

Superbonus 110% e prime applicazioni giurisprudenziali in tema di responsabilità penale dei tecnici attestatori e asseveratori

1. Introduzione

L'introduzione del Superbonus 110%, disciplinato dall'art. 119 del D.L. 34/2020 (convertito in L. 77/2020) ha rappresentato un impulso straordinario per il settore edilizio, ma anche l'origine di complessi problemi interpretativi ed applicativi, non solo di natura fiscale, ma anche penale.

In particolare, l'attribuzione di un ruolo centrale alle attestazioni e asseverazioni dei tecnici, chiamati a garantire la regolarità, la congruità e l'efficacia degli interventi, ha posto tali figure professionali in posizione di potenziale esposizione penale.

Le prime pronunce giurisprudenziali in materia di reati connessi al Superbonus mostrano come le indagini penali, originariamente dirette a contrastare fenomeni di frode fiscale, abbiano progressivamente coinvolto anche le figure tecniche, in ragione delle false o infedeli attestazioni rilasciate a supporto di un meccanismo criminale più ampio, volto alla creazione di crediti fittizi in seno alle pratiche di agevolazione.

2. Struttura del reato e principi generali della responsabilità penale

Prima di affrontare il tema delle prime pronunce della Cassazione Penale in materia di reati legati al Superbonus, si ritiene utile una breve premessa sui principi e i presupposti della responsabilità penale, ovviamente limitatamente agli aspetti rilevanti nei reati che saranno analizzati.

La responsabilità penale presuppone la commissione di un fatto tipico, antigiuridico e colpevole.

Tradizionalmente, la dottrina e la giurisprudenza individuano tre elementi costitutivi del reato:

- elemento oggettivo (condotta, nesso di causalità ed evento).

Ai sensi dell'art. 25 Cost. e dell'art. 1 c.p., il principio di legalità e tipicità impone che nessuno possa essere punito, se non in forza di una legge che preveda espressamente la condotta vietata. E' vietata l'applicazione analogica delle norme penali (art. 14 preleggi).

L'art. 40 c.p. stabilisce inoltre il principio di causalità. La responsabilità penale è sempre personale (art. 27 Cost.), richiedendo un accertamento puntuale del contributo causale fornito dall'agente alla verifica dell'evento e della volontà dell'agente.

Un particolare ambito dove assume rilievo il principio di causalità è il fenomeno del concorso di persone nel reato: l'art. 110 c.p. prevede che, quando più persone concorrono nel medesimo reato, ciascuna di esse soggiace alla pena per questo stabilita. Il concorso di persone nel reato si basa appunto sul principio di causalità e si verifica quando un soggetto fornisce un apporto causale alla realizzazione di un reato da o con altri perpetrato. Il concorso può essere materiale (complice) o morale (quando si determina in altri l'idea criminosa o la si rafforza).

- antigiuridicità (assenza di cause di giustificazione, ad es. Stato di necessità, legittima difesa, ecc.).

- elemento soggettivo (dolo o colpa).

L'art. 42 c.p. prevede che nessuno può essere punito per un delitto se non l'ha commesso con dolo, salvi i casi di delitto preterintenzionale o colposo espressamente previsti dalla legge.

Il delitto è doloso, o secondo l'intenzione, quando la condotta o l'evento da cui dipende l'esistenza del reato sono preveduti e voluti dall'agente.

In altre parole, la regola è che i reati (o meglio, i delitti) sono perseguibili solo se commessi con dolo, ossia con coscienza e volontà di porre in essere la condotta vietata e realizzare l'evento. Di regola, se non è espressamente previsto, la mera colpa non consente di ritenere integrato il delitto.

E' però utile ricordare che esistono vari gradi di intensità del dolo (ma anche della colpa):

- premeditazione;
- dolo specifico, quando si agisce per un fine specifico;
- dolo generico, coscienza e volontà dell'azione;
- dolo d'impeto, ad esempio in caso di stato d'ira determinato da provocazione;
- dolo eventuale, che si verifica quanto l'evento non è voluto dall'agente, ma esso è dallo stesso previsto e l'agente accetta il rischio della sua verifica.

