

**Cassazione Penale – Sez. III; Sent. n. 10987 del 23.02.2012****Predisposizione di falsa documentazione sanitaria**

omissis

**FATTO E DIRITTO**

Il G.I.P. del Tribunale di Napoli, con provvedimento del 21 febbraio 2011, applicava a B.G. la misura cautelare della custodia in carcere quale indagato dei delitti di cui all'art. 416 c.p. (organizzazione e partecipazione ad una associazione per delinquere finalizzata alla commissione di più delitti di evasione fiscale previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000) ed al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2, (dichiarazioni fraudolente mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti).

Al suddetto è stato ascritto, in particolare, di avere organizzato e partecipato ad un sodalizio criminale, esistente ed operante nel territorio napoletano, che, attraverso la predisposizione di falsa documentazione sanitaria (apparentemente emessa da cliniche private), aveva consentito a numerosissimi 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 Euro 2.709.783,00, il cui ammontare veniva versato dai singoli contribuenti nella misura della metà, al sodalizio delinquenziale.

Sull'istanza di riesame presentata nell'interesse dell'indagato, il Tribunale di Napoli - con ordinanza del 23 marzo 2011 - confermava l'ordinanza impugnata limitatamente al reato associativo.

Il Tribunale rilevava essenzialmente che:

- Deve escludersi la fattispecie delittuosa di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2, poichè tale reato è configurabile solo nell'ipotesi di utilizzazione di fatture ideologicamente false, mentre l'ipotesi della utilizzazione di documentazione materialmente falsa deve essere ricondotta alla fattispecie di cui all'art. 3 del medesimo D.Lgs., che punisce la dichiarazione fraudolenta "mediante altri artifici", ovvero a quella della "dichiarazione infedele" di cui al successivo art. 4. Con riferimento a tali diverse fattispecie di violazioni tributarie non risulta superata, nel caso oggetto di indagine, la soglia di imposta evasa necessaria perchè la condotta acquisti rilevanza penale; le condotte tenute in concreto, quindi, "non sono penalmente rilevanti, ma costituiscono soltanto violazione amministrativa secondo la normativa tributaria". - E' configurabile invece, il reato associativo finalizzato alla commissione di reati diversi da quelli tributaria in relazione al quale, sulla base dell'espletata attività di polizia giudiziaria e del contenuto delle conversazioni intercettate, emerge evidente il ruolo tenuto dal B. nell'organizzazione delinquenziale da lui gestita in posizione preminente.

Avverso tale ordinanza ha proposto ricorso il difensore del B., il quale (avendo già in sede di riesame rinunciato alla impugnazione per il profilo relativo alla gravità degli indizi) ha eccepito carenza di motivazione quanto alle ritenute esigenze cautelari.

IL ricorso deve essere rigettato, perchè infondato.

1. Va ribadito anzitutto il principio - ripetutamente affermato nelle decisioni più recenti di questa Corte a fronte di un diverso orientamento espresso in precedenza - secondo il quale U delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (previsto e punito dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2) deve ritenersi configurabile nelle ipotesi di utilizzazione di documenti falsi non soltanto ideologicamente ma anche materialmente.

1.1 La giurisprudenza di questa Corte, sul punto, si è inizialmente espressa nel senso che l'utilizzazione di un documento materialmente falso non può farsi rientrare nella fattispecie del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2, in quanto "strutturalmente diversa" dall'ipotesi tipica prevista da tale fattispecie. L'estensione delle previsioni dell'art. 2 anche all'ipotesi del falso materiale integrerebbe interpretazione analogica non consentita in sede penale (Cass.: Sez. 3<sup>a</sup>, 8.8.2001, n. 30896, Giandolfo; Sez. 1<sup>a</sup>, 26.7.2004, n. 32493, Barduca; Sez. 3<sup>a</sup>, 26.3.2008, n. 12720, Carbone).

1.2 Una opposta interpretazione della giurisprudenza di legittimità afferma, però, che il D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2, deve ritenersi 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. 5, 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 (Cass., sez. 3<sup>a</sup>: 7.2.2007, n. 12284, Argento; 9.2.2011, n. 9673, Chen).

