

## Il c.d. “Superbonus 110%”: i possibili illeciti e la risposta sanzionatoria penale.

di **Riccardo Savi**

**Sommario.** **1.** Profili generali del nuovo bonus fiscale. - **1.1.** Fase della progettazione e del controllo preventivo sulle condizioni dell’immobile. - **1.2.** Fase realizzativa. - **1.3.** Fase attinente al riconoscimento del beneficio. - **2.** Le asseverazioni e le attestazioni di congruità e conformità. La rilevanza penale delle condotte di falso. - **2.1.** Le attestazioni previste dall’art. 119. - **2.2.** La qualificazione giuridica delle false attestazioni. - **3.** Profili di rilevanza penale connessi all’indebitato ottenimento della detrazione fiscale prevista dall’art. 119, D. L. n. 34/2020. - **3.1.** La natura penale della detrazione al 110%. - **3.2.** La qualificazione giuridica della condotta. I rapporti tra le fattispecie applicabili. - **4.** La responsabilità del terzo cessionario del credito di imposta ai seni dell’art. 121, D. L. n. 34/2020. - **5.** Un ulteriore profilo di possibile rilevanza penale (spunto esegetico). - **6.** Conclusioni.

### **1. Profili generali del nuovo bonus fiscale.**

Con l’approvazione definitiva della L. 17 luglio 2020, n. 77 ha preso definitiva forma il c.d. “*Superbonus 110 %*” (per semplicità “*Superbonus*”), inizialmente introdotto con il D.l. 19 maggio 2020, n. 34, e parzialmente modificato dalla menzionata legge di conversione<sup>1</sup>.

La novità apportata dal D.l. 34/2020 non è tanto nel riconoscimento di un bonus fiscale per la realizzazione di interventi di miglioramento energetico degli edifici, né nella previsione di una qualche nuova procedura di concessione, quanto piuttosto nella rilevante misura del bonus stesso.

Questo, infatti, è rappresentato da un beneficio fiscale riconosciuto sotto forma di detrazione nella misura del 110% dell’ammontare delle spese sostenute per la realizzazione di una serie di interventi di ristrutturazione

---

<sup>1</sup> La disposizioni sono integrate dalle seguenti disposizioni: D.M. (Min. Sviluppo Economico) del 6 agosto 2020 (non ancora pubblicato in G.U., disponibile sul sito del Mise al seguente [link](#)) che ha specificato i requisiti tecnici per accedere al bonus; D.M. (Min. Sviluppo Economico) del 3 agosto 2020 (non ancora pubblicato in G.U., disponibile sul sito del Mise al seguente [link](#)) sulle caratteristiche delle asseverazioni; Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate dell’8 agosto 2020 per l’attuazione del D.l., disponibile al seguente [link](#).

Si veda, infine, per una indicazione puntuale sotto il profilo tecnico, la nota n. 24 dell’8 agosto 2020 dell’Agenzia delle Entrate, disponibile al seguente [link](#). Più schematiche della precedente, si segnalano anche le linee guida dell’Agenzia delle Entrate, disponibili al seguente [link](#).



edilizia che devono avere il necessario effetto di migliorare il rendimento energetico dell'immobile o del complesso edilizio sul quale le opere hanno insistito, ovvero di assicurare gli immobili dal rischio sismico.

Senza alcuna pretesa di completezza, gli interventi, previsti dall'art. 119 D.l. n. 34/2020 (come interamente modificato dalla L. n. 77/2020) per i quali è possibile accedere alla detrazione sono, divisibili in interventi *"trainanti"*, "(i primi due gruppi di seguito indicati) perché sempre necessari ai fini dell'accesso al beneficio, e interventi *"trainati"*, che possono consentire di accedere al bonus del 110% se realizzati congiuntamente con i primi; le due categorie di opere sono così riassumibili:

- interventi di isolamento termico delle superfici che interessano l'involucro dell'edificio nel rispetto dei limiti massimi di spesa previsti; (art. 119, c. 1, lett. a));

- interventi sulle parti comuni degli edifici (ivi compresi quelli unifamiliari e le unità immobiliari situate all'interno di edifici plurifamiliari) per la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti con impianti centralizzati per il riscaldamento, il raffrescamento o la fornitura di acqua calda sanitaria; (art. 119, c. 1, lett. b) e c)).

- ogni altro intervento di efficienza energetica previsto dall'art. 14, D.l. 4 giugno 2013, n. 63 (ad esempio posa in opera di finestre comprensive di infissi, di schermature solari) purché realizzato congiuntamente a quelli precedentemente indicati (nel qual caso, la norma prevede la deducibilità dei costi di questi interventi senza incidere sul massimo previsti per i precedenti). Si tratta dei c.d. interventi *"trainati"*; (art. 119, c. 2)<sup>2</sup>.

In questi casi il beneficio può essere ottenuto se le opere, realizzate rispettando i requisiti di legge, abbiano assicurato *"il miglioramento di almeno due classi energetiche dell'edificio o delle unità immobiliari situate all'interno degli edifici plurifamiliari"*.

Per il riconoscimento del miglioramento energetico, ai sensi dell'art. 119, c. 3, è necessario il rilascio di due attestati di prestazione energetica (APE), da parte di un tecnico abilitato nella forma della dichiarazione asseverata, prima e dopo l'esecuzione dell'intervento.

Il comma 13 dell'art. 119 subordina l'ottenimento della detrazione all'asseverazione del rispetto dei requisiti tecnici, sulla base del progetto e della effettiva realizzazione dell'opera, come indicati dalle disposizioni regolamentari (previsti *"dai decreti di cui al comma 3-ter dell'art. 14 del D.l. 4*

---

<sup>2</sup> La stessa detrazione del 110%, viene riconosciuta, altresì, per l'installazione di impianti fotovoltaici, di infrastrutture per la ricarica dei veicoli elettrici negli edifici e, soprattutto, per opere concernenti l'adozione di misure antisismiche con particolare riguardo all'esecuzione di interventi per la messa in sicurezza statica, in particolare sulle parti strutturali, e per la realizzazione di sistemi di monitoraggio strutturale continuo a fini antisismici.

giugno 2013, n. 63")<sup>3</sup>, e della congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati<sup>4</sup>. Tali asseverazioni verranno rilasciate al termine dei lavori o per ogni stato di avanzamento dei lavori.

Poiché la presumibile entità dei lavori previsti dal decreto difficilmente potrà consentire al singolo di beneficiare della detrazione fiscale<sup>5</sup>, una delle caratteristiche che rende maggiormente appetibile il bonus è quella della sua cedibilità a terzi. L'art. 121 del D.L. 34/2020 consente due forme distinte di cessione: da un lato, si prevede che l'impresa appaltatrice, praticando il c.d. sconto in fattura, possa acquisire il relativo credito di imposta per un importo pari alla detrazione spettante al cliente, con facoltà di successiva cessione del credito ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari; dall'altro, è stabilita la mera cessione di un credito d'imposta di pari ammontare alla detrazione, con facoltà di successiva cessione ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e altri intermediari finanziari.

Queste due forme di trasmissione del beneficio fiscale, che rappresenteranno presumibilmente i casi più frequenti di applicazione del "Superbonus", sono condizionate alla richiesta da parte del contribuente di un "visto di conformità", previsto dall'art. 119, c. 11, del decreto, che attesti la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta. Detto visto di conformità potrà essere rilasciato da specifiche categorie di professionisti, tra i quali commercialisti, ragionieri, periti commerciali, consulenti del lavoro, nonché dai CAF<sup>6</sup>.

---

<sup>3</sup> "Decreti del Ministro dello sviluppo economico, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, il Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare e il Ministro delle infrastrutture e dei trasporti, da adottare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente disposizione, sono definiti i requisiti tecnici che devono soddisfare gli interventi che beneficiano delle agevolazioni di cui al presente articolo, ivi compresi i massimali di costo specifici per singola tipologia di intervento, nonché le procedure e le modalità di esecuzione di controlli a campione, sia documentali che in situ, eseguiti dall'ENEA e volti ad accertare il rispetto dei requisiti che determinano l'accesso al beneficio. Nelle more dell'emanazione dei decreti di cui al presente comma, continuano ad applicarsi il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 19 febbraio 2007, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 47 del 26 febbraio 2007, e il decreto del Ministro dello sviluppo economico 11 marzo 2008, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 66 del 18 marzo 2008. L'ENEA, ai fini di assicurare coerenza con la legislazione e la normativa vigente in materia di efficienza energetica, limitatamente ai relativi contenuti tecnici, adegua il portale attualmente in essere e la relativa modulistica per la trasmissione dei dati a cura dei soggetti beneficiari delle detrazioni di cui al presente articolo."

<sup>4</sup> Questi devono essere parametrati ai prezzi che verranno adottati con decreto attuativo o, in assenza, a quelli predisposti dalle Regioni e dalle province autonome.

<sup>5</sup> Per esempio, il costo massimo per i lavori detraibili previsti dall'art. 119 c. 1 lett. a) varia tra i 30.000 e i 50.000 euro per ogni unità abitativa e potrà essere suddivisa per cinque quote annuali di pari importo con decadenza dalla singola ove non se ne godesse anche solo in parte.

<sup>6</sup> Per un approfondimento in ordine alle procedure per la cessione del credito, si veda il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, già indicato alla nota 1.



La pur rapida disamina dell'articolata disciplina consente di individuare delle fasi in relazione alle quali, in caso di abusi, potrebbero emergere profili di rilevanza penale.

In maniera molto sintetica, il processo per l'ottenimento del bonus può essere suddiviso nei seguenti stadi, ciascuno dei quali presenta processi critici.

### **1.1. Fase della progettazione e del controllo preventivo sulle condizioni dell'immobile.**

Ai nostri fini, qui rileva la predisposizione di un progetto rispettoso dei requisiti tecnici previsti finalizzato all'asseverazione l'opera e, soprattutto, nel caso interventi volti al miglioramento energetico, l'APE, rilasciata dal tecnico abilitato sotto-forma di dichiarazione asseverativa, con la quale si attesta la prestazione energetica dell'immobile anteriore all'esecuzione delle opere.

### **1.2. Fase realizzativa.**

In questa fase sarà necessario che le opere siano conformi al progetto e ai requisiti tecnici imposti dalle disposizioni di legge e dei regolamenti e che i materiali utilizzati presentino le caratteristiche previste per addivenire al miglioramento energetico richiesto.

Alla conclusione di questa fase, come si è visto, dovrà essere rilasciata una asseverazione attestante il rispetto dei requisiti tecnici ed altra concernente la congruità delle spese sostenute. Tale asseverazione verrà inviata ad Enea che si occuperà di effettuare controlli a campione.

Infine, alla conclusione dei lavori, dovrà essere rilasciata l'APE dovrà attestare l'esistenza del miglioramento nella classe energetica, come previsto tra i requisiti del decreto.

### **1.3. Fase attinente al riconoscimento del beneficio.**

Seguendo le disposizioni del decreto in questa fase possono darsi differenti esiti.

Il beneficio viene utilizzato direttamente dal contribuente titolare dell'immobile; il beneficio viene ceduto a terzi.

Nella seconda ipotesi, sia che il trasferimento avvenga mediante cessione del credito di imposta, sia che quest'ultimo derivi dal c.d. sconto in fattura, è necessario che lo stesso sia accompagnato da un visto di conformità, rilasciato da uno dei professionisti indicati, attestante la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta.

Tutte le fasi si caratterizzano per la presenza di attività professionali aventi natura attestativa della presenza dei requisiti richiesti dalla legge o della esistenza di particolari condizioni funzionali al procedimento per il riconoscimento della detrazione (come nel caso del c.d. A.P.E. "ante").



Vista la loro importanza nel procedimento, è, dunque, necessario interrogarsi sulla natura delle attestazioni e sui possibili risvolti penali derivanti nel caso in cui queste abbiano carattere mendace.

## **2. Le asseverazioni e le attestazioni di congruità e conformità. La rilevanza penale delle condotte di falso.**

La normativa analizzata descrive diverse dichiarazioni aventi natura certificativa o attestativa la cui disciplina è direttamente richiamata dal decreto o altrimenti ricavabile da altre disposizioni dell'ordinamento.

Le attestazioni contemplate dall'art. 119 sono: l'A.P.E., indicata dall'art. 119 c. 3, il visto di conformità, di cui al comma 11, e le asseverazioni previste nelle lettere a) e b) del c. 13 della stessa disposizione<sup>7</sup>.

### **2.1. Le attestazioni previste dall'art. 119.**

Quanto all'attestato di prestazione energetica, questo è definito dall'art. 2, lett. I-bis, D. lgs. 192/2005 come *"il documento predisposto ed asseverato da un professionista abilitato, non necessariamente estraneo alla proprietà, alla progettazione o alla realizzazione dell'edificio, nel quale sono riportati i fabbisogni di energia primaria di calcolo, la classe<sup>8</sup> di appartenenza dell'edificio, o dell'unità immobiliare, in relazione al sistema di certificazione energetica in vigore, ed i corrispondenti valori massimi ammissibili fissati dalla normativa in vigore per il caso specifico o, ove non siano fissati tali limiti, per un identico edificio di nuova costruzione"* ed è regolato dal successivo art. 6. Si tratta di una dichiarazione asseverata con la quale un tecnico abilitato (sul quale *infra*), attraverso il calcolo di parametri derivanti da una serie di fattori normativamente stabiliti, attesta la prestazione energetica dell'edificio.

A norma dell'art. 15, D.lgs. 192/2015, l'A.P.E. e le altre dichiarazioni indicate nel decreto<sup>9</sup>, sono resi in forma di dichiarazione sostitutiva di atto notorio ai sensi dell'articolo 47, D.P.R. 445/2000. Tale richiamo assume valenza centrale nella qualificazione giuridica del fatto in caso di falso.

A sua volta, il visto di conformità, regolato dall'art. 35 del D. lgs. 241/1997, è definibile come una asseverazione della corrispondenza tra i dati dichiarati in

---

<sup>7</sup> L'art. 119 c. 13, lett. a) e b) prevede delle asseverazioni, rilasciate al termine dei lavori, ed aventi ad oggetto l'attestazione che gli interventi di miglioramento energetico abbiano rispettato i requisiti normativamente previsti; la congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati; l'efficacia degli interventi finalizzati alla riduzione del rischio sismico e la congruità delle spese sostenute.

<sup>8</sup> I parametri per calcolare la classe di prestazione energetica di un immobile sono richiamati dal menzionato D.lgs. 192/2005 e dal decreto del Ministero dello sviluppo economico del 26 giugno 2015.

<sup>9</sup> Il rapporto di controllo tecnico di cui all'articolo 7, la relazione tecnica, l'asseverazione di conformità e l'attestato di qualificazione energetica di cui all'articolo 8.

una certa dichiarazione contributiva e la documentazione e le risultanze contabili.

Le asseverazioni indicate dalla lett. a) del comma 13 dell'art. 119, hanno, invece, ad oggetto il rispetto dei requisiti tecnici previsti dai decreti di cui all'art. 14<sup>10</sup>, c. 3 ter, D.I. 63/2013 e la congruità delle spese sostenute. Si tratta, in buona sostanza, della specificazione delle caratteristiche che devono presentare gli interventi in termini di miglioramento dell'efficienza energetica.

Uno dei decreti richiamati dall'art. 14, c. 3 ter, D.I. 63/2013, nella specie il D.M. (Ministero economia e finanze) del 19 febbraio 2007<sup>11</sup>, disciplina nel particolare quali devono essere i risultati degli interventi sugli immobili necessari per ottenere una maggiore efficienza energetica, regolando nel dettaglio le asseverazioni funzionali a riconoscere la pertinenza degli interventi ai requisiti tecnici stabiliti dallo stesso decreto (art. 4, D.M. 19 febbraio 2007).

Le asseverazioni e le attestazioni da ultimo indicate sono disciplinate nella forma e nei contenuti dal D.M. (Ministero Sviluppo Economico) c.d. "Asseverazioni" del 3 agosto 2020, non ancora pubblicato in G.U.<sup>12</sup>, che impone (art. 1) la forma della dichiarazione sostitutiva di atto notorio, ai sensi dell'art. 47, D.P.R. 445/2000<sup>13</sup>.

Infine, in tema di interventi per la riduzione del rischio sismico, la lett. b) del c. 13, art. 119 del decreto, regola l'asseverazione ivi richiesta richiamandosi al D.M. (Ministero delle infrastrutture e dei trasporti) n. 58 del 28 febbraio 2017 che, all'art. 3, individua l'oggetto delle specifiche asseverazioni ed il soggetto

---

<sup>10</sup> Rubricato "*Detrazioni fiscali per interventi di efficienza energetica*". Si tratta di una disposizione che, mediante rinvio a decreti attuativi (mai emanati salvi quelli già in vigore ed ivi indicati), regola i requisiti tecnici che devono soddisfare gli interventi per beneficiare delle agevolazioni indicate dallo stesso articolo, ivi compresi i massimali di costo specifici per singola tipologia di intervento. I concreti requisiti sono ricavabili dai due decreti ministeriali ivi indicati, segnatamente il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 19 febbraio 2007 e il decreto del Ministro dello sviluppo economico 11 marzo 2008. La norma si inserisce in un provvedimento (il D.I. 63/2013, ampiamente modificativo del D. lgs. 192/2005).

<sup>11</sup> "*Disposizioni in materia di detrazioni per le spese di riqualificazione energetica del patrimonio edilizio esistente, ai sensi dell'articolo 1, comma 349, della legge 27 dicembre 2006, n. 296*".

<sup>12</sup> Per il link al documento, si veda nota 1.

<sup>13</sup> La scelta, probabilmente fondata sul disposto dell'art. 264, c.1, lett. a) del D.I. 34/2020 e pur comprensibile nei fini, oltre a porre dubbi di compatibilità vista la natura stessa della asseverazione, crea delle discrasie con altre asseverazioni contemplate dall'ordinamento, sempre in ambito edilizio, per le quali non è prevista questa specifica forma; si pensi alle attestazioni e asseverazioni contemplate dall'art. 20, D.P.R. 380/2001, poste a corredo della richiesta di permesso a costruire: a tutela della genuinità di queste asseverazioni, che devono attestare la "*conformità del progetto agli strumenti urbanistici approvati ed adottati, ai regolamenti edilizi vigenti, e alle altre normative di settore aventi incidenza sulla disciplina dell'attività edilizia e, in particolare, alle norme antisismiche, di sicurezza, antincendio, igienico-sanitarie, alle norme relative all'efficienza energetica*", la stessa disposizione prevede (c. 13), in caso di falsità, un'autonoma ipotesi delittuosa.

competente a rilasciarle (rischio sismico pre e post intervento, conformità degli interventi eseguiti al progetto presentato).

## 2.2. La qualificazione giuridica delle false attestazioni.

Per comprendere quale reato possa essere contestato nel caso di falso avente ad oggetto una delle attestazioni succintamente analizzate, è necessario esaminare la natura delle stesse, non prima di aver qualificato correttamente l'attività svolta da coloro che vengono investiti della capacità di certificazione. In tutte le ipotesi, infatti, le attestazioni vengono sottoscritte da soggetti il cui potere certificativo è riconosciuto da specifiche norme di legge.

L'A.P.E. viene rilasciata, secondo quanto disposto dall'art. 119, D.l. 34/2020 da un *"tecnico abilitato"*<sup>14</sup> la cui esatta individuazione è ricavabile dall'art. 2, c. 1, lett. a) in combinato con i successivi, c. 2, 3 e 4, D.P.R. 75/2013. La disposizione da ultimo indicata lo descrive come soggetto in possesso di uno specifico titolo di studio superiore (laurea magistrale, specialistica o diploma di istruzione tecnica) ed *"iscritto ai relativi ordini e collegi professionali, ove esistenti, e abilitato all'esercizio della professione relativa alla progettazione di edifici e impianti asserviti agli edifici stessi, nell'ambito delle specifiche competenze a esso attribuite dalla legislazione vigente"* (art. 2, c. 3) oppure *"in possesso di un titolo di abilitazione professionale e di un attestato di frequenza, con superamento dell'esame finale, relativo a specifici corsi di formazione per la certificazione energetica degli edifici"* (art. 2, c. 4).

Il visto di conformità indicato dall'art. 119, c. 11, rilasciato ai sensi dell'art. 35, D. lgs. 241/1997, viene, invece, predisposto dai professionisti indicati dalle lettere a) e b) di cui all'art. 3 c. 3, D.P.R. 322/1998<sup>15</sup> (commercialisti, ragionieri ecc.) e dai responsabili dell'assistenza fiscale dei CAF.

A loro volta, le asseverazioni previste dal comma 13, lett. a) devono essere redatte da un *"tecnico abilitato"*<sup>16</sup> la cui definizione è ricavabile da diverse norme di settore<sup>17</sup> accomunate dal ricondurre a questa figura un soggetto dotato di una particolare abilitazione tecnica, iscritto ad un ordine o ad un collegio professionale. Si segnala, nello specifico, la nozione contenuta nel

<sup>14</sup> Come si è visto, il D. lgs. 192/2005 menziona il *"professionista abilitato"* ma la sostanza non cambia.

<sup>15</sup> Si tratta dei commercialisti, dei ragionieri e dei periti commerciali e dei consulenti del lavoro nonché di coloro che, alla data del 30 settembre 1993 erano iscritti nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la sub-categoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o diploma di ragioneria.

<sup>16</sup> Ruolo definito dall'art. 1, c. 6, D.M. Ministero dell'economia e delle finanze 19 febbraio 2007 quale *"soggetto abilitato alla progettazione di edifici ed impianti nell'ambito delle competenze ad esso attribuite dalla legislazione vigente, iscritto agli specifici ordini e collegi professionali"*.

<sup>17</sup> Tra le quali l'art. 8, D. lgs. 192/2005.

D.M. (Ministero Sviluppo Economico<sup>18</sup>), c.d. "*Decreto Requisiti Ecobonus*", del 6 agosto 2020 (non ancora pubblicato in G.U.<sup>19</sup><sup>20</sup>).

Infine, per quanto concerne l'attestazione della riduzione dal rischio sismico, è lo stesso art. 119, c. 3, lett. b) del decreto ad imporre che la stessa venga effettuata da "*professionisti incaricati della progettazione strutturale, della direzione dei lavori delle strutture e del collaudo statico*". Tali figure vengono meglio declinate dall'art. 3 del D.M. (Ministero Infrastrutture e Trasporti) 28 febbraio 2017 n. 58 che ne precisa i compiti.

La legge impone, dunque, la presenza di un soggetto dotato di una qualifica professionale che si rispecchia in una particolare abilitazione o nell'appartenenza ad un ordine professionale.

La ragione è di tutta evidenza: si vuole garantire che gli esiti di un procedimento nel quale non è possibile l'intervento diretto ed immediato del soggetto pubblico, sia conforme ai dettami normativi che devono essere riconosciuti da soggetti qualificati (per i quali si presume la presenza di specifiche competenze) ai quali la pubblica amministrazione affida il controllo e l'attestazione di conformità.

Viste queste caratteristiche, tutte le categorie menzionate paiono indirizzabili nell'ambito dei soggetti che esercitano un servizio di pubblica necessità.

La nozione di persona esercente un servizio di pubblica necessità, a norma dell'art. 359 c.p., è identificabile nel privato che esercita "*altre professioni (diverse dalle professioni forense e sanitarie) il cui esercizio sia per legge vietato senza una speciale abilitazione dello Stato quando dell'opera di essi il pubblico sia per legge obbligato a valersi*". Questi è colui che, fuori dall'esercizio di una funzione pubblica o di un pubblico servizio, svolge in nome e per conto proprio o di altro soggetto privato un'attività di carattere privato<sup>21</sup> la quale, tuttavia, assume la valenza di "*servizio di pubblica necessità*" quando la medesima si pone in una relazione agevolatrice di quella della pubblica amministrazione.<sup>22</sup> In termini meno vaghi, questa figura può essere definita come una professione che attende ad attività estranee a quelle tipiche della pubblica amministrazione ma in ogni caso di interesse pubblico.

---

<sup>18</sup> Adottato di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, il Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare e il Ministro delle infrastrutture e dei trasporti, adottato ai sensi del comma 3-ter dell'articolo 14 del decreto legge 4 giugno 2013, n. 63.

<sup>19</sup> Per il link al documento, si veda nota 1.

<sup>20</sup> Che all'art. 1, c. 3, lett. c) lo definisce quale "*soggetto abilitato alla progettazione di edifici e impianti nell'ambito delle competenze ad esso attribuite dalla legislazione vigente iscritto agli specifici ordini e collegi professionali*".

<sup>21</sup> C. BENUSSI, *I delitti contro la Pubblica Amministrazione*, in G. MARINUCCI – E. DOLCINI, *Trattato di diritto penale. Parte Speciale*, I, 1, 2° ed. Padova, Cedam, 2013, p. 201; M. ROMANO, *I delitti contro la pubblica amministrazione. I delitti dei privati. Le qualifiche soggettive pubblicistiche*, in *Commentario Sistematico*, 4° ed., Milano, Giuffrè, 2015, p. 322.

<sup>22</sup> Cass. Sez. V, 27 gennaio 2000, n. 209, Ricci, in *Guida Dir.*, 2000, n. 17, p. 99.

In ogni caso, ciò comporta l'insorgenza di una relazione con la Pubblica Amministrazione che, non può e non deve concedere al privato l'esercizio dell'attività, ma si limita a regolarla (o ad autorizzarla) stabilendone i requisiti di accesso ed i limiti di svolgimento<sup>23</sup>.

Analizzate le disposizioni di legge sopra menzionate e richiamate dal D.l. 34/2020, non paiono esservi dubbi in ordine alla qualificazione dei soggetti ivi contemplati come esercenti un servizio di pubblica necessità: in tutti i casi si tratta di professioni "qualificate", in quanto per il loro svolgimento è necessaria l'iscrizione ad un albo professionale e/o la presenza di specifici requisiti di formazione o istruzione; parimenti, le stesse sono attività private che non rappresentano emanazione della pubblica amministrazione ma che, tuttavia, svolgono una specifica funzione ritenuta dall'ordinamento di interesse pubblico in quanto funzionale al perseguimento di specifiche finalità indicate e regolate da strumenti legislativi e regolamentari.

Venendo al merito alla natura degli atti dei quali il decreto richiede il compimento, viste le caratteristiche sostanziali di queste dichiarazioni ci si può domandare se le stesse siano riconducibili nell'alveo del concetto di "certificazione" e, nel caso di falsa attestazione, se i comportamenti possano rilevare ai sensi dell'art. 481 c.p. o della più grave ipotesi di cui all'art. 483 c.p. in ragione delle specifiche previsioni normative considerate.

La nozione di certificato, contemplata dalla fattispecie di cui all'art. 481 c.p., assume una valenza peculiare che è individuabile in una forma particolare di scrittura privata redatta da un soggetto qualificato (l'esercente un servizio di pubblica necessità) e rientrante nella sua sfera funzionale, il cui contenuto

---

<sup>23</sup> La nozione qui abbozzata prova a rappresentare uno sviluppo di quelle indicate dalla dottrina nel corso del tempo. Un orientamento consolidato distingue, infatti, tra attività date in "concessione" dalla pubblica amministrazione, in relazione alle quali si trasmetterebbe la qualifica pubblicistica, e attività "autorizzate" dal soggetto pubblico, che sarebbero individuabili come servizi di pubblica necessità (a tal proposito si vedano G. FIANDACA – E. MUSCO, *Diritto Penale. Parte Speciale*, Vol. I, 5° ed., Bologna, Zanichelli, 2012, p. 181; A. FIORELLA, *Ufficiale pubblico, incaricato di un pubblico servizio o di un servizio di pubblica necessità*, in *Enc. Dir.*, Vol. XLV, Milano, Giuffrè, 1992, p. 581). Parzialmente differente è altra ipotesi che, legandosi alla precedente, ritiene da solo non sufficiente il tipo di provvedimento che presiede al servizio, dovendosi fare riferimento anche alla ragione per la quale il servizio è necessario: nei casi di cui all'art. 358 c.p. ciò deriva dal tipo di servizio svolto, mentre con riferimento all'art. 359 c.p. questo deriva da un atto pubblico che lo dichiara (così, A. SEGRETO – G. DE LUCA, *I delitti dei pubblici ufficiali contro la pubblica amministrazione*, 3° ed, Milano, Giuffrè, 1999, p. 69). In termini meno collegati al dato formale si veda M. ROMANO, *La "parificazione" tra operatori bancari pubblici e privati secondo le Sezioni Unite della Corte di Cassazione*, in *Riv. It. Dir. Proc. Pen.*, 1982, p. 779, che definisce il servizio di pubblica necessità quale attività privata esercitata in proprio e per proprio conto, in quanto tale svincolata da ogni collegamento con la Pubblica Amministrazione, ma oggettivamente caratterizzata da un rilievo e da un interesse pubblico e, conseguentemente, sottoposta a controllo statale.

(ed il cui fine) deve essere quello di attestare fatti dei quali l'atto è destinato a provare la verità)<sup>24</sup>.

Tali scritture, in una prospettiva sistematica, hanno la caratteristica di godere di maggiore affidabilità e credito, giusto il ruolo del dichiarante al quale si associa un obbligo di verità di fonte normativa, per cui possono essere assimilate agli atti pubblici, venendo a tal fine definite dalla dottrina quali documenti "quasi pubblici"<sup>25</sup>.

La descrizione dei certificati ex art. 481 c.p. consente di apprezzarne la differenza rispetto agli omologhi contemplati dall'art. 480 c.p. il cui ambito di significato è più ristretto: questi comprendono soltanto quegli atti pubblici aventi contenuto rappresentativo.<sup>26</sup> In altri termini, il certificato rilevante ai sensi dell'art. 481 c.p. può essere frutto di una verifica diretta da parte dell'autore, comprendendo attestazioni relative ad attività compiute dall'autore o avvenute in sua presenza<sup>27</sup>, caratteristica che difetta nei certificati della pubblica amministrazione.

Considerando il contenuto e la finalità delle attestazioni, si avrebbe gioco facile nel sostenerne la natura certificativa, rilevante per il delitto di cui all'art. 481 c.p., escludendosi, dall'altra parte l'applicabilità della più grave fattispecie di falsità ideologica commessa dal privato in atto pubblico.

Il delitto da ultimo considerato, infatti, richiede che la dichiarazione del privato sia diretta ad un pubblico ufficiale e sia destinata ad integrare l'atto pubblico, così differenziandosi dall'art. 481 c.p. nel quale l'attestazione non è finalizzata a confluire in un atto pubblico. Seguendo una definizione giurisprudenziale, il certificato o l'attestazione non sono per loro natura

---

<sup>24</sup> V. MANZINI, *Trattato di diritto penale italiano*, vol. VI, 5° ed., Torino, Utet, 1983, p. 911.

<sup>25</sup> F. CARNELUTTI, *Teoria del Falso*, Padova, Cedam, 1935, p. 145; A. MANNA, *sub art. 481 c.p.* in A. CADOPPI, S. CANESTRARI, A. MANNA, M. PAPA, *Trattato di diritto penale, Parte speciale*, vol. V, Torino, Utet, 2010, p. 356.

<sup>26</sup> Cfr. Cass. Sez. V, 27 aprile 1999, n. 69,12, Gallinelli, in Cass. Pen. 2000, p. 1592: "Al fine di qualificare come certificato amministrativo un atto proveniente da un pubblico ufficiale devono concorrere due condizioni: che l'atto non attesti i risultati di un accertamento compiuto dal pubblico ufficiale redigente, ma riproduca attestazioni già documentate; che l'atto, pur quando riproduca informazioni desunte da altri atti già documentati, non abbia una propria distinta e autonoma efficacia giuridica, ma si limiti a riprodurre anche gli effetti dell'atto preesistente.", più recentemente Cass. Sez. V, 28 maggio 2014, n. 44022, in CED 260770; Cass. Sez. V, 20 maggio 2019, n. 33498 (in motivazione) secondo cui i certificati sono "atti che riproducono in sintesi il contenuto di altri documenti e riguardano perciò fatti che, pur se noti al pubblico ufficiale per conoscenza diretta (come nel caso degli attestati), tuttavia ricollegano la loro forza probatoria al contenuto di altri atti preesistenti".

<sup>27</sup> G. CATELANI, *I delitti di falso*, Milano, Giuffrè, 1978, p. 195. Cass. Sez. Un. 24 aprile 2002, n. 18056, Panarelli, per le quali "è certificato tutelabile a norma dell'art. 481 c.p., qualsiasi attestazione di fatti rilevanti nell'ambito del servizio di pubblica necessità esercitato dall'autore dell'atto. E perciò i certificati di esercenti un servizio di pubblica necessità non sono certificati in senso proprio, in quanto possono anche richiedere un accertamento di fatti direttamente percepiti dall'autore dell'atto".

destinati a provare la verità di quanto in essi rappresentato, ma solo a fornire una corretta informazione, potendo in qualsiasi momento la pubblica amministrazione effettuare autonomi accertamenti.<sup>28</sup>

Quest'ultima situazione ricalca quanto finora descritto: gli atti predisposti dai professionisti non sono destinati ad essere trasfusi in un atto pubblico, costituendo solo il presupposto per la dichiarazione fiscale e fungendo da eventuale documento probatorio ove richiesto dall'amministrazione.

La risposta sarebbe adeguata ove ci si fermasse al solo dato sostanziale.

È stato evidenziato che l'A.P.E. e le asseverazioni richieste per gli interventi di cui all'art. 119 cc. 1, 2 e 3 del Decreto Rilancio, devono essere redatte nelle forme ed agli effetti descritti dall'art. 47, D.P.R. 445/2000 ossia quali dichiarazioni sostitutive dell'atto di notorietà.

La previsione ha importanti riflessi penali in ragione di quanto stabilito dall'art. 76 c. 3, D.P.R. 445/2000 (richiamato dal D.M. "Asseverazioni") a norma del quale le dichiarazioni sostitutive rese ai sensi dell'art. 47 si devono considerare come fatte al pubblico ufficiale in atto pubblico.

Sono evidenti le conseguenze derivanti da questa equiparazione normativa: il falso ideologico commesso dal tecnico abilitato, essendo considerato come destinato ad un pubblico ufficiale, assumerà rilievo ai sensi dell'art. 483 c.p. avendo la stessa dichiarazione *ex lege* valenza probatoria privilegiata<sup>29</sup>.

Ne consegue l'applicabilità del delitto di falsità ideologica commessa dal privato in atto pubblico le cui sanzioni, applicandosi l'art. 76 c. 1, D.P.R. 445/2000<sup>30</sup>, potranno<sup>31</sup> essere aumentate da un terzo alla metà.

Per quanto riguarda le restanti attestazioni o asseverazioni false (il visto di conformità e le attestazioni relative agli interventi antisismici<sup>32</sup>), gli autori potranno essere chiamati a rispondere solo del delitto di falsità ideologica in certificati commessa da persone esercenti un servizio di pubblica necessità<sup>33</sup>

<sup>28</sup> Cass. Sez. III, 31 gennaio 2017, n. 15228 (in motivazione).

<sup>29</sup> La giurisprudenza è sul punto sostanzialmente unanime. Si vedano da ultima Cass. Sez. V, 24 aprile 2019, n. 32859, P.M. in C.F., in *Dir. Pen. Proc.*, 2019, 10, p. 1387, e per un'ipotesi simile a quelle qui trattate, Cass. Sez. V, 26 novembre 2009, n. 2978 (depositata 22 gennaio 2010), P.G. in U.S.A., in *Foro it.*, 2011, 1, 2 p. 51.

<sup>30</sup> Norma da ultimo modificata dall' art. 264, comma 2, lett. a), n. 3), D.L. 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla L. 17 luglio 2020, n. 77.

<sup>31</sup> Invero, la disposizione prescrive che "la sanzione ordinariamente prevista dal codice penale è aumentata" per cui potrebbe sostenersi l'obbligatorietà dell'aumento di pena, ipotesi sulla quale ci sia permesso di dubitare.

<sup>32</sup> Per le quali il D.M. (Ministero delle infrastrutture e dei trasporti) n. 58 del 28 febbraio 2017, non prevede la forma della dichiarazione sostitutiva di atto notorio, come ricavabile dal tenore della legge e dal modello di dichiarazione allegato allo stesso decreto ("ALLEGATO B").

<sup>33</sup> Per quanto concerne i visti di conformità si veda l'art. 39, c. 1 lett. a), D.lgs. 241/1997 che stabilisce come "ai soggetti indicati nell'articolo 35 che rilasciano il visto di conformità, ovvero l'asseverazione, infedele si applica la sanzione amministrativa da euro 258 ad euro 2.582" tale disposizione, tuttavia, non trova applicazione nel caso in cui il fatto costituisca reato in forza della clausola di sussidiarietà espressa contenuta nel primo comma del medesimo articolo 39.

e non di altra più grave ipotesi delittuosa non essendo normativamente previsto che le stesse debbano essere prodotte nella forma della dichiarazione sostitutiva dell'atto notorio.

Un'ultima annotazione attiene alla relazione tra l'illecito penale e quello amministrativo previsto dall'art. 119, c. 14 del decreto che punisce il rilascio di attestazioni o asseverazioni infedeli<sup>34</sup>.

La sanzione penale e quella amministrativa non possono concorrere. Il loro rapporto è disciplinato dalla clausola di salvaguardia introducendo la figura di cui all'art. 119, c. 4 (*"Ferma l'applicazione delle sanzioni penali ove il fatto non costituisca reato"*), che, in caso di concorso, prescrive l'applicazione del reato, delimitando uno spazio residuale all'illecito amministrativo; questo potrà trovare applicazione solo nei casi in cui non vi sia il reato, rinvenibili laddove ne difetti uno degli elementi costitutivi. L'ipotesi più credibile potrebbe essere quella dell'assenza di dolo, individuabile, ad esempio, nel caso di un errore nell'asseverazione: in questo caso mancherebbe la volontà di creare il contenuto falso, residuando eventualmente un profilo di colpa non rilevante in sede penale ma amministrativa.

### **3. Profili di rilevanza penale connessi all'indebito ottenimento della detrazione fiscale prevista dall'art. 119, D. L. n. 34/2020.**

La predisposizione di una falsa asseverazione (ma anche di altra condotta che possa incidere sull'*an* o sul *quantum* della detrazione) è ovviamente funzionale all'ottenimento della detrazione di imposta. Non è secondario capire quale reato possa essere ascritto a chi ottiene la detrazione o a chi utilizzi il credito d'imposta avendo consapevolezza della sua infondatezza.

#### **3.1. La natura penale della detrazione al 110%.**

Le modalità realizzative della condotta (utilizzo di una attestazione ideologicamente falsa) per ottenere un profitto con altrui danno potrebbe ricondurre allo schema classico della truffa aggravata ai danni dello Stato (art. 640 c. 2 c.p.). Il tipo di beneficio previsto dal *"Superbonus"* porta verso una diversa soluzione.

La concessione di una detrazione d'imposta in misura superiore alla spesa effettuata rende opportuno riflettere sulla sua assimilabilità alle agevolazioni rilevanti ai sensi degli artt. 640 bis e 316 ter c.p.

La sussistenza di queste fattispecie dipende dall'ottenimento di una forma particolare di erogazione pubblica individuata in qualsiasi attribuzione agevolata proveniente dallo Stato o dall'Unione Europea rispetto alla quale

---

<sup>34</sup> Che così recita: *"Ferma restando l'applicazione di sanzioni penali ove il fatto costituisce reato, ai soggetti che rilasciano attestazioni e asseverazioni infedeli si applica la sanzione amministrativa pecuniaria da euro 2.000 a euro 15.000 per ciascuna attestazione o asseverazione infedele resa"*.

la ragione dell'agevolazione deriva dalla ritenuta rilevanza pubblica degli interessi sottostanti all'operazione finanziata<sup>35</sup>.

Si aggiunga che per costante giurisprudenza, il concetto di agevolazione può consistere anche in un risparmio di spesa, purché avente le medesime ragioni quali presupposti<sup>36</sup>.

Alla luce di questo quadro, non paiono esservi dubbi nel ricondurre la detrazione prevista per una somma superiore a quella effettivamente spesa ad una forma di agevolazione da parte dello Stato che, per ragioni di efficientamento energetico e di sostegno economico al settore edilizio, riconosce una eccezionale riduzione delle imposte a carico dei contribuenti.

### **3.2. La qualificazione giuridica della condotta. I rapporti tra le fattispecie applicabili.**

Se l'ottenimento di un'agevolazione conseguente alla predisposizione di documentazione falsa può indurre a ritenere applicabile la truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche (o l'ipotesi sussidiaria di indebita percezione ex art. 316 ter c.p.), la peculiarità del beneficio e la concreta modalità con la quale questo viene riconosciuto paiono indirizzare verso i reati tributari.

Per capire quale reato sarà applicabile nei casi descritti, è necessario analizzare la disciplina sottostante al riconoscimento della detrazione.

L'art. 119 c. 1, nel descrivere il beneficio, rinvia alla disciplina delle detrazioni di cui all'art. 14 del D.l. 63/2013 che a sua volta fa riferimento, direttamente ed indirettamente, ad altre disposizioni tra le quali, a quelle di cui ai commi da 344 a 347 della l. 296/2006 (finanziaria 2007). A queste si associa la procedura prevista direttamente dal D.M. (Ministero Sviluppo Economico) "Attestazioni" del 3 agosto 2020, che ha stabilito nel dettaglio le procedure che dovranno essere seguite per accedere al "Superbonus".<sup>37</sup>

In buona sostanza, per gli interventi di efficientamento energetico sarà necessario il preliminare invio delle asseverazioni all'E.N.E.A. (Agenzia nazionale per le nuove tecnologie, l'energia e lo sviluppo economico sostenibile) che effettuerà un controllo automatico della completezza della documentazione fornita, salvo poi riservarsi la possibilità di controllarne il fondamento mediante successivi controlli a campione. Una volta inviata la documentazione, la detrazione verrà applicata (a norma dell'art. 1, l. 449/1997 come richiamato dal c. 348, l. 296/2006) sottraendo il suo

---

<sup>35</sup> Si vedano, in proposito: M. PELISSERO, *Truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche*, in *Riv. It. Dir. Pen. Proc.*, 1991, 936; F. ANTOLISEI, *Manuale di diritto penale. Parte speciale*, I, Milano, Giuffrè, 2016, p. 384.

<sup>36</sup> Si veda, con riferimento all'art. 316 ter c.p., da ultima Cass. Sez. VI, Sent., 26 novembre 2019 (dep. 27 febbraio 2020), n. 7963 in motivazione.

<sup>37</sup> Per il link al documento, si veda nota 1.

ammontare dall'imposta lorda alla quale è tenuto il contribuente in sede di dichiarazione<sup>38</sup>.

Qualora il contribuente abbia optato per lo sconto in fattura o per la cessione del credito, il cessionario potrà portare il credito di imposta in compensazione attraverso il modello F24.

Se, da un lato, il beneficio rientra nell'ambito delle agevolazioni, dall'altro il suo venire in essere nella fase di calcolo dell'imposta o di liquidazione della stessa impone di valutare il rapporto tra le menzionate fattispecie di frode e quelle tributarie che potrebbero rilevare.

In particolare, ci si deve confrontare al rapporto intercorrente tra le fattispecie di frode per la percezione di erogazioni pubbliche (artt. 316 ter e 640 bis c.p.) ed i reati tributari, individuabili, a seconda dei casi negli artt. 2, 3 e 10 quater del D. lgs. 74/2000.

Le due fattispecie di frode sono accomunate dalla descrizione di modalità realizzative pressoché sovrapponibili<sup>39</sup> intercorrendo tra loro un rapporto di sussidiarietà a beneficio della più grave ipotesi di truffa aggravata.

L'elaborazione, specie giurisprudenziale, volta a delimitare gli ambiti applicativi delle due norme giunse ad individuarne l'elemento distintivo nella presenza o meno dell'induzione in errore della pubblica amministrazione<sup>40</sup>.

L'indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato è, secondo questa consolidata tesi ermeneutica, una particolare forma di frode nella quale alla condotta mendace consegue l'erogazione di un contributo a condizioni agevolate senza, tuttavia, che l'atto di disposizione patrimoniale sia dipeso da un'induzione in errore dell'amministrazione. Si tratta di procedimenti amministrativi nei quali l'ente pubblico riconosce il beneficio in automatico, sulla base della sola dichiarazione, non avendo la possibilità di controllare *ex ante* in ordine alla fondatezza della richiesta<sup>41</sup>.

<sup>38</sup> Si veda la nota esplicativa dell'agenzia delle entrate di cui alla nota 1 ed il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate dell'8 agosto 2020 sempre indicato dalla menzionata nota.

<sup>39</sup> L'art. 640 bis è una ipotesi speciale (avente natura circostanziale) della truffa, la cui condotta rilevante è individuata negli artifici e raggiri; la fattispecie di indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato prevede, invece, quale condotta rilevante "*l'utilizzo o la presentazione di dichiarazioni o di documenti falsi o attestanti cose non vere, ovvero l'omissione di informazioni dovute*". La differenza tra i comportamenti descritti è meramente apparente: l'interpretazione maggioritaria, specie in giurisprudenza ove l'indirizzo è sostanzialmente unanime, vede, sotto questo profilo nella condotta punita dall'art. 316 ter una *species* rientrante nel *genus* dei raggiri (a tale proposito si veda la pur risalente ma fondamentale Cass. Sez. Un. 19 aprile 2007, n. 16568, Carchivi, in *Dir. Pen. Proc.*, 2007, p. 897. A commento della sentenza si vedano S. GRILLO, *Truffa aggravata e indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato: intervengono le Sezioni Unite*, in *Dir. Pen. Proc.*, 2007, p. 908; N. MADIA, *I rapporti tra l'art. 316-ter c.p. e gli artt. 640 - 640-bis c.p.: al crocevia tra specialità e sussidiarietà*, in *Cass. pen.*, 3, 2007, p. 1098.

<sup>40</sup> Si veda la sentenza delle Sezioni Unite Carchivi richiamata nella nota precedente.

<sup>41</sup> A titolo esemplificativo, si pensi alle procedure per ottenere l'esenzione dai ticket sanitari nelle quali è sufficiente la mera dichiarazione di possedere i requisiti reddituali per accedere

Ciò premesso, nel procedimento per l'ottenimento della detrazione, qualora la stessa sia frutto di un'attività fraudolenta, potenzialmente potrebbe trovare applicazione l'art. 316 ter c.p. La norma appare più confacente sotto il profilo strutturale in quanto le disposizioni applicabili non prevedono alcun controllo preventivo rispetto all'ottenimento del bonus fiscale essendo sufficiente l'invio della documentazione all'Enea e la presentazione della dichiarazione dei redditi senza che il primo ente o l'Erario possano preventivamente verificarne la veridicità<sup>42</sup>.

L'applicazione è solo potenziale. Ci troviamo, infatti, nel campo del diritto penale tributario per cui troveranno applicazione delle disposizioni di cui al D. lgs. 74/2000 e in particolare, in una ipotesi, l'art. 3 e, nell'altra, l'art. 10 quater.

Volgendo lo sguardo ai delitti di frode fiscale, visto il tenore delle disposizioni, appare applicabile l'art. 3, D. lgs. 74/2000.

La fattispecie, infatti, ha un tenore più esteso del precedente art. 2, in quanto punisce una serie di condotte aventi carattere fraudatorio e, in particolare, il compimento di *"operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente"* oppure l'uso *"di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria"* dalle quale deve discendere, mediante relazione causale, l'indicazione nella dichiarazione, tra gli altri, di elementi passivi e crediti fittizi.

Il contenuto testuale della norma consente di ricondurre a questa fattispecie delittuosa i casi sopra meglio descritti.

Il concetto di mezzo fraudolento, per come declinato dall'art. 1, D. lgs. 74/2000<sup>43</sup> ben si concilia con la predisposizione delle asseverazioni e degli attestati ideologicamente falsi o con le altre possibili azioni che potrebbero consentire di accedere al beneficio o di ottenerlo in misura superiore al dovuto.

---

al beneficio, o, ancora, il procedimento per accedere al reddito minimo di inserimento nel quale è sufficiente una dichiarazione sulle condizioni personali e familiari. In entrambi i casi l'amministrazione non verifica la veridicità delle dichiarazioni ma provvede al riconoscimento del beneficio. Eventuali controlli vengono effettuati successivamente.

<sup>42</sup> Parte della giurisprudenza è di diverso avviso. In casi parzialmente sovrapponibili ha ravvisato, infatti, la potenziale applicabilità dell'art. 640 c. 2 c.p.; si tratta della sentenza Cass. Sez. Un. 28 ottobre 2010, (dep. 19 gennaio 2011) n. 1235, in *Riv. It. Dir. Pen. Proc.*, 2011, p. 1210, con nota di L. DELLA RAGIONE, *Frode fiscale e truffa aggravata: le sezioni unite tornano sul concorso apparente di norme*, ivi, p. 1223. Si permetta di criticare tale provvedimento che, ad avviso dello scrivente, non tiene conto della sentenza Carchivi nella descrizione della struttura del delitto di truffa. Nella sentenza del 2010, le sezioni unite ritengono esistente un rapporto di specialità tra l'art. 640 c.p. e la frode fiscale concentrandosi esclusivamente sulla condotta fraudolenta ma tralasciando, al contempo, l'assenza nei delitti tributari dell'evento mediano della induzione in errore nell'accezione già descritta nelle note precedenti.

<sup>43</sup> Art. 1, lett. g-ter) g-ter). *"Per "mezzi fraudolenti" si intendono condotte artificiali attive nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà"*.

Tuttavia, è in relazione alle modalità della condotta che passa la linea di discriminazione. Difficilmente, a tal proposito, si potrebbe sostenere che l'ottenimento della detrazione sulla base di asseverazioni falsificate possa rientrare nell'ambito delle "operazioni soggettivamente ed oggettivamente inesistenti" per come declinate dall'art. 1<sup>44</sup> e dall'elaborazione giurisprudenziale<sup>45</sup>. Nei casi presi in esame si è data per assodata la realizzazione effettiva dei lavori, con corrispondente emissione di fatture mentre la falsità ha riguardato la corrispondenza, tecnica e normativa, ai requisiti per l'accesso alla detrazione fiscale<sup>46</sup>.

Una simile ipotesi non pare conciliabile con il dettato dell'art. 2, D. lgs. 74/2000 ma piuttosto con quella sussidiaria di cui all'art. 3 che, pur con l'indicazione di soglie di punibilità, è più ampia sotto il profilo oggettivo<sup>47</sup>.

---

<sup>44</sup> Art. 1 lett. a) definisce le operazioni inesistenti quali "operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte 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".

<sup>45</sup> Quanto alla definizione di operazione oggettivamente inesistente, è quella relativa alla diversità, totale o parziale, tra costi indicati e costi sostenuti (Cass. Sez. III, 24 gennaio 2019, n. 16768 (*inedita*)). Le operazioni soggettivamente inesistenti vengono distinte dalla dottrina in operazioni la cui inesistenza oggettiva è assoluta, in quanto mai posta in essere nella realtà, e operazioni relativamente inesistenti, quando l'operazione, pur avvenuta, ha avuto costi inferiori a quelli esposti in fattura. A tal proposito si vedano A. D'AVIRRO – M. GIGLIOLI, *I reati tributari*, Milano, Ipsoa, 2012, p. 13 e ss. Le operazioni soggettivamente inesistenti sono quelle non realmente intercorse tra i soggetti che figurano quale emittente e percettore della fattura. La diversità può riguardare chi abbia emesso il documento ma non abbia in realtà effettuato alcuna prestazione, ovvero il caso in cui essa sia stata effettuata non in favore di colui che risulta destinatario del documento fiscale: in tal caso la diversità riguarda il destinatario della fattura, che quindi la utilizza pur non essendo committente, né beneficiario di alcuna prestazione. Cass. Sez. III, 12 novembre 2019, n. 10916 (dep. 2020) in [www.giurisprudenzapenale.com](http://www.giurisprudenzapenale.com), 7-8, 2020 con nota di C. ZACCAGNINI, *Dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture soggettivamente inesistenti: discrasia tra committente e effettivo beneficiario della prestazione*. In precedenza, Cass. Sez. III, 14 gennaio 2010 n. 10394, Gerotto, CED. 246327.

<sup>46</sup> Diversa sarebbe la situazione, pur plausibile, di lavori mai eseguiti o il cui importo sia stato artificiosamente "gonfiato" per ottenere una detrazione economicamente più rilevante.

<sup>47</sup> Sulla differenza tra le fattispecie di frode di cui agli artt. 2 e 3 si veda la recente già menzionata sentenza, Cass. Sez. III, 12 novembre 2019, n. 10916 (dep. 2020). Secondo la suprema corte: "accanto ad un nucleo comune costituito dalla presentazione di una dichiarazione infedele, il primo presuppone l'utilizzazione di fatture o documenti analoghi relativi ad operazioni inesistenti, mentre il secondo, una falsa rappresentazione delle scritture contabili obbligatorie nonché l'impiego di altri mezzi fraudolenti idonei a ostacolare l'accertamento e il raggiungimento della soglia di punibilità". Di conseguenza il discrimine tra i due reati previsti non è dato dalla natura dell'operazione, ma dal modo in cui essa è documentata, poiché alla particolare idoneità probatoria delle fatture corrisponde una maggiore capacità decettiva delle falsità commesse utilizzando proprio tali documenti. In precedenza, in senso conforme Cass. Sez. III, 23 ottobre 2019, n. 6360, Capobianco, CED 75698, Cass. Sez. III, 11 aprile 2017, n. 38185, Pozzi, CED 270692. Si veda, altresì, Corte Cost., Sent. 6 febbraio 2019, n. 95 in *Giur. Cost.*, 2, 2019, p. 1062, con nota di E. DELLA VALLE, *Dichiarazioni fraudolente: il mito del rilievo probatorio della fattura*.