Il dolo eventuale è particolarmente insidioso, in quanto si pone al confine con la colpa e non è sempre agevole stabilire quando ricorra un'ipotesi di dolo eventuale e quando un'ipotesi di colpa con previsione. In entrambi i casi il soggetto agente vuole porre in essere la condotta e si rappresenta le conseguenze, in particolare l'evento previsto e punito dalla norma penale, ma

mentre nel dolo eventuale l'agente accetta il rischio della sua realizzazione, cioè agisce a costo di realizzarlo, nella colpa con previsione l'agente è sicuro (in base ad una serie di circostanze ragionevoli) che l'evento non si verificherà.

Ad esempio, se Tizio corre a 100 all'ora in centro paese nell'orario di uscita dei bambini da scuola non può non rappresentarsi la possibilità e il rischio di incrociare dei pedoni e di investirli. Se, nonostante ciò, prosegue nella sua condotta, è evidente che vi è accettazione del rischio dell'evento infausto. Qui può anche essere che egli non voglia in cuor suo il verificarsi di tale evento infausto, ma le circostanze concrete sono tali per cui è altamente probabile che a quell'ora le strade siano interessate da forte presenza di pedoni, sicché il suo non volere l'evento rimane nella sfera soggettiva e non è agganciato a circostanze concrete che riducono tale sua non volontà a nulla più che una speranza. Al contrario, se la corsa a 100 all'ora avviene di notte in un'isolata strada di campagna, è possibile, ma improbabile che sbuchi una persona che attraversi la strada. Se ciò accadesse e vi fosse investimento, ci si troverebbe di fronte ad un caso di colpa con previsione.

3. Il quadro normativo del Superbonus e il ruolo dei tecnici

Una volta chiariti tali aspetti, occorre richiamare brevemente la disciplina del Superbonus, sempre ovviamente limitatamente agli aspetti rilevanti per l'analisi delle sentenze.

L'art. 119 D.L. 34/2020 ha previsto una detrazione fiscale pari al 110% delle spese sostenute per interventi di riqualificazione energetica e di riduzione del rischio sismico.

Il sistema si fonda sul principio dell'autocertificazione qualificata, in quanto lo Stato ha demandato ai professionisti tecnici una funzione sostitutiva dei controlli pubblici.

I tecnici sono chiamati a rilasciare A.P.E., asseverazioni tecniche e di congruità delle spese, asseverazioni sismiche e visti di conformità. Questi atti hanno valore certificativo e producono effetti diretti verso la Pubblica Amministrazione.

In particolare, l'art. 119 D.L. 34/2000, convertito con L. 77/2000, ha previsto una detrazione dalle imposte di un importo pari al 110% del costo degli interventi di ristrutturazione 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.

Si tratta di:

- 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).

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*”.

4. False attestazioni e quadro sanzionatorio

Tutto il meccanismo del Superbonus si regge sulle figure tecniche, alle quali lo Stato demanda il compito di rilasciare attestazioni e asseverazioni, volte a sostituire in prima battuta le attività di controllo da parte della P.A., che sarebbero impossibili o eccessivamente gravose e, in caso di controlli ex ante, rallenterebbero la concessione dei benefici:

- A.P.E. iniziale e finale (art. 119/3), rilasciata da un tecnico abilitato ai sensi dell’art. 2 del D.P.R. 75/2013, ai sensi del D.Lgs 192/2005 art. 2 lett. I bis;

- Visto di conformità ai sensi dell’art. 35 del D.Lgs 241/1997, rilasciato dai soggetti abilitati ai sensi del DPR 322/1998 (commercialista) (art. 119/11);

- Asseverazione del rispetto requisiti tecnici previsti dal D.L. 63/2013 e D.M. 19/2007 (art. 119/13);

- Asseverazione congruità delle spese;

- Asseverazione efficacia interventi al fine della riduzione del rischio sismico ai sensi del D.L. 58/2017.

La tecnica dell'attestazione/asseverazione non è nuova, essendo già utilizzata ad esempio in seno al DPR 380/2001, ma qui ne viene particolarmente accentuato l'utilizzo, in chiave di liberalizzazione.

La ratio è da un lato la necessità di non rallentare l'efficacia dell'iniziativa economica costituita dal Superbonus, misura volta al sostegno e rilancio dell'economia, vieppiù una volta apertasi la crisi derivante dalla pandemia, efficacia che sarebbe compromessa se la Pubblica Amministrazione dovesse effettuare ex ante uno o più controlli. D'altro canto, prevedere solamente controlli ex post rischierebbe di eliminare ogni filtro in entrata, il che pure appare eccessivo. Dovendo assicurare rapidità, ma non potendo rinunciare ai necessari controlli, lo Stato adotta la tecnica di liberalizzazione di demandarli ai privati, ai tecnici in particolare, che quindi assumeranno la veste di soggetti incaricati di un servizio di pubblica necessità (art. 359 c.p.), ossia soggetti a cui il privato deve rivolgersi per legge per poter porre in essere determinate attività (ad esempio l'avvocato per adire il Tribunale).

Ovviamente il rilascio di una attestazione o asseverazione falsa integra già di per sé reato e infatti il D.M. Asseverazioni del 03.08.2020 rinvia all'art. 47 D.P.R. 445/2000, che a sua volta rinvia all'art. 76 del medesimo Decreto.

L'art. 76 prevede che chiunque rilascia dichiarazioni mendaci o forma atti falsi è punito ai sensi del codice penale e delle leggi speciali, con aggravante nei casi relativi al Superbonus (art. 264, co. 2, lett. a), D.L. 34/2020).

Il riferimento è principalmente all'art. 481 c.p. La Cassazione ha infatti avuto modo di affermare che: *“Le false attestazioni contenute in elaborati allegati alla relazione di asseverazione integrata nella dichiarazione di inizio di attività edilizia (DIA) integrano il reato di falsità ideologica in certificati*

(art. 481 cod. pen.), in quanto la citata relazione ha natura di certificato” (cfr Cass. 21159/2017, ma anche Cass. 29251/2017, Cass. 47909/2023)¹.

L'art. 481 c.p. punisce chiunque, nell'esercizio di una professione sanitaria o forense, o di un altro servizio di pubblica necessità, attesta falsamente, in un certificato, fatti dei quali l'atto è destinato a provare la verità, con la reclusione fino a un anno o con la multa da euro 51 a euro 516 (1). La pena è aumentata da un terzo alla metà per effetto dell'art. 264 co. 2 lett. A) del D.L. 34/2020).

Non potrebbe invece trovare applicazione l'art. 20 co. 13 del D.P.R. 380/2001, che già punisce chiunque, nelle dichiarazioni o attestazioni o asseverazioni di cui al comma 1, dichiara o attesta falsamente l'esistenza dei requisiti o dei presupposti di cui al medesimo comma è punito con la reclusione da uno a tre anni.

¹ **Cassazione 21159/2017**

Le false attestazioni contenute in elaborati allegati alla relazione di asseverazione integrata nella dichiarazione di inizio di attività edilizia (DIA) integrano il reato di falsità ideologica in certificati (art. 481 cod. pen.), in quanto la citata relazione ha natura di certificato.

Cassazione 47909/2023

In tema di reati edilizi, anche a seguito dell'abrogazione dell'art. 25 d.P.R. 6 giugno 2001, n. 380, per effetto dell'art. 3 d.lgs. 25 novembre 2016, n. 222, l'infedele attestazione della sussistenza delle condizioni di sicurezza, di igiene, di salubrità e di risparmio energetico del fabbricato e degli impianti, nello stesso installati, nonché della conformità dell'opera al progetto presentato e della sua agibilità è penalmente rilevante ai sensi dell'art. 481 cod. pen., diversamente dalla mancanza di segnalazione certificata delle predette condizioni, che comporta l'applicazione di sanzione amministrativa pecuniaria.

Cassazione 29251/2017

Il reato di cui all'art. 20, comma 13, d.P.R. 6 giugno 2001, n. 380, introdotto dalla legge 12 luglio 2011 n. 106, che punisce le false dichiarazioni o attestazioni o asseverazioni circa l'esistenza dei requisiti e presupposti per il rilascio del permesso di costruire, ha un ambito applicativo che si sovrappone interamente alla fattispecie di falso ideologico in certificati commesso da persone esercenti un servizio di pubblica necessità (art. 481 cod. pen.) e di falsità ideologica commessa dal privato in atto pubblico (art. 483 cod. pen.), di cui assorbe il disvalore, e si consuma quando oggetto di asseverazione non siano esclusivamente fatti che cadono sotto la percezione materiale dell'autore della dichiarazione, ma giudizi.

Infatti, come detto all'inizio a proposito degli elementi del reato, la responsabilità penale è retta dai principi di legalità, tipicità, determinatezza e divieto di analogia, per cui la disciplina dell'art. 20 D.P.R. 380/2001 è specifica e riferita alle attestazioni e asseverazioni ivi previste e non potrebbe essere applicate analogicamente per punire altre forme di falsa attestazione, seppure analoghe e contigue.

Si ricorda inoltre che l'art. 119 co. 14 del D.L. 34/2020 prevede una speciale responsabilità amministrativa per le false attestazioni, in quanto, ferma restando l'applicazione delle sanzioni penali, ove il fatto costituisca 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.

Infine, ritenendo comunque il suddetto sistema sanzionatorio troppo blando, in relazione all'importanza che le attestazioni/asseverazioni hanno nel sistema del Superbonus, il legislatore è nuovamente intervenuto (D.L. 4/2022, decreto Sostegni ter), introducendo all'art. 119 il co. 13.1, per il quale:

“Il tecnico abilitato che, nelle asseverazioni di cui al comma 13 e all'articolo 121, comma 1-ter, lettera b), espone informazioni false o omette di riferire informazioni rilevanti sui requisiti tecnici del progetto di intervento o sulla effettiva realizzazione dello stesso ovvero attesta falsamente la congruità delle spese è punito con la reclusione da due a cinque anni e con la multa da 50.000 euro a 100.000 euro. Se il fatto è commesso al fine di conseguire un ingiusto profitto per sé o per altri la pena è aumentata”.

Questo era lo stato dell'arte all'indomani dell'emanazione del D.L. 34/2020 e dei decreti attuativi, oltre che della disciplina successiva.

In pratica quelli che erano chiaramente delineati erano i contorni della responsabilità individuale e autonoma del tecnico, per le ipotesi di falsità da questi commessa, con un progressivo inasprimento delle pene, detentive e pecuniarie, data l'importanza delle attestazioni/asseverazioni nell'architettura del beneficio, con finalità dissuasive.

I procedimenti penali che sono sfociati nelle sentenze della Cassazione che si andranno ad esaminare andranno, come a breve si vedrà, in altra direzione, indagando, più che la responsabilità individuale del tecnico, fenomeni più complessi e articolati, di tipo concorsuale o addirittura associative.

Si può ora quindi andare ad esaminare che direzione hanno preso le indagini e analizzare alcune recenti pronunce della Cassazione.

5. Dall'accertamento fiscale all'indagine penale

Le indagini penali in materia di Superbonus nascono dai controlli dell'Agenzia delle Entrate (art. 121 D.L. 34/2000 e Circolare 23/E del 23.06.2022).

In particolare è previsto che: “...Ai fini del controllo, si applicano, nei confronti dei soggetti di cui al comma 1, le attribuzioni e i poteri previsti dagli articoli 31 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni. I fornitori e i soggetti cessionari rispondono solo per l'eventuale utilizzo del credito d'imposta in modo irregolare o in misura maggiore rispetto al credito d'imposta ricevuto. L'Agenzia delle entrate nell'ambito dell'ordinaria attività di controllo procede, in base a criteri selettivi e tenendo anche conto della capacità operativa degli uffici, alla verifica documentale della sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta di cui al comma 1 del presente articolo nei termini di cui all'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e

all'articolo 27, commi da 16 a 20, del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2”.

E’ interessante notare che il recupero dell’imposta “evasa”, maggiorato di sanzioni e interessi, si rivolge principalmente nei confronti del contribuente che abbia goduto del beneficio, quindi tendenzialmente il committente o, in caso di cessione o sconto in fattura, il general contractor o il cessionario.

Tuttavia il recupero può avvenire anche nei confronti di altri soggetti che siano concorsi nella fattispecie, con dolo o colpa grave:

“Il recupero dell'importo di cui al comma 5 è effettuato nei confronti del soggetto beneficiario di cui al comma 1, ferma restando, in presenza di concorso nella violazione con dolo o colpa grave, oltre all'applicazione dell'articolo 9, comma 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, anche la responsabilità in solido del fornitore che ha applicato lo sconto e dei cessionari per il pagamento dell'importo di cui al comma 5 e dei relativi interessi”.

In ogni caso, quando effettuando tali controlli evidenziano la mancanza dei presupposti per la detrazione, l’Agenzia procede al recupero del credito e segnala i casi all’autorità giudiziaria.

Le false attestazioni tecniche costituiscono spesso il fondamento di condotte più complesse, inquadrare come truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche (art. 640-bis c.p.).

6. Le prime pronunce della Corte di Cassazione

Le decisioni più recenti della Corte di Cassazione (2023–2024) delineano un quadro di attenzione penale crescente.

Tra le più rilevanti: Cass. pen. n. 16728/2023, Cass. n. 17796/2023, Cass. n. 18536/2023, Cass. n. 37128/2023, Cass. n. 23402/2024 e Cass. n.

45868/2024. In tutte, l'asseverazione falsa o infedele è considerata l'artificio o raggirio che induce in errore l'Amministrazione, rendendo possibile la fruizione del beneficio e integrando la truffa aggravata.

Di seguito si riportano, in forma schematica, le principali pronunce della Corte di Cassazione in materia di Superbonus e responsabilità penali, con riferimento ai reati di truffa aggravata, falsità ideologica e indebita compensazione. Lo schema sintetizza i fatti rilevanti, i principi di diritto affermati e i rilievi pratici per i tecnici asseveratori e i professionisti coinvolti.

Sentenza	Fatti rilevanti	Principi di diritto / motivi di decisione	Sintesi e rilievi pratici
Cass. Pen. 16728/2023	Ricorso di un commercialista (Mario Rossi) per associazione a delinquere, reimpiego di denaro illecito e indebita compensazione (art. 10-quater D.Lgs. 74/2000). Creazione e utilizzo in compensazione di crediti d'imposta inesistenti per circa €379.000, derivanti da bonus edilizi.	Confermato il fumus commissi delicti sulla base di false attestazioni sui presupposti per l'accesso ai benefici fiscali (Superbonus). La condotta integra truffa aggravata ex art. 640-bis c.p., con profitto rappresentato dal vantaggio economico derivante dalla cessione di crediti fittizi.	La Cassazione evidenzia il ruolo causale delle false asseverazioni tecniche: la falsità dell'atto presupposto integra la truffa.
Cass. Pen. 17796/2023	Frode con creazione e cessione di crediti fittizi tramite false attestazioni del tecnico abilitato sulla regolare	Il profitto del reato di truffa aggravata (art. 640-bis c.p.) coincide con la somma effettivamente	La Corte conferma il ruolo centrale del tecnico: l'attestazione infedele è lo strumento che

		esecuzione delle opere.	incassata per la cessione dei crediti inesistenti. Le asseverazioni infedeli costituiscono l'artificio o raggirò necessario.	induce in errore lo Stato.
Cass. 18536/2023	Pen.	Sistema fraudolento per oltre 1 miliardo di euro in crediti fittizi (Superbonus, Bonus facciate, ecc.). Fatture per operazioni inesistenti, prezzi gonfiati, lavori mai eseguiti.	La simulazione dei presupposti costitutivi del beneficio fiscale configura truffa ai danni dello Stato e integra reati associativi e patrimoniali.	Ribadita la responsabilità del tecnico per false attestazioni su costi, titoli edilizi e lavori inesistenti.
Cass. 37128/2023	Pen.	Sequestro di crediti d'imposta fittizi generati in assenza di lavori effettivi, tramite false asseverazioni.	Il profitto del reato coincide con la creazione stessa del credito fittizio nel cassetto fiscale. L'asseverazione infedele costituisce l'artificio che integra la truffa.	L'asseverazione falsa è l'elemento tecnico che rende configurabile la truffa aggravata e la responsabilità concorsuale del professionista.
Cass. 23402/2024	Pen.	Sequestro per equivalente (10 mln €) per truffa aggravata e riciclaggio. Lavori mai eseguiti, crediti fittizi.	La truffa si consuma solo con la riscossione o compensazione del credito. Il sequestro va limitato ai crediti già utilizzati.	Pur non menzionando il tecnico, la Corte ribadisce che l'asseverazione falsa è l'atto che consente la creazione del credito e integra concorso nel reato.
Cass. 45868/2024	Pen.	Truffa aggravata per crediti inesistenti. Tribunale aveva negato sequestro	Cassazione annulla: la truffa si consuma già con la creazione del credito fittizio.	La documentazione non veritiera (attestazioni e asseverazioni) è

	per mancanza di profitto.	Legittimo il sequestro dell'intero importo.	l'artificio base del reato; il tecnico concorre come autore necessario.
--	---------------------------	---	---

Dalle pronunce analizzate emerge con chiarezza come la Corte di Cassazione abbia progressivamente delineato un orientamento rigoroso in materia di reati collegati al Superbonus 110%, inquadrando le false attestazioni e asseverazioni tecniche come artifici o raggiri idonei a integrare il reato di truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche (art. 640-bis c.p.).

In questo modo, dalla responsabilità individuale, disegnata dal legislatore, si passa alla responsabilità concorsuale e/o associativa, in quanto in definitiva il meccanismo del Superbonus è un meccanismo complesso, che vede coinvolti più soggetti.

In questo contesto, il tecnico asseveratore o attestatore assume un ruolo centrale nel meccanismo di generazione e cessione dei crediti d'imposta, in quanto il suo operato costituisce il presupposto tecnico-giuridico su cui si fonda il diritto all'incentivo fiscale.

La responsabilità penale del tecnico può quindi configurarsi:

- in via autonoma, per il reato di falsità ideologica in certificati (art. 481 c.p.) o per le false dichiarazioni ex art. 47 e 76 D.P.R. 445/2000;
- in concorso, quale partecipe del reato di truffa aggravata (art. 640-bis c.p.), ove la falsa attestazione costituisca l'artificio determinante l'induzione in errore della Pubblica Amministrazione;

-in taluni casi, anche per indebita compensazione (art. 10-quater D.Lgs. 74/2000), quando la condotta concorra nella creazione o utilizzo di crediti d'imposta inesistenti.

7. Il reato di truffa aggravata e il concorso del tecnico

Il reato principale che viene contestato (oltre eventualmente all'associazione per delinquere, art. 416 c.p., all'emissione di fatture per operazioni inesistenti, art. 8 D.Lgs 74/2000, all'indebita compensazione, art. 10 quarter del D.Lgs 74/2000), è quello di cui all'art. 640 bis c.p. punisce la truffa aggravate ai danni dello Stato.

Trattandosi di ipotesi speciale di truffa, art. 640 c.p., è da quest'ultimo reato che occorre partire.

Commette tale delitto chiunque, con artifici o raggiri, inducendo taluno in errore, procuri a sè o ad altri un ingiusto profitto con danno altrui.

Per l'art. 640-bis c.p. la pena è della reclusione da uno a sei anni e si procede d'ufficio se i fatti di cui all'art. 640 c.p. riguardano contributi, finanziamenti, mutui agevolati o altre erogazioni dello stesso tipo concessi o erogati dallo Stato.

Nel contesto dei bonus edilizi, le false asseverazioni costituiscono appunto l'artificio, che consente la rappresentazione di presupposti inesistenti, quindi l'induzione in errore dell'Amministrazione. La detrazione è vista dalla giurisprudenza penale come appunto una erogazione pubblica, anche se poi la stessa si concretizza, in caso di sconto in fattura o cessione del credito, in una compensazione.

Il tecnico può essere chiamato a rispondere in concorso (art. 110 c.p.), quando fornisce un contributo causale essenziale e consapevole. Che la falsa

attestazione sia essenziale per la consumazione del reato di truffa aggravata ex art. 640 bis c.p. non vi sono dubbi.

In ordine alla consapevolezza di tale apporto causale, è sufficiente il dolo generico, ossia la rappresentazione degli elementi della truffa e del concorso, quindi la coscienza e volontà di rilasciare una attestazione falsa e la consapevolezza del suo (possibile) indebito utilizzo da parte di terzi.

Il reato non è quindi punibile a titolo di mera colpa, quindi in presenza di negligenza, imperizia, errore o di mera superficialità o ignoranza.

Tuttavia, è bene ricordare che integra il dolo anche il d.c. dolo eventuale, di cui si è parlato all'inizio, ossia quella forma di dolo che si verifica quando, pur non volendo l'evento, l'agente se lo rappresenta e ne accetta il rischio.

Il tecnico sa bene che la sua attestazione è destinata ad essere usata da terzi nel meccanismo del Superbonus, sicchè, se è vero che la mera colpa (negligenza, imprudenza, imperizia, superficialità, errore, ignoranza) esclude il reato, la mancanza di diligenza accompagnata da accettazione del rischio dell'indebito utilizzo può comportare responsabilità.

8. Indicazioni operative e conclusioni

Le prime esperienze giurisprudenziali mostrano che, pur non essendo i tecnici i principali destinatari delle indagini, il loro operato costituisce l'innescò tecnico-giuridico delle frodi. La responsabilità penