell'art. 3 del medesimo d.lgs.; il trattamento sanzionatorio, che non avrebbe considerato il corretto contegno processuale del B., il quale, peraltro, è privo di pendenze giudiziarie.

4. Il ricorso di Ga B. è affidato a quattro motivi.

4.1. Con il primo motivo si lamenta, con riferimento al delitto associativo con T.to ai capi A) e HH), violazione ed erronea applicazione della legge penale in relazione all'art. 416 cod. pen., nonché vizio motivazionale in ordine alla sussistenza del delitto in esame. Assume la ricorrente che i giudici di merito avrebbero erroneamente ravvisato gli elementi costitutivi dei delitti di cui all'art. 416 cod. pen., in luogo del concorso di persone nel reato continuato, facendo leva su elementi non risolutivi - ossia: l'intenso legame tra gli imputati, la distribuzione operativa dei ruoli, il numero rilevante di delitti fine - che pure caratterizzano il concorso di persone nel reato continuato, e considerando che l'iniziale accordo aveva ad oggetto una serie, unitaria anche nel tempo, di dichiarazioni mendaci.

4.2. Con il secondo motivo si eccepisce, pure in riferimento al delitto associativo con T.to ai capi A) e HH), violazione ed erronea applicazione della legge penale in relazione al comma 1 dell'art. 416 cod. pen., difetto di motivazione e travisamento della prova.

Deduce la ricorrente che, dalla lettura delle intercettazioni riportate nella sentenza impugnata, emergerebbe il ruolo sovraordinato di G. B. rispetto a quello della ricorrente quanto all'associazione di cui al capo A), dal momento che è il G. B. che si manifesta quale unico e reale capo del sodalizio nei momenti più significativi, ossia nella fase ideativa iniziale, contattando l'avv. T. e il "professore" O. per organizzare e pianificare gli illeciti, e in quello di risoluzione della crisi, provocata dalla richiesta del P.i, responsabile CAF, di esibire la documentazione giustificativa dei dati di spesa.

Quanto al delitto di cui al capo HH), la Corte territoriale avrebbe parimenti ravvisato il ruolo apicale della B. con una motivazione scarna e frutto di una lettura parziale delle fonti di prova.

4.3. Con il terzo motivo si eccepisce, con riferimento alle imputazioni relative ai reati fine di cui ai capi F), G), H), I), 3), K), L), M), N), O), P), Q), R), S), T), U), V), W), X), Y), Z), AA), BB), CC), DD), EE), FF), GG), II), violazione ed erronea applicazione della legge penale in relazione all'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000.

Secondo la prospettazione difensiva, le dichiarazioni truffaldine furono elaborate ed immesse informaticamente nel sistema senza alcun documento giustificativo, falsamente creato ex post alla richiesta del responsabile del CAF di esibire la documentazione rappresentativa della poste portate in detrazione; di conseguenza, il fatto non rientrerebbe nella fattispecie di cui all'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000, essendo invece sussumibile nella diversa ipotesi contemplata dall'art. 4 del medesimo d.lgs., che punisce la "dichiarazione infedele", ovvero, in subordine, di quella di cui all'art. 3, comma 1 o comma 2, d.lgs. n. 74 del 2000.

4.4. Con il quarto motivo si lamenta violazione di legge in relazione all'art. 133 cod. pen. e difetto di motivazione in relazione al complessivo trattamento sanzionatorio. Deduce la ricorrente che, anche in relazione all'applicazione delle circostanze di cui all'art. 62 bis cod. pen., la Corte territoriale non avrebbe tenuto conto del contegno ampiamente collaborativo della B., che ha reso dichiarazioni auto ed etero accusatorie, fornendo importanti elementi di riscontro in relazione alla posizione di altri coimputati.

5. Il ricorso di R. B. si articola in un unico, composito, motivo, con cui si deduce la nullità della sentenza per violazione ed erroneo riconoscimento della responsabilità ai sensi degli artt. 110, 416 cod. pen. Secondo la ricorrente, la motivazione della sentenza impugnata sarebbe apodittica e priva di qualsivoglia riscontro; in ogni caso, la condotta ascritta alla B. potrebbe al più integrare il delitto di cui all'art. 379 cod. pen., come sollecitato nei motivi di appello, a cui la Corte territoriale avrebbe fornito una risposta lacunosa e insoddisfacente.

6. I ricorsi proposti nell'interesse di C. N. e di A. R., per il tramite del medesimo difensore di fiducia, sebbene presentati con atti distinti e separati, tuttavia hanno contenuto sostanzialmente identico e sono affidati a un unico, articolato, motivo comune ad entrambi gli imputati.

In primo luogo si cont. l'affermazione di penale responsabilità in relazione al disposto di cui agli artt. 110, 416 cod. pen., essendo piuttosto configurabile, nel caso in esame, un'ipotesi di concorso in reato continuato, ai sensi degli artt. 110 e 81 cpv. cod. pen.

Sotto altro profilo, non sarebbe comunque ravvisabile, sotto il profilo oggettivo, la qualità di partecipe nel ruolo di procacciatore di clienti, e, sotto il profilo soggettivo, il dolo richiesto dall'art.416 cod. pen., tanto più che la prova si fonderebbe sul contenuto di numero esiguo di telefonate, intercettate nell'arco di tre mesi quanto al C., e di due mesi quanto al R..

Infine, si censura il trattamento sanzionatorio, nella parte relativa sia all'individuazione della pena base, stimata eccessiva, sia alla mancata applicazione delle circostanze attenuanti generiche.

7. Il ricorso di G. Z. si articola in quattro motivi.

7.1. Con il primo motivo si lamenta, con riferimento al concorso esterno con T. (to al capo E), violazione ed erronea applicazione della legge penale in relazione all'art. 416 cod. pen., nonché vizio motivazionale in ordine alla sussistenza del delitto in esame.

Deduce il ricorrente che i giudici di merito avrebbero erroneamente ravvisato gli elementi costitutivi del delitto di cui all'art.416 cod. pen., facendo leva su elementi non risolutivi - ossia: l'intenso legame tra gli imputati, la distribuzione operativa dei ruoli, il numero rilevante di delitti fine - che pure caratterizzano il concorso di persone nel reato continuato, e considerando che l'iniziale accordo aveva ad oggetto una serie, unitaria anche nel tempo, di dichiarazioni mendaci.

7.2. Con il secondo motivo si eccepisce, in riferimento al capo E), violazione ed erronea applicazione della legge penale in relazione agli artt. 110 e 416 cod. pen., difetto di motivazione in relazione alla sussistenza del dolo.

Al proposito, la sentenza impugnata non avrebbe valutato aspetti che, ad avviso del ricorrente, sarebbero decisivi, quali: il fatto che Z. è il marito di Ga B., ossia di colei materialmente responsabile dell'elaborazione e della trasmissione informatica delle dichiarazioni; lo Z. fu coinvolto quando le dichiarazioni mendaci erano già state predisposte e trasmesse. Sulla base di queste circostanze, sarebbe chiara, ad avviso del ricorrente, la volontà di Z. di aiutare non l'associazione, quanto la moglie, ciò che quindi esclude la sussistenza del dolo del delitto associativo.

7.3. Con il terzo motivo si eccepisce, con riferimento alle imputazioni relative ai reati fine di cui ai capi F), G), H), I), K), L), M), N), O), P), Q), R), S), T), U), V), W), X), Y), Z), AA), BB), CC), DD), EE), FF), GG), violazione ed erronea applicazione della legge penale in relazione al disposto dell'art. 110 cod. pen., nonché agli artt. 378 e 379 cod. pen. Assume il ricorrente che lo Z. fornì il proprio contributo quando le false dichiarazioni erano già state formate e trasmesse, e, quindi, quando i reati si erano già perfezionati; la condotta, pertanto, non rilevarebbe ai sensi dell'art. 110 cod. pen., quanto a norma dell'art. 378 ovvero dell'art. 379 cod. pen.

7.4. Con il quarto motivo si lamenta con riferimento alle imputazioni relative ai reati fine di cui ai capi F), G), H), I), J), K), L), M), N), O), P), Q), R), S), T), U), V), W), X), Y), Z), AA), BB), CC), DD), EE), FF), GG), violazione ed erronea applicazione della legge penale in relazione all'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000.

Secondo la prospettazione difensiva, i falsi documenti furono creati in un momento successivo all'elaborazione informatica e alla trasmissione della dichiarazione e non furono registrati nelle scritture obbligatorie dei soggetti emittenti, sicché il fatto non rientrerebbe nella fattispecie di cui all'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000, essendo invece sussumibile nella diversa ipotesi contemplata dall'art. 4 del medesimo d.lgs., ovvero, in subordine, di quella di cui all'art. 3, comma 1 o comma 2, d.lgs. n. 74 del 2000.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. I ricorsi sono inammissibili, essendo i motivi manifestamente infondati, in quanto meramente riproduttivi delle medesime doglianze avanzate nei giudizi di merito, alle quali il tribunale prima, la Corte d'appello poi, hanno fornito un'adeguata risposta, giuridicamente corretta e immune da vizi logici.

2. In premessa, vale osservare che si è in presenza di una "doppia conforme" statuizione (di responsabilità), il che limita, all'evidenza, i poteri di rinnovata valutazione della Corte di legittimità, nel senso che, ai limiti conseguenti all'impossibilità per la Cassazione di procedere ad una diversa lettura dei dati processuali o una diversa interpretazione delle prove, perché è estraneo al giudizio di cassazione il controllo sulla correttezza della motivazione in rapporto ai dati probatori, si aggiunge l'ulteriore limite in forza del quale neppure potrebbe evocarsi il tema del "travisamento della prova", a meno che (ma non è questo il caso, alla luce dei motivi di ricorso) il giudice di merito abbia fondato il proprio convincimento su una prova che non esiste o

su un risultato di prova incontestabilmente diverso da quello reale, considerato che, in tal caso, non si tratta di reinterpretare gli elementi di prova valutati dal giudice di merito ai fini della decisione, ma di verificare se detti elementi sussistano.

Invero, ai fini del controllo di legittimità sul vizio di motivazione, la struttura giustificativa della sentenza di appello si salda con quella di primo grado, per formare un unico complessivo corpo argomentativo, allorché i giudici del gravame, esaminando le censure proposte dall'appellante con criteri omogenei a quelli del primo giudice ed operando frequenti riferimenti ai passaggi logico giuridici della prima sentenza, concordino nell'analisi e nella valutazione degli elementi di prova posti a fondamento della decisione (Sez. 3, n. 44418 del 16/07/2013 - dep. 04/11/2013, Argentieri, Rv. 257595; Sez. 3, n. 13926 del 01/12/2011 - dep. 12/04/2012, Valerio, Rv. 252615), ciò che è ravvisabile nel caso di specie.

3. Quanto al motivo, comune a G. B., Ga B., A. R. e a G. Z., R., incentrato sulla mancata riqualificazione del reato associativo nell'ipotesi di mero concorso di persone nel reato continuato, ai sensi degli artt. 110, 81, comma 2, cod. pen., si osserva quanto segue.

4. Secondo il costante orientamento della giurisprudenza di legittimità, ai fini della configurabilità del delitto di associazione per delinquere, è necessaria la predisposizione di un'organizzazione strutturale, sia pure minima, di uomini e mezzi, funzionale alla realizzazione di una serie indeterminata di delitti, nella consapevolezza, da parte di singoli associati, di far parte di un sodalizio durevole e di essere disponibili ad operare nel tempo per l'attuazione del programma criminoso comune (Sez. 2, n. 20451 del 03/04/2013 - dep. 13/05/2013, Ciaramitaro e altri, Rv. 256054; Sez. 6, n. 3886 del 07/11/2011 - dep. 31/01/2012, Papa e altri, Rv. 251562).

In altri termini, l'associazione per delinquere si caratterizza per tre fondamentali elementi, costituiti: a) da un vincolo associativo tendenzialmente permanente, o comunque stabile, destinato a durare anche oltre la realizzazione dei delitti concretamente programmati;

b) dalla tendenziale indeterminatezza del programma criminoso;

c) dall'esistenza di una struttura organizzativa, sia pur minima, ma idonea e soprattutto adeguata a realizzare gli obiettivi criminosi presi di mira (Sez. 1, n. 10107 del 14/07/1998 - dep. 25/09/1998, Rossi e altri, Rv. 211403).

Va, altresì, precisato che la realizzazione di una sola tipologia di delitti, quale scopo dell'associazione, non si pone in contrasto con il carattere indeterminato del programma criminoso, giacché esso attiene al numero, alle modalità, ai tempi e agli obiettivi dei delitti progettati, che possono perciò anche integrare violazioni di un'unica disposizione di legge, senza che ciò incida sulla configurabilità del delitto associativo.

Quanto all'elemento soggettivo, il dolo richiesto dalla fattispecie in esame esige la consapevolezza, in capo all'agente, di far parte del sodalizio criminoso e la volontà di rendersi disponibile a cooperare per l'attuazione del comune programma delinquenziale.

Con riferimento ai profili probatori, si è esattamente affermato che, ai fini della configurabilità di un'associazione per delinquere, legittimamente il giudice può dedurre i requisiti della stabilità del vincolo associativo, trascendente la commissione dei singoli reati-fine, e dell'indeterminatezza del programma criminoso, che, come si vedrà, segna la distinzione con il concorso di persone, dal susseguirsi ininterrotto, per un apprezzabile lasso di tempo, delle condotte integranti detti reati ad opera di soggetti stabilmente collegati (Sez. 2, n. 53000 del 04/10/2016 - dep. 14/12/2016, Basso e altri, Rv. 268540, fattispecie in cui la Corte ha confermato la sussistenza di un'associazione per delinquere finalizzata alla commissione di frodi in assicurazione osservando che, a fronte della gestione di un numero cospicuo di sinistri simulati, i compartecipi non potevano non rappresentarsi che lo studio professionale di uno di loro fungesse da struttura organizzata per la commissione delle frodi).

5. Ciò chiarito in ordine agli elementi costitutivi della fattispecie prevista dall'art. 416 cod. pen., la differenza tra il delitto il reato associativo e il concorso di persone nel reato continuato risiede nell'oggetto dell'accordo: nel primo caso è finalizzato all'attuazione di un più vasto programma, volto alla perpetrazione di una serie indeterminata di delitti, con la permanenza di un vincolo associativo tra i partecipanti, ciascuno dei quali ha la costante consapevolezza di essere un associato, anche indipendentemente dall'effettiva commissione dei singoli reati programmati; nel secondo, invece, viene stretto in via occasionale e limitata, essendo diretto soltanto alla commissione di più reati determinati, ispirati da un unico disegno criminoso che li comprende tutti.

Deve perciò darsi continuità all'indirizzo secondo cui il discrimine tra reato associativo e concorso di persone nel reato continuato risiede non nel profilo organizzativo, che ben può essere comune in entrambi i casi, ma nel fatto che, con riguardo all'ipotesi di cui agli artt. 110, 81, comma 2, cod. pen. l'accordo criminoso è occasionale e limitato, in quanto diretto soltanto alla commissione di più reati determinati,

ispirati da un unico disegno che li prevede tutti (Sez. 6, n. 36131 del 13/05/2014 - dep. 25/08/2014, Torchia, Rv. 260292).

Una differenza del genere si riverbera sull'elemento soggettivo. E difatti quando l'accordo, di carattere generale e continuativo, ha per oggetto l'attuazione di un programma criminoso - sì che, da un lato, esso precede l'accordo particolare relativo ad ognuno dei delitti genericamente compresi nel programma ed ai mezzi ed alle modalità della loro esecuzione e, dall'altro, esso permane anche e indipendentemente dai delitti predetti per l'ulteriore attuazione del programma di delinquenza prestabilito - esso integra uno degli elementi costitutivi del delitto di associazione per delinquere, il quale, quindi, può sussistere sia se i singoli delitti genericamente programmati non siano stati commessi, sia se gli stessi siano stati commessi in tutto o in parte, sia, infine, se i delitti commessi siano stati, in tutto o in parte, per tutti o anche per uno solo degli associati, ritenuti unificati dal vincolo della continuazione.

6. Venendo al caso in esame, quanto al delitto conT.to a capo A), sulla base dell'attività captazione, dei sequestri e delle dichiarazioni auto ed etero accusatorie rese da alcuni degli originari coindagati (come T. e) e della stessa Ga B., la Corte territoriale, con accertamento in fatto (p. 31-33) non sindacabile in questa sede, ha ravvisato la sussistenza di uno stabile vincolo associativo, tra diversi soggetti, tra cui G. B., Ga B., A. R., N. C., finalizzato alla commissione di una serie indeterminata di reati di evasione fiscale, come provato dalla notevole quantità di episodi continuati, nell'ordine delle centinaia, per il tramite di una struttura organizzativa, non particolarmente sofisticata, ma adeguata al raggiungimento dello scopo, che si occupava di predisporre i mezzi occorrenti per la sua realizzazione - mediante i contatti con i centri di raccolta delle dichiarazioni e i loro responsabili, l'individuazione dei clienti compiacenti, la formazione della falsa documentazione - e di eseguirlo, attraverso la presentazione delle dichiarazioni dei redditi e della documentazione allegata.

Il modus operandi era ampiamente collaudato: venivano contattati i contribuenti disposti a presentare dichiarazioni dei redditi infedeli, quindi venivano formate le fatture false, da allegare alle dichiarazioni dei redditi 730, che, una volta predisposte materialmente, per il tramite del centro di raccolta gestito da A T., venivano trasmesse al CAF "Acai dipendenti e pensionati", ove poi il responsabile dell'assistenza fiscale, L. P., le inviava telematicamente all'Agenzia delle Entrate.

A seguito dell'analisi della documentazione sequestrata presso la sede CAF del P. è emerso che 587 contribuenti, gestiti dal sodalizio criminoso, avevano indicato nelle dichiarazioni dei redditi modello 730/2009 circa 14 milioni di spese mediche giustificate da false fatture, ciò che ha determinato un credito IRPEF per oltre 2,6 milioni di euro già rimborsato dall'Erario.

A ulteriore riprova dell'esistenza di un vincolo stabile e permanente tra gli associati, la Corte ha valorizzato il fatto che quando il P. responsabile del CAF, insospettito dall'enorme numero di richieste di rimborso ricevute, chiese la produzione di documentazione integrativa a sostegno delle pratiche, Ga B. e G. B. iniziarono a discutere dei provvedimenti da adottare, decidendo di preparare, nel fine settimana, la documentazione falsa, da depositare il lunedì successivo al CAF, scegliendo a campione tra i loro clienti abituali di antica data ("che lo fanno con noi da sette, otto anni, non fare i nuovi arrivati, capito"), a dimostrazione della durata, nell'ordine, appunto, di sette-otto anni, del pactum sceleris.

7. Quanto al ruolo di capo, ascritto, al capo A), a G. B. e a Ga B., e da costoro conT.to, va ribadito il principio secondo cui, nel reato di associazione per delinquere, "capo" è non solo il vertice dell'organizzazione, quando questo esista, ma anche colui che abbia incarichi direttivi e risolutivi nella vita del gruppo criminale e nel suo esplicarsi quotidiano in relazione ai propositi delinquenziali realizzati (Sez. 4, n. 29628 del 21/06/2016 - dep. 13/07/2016, Pugliese e altri, Rv. 267464; Sez. 2, n. 19917 del 15/01/2013 - dep. 09/05/2013, Bevilacqua e altri, Rv. 255915).

Nel caso in esame, la Corte territoriale ha adeguatamente motivato sul punto, desumendo il ruolo di vertice dei due imputati dalle funzioni di coordinamento dell'attività degli associati e della funzionalità delle strutture, come emerso dal contenuto delle telefonate intercettate, in cui G. B. e Ga B. discutono in merito all'organizzazione dell'attività, alle direttive da impartire agli associati, alla documentazione necessaria per la consumazione delle frodi, alla necessità di formare elenchi dei contribuenti e di individuare il loro referente a cui rivolgersi nel caso di eventuali problematiche (come la carenza di documentazione), nonché per la riscossione delle somme dovute all'organizzazione a seguito dell'erogazione dei rimborsi. In secondo luogo, la Corte territoriale ha valorizzato i colloqui tra Ga B. e G. B., a seguito della richiesta del P. di integrazione della documentazione, ciò che ha rappresentato un momento di "crisi" dell'associazione, a cui i due, proprio nella veste di "capi", cercarono di trovare una soluzione. Si tratta di una motivazione non manifestamente illogica, ancorata a elementi di fatto puntualmente indicati, che, quindi, supera il vaglio di legittimità.

8. La sentenza non merita. censure nemmeno in relazione alla posizione di C. N. e di A. R., nei cui confronti la Corte territoriale ha ravvisato la partecipazione al sodalizio di cui al capo A).

8.1. Secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, elaborata soprattutto in relazione all'associazione di cui all'art. 416 bis cod. pen. ma che è perfettamente applicabile alla "generale" figura associativa di cui all'art. 416 cod. pen., la nozione di "partecipazione" ha una valenza dinamico-funzionalistica, che non solo implica un organico e stabile inserimento nella struttura organizzativa dell'associazione, ma comporta anche, all'interno di essa, l'assunzione di un ruolo effettivo e, in attuazione dei vincoli assunti, l'adempimento dei compiti funzionali al raggiungimento dei scopi perseguiti dal sodalizio e la disponibilità per le attività organizzate dal medesimo.

Ne consegue che, sul piano della dimensione probatoria della partecipazione, rilevano tutti gli indicatori fattuali dai quali possa logicamente inferirsi il nucleo essenziale della condotta partecipativa, e cioè la stabile compenetrazione del soggetto nel tessuto organizzativo del sodalizio (Sez. U., n. 33748 del 12 luglio 2005; Sez. U., n. 22327 del 30 ottobre 2002; Sez. U., n. 30 del 27 settembre 1995; Sez. U., n. 16 del 5 ottobre 1994).

8.2. Nel caso in esame, la Corte territoriale ha fatto corretta applicazione dei principi ora indicati, affermando che i due imputati erano stabilmente inseriti nel sodalizio criminoso con il compito di procacciare i clienti, procurando un numero consistente di modelli 730 e mantenendo i contatti con gli intestatari delle dichiarazioni dei redditi; costoro erano anche i responsabili della gestione delle liste dei contribuenti, che assolvevano a una duplice, fondamentale, funzione: sia per acquisire ulteriore documentazione, laddove fosse stata carente, sia - e soprattutto - per riscuotere i soldi per conto dell'organizzazione a seguito dell'effettiva erogazione dei rimborsi.

Si tratta di una motivazione non manifestamente illogica e giuridicamente corretta, che, pertanto, va confermata.

9. Le medesime considerazioni sopra espresse a proposito del delitto associativo di cui al capo A) valgono anche in relazione all'omologa fattispecie di cui al capo HH), cont.ta a Ga B..

Anche in tal caso, sulla base delle conversazioni intercettate, analiticamente riportate nella sentenza di primo grado, e delle dichiarazioni etero accusatorie rese da G. P. e S. P., ossia coloro che procacciavano i clienti, la Corte territoriale ha ritenuto provata l'esistenza di un sodalizio, pure dedito alla realizzazione di un'ingente mole di frodi fiscali, con un modus operandi del tutto identico a quello dell'associazione di cui al capo A), alla cui trattazione si rinvia.

Quanto al ruolo svolto dalla B. in seno all'associazione in esame, va premesso che promotore è colui che, da solo o con altri, si faccia iniziatore della *societas sceleris* (Sez. 6, n. 403 del 16/01/1991 - dep. 16/01/1991, Ric. Marin ed altri, Rv. 186226). Nel caso in esame la Corte territoriale, ha accertato che la B. ha svolto il ruolo sia di promotore, sia di organizzatore; sulla base delle prove acquisite (le dichiarazioni rese da G. P., da S. P. e da alcuni contribuenti) è, infatti, emerso che fu proprio la B., nel 2008, a proporre a G. P. di procurare dichiarazioni dei redditi su cui effettuare le frodi e di avere accettato, insieme al genitore, S. P., concordando una quota pari al 10% dell'incasso, e di avere, poi, personalmente consegnato i documenti alla B., che, a sua volta, li portava presso un centro di assistenza fiscale. Si tratta, anche in tal caso, di una motivazione immune da vizi logici, che, quindi, non è censurabile.

10. In relazione al motivo, comune a R. B. e a G. Z., diretto a contestare la sussistenza del "concorso esterno", si osserva che è ormai incontrovertita in giurisprudenza (le citate Sez. U. n. 33748 del 12 luglio 2005; Sez. U. n. 22327 del 30 ottobre 2002; Sez. U., n. 30 del 27 settembre 1995; Sez. U., n. 16 del 5 ottobre 1994) - e nemmeno oggetto di contestazione da parte dei ricorrenti - l'astratta configurabilità della fattispecie di concorso "eventuale" di persone, rispetto a soggetti diversi dai concorrenti necessari in senso stretto, in un reato necessariamente plurisoggettivo proprio, quale è quello di natura associativa.

10.1. Assume, perciò, la veste di concorrente esterno il soggetto che, non inserito stabilmente nella struttura organizzativa dell'associazione e privo dell' *affectio societatis*, fornisce un concreto, specifico, consapevole e volontario contributo, che espliciti un'effettiva rilevanza causale e, quindi, si configuri come condizione necessaria per la conservazione o il rafforzamento delle capacità operative dell'associazione, e sia diretto alla realizzazione, anche parziale, del programma criminosa della medesima.

La rilevanza e la tipicità della condotte del soggetto "esterno", dotate delle caratteristiche ora indicate, è delimitata dalla funzione incriminatrice dell'art. 110 12 c.p. che combina la clausola generale in essa contenuta con le disposizioni di parte speciale che prevedono le ipotesi-base di reato. Ciò postula che sussistano tutti i requisiti strutturali che caratterizzano il nucleo centrale significativo del concorso di persone nel reato. E' necessario, quindi, per un verso, che siano realizzati, nella forma consumata o tentata, tutti gli elementi del fatto tipico di reato descritto dalla norma incriminatrice di parte speciale e che la condotta di

concorso sia oggettivamente e soggettivamente collegata con quegli elementi. Per altro verso, occorre che il contributo atipico del concorrente esterno (sia esso di natura materiale o "morale"), diverso ma operante in sinergia con quello dei partecipi interni, abbia avuto una reale efficienza causale per la concreta realizzazione del fatto criminoso collettivo e per la produzione dell'evento lesivo del bene giuridico protetto, costituito, nella specie, dall'integrità dell'ordine pubblico, violata dall'esistenza e dall'operatività del sodalizio e dal diffuso pericolo di attuazione dei delitti-scopo del programma criminoso. Peraltro, mutuando un orientamento espresso in relazione al delitto di cui all'art. 416 bis cod. pen., ma pienamente adattabile anche alla fattispecie di associazione per delinquere, il delitto di concorso esterno nel delitto associativo è integrato pur quando il soggetto abbia posto in essere un unico intervento, a carattere occasionale, che però abbia una rilevanza causale ai fini della conservazione e del rafforzamento dell'associazione (Sez. 2, n. 35051 del 11/06/2008 - dep. 10/09/2008, Lo Sicco, Rv. 241813).

La particolare struttura della fattispecie concorsuale comporta, infine, quale essenziale requisito, che il dolo del concorrente esterno investa, nei momenti della rappresentazione e della volizione, sia tutti gli elementi essenziali della figura criminosa tipica, sia il contributo causale recato dal proprio comportamento alla realizzazione del fatto concreto, con la consapevolezza e la volontà di interagire, sinergicamente, con le condotte altrui nella produzione dell'evento lesivo del "medesimo reato". Pertanto il concorrente esterno, pur sprovvisto dell'affectio societatis - e, cioè, della volontà di far parte dell'associazione - deve essere consapevole dei fini dell'associazione e si renda compiutamente conto dell'efficacia causale della sua attività di sostegno, vantaggiosa per la conservazione o il rafforzamento dell'associazione.

10.2. La Corte d'appello di Napoli ha correttamente applicato i principi sinora illustrati, evidenziando come R. B. e G. Z. (p. 37-38) abbiano fornito un concreto, consapevole e volontario contributo, che ha esplicito un'effettiva rilevanza causale per la stessa conservazione dell'associazione, in un momento delicatissimo e di crisi del sodalizio, ossia quando, come si è detto, il P., responsabile del CAF, insospettitosi per l'elevato numero di richieste di rimborso, chiese la produzione di documentazione integrativa a sostegno delle pratiche, e Ga B. e G. B. decisero di preparare, nel fine settimana, le false fatture, rivolgendosi proprio a R. B. e G. Z., che, infatti, si misero al servizio dell'associazione, preoccupandosi, la prima della disponibilità dei computer per organizzare il lavoro, il secondo dei falsi documenti da formare.

Grazie al loro intervento, quindi, l'associazione riuscì ad affrontare una situazione di emergenza, realizzando la falsa documentazione da consegnare al P., ciò che, peraltro, i due imputati avevano già fatto in precedenti occasioni.

Quanto al dolo, la Corte territoriale ha osservato che la B. e lo Z. erano pienamente consapevoli che il loro contributo fosse a favore dell'associazione, sia perché legati da rapporto di coniugio e di parentela con gli organizzatori del sodalizio, sia perché, come detto, già in passato entrambi avevano prestato la propria attività a favore dell'associazione, collaborando alla materiale falsificazione dei documenti giustificativi di spesa. Si tratta di una motivazione adeguata, non manifestamente illogica, sicché supera il vaglio di legittimità. 11. In relazione ai motivi, dedotti da G. B., Ga B. e G. Z., diretti a contestare la qualificazione giuridica dei delitti fine, si osserva che la questione è già stata decisa, in modo sempre uniforme, da questa Corte proprio nell'ambito del presente processo in sede cautelare con tre differenti pronunce, che il Collegio condivide e a cui intende dare continuità.

11.1. Devono, perciò, essere riaffermati i principi affermati in quelle decisioni, secondo cui integra il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74) la falsa indicazione, nella dichiarazione IRPEF, di spese deducibili dall'imposta, quando le stesse non siano state effettuate o siano state effettuate in misura inferiore (Sez. 3, n. 48486 del 24/11/2011 - dep. 28/12/2011, P.M. in proc. Sorvillo e altri, Rv. 251625).

Ancora, in tema di reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, rientrano nella nozione di documenti quelli aventi, ai fini fiscali, valore probatorio analogo alle fatture, tra cui le ricevute fiscali e simili nonché quei documenti da cui risultino spese deducibili dall'imposta, come, per esempio, le ricevute per spese mediche o per interessi sui mutui e le schede carburanti (Sez. 3, n. 5642 del 02/12/2011 - dep. 14/02/2012, P.M. in proc. Manta, Rv. 252121). Infine, nel reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74) la falsità può essere riferita anche all'indicazione dei soggetti con cui è intercorsa l'operazione, intendendosi per "soggetti diversi da quelli effettivi", ai sensi dell'art. 1 lett. a), del citato d.lgs., coloro che, pur avendo apparentemente emesso il documento, non hanno effettuato la prestazione, sono irreali, come nel caso di nomi di fantasia, o non hanno avuto alcun rapporto con il contribuente finale (Sez. 3, n. 27392 del 27/04/2012 - dep. 11/07/2012, P.M. in proc. B. e altro, Rv. 253055).

11.2. Deve, quindi, ribadirsi - nel solco tracciato dalle tre pronunce appena citata - che l'art. 2 d.lgs. n. 74 del

2000 è applicabile ad entrambe le tipologie di falso (ideologico e materiale), tenuto conto che la frode sanzionata da tale norma si distingue da quella di cui all'art. 3 non per la natura del falso, ma per il rapporto di specialità reciproca esistente tra le due disposizioni legislative: ad un nucleo comune, costituito dalla dichiarazione infedele, si aggiungono, in chiave specializzante, nell'art. 2, l'utilizzazione di fatture e documenti equiparabili relativi ad operazioni inesistenti e, nell'art. 3, la falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie congiunta con l'utilizzo di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e la previsione di una soglia minima di punibilità. La condotta di dichiarazione fraudolenta mediante fatture o documenti per operazioni inesistenti presenta una "struttura bifasica", in cui la dichiarazione, quale momento conclusivo, dà vita a un falso contenutistico, mentre la condotta preparatoria, cioè la registrazione o detenzione a fini di prova dei documenti che costituiranno il supporto della dichiarazione, può avere ad oggetto documenti sia contenutisticamente falsi, perché emessi da altri in favore dell'utilizzatore, sia materialmente falsi, in quanto contraffatti o alterati. In relazione al mezzo fraudolento di cui l'agente si avvale per l'indicazione di elementi passivi fittizi, la lettera dell'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000 si riferisce a "fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" e l'art. 1, lett. a), dello stesso decreto legislativo specifica che tale locuzione inerisce a quelle fatture o documenti che sono emessi a fronte di operazioni in tutto o in parte inesistenti, o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi.

Gli altri documenti che vengono in rilievo sono, dunque, quelli aventi, ai fini fiscali, valore probatorio analogo alle fatture (documenti tipici fiscali previsti espressamente dall'art. 21 d.P.R. n. 633 del 1972); tali sono, ad esempio, oltre alle ricevute fiscali e simili, quei documenti da cui risultino spese deducibili dall'imposta, come le ricevute per spese mediche o per interessi su mutui, le schede carburanti etc. (documenti che attualmente non devono essere allegati alla dichiarazione dei redditi ma conservati per eventuali controlli da parte degli uffici). Qualora le spese documentate siano deducibili dall'imposta, l'indicazione in dichiarazione di tali spese non effettuate o effettuate in misura inferiore integra la condotta del reato, per il fatto che si fanno apparire elementi passivi fittizi.

La dichiarazione fraudolenta prevista e sanzionata dall'art. 3 d.lgs. n. 74 del 2000 è costruita invece, essenzialmente, come frode contabile, alla quale deve associarsi un quid pluris artificioso non tipizzato (diverso dall'uso di fatture o altri documenti falsi, integrante l'ipotesi di cui al precedente art. 2), ma, comunque, caratterizzato dall'idoneità ad indurre in errore e ad impedire il corretto accertamento della realtà contabile del soggetto che presenta la dichiarazione annuale d'imposta, come: la tenuta di un sistema parallelo di contabilità "nera"; la vendita "a nero" organizzata in locali contigui a quelli aziendali; la voluta "confusione" di ricavi provenienti da fonti diverse in modo da impedire di individuare il titolare degli stessi; lo spostamento artificioso di redditi tra soggetti rivolto a fare figurare come percepiti da terzi redditi propri del contribuente. La condotta fraudolenta, alla quale si riconnette la oggettiva infedeltà delle poste indicate in dichiarazione, postula la volontà del contribuente di ostacolare l'accertamento di elementi che abbiano determinato l'occultamento di un reddito imponibile.

Va, inoltre, chiarito che "soggetti diversi da quelli effettivi" sono quei soggetti che, in realtà, non hanno preso parte all'operazione e sono invece indicati nel documento. Non vi è alcun fondamento razionale, tuttavia, nell'affermare che l'ipotesi non ricorre quando i soggetti che appaiono emittenti del documento siano addirittura inesistenti (trattandosi, ad esempio, di nomi di fantasia) o siano soggetti che nessun rapporto abbiano mai avuto con il contribuente che utilizza il documento medesimo; anche in tal modo, infatti, il contribuente fa apparire di avere speso somme in realtà non sborsate e pone così in essere una lesione del bene giuridico protetto, costituito dal patrimonio erariale.

Né elementi in senso contrario possono trarsi dalla prospettata correlazione con la fattispecie incriminatrice di cui all'art. 8 d.lgs. n. 74 del 2000, perché il delitto di cui all'art. 2 di detto d.lgs. (nella cui struttura la condotta si incentra sul momento dichiarativo) è posto a tutela dell'interesse patrimoniale dello Stato a riscuotere ciò che è fiscalmente dovuto e nei limiti in cui è dovuto; mentre nel reato di cui all'art. 8 oggetto della tutela appare piuttosto la funzione di accertamento del tributo.

Non trova, dunque, alcun appiglio normativo l'affermazione secondo la quale la fattispecie descritta e sanzionata dall'art. 2 sarebbe connessa ad una specifica violazione consistente nella trasgressione dei propri obblighi da parte del soggetto autorizzato ad emettere documentazione avente rilievo probatorio ai fini tributari. Sul piano patrimoniale dell'interesse alla percezione del tributo effettivamente dovuto, infine, non può razionalmente considerarsi sussistente una maggiore pericolosità in sé del falso contenutistico rispetto al falso materiale.

11.3. Infine, nessun pregio ha l'argomentazione dedotta dallo Z., secondo cui costui la condotta da costui posta in essere non rilevarebbe ai sensi dell'art. 110 cod. pen., bensì ai sensi dell'art. 378 cod. pen. ovvero

dell'art. 379 cod. pen., in quanto le false dichiarazioni erano già state formate e trasmesse, e, quindi, quando i reati si erano già perfezionati. Invero, in tema di reati tributari, il delitto di dichiarazione fraudolenta previsto dall'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000 si consuma nel momento della presentazione o della trasmissione in via telematica della dichiarazione nella quale sono indicati gli elementi passivi fittizi (Sez. 3, n. 37848 del 29/03/2017 - dep. 28/07/2017, Ferrario, Rv. 271044; Sez. 3, n. 52752 del 20/05/2014 - dep. 19/12/2014, Vidi e altro, Rv. 262358). Nel caso in esame, proprio la circostanza che il P., insospettito dall'elevato numero di richieste di rimborso per spese sanitarie, chiese l'integrazione della documentazione, atT. che le dichiarazioni non erano state ancora inviate dal CAF all'Agenzia delle Entrate.

12. Manifestamente infondati sono anche i motivi diretti a censurare l'asserita. severità del trattamento sanzionatorio, variamente contestato da G. B., Ga B., C. N. e A. R..

12.1. La Corte d'appello, quanto all'individuazione della pena ai sensi dell'art. 133 cod. pen., ha puntualmente motivato lo scostamento dal minimo edittale, giustificato dall'obiettiva gravità del fatto, connotato dalla reiterazione di numerosissime frodi fiscali, espressiva di una riprovevole convinzione di impunità da parte gli imputati, e dall'ingente danno arrecato all'Erario.

12.2. Quanto al diniego delle circostanze attenuanti generiche, va ribadito il costante orientamento della giurisprudenza di legittimità, secondo cui il giudice del merito esprime un giudizio di fatto, la cui motivazione è insindacabile in sede di legittimità, purché sia non contraddittoria e dia conto, anche richiamandoli, degli elementi, tra quelli indicati nell'art. 133 cod. pen., considerati preponderanti ai fini della concessione o dell'esclusione delle circostanze ex art.62 bis cod. pen. (da ultimo, cfr. Sez. 5, n. 43952 del 13/04/2017 - dep. 22/09/2017, Pettinelli, Rv. 271269).

Nel caso in esame, la Corte territoriale ha confermato il diniego delle circostanze in esame, considerando, quale elementi preponderanti, ostativi all'applicazione delle circostanze, la gravità delle condotte, l'ingente danno arrecato allo Stato, l'assenza di qualsiasi forma di resipiscenza (le somme indebitamente riscosse non sono state restituite), le gravi modalità dei fatti, come accertati in sede di merito, il rilevante contributo offerto dagli imputati alla realizzazione dei reati.

Si tratta di una motivazione non manifestamente illogica e giuridicamente corretta che, quindi, supera il vaglio di legittimità.

13. Essendo i ricorsi inammissibili e, a norma dell'art. 616 cod. proc. pen., non ravvisandosi assenza di colpa nella determinazione della causa di inammissibilità (Corte Cost. sent. n. 186 del 13/06/2000), alla condanna dei ricorrenti al pagamento delle spese del procedimento consegue quella al pagamento della sanzione pecuniaria nella misura, ritenuta equa, indicata in dispositivo.

P.Q.M.

Dichiara inammissibili i ricorsi e condanna ciascun ricorrente al pagamento delle spese processuali e della somma di Euro 2.000,00 in favore della Cassa delle Ammende.

Così deciso il 24/01/2018.