Chiaramente diversa sarebbe la conclusione laddove la condotta fraudolenta avesse ad oggetto opere mai realizzate o compiute solo in parte o, ancora, lavori sovrappagati. In tutti questi casi dovrebbe trovare applicazione il delitto di cui all'art. 2, D. lgs. 74/2000.

Quanto al profilo dell'elemento soggettivo, entrambi i delitti esigono la prova di un dolo specifico che avente come finalità l'evasione delle imposte sui redditi, considerata comprensiva, ai sensi dell'art. 1, lett. d), D. lgs. 74/2000, *"anche del fine di conseguire un indebito rimborso o il riconoscimento di un inesistente credito d'imposta"*. È evidente che in certi casi tale elemento sarà dirimente ai fini della dimostrazione della responsabilità del singolo<sup>48</sup>.

Resta da capire come configurare il rapporto tra le frodi tributarie e le frodi *"ordinarie"* di cui agli artt. 640 bis e 316 ter c.p.

Sebbene il comun denominatore tra le diverse fattispecie sia nella presenza di condotte fraudolente, i delitti tributari esaminati si connotano per la natura di reati di pura condotta rispetto ai quali la soglia di punibilità è anticipata alla presentazione della dichiarazione mendace, pur soggettivamente circoscritta dal dolo specifico riferito all'effettivo ottenimento del beneficio rappresentato dall'evasione delle imposte.

Dall'altra parte, la truffa (aggravata e non) e l'indebita percezione di erogazioni sono reati d'evento che richiedono la necessaria realizzazione dell'evento di profitto che si realizza, in questi casi, nell'ottenimento dei contributi pubblici<sup>49</sup>.

La descrizione fornita potrebbe far pensare ad un'ipotesi di specialità reciproca. Non pare essere questo l'orientamento della Suprema Corte.

Avendo riguardo al rapporto con la truffa aggravata, in passato aveva preso campo un'interpretazione escludente il rapporto di specialità tra i reati. Il fondamento di una simile affermazione era individuato nella differente oggettività giuridica degli stessi reati e nella diversità dei loro elementi costitutivi, difettando le frodi fiscali dell'elemento intermedio dell'induzione in errore dell'amministrazione e di quello finale del profitto<sup>50</sup>.

---

<sup>48</sup> L'elemento soggettivo sarà determinante per escludere (o integrare) la responsabilità penale del contribuente in relazione a certe situazioni: si pensi agli interventi eseguiti sulle parti condominiali ed attestate falsamente come corrispondenti ai requisiti di legge. In casi simili sarà ovviamente necessario dimostrare la consapevolezza da parte del singolo contribuente in ordine all'infondatezza della detrazione indicata nella dichiarazione dei redditi.

<sup>49</sup> La truffa descritta dall'art. 640 c.p. prevede un duplice evento: il profitto con altrui danno. È evidente come nella fattispecie aggravata il concetto di danno sia insito nell'erogazione indebita di una somma di denaro a condizioni di favore o nel riconoscimento di altro analogo beneficio.

<sup>50</sup> Cass. Sez. III, 14 novembre 2007, n. 14707, CED 239659, Cass. Sez. V, 23 gennaio 2007, n. 6825, CED 235632. Si veda per una più approfondita analisi G. FORTE, *Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, in A. CADOPPI, S. CANESTRARI, A. MANNA, M. PAPA, *Diritto penale dell'economia*, Vol. I, Torino, Utet, 2017, p. 720.

Un diverso orientamento, riconoscendo la specialità delle frodi fiscali rispetto alla truffa, ne affermava l'applicazione<sup>51</sup>.

Tale tesi fu fatta propria dalle Sezioni Unite.

Il supremo consesso riconobbe, nella sentenza 28 ottobre 2010 (dep. 19 gennaio 2011), n. 1235<sup>52</sup>, il rapporto di specialità tra l'art. 2, D. lgs. 74/2000 e l'art. 640 c. 2. Secondo le Sezioni Unite la condotta di frode fiscale rappresenta un'ipotesi speciale di artificio. L'identità della condotta è sufficiente al riconoscimento dell'esistenza di quella medesima materia, rilevante ai sensi dell'art. 15 c.p., a nulla valendo l'assenza degli eventi del danno e profitto, *"giacché questi dati fattuali di evento non possono trasformare una tale situazione di identità ontologica dell'azione in totale diversità del fatto"*<sup>53</sup>.

L'evento dannoso, seguendo il ragionamento della Corte, è incluso nell'oggetto del dolo specifico che risponde all'esigenza di anticipazione della soglia di punibilità realizzata dal legislatore attraverso la costruzione della fattispecie quale reato di pericolo, volta a sanzionare ipotesi connotate da un maggiore disvalore in cui, peraltro, il danno ed il profitto inevitabilmente si realizzano al momento del pagamento dei tributi.

Dunque, nessun concorso tra i delitti.

Invero, le motivazioni delle Sezioni Unite riconobbero la possibilità di un concorso tra la frode fiscale e la truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche, di cui all'art. 640 bis, quando ne fosse derivato: *"un profitto ulteriore e diverso rispetto all'evasione fiscale, quale l'ottenimento di pubbliche erogazioni. [...] L'ulteriore evento di danno che il soggetto agente si rappresenta non inerisce al rapporto fiscale, con la conseguenza che se l'attività fraudatoria sia diretta non solo all'evasione fiscale, ma anche a finalità ulteriori, non sussiste alcun problema di rapporto di specialità tra norme"*.

Il caso finora esaminato, molto peculiare, non sembra poter rientrare nel principio da ultimo esposto poiché l'azione posta in essere è unica come unico è il profitto ottenuto dall'azione. Il beneficio discendente dal bonus è di tipo fiscale e ivi si esaurisce.

Piuttosto, occorre domandarsi se non possa applicarsi il delitto di cui all'art. 316 ter (o 640 bis, seguendo il ragionamento della cassazione) di fronte ad un'ipotesi, astrattamente riconducibile all'art. 3, D. lgs. 74/2000, ma non punibile perché non integrante i limiti quantitativi ivi stabiliti.

---

<sup>51</sup> Le frodi fiscali prevedrebbero un artificio specifico. Inoltre, l'anticipazione della soglia di punibilità connoterebbero i delitti come reati di pericolo per cui il verificarsi degli eventi previsti dalla truffa sarebbe indifferente ai fini della sussistenza dei reati, essendo necessario solo il legame finalistico sotto il profilo dell'elemento volitivo. Cass. Sez. II, 2 luglio 2009, n. 30537, Simone; Cass. Sez. II, 5 giugno 2008, n. 28676, Puzella, CED 241110; Cass. Sez. II, 11 gennaio 2007, n. 5656, Perrozzì CED 236126.

<sup>52</sup> Per i riferimenti si veda la nota 42.

<sup>53</sup> Punto 3 delle motivazioni.

La soluzione dipende dalla natura giuridica attribuita alle soglie di punibilità. Il dibattito su quale debba essere la loro collocazione sistematica è tutt'altro che certo.

Le soglie quantitative vengono infatti alternativamente interpretate quali condizioni obiettive di punibilità (estrinseche o intrinseche)<sup>54</sup>, o come elementi costitutivi della fattispecie<sup>55</sup>.

Non è questa la sede per provare ad approfondire il tema, né per tentare di abbozzare qualsivoglia soluzione. È chiaro che laddove le soglie fossero considerate quali elementi costitutivi della fattispecie, il mancato superamento delle stesse, impedendo la configurazione del reato di cui all'art. 3 sotto il profilo oggettivo, permetterebbe l'applicazione dell'art. 316 ter c.p. (o, in alternativa, dell'art. 640 bis) una volta ottenuto il beneficio fiscale mediante pagamento di una imposta inferiore a quella dovuta.

Diversamente, concependo le soglie come condizioni obiettive di punibilità detto spazio applicativo non residuerebbe.

Resta, infine, da considerare se i reati di falso, nei quali il beneficiario del bonus verosimilmente potrebbe concorrere, possano o meno applicarsi congiuntamente ai delitti di frode fiscale.

Pur non essendovi precedenti sul punto, si potrebbe giungere ad una risposta attraverso l'analisi della giurisprudenza relativa ai rapporti tra truffa ed i menzionati delitti.

In questo campo si è prevalentemente sostenuto il concorso di reati per una ragione ontologica, connessa al diverso bene giuridico tutelato dalle disposizioni<sup>56</sup>, e, soprattutto, per una motivazione strutturale: le due fattispecie divergono quanto ad elementi costitutivi a nulla valendo il fatto che occasionalmente una delle modalità realizzative della frode possa

---

<sup>54</sup> Considera le soglie nel diritto penale tributario come condizioni di punibilità estrinseche R. BRICCHETTI, *Sopra i 150.000 milioni l'omessa dichiarazione è reato*, in *Guida dir.*, 14, 2000, p. 70; a sostegno della tesi della natura intrinseca si vedano: G. SALCUNI, *Natura giuridica e funzioni delle soglie di punibilità nel nuovo diritto penale tributario*, in *Riv. Trim. Dir. Pen. Ec.*, 2001, p. 153, A. MANNA, *Prime osservazioni sulla riforma del diritto penale tributario*, in *Riv. Trim. Dir. Pen. Ec.*, 2000, p. 128. Inoltre, Cass. Sez. III, 26 maggio 2011, n. 2523, in *Cass. Pen.*, 2013, p. 285.

<sup>55</sup> A sostegno della tesi della natura di elementi costitutivi del reato P. VENEZIANI, *La punibilità. Le conseguenze giuridiche del reato*, in C.F. GROSSO – T. PADOVANI – A. PAGLIARO, *Trattato di diritto penale*, II, Milano, Giuffrè, 2014, p. 279, S. PUTINATI, *Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in A. CADOPPI, S. CANESTRARI, A. MANNA, M. PAPA, *Diritto penale dell'economia*, Vol. I, Torino, Utet, 2017, p. 745.

Per una più approfondita ricognizione sul tema si vedano. S. PUTINATI, op. cit., p. 744; C. RENZETTI, *La natura giuridica delle soglie di punibilità nei reati tributari*, in *Cass. Pen.*, 2013, p. 286.

<sup>56</sup> L'uno attinente al patrimonio e l'altro la fede pubblica, cfr. Cass. Sez. III, 14 luglio 2016, n. 41167, CED 267918.

esplicarsi nella realizzazione di un atto falso<sup>57</sup>. In questi casi, ai fini dell'assorbimento, sarebbe stato necessario che la truffa fosse stata costruita quale fattispecie complessa inglobante la condotta di falso che, in questo modo, si sarebbe manifestato come una modalità tipica di realizzazione del delitto.

Vista l'affermata sovrapposibilità tra la truffa e le frodi fiscali, ci si sente di affermare che nel caso di specie i delitti di falso e quelli tributari possano concorrere tra loro difettando qualsivoglia identità strutturale tra gli stessi.

#### **4. La responsabilità del terzo cessionario del credito di imposta ai sensi dell'art. 121, D. L. n. 34/2020.**

Un ultimo sguardo deve posarsi sulle ipotesi nelle quali il soggetto terzo (fornitore dell'opera mediante sconto in fattura o terzo estraneo alle opere ai sensi dell'art. 121 c. 1 lett. a) D.l. 34/2020, consapevole della assenza dei requisiti per accedere del beneficio e delle azioni fraudolente sopra descritte (o partecipe alle stesse), sia divenuto titolare del credito di imposta e ne abbia fatto uso ai fini del calcolo dell'imposta netta<sup>58</sup>.

Considerando che il credito di imposta viene utilizzato direttamente nella liquidazione dell'imposta attraverso la compilazione del modello F24<sup>59</sup> nella frazione spettante per ciascuna annualità di imposta<sup>60</sup>, l'imputabilità del credito in compensazione dell'imposta lorda, rende necessario soffermarsi sull'art. 10 quater, D. lgs. 74/2000, onde valutarne l'applicabilità.

La disposizione, che consta di due ipotesi autonome di reato, sanziona la presentazione, da parte del contribuente, di un modello di pagamento ove vengono esposti crediti non spettanti (art. 10 quater c. 1) o inesistenti (art. 10

---

<sup>57</sup> Cass. Sez. V, 10 ottobre 2013, n. 45965, CED 257946. Recentemente, Cass. Sez. V, 5 novembre 2018 (depositata 22 gennaio 2019) n. 2935, CED 274589-02. Discorso diverso vale per il rapporto tra i falsi ed il delitto di cui all'art. 316 ter c.p. in quanto quest'ultimo viene considerato assorbente. Il motivo è individuato nel fatto della previsione, quale condotta tipica, della utilizzazione o presentazione di documenti falsi o attestanti cose non vere. La giurisprudenza, in questi casi, si è assestata nel riconoscimento del concorso apparente di norme: Cass. Sez. II, 24 gennaio 2013, n. 17300, in [www.pluris-cedam.utetgiuridica.it](http://www.pluris-cedam.utetgiuridica.it); sul punto sono intervenute anche le Sezioni Unite: Cass. Sez. Un., 16 dicembre 2010, n. 7537 (depositata 25 febbraio 2011), in *Riv. Trim. Dir. Pen. Ec.*, 2011, 1-2, p. 293.

<sup>58</sup> Diversa sarebbe l'ipotesi in cui il beneficiario del credito di imposta fosse inconsapevole della origine fraudolenta dello stesso. Al più, costui potrebbe essere considerato quale persona offesa di un delitto di truffa. In questi casi, peraltro, il cess in buona fedeionario non perderebbe il diritto ad utilizzare il credito di imposta. Si veda la Circolare n. 24 dell'Agenzia delle Entrate il cui link è indicato nella nota 1.

<sup>59</sup> Si vedano per approfondimenti specifici le linee guida dell'Agenzia delle Entrate il cui link è indicato nella nota 1.

<sup>60</sup> Il credito derivante dal c.d. "Superbonus 110%" può essere utilizzato per la compensazione sulla base delle disposizioni contenute negli artt. 8, L. 212/2000 (Statuto del contribuente) e 17, D.lgs. 241/1997 che formano la base giuridica del procedimento di compensazione.

quater c. 2) così da conseguire il pagamento di una imposta ridotta rispetto a quella che il soggetto agente avrebbe dovuto effettivamente versare<sup>61</sup>.

In altri termini, la condotta sanzionata dall'art. 10 quater si sostanzia nel pagamento di imposte per un importo inferiore al dovuto, derivante dalla indicazione nel modello di pagamento di un credito del quale il contribuente non è titolare e che funge da fraudolento giustificativo per l'ottenimento del risparmio di spesa.

Ciò è quel che accade nel caso qui esaminato.

Assodata la riconducibilità delle condotte descritte alla fattispecie di cui all'art. 10 quater, D. lgs. 74/2000, si pongono tre ordini di problemi connessi all'applicazione della predetta disposizione.

In primo luogo, occorre capire se l'azione realizzata sia riconducibile all'ipotesi prevista dal primo comma (che sanziona l'esposizione in compensazione di crediti non spettanti) o a quella di cui al secondo comma (crediti inesistenti). Tutto sta nel comprendere quale sia la differenza tra "*credito non spettante*" e "*credito inesistente*" divenuta rilevante a seguito delle modifiche apportate dal D. lgs. 158/2015.

Partendo dal profilo più semplice, per "*credito inesistente*" si può intendere quello per il quale "*non sussistono gli elementi costitutivi e giustificativi*"<sup>62</sup> o, facendo ricorso alla nozione, enunciata dall'art. 13 c. 5, D.lgs. 471/1997 (non richiamata dall'art. 10 quater), "*il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633*". Si tratta, in buona sostanza, di crediti che non hanno fondamento rispetto alla posizione del contribuente e che possono essere avvalorati dalla presenza di documentazione materialmente o ideologicamente falsa<sup>63</sup>.

Il "*credito non spettante*" è, invece, quello che, pur fondato e determinato, non è indicabile in compensazione. Più precisamente, la nozione di "*credito non spettante*" "*non può essere ricondotta solo al concetto di mera non*

---

<sup>61</sup> Per una migliore analisi dell'art. 10 quater, D.lgs. 74/2000 si vedano P. BERNAZZANI, *Indebita compensazione*, in A. CADOPPI, S. CANESTRARI, A. MANNA, M. PAPA, *Diritto penale dell'economia*, Vol. I, Torino, Utet, 2017, p. 978 e ss.; E. FRASSI, *Indebita compensazione ex art. 10-quater D.lg. n. 74/2000. Ricognizione degli elementi costitutivi della fattispecie ed estensione del concetto di profitto ascrivibile a tale tipologia di reato*, nota a Cass. Sez. III, 14 novembre 2017 (dep. 18 gennaio 2018), n. 1999, in *Cass. Pen.*, 5, 2018, p. 1737; Soana, *I reati tributari*, Giuffrè, 2013, p. 319 ss.; A. IORIO, *I nuovi reati tributari*, Milano, Ipsoa, 2015; A. LANZI – P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, Padova, Cedam, 2017, p. 461 ss.; A. D'AVIRRO - M. GIGLIOLI, M. D'AVIRRO, *Reati tributari e sistema normativo europeo*, Padova, Cedam, 2017, p. 432 ss., D. BADODI, *Commento all'art. 10 quater*, in C. NOCERINO, S. PUTINATI (a cura di), *La riforma dei reati tributari. Le novità del D.lgs. n. 158/2015*, Torino, Giappichelli, 2015, p. 241.

<sup>62</sup> Cass. Sez. III, 26 giugno 2014, n. 3367, in *Boll. Trib.*, 2015, 11, p. 878.

<sup>63</sup> P. BERNAZZANI, op. cit. p. 987.

*spettanza soggettiva ovvero alla pendenza di una condizione al cui avveramento sia subordinata l'esistenza del credito, ma ricomprende pure qualunque credito che, pur certo nella sua esistenza ed ammontare sia, per qualsiasi ragione normativa, ancora non utilizzabile ovvero non più utilizzabile in operazioni finanziarie di compensazione nei rapporti fra il contribuente e l'erario.*<sup>64</sup>

Escluse, dunque, le ipotesi di non spettanza che si sovrappongono con il concetto di inesistenza, assumono rilievo ai fini dell'applicazione del primo comma dell'art. 10 quater, quei crediti che pur sussistenti e legittimi non possono essere portati dal contribuente in detrazione per ragioni normative.<sup>65</sup>

Alla luce di questo detto, non paiono esservi dubbi, anche prescindendo dall'ampiezza del concetto di "non spettanza", sul fatto che la compensazione di un credito fraudolentemente ottenuto sia riconducibile alla più grave ipotesi di cui al secondo comma dell'art. 10 quater, D. lgs. 74/2000, in quanto rientrante nel concetto di "credito inesistente".

Una seconda questione concerne il momento consumativo del reato, considerando, da un lato, che i crediti d'imposta, come nel caso di specie, possono essere frazionati su più annualità e, dall'altro, che la disposizione prevede una soglia di punibilità di cinquantamila euro.

Il delitto si perfeziona all'atto della presentazione del modello di pagamento F24 nel quale sono indicate le compensazioni oggetto del reato. Qualora la presentazione del singolo modello non consenta il raggiungimento della soglia di punibilità, gli ulteriori modelli presentati nell'anno solare possono rilevare per la consumazione del delitto<sup>66</sup>. Il reato in questi casi si configura come a formazione progressiva.

Sotto il profilo temporale, è lo stesso art. 10 quater a prevedere il limite dell'anno di imposta collegando lo stesso al raggiungimento della soglia di punibilità.

Ultima questione concerne il rapporto con le ipotesi fraudolente.

Il discorso è parzialmente sovrapponibile a quello visto per i delitti di frode fiscale. L'approccio giurisprudenziale è, tuttavia, differente.

Si è detto che i reati di frode fiscale vengono considerati speciali rispetto alla truffa aggravata di cui all'art. 640 c. 2 c.p. e si sono evidenziate, seppur sinteticamente, le perplessità legate all'interpretazione giurisprudenziale in

---

<sup>64</sup> Cass. Sez. III, 17 gennaio 2018, n. 41229, *inedita*; in precedenza Cass. 3367/2014, cit. e successivamente Cass. Sez. III, 7 luglio 2015, n. 36393.

<sup>65</sup> Si veda ancora P. BERNAZZANI, *op.cit.*, p. 988. Per un'analisi più approfondita sul dibattito relativo alla nozione di "credito non spettante", si veda E. FRASSI, *op. cit.*

<sup>66</sup> M. DE SIENA, *La nuova fattispecie criminosa di indebita compensazione: fisiologia (sintetica) di una norma imperfetta*, in *Il Fisco*, 2006, p. 5648.

relazione alla struttura della truffa alla luce dei principi giurisprudenziali enunciati nel definire il rapporto con il delitto di cui all'art. 316 ter c.p.<sup>67</sup>

Correttamente, da questo punto di vista, la questione affrontata dalla Suprema Corte con riguardo all'art. 10 quater si è focalizzata sull'astratto rapporto col solo art. 316 ter c.p., individuato in ragione dei principi espressi dalla sentenza delle Sezioni Unite 16568/2007, Carchivi<sup>68</sup>.

Nella soluzione della questione si distinguono due opposti orientamenti, rappresentati invero da poche pronunce, sostenente, il primo, la specialità dell'art. 10 quater rispetto all'art. 316 ter c.p.<sup>69</sup>, e negandola, il secondo.

Quest'ultima ipotesi ermeneutica - che ci si sente di condividere - pur riconducendo astrattamente il delitto di indebita compensazione alla struttura del reato di cui all'art. 316 ter; nega la relazione di specialità in quanto evidenzia che il delitto di indebita percezione di erogazioni pubbliche presenta un elemento assente nella fattispecie di cui all'art. 10 quater. Il credito d'imposta - secondo il pensiero della Corte - non può essere ricondotto alla categoria delle agevolazioni poiché la restituzione dell'imposta non è qualificabile in questi termini<sup>70</sup>.

Bisogna, tuttavia, rilevare che nel nostro caso siamo di fronte ad un'ipotesi particolare, nella quale il credito deriva dalla cessione (nelle forme viste) di una detrazione riconosciuta in misura superiore all'effettiva spesa sostenuta; ciò impone di configurare questa particolare categoria di crediti quali vere e proprie agevolazioni.

Tale connotato potrebbe portare a riconoscere anche in queste vicende un conflitto tra norme il cui probabile esito dovrebbe essere favorevole all'applicabilità di quella di cui all'art. 10 quater in quanto speciale rispetto alla figura delittuosa di indebita percezione di erogazioni.

Riprendendo quanto già visto, l'art. 316 ter c.p. potrebbe tornare ad applicarsi laddove la soglia di punibilità dell'indebita compensazione venga

---

<sup>67</sup> Si veda nota 39.

<sup>68</sup> Che ha riconosciuto come il discrimine tra la truffa aggravata e il delitto di cui all'art. 316 ter dovesse essere individuato nell'assenza, nel secondo reato, della induzione in errore della pubblica amministrazione. Nel caso dell'indebita compensazione si è riconosciuto che la mera presentazione del modello riportante la compensazione indebita non possa indurre in errore l'Erario per via dell'assenza di controlli preventivi alla liquidazione dell'imposta (che infatti è autoliquidata dal contribuente stesso).

<sup>69</sup> Cass. Sez. III, 14 dicembre 2011 (dep. 28 febbraio 2012), n. 7662 in motivazione. In questo caso la Cassazione fu chiamata a verificare l'eventuale continuità normativa, ai sensi dell'art. 2 c.p., tra l'art. 316 ter c.p. e l'art. 10 quater, D. lgs. 74/2000, introdotto dal D.l. 223/2006, affermando la sussistenza sulla base di un rapporto di specialità tra le due ipotesi delittuose. In particolare, la Cassazione sostenne che la presentazione nel modello F24 di un credito non spettante in compensazione, rappresenterebbe un'ipotesi speciale della condotta di falsa dichiarazione il cui nucleo comune sarebbe nella falsità ideologica.

<sup>70</sup> Si tratta della sentenza Cass. Sez. V, 16 gennaio 2013, n. 36859.

interpretata quale elemento costitutivo del reato e non già come condizione obiettiva di punibilità.

### **5. Un ulteriore profilo di possibile rilevanza penale (spunto esegetico).**

Nella parte introduttiva si è visto che il *"Superbonus"* si riferisce ad interventi che in molti casi concerneranno i condomini e le loro parti comuni.

Non è necessario spiegare come, benché il singolo condomino sia il diretto beneficiario della detrazione, difficilmente costui potrà utilizzare il bonus<sup>71</sup>, avendo più convenienza a cederlo all'impresa esecutrice, mediante lo sconto in fattura, o ad un soggetto terzo, di fatto il finanziatore dell'opera, attraverso la cessione del credito<sup>72</sup>.

Appare, pertanto, ragionevole pensare che il principale interesse economico legato all'esecuzione ricada su questi soggetti, nella prospettiva di un così rilevante beneficio.

Ciò rappresenta un chiaro motivo per ottenere l'appalto dei lavori la cui investitura potrebbe dipendere in molti casi dall'intermediazione dell'amministratore condominiale.

Senza ricadere in generalizzazioni non veritiere, vi sono stati casi, invero assai rari, nei quali è emerso un illecito rapporto sinallagmatico tra amministrazioni condominiali ed imprese, avente come oggetto la retribuzione per l'appalto ottenuto da queste ultime per il tramite dell'intervento del primo.

Il maggiore interesse connesso con questo beneficio fiscale potrebbe astrattamente creare la condizione per un aumento di questi episodi.

Questo aspetto impone di verificare sinteticamente se, di fronte a tali situazioni, l'amministratore ed il terzo possano rispondere penalmente.

Un percorso a suo modo interessante passa dalla possibile contestazione del delitto di corruzione tra privati di cui all'art. 2635 c.c.

Il fondamento di tale impostazione risiede nell'espressa inclusione, ad opera dell'art. 3, c. 1, lett. b), D. lgs. 38/2017 degli *"enti privati"* tra quelli nel cui ambito può avvenire l'ipotesi corruttiva rilevante ai sensi dell'art. 2635 c.c.,<sup>73</sup> con conseguente punibilità degli amministratori di queste organizzazioni in quanto soggetti attivi del delitto.

È evidente che la chiave per valutare l'applicabilità della norma sarà nella interpretazione di *"ente privato"*, concetto tacciabile di scarsa determinatezza

---

<sup>71</sup> Si veda la nota 5.

<sup>72</sup> In questo modo il condomino non dovrebbe anticipare le spese per la realizzazione dei lavori. Inoltre, nei contesti condominiali, la soluzione più semplice è quella di ipotizzare che tutti i condomini cedano la propria detrazione ad un terzo (esecutore o meno) con reciproco vantaggio per le parti.

<sup>73</sup> Per un commento alle modifiche apportate al delitto di corruzione tra privati si veda A. RUGANI, *Riforma della "corruzione tra privati" (D. lgs. n. 38/2017): l'ennesima occasione perduta*, in *Cass. Pen.*, 12, 2017, p. 4638B.

che potrebbe essere comprensivo del condominio laddove allo stesso venga riconosciuta una soggettività giuridica, sebbene attenuata<sup>74</sup>.

Laddove si superasse questa problematica in senso positivo, la condotta potrebbe essere facilmente ricondotta a quella penalmente rilevante. Non possono esservi, infatti, dubbi in ordine alla riconducibilità, nell'ambito degli "atti posti in violazione degli obblighi inerenti al loro ufficio o degli obblighi di fedeltà", delle condotte di assegnazione dell'appalto al corruttore senza previa valutazione di altre offerte o, comunque, in lesione dell'interesse del condominio stesso.

Si tratta, lo si diceva, di una suggestione che allo stato non sembra aver trovato riscontri interpretativi ed applicativi.

## 6. Conclusioni.

La tematica affrontata in questa riflessione non è certo nuova poiché il c.d. "Superbonus 110%" non introduce alcuna innovativa modalità di ottenimento del beneficio fiscale.

Diversamente, l'entità del beneficio rappresenta un *unicum* ed un incentivo che potrebbe spingere molti a cercarne l'ottenimento attraverso strumenti illeciti, in modo da conseguire un'utilità superiore a quella che deriverebbe dall'ordinaria realizzazione di opere dello stesso tipo.

Benché fino ad ora il tema dell'intervento penale in materia è stato poco battuto, non si può negare che, di fronte ad una situazione così peculiare l'interesse pubblico alla corretta applicazione dell'istituto sarà certamente più accentuato conseguendone maggiori e più penetranti controlli (certamente non semplici vista la materia trattata) per reprimere i casi di abuso.

Meritoriamente il legislatore non ha creato una fattispecie delittuosa *ad hoc* per contrastare questi fenomeni, lasciando spazio all'applicazione di preesistenti fattispecie di reato che prevedono una risposta sanzionatoria che appare adeguata, tenendo conto delle pene previste, della applicabilità della confisca dei proventi illeciti, anche nella forma per equivalente, e dell'eseguibilità della confisca speciale *ex art.* 240 bis c.p. nei casi indicati dall'art. 12 ter, D.lgs. 74/2000.

Restano, tuttavia, alcuni profili che potrebbero dirsi critici.

Come si è visto, il tema dei controlli è demandato alla verifica a campione del rispetto dei requisiti stabiliti dalla normativa da parte di Enea e dell'Agenzia delle Entrate. Ciò, al di là delle ipotesi (pur plausibili) di soggetti che organizzano un sistema su larga scala per l'ottenimento di crediti di imposta

---

<sup>74</sup> Sebbene si sia sempre negata la soggettività giuridica del condominio, negli ultimi anni vi sono state alcune aperture. Si vedano, in proposito, Cass., Sez. Unite Civ., 18 aprile 2019, n. 10934; Cass. Civ., Sez. VI, 29 marzo 2017, n.8150; Cass. Civ. Sez. Un. 18 settembre 2014, n. 19663. Si veda, altresì, Corte di Giustizia UE, Sez. I, sent. 2 aprile 2020, causa C-329/19 che ha riconosciuto al condominio la natura di consumatore. In dottrina, A. GALLUCCI, *La natura giuridica del condominio*, in Arch. Loc. e Cond., 1, 2009.

inesistenti (situazioni che potrebbero essere ricondotte nell'alveo dell'art. 416 c.p. e, in ogni caso, maggiormente esposte alle verifiche), sebbene inevitabile sul piano pratico, rischia di non consentire l'emersione degli illeciti così rappresentando un indubbio incentivo alla commissione dei reati.

Altro profilo concerne il destino delle frodi sotto soglia per le quali sarà necessario capire se possano essere punite come indebita percezione ovvero essere sanzionate a titolo di illecito amministrativo. La risposta, come si è visto nel corpo del testo, sarà centrata sulla interpretazione della natura delle soglie di punibilità previste dagli artt. 3 e 10 quater, D.lgs. 74/2000.

Infine, aspetto non marginale concerne l'eventuale (ir)responsabilità degli enti ai sensi del D.lgs. 231/2001, i quali, salvi i casi di contestazione del reato associativo (delitto presupposto ai sensi dell'art. 24 ter del decreto), non risponderebbero amministrativamente per il delitto di indebita compensazione (non previsto dal nuovo art. art. 25 quinquiesdecies, D.lgs. 231/2001) né per i falsi, anch'essi non previsti. Paradossalmente, l'ente potrebbe rispondere nella remota ipotesi in cui uno dei soggetti allo stesso riconducibili avesse concorso nel reato di frode fiscale posto in essere dal privato<sup>75</sup>.

Non resta, dunque, che attendere per capire se uno strumento che potrà rappresentare un indiscusso volano per un importante settore dell'economia, possa allo stesso tempo costituire un terreno fertile per attività illecite rispetto alle quali ci si dovrà interrogare se i controlli e le fattispecie criminali qui delineati possano efficacemente rappresentare un valido motivo di dissuasione e un efficace strumento di contrasto.

---

<sup>75</sup> Responsabilità condizionata, ovviamente, dalla dimostrazione dell'esistenza di un interesse o di un vantaggio dell'ente derivante dall'illecito.