Ritiene il Collegio di aderire a questo secondo orientamento (che può ritenersi ormai consolidato nelle decisioni più recenti), dovendo anzitutto considerarsi che, già nel contesto della precedente L. n. 516 del 1982, l'art. 4 sanzionava, alla lettera a), il falso materiale e, alla lettera d), il falso contenutistico, assoggettando entrambe le condotte illecite all'identico regime sanzionatorio.

La Legge-Delega 25 giugno 1999, n. 205, art. 9, comma 2, lett. b), non ha autorizzato alcuna modifica di dette previsioni incriminatrici attraverso l'introduzione di una diversità di trattamento tra il falso ideologico ed il falso materiale; apparendo anzi che tale disposizione abbia individuato il medesimo disvalore nelle fattispecie concernenti l'utilizzazione di



documentazione falsa, senza distinzione tra falso nel contenuto e falso nella redazione materiale, disponendo indistintamente per esse l'esclusione di soglie di punibilità.

Una scelta discriminatoria del legislatore delegato, a fronte delle disposizioni non discriminanti della legge-delega, sarebbe incoerente rispetto all'assetto normativo da esse delineato.

Va altresì rilevato che elementi di significato contrario non possono trarsi dalla prospettata correlazione con la fattispecie incriminatrice di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 8, 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 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 sopporto 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.

1.3 Può considerarsi legittima, pertanto, la prospettazione secondo la quale 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 ad 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 sia documenti contenutisticamente falsi emessi da altri in favore dell'utilizzatore sia documenti materialmente falsi, cioè contraffatti o alterati.

In relazione al mezzo fraudolento di cui l'agente si avvale per l'indicazione di elementi passivi fittizi, la lettera del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2, si riferisce a "fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" e l'art. 1, lett. a), dello stesso decreto legislativo specifica con chiarezza 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 dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21). 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, la 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 falsità può cadere sul contenuto della fattura o del documento contabile rilevante, attestandosi che è stata eseguita una operazione in realtà non eseguita oppure che l'importo dell'operazione è superiore a quello reale, ma può cadere anche sulla indicazione dei soggetti tra cui è intercorsa l'operazione. A tale riguardo "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, però, per 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.

Ciò che conta, nelle formulazioni del D.Lgs. n. 74 del 2000, è la necessità che la fattura o gli altri documenti siano stati emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate e proprio in considerazione dell'utilizzazione dell'avverbio "realmente" nella norma definitoria di cui all'art. 1, lett. a), del decreto legislativo è stato affermato in dottrina che il legislatore appare avere privilegiato un concetto di "inesistenza materiale" dell'operazione, intesa come mancante in rerum natura.

La dichiarazione fraudolenta prevista e sanzionata dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 3, 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 dalla 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 locati 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.

2. Tanto premesso, deve ritenersi infondata - nel caso in esame - la doglianza di insussistenza delle esigenze cautelari.

Tali esigenze sono state individuate, secondo la previsione di cui all'art. 274 c.p.p., lett. c), in relazione all'elevata probabilità di reiterazione di analoghe condotte criminose. E, nello specifico, l'attualità del pericolo di reiterazione degli abusi appare correttamente correlata, con motivazione adeguata, alla rilevanza effettiva dell'attività delittuosa ed alla personalità dell'indagato, il quale - sulla base delle conversazioni intercettate - risulta operare da anni nel settore delle frodi fiscali" e, alla stregua degli elementi di accusa allo stato acquisiti, si sarebbe posto quale organizzatore del sodalizio



criminale e "soggetto che dimostra di avere acquisito le conoscenze necessarie per riuscire nelle frodi", professionalmente dedito ai fatti accertati in una situazione siffatta appare logica l'affermazione secondo la quale sussiste la necessità di recidere i rapporti stabili con altri soggetti per la gestione delle varie fasi delle frodi nelle quali il B. risulta "specializzato".

3. Al rigetto del ricorso segue la condanna del ricorrente (che attualmente risulta assoggettato alla misura meno gravosa degli arresti domiciliari) al pagamento delle spese processuali.

**P.Q.M.**

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali. Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 23 febbraio 2012.

Depositato in Cancelleria il 21 marzo 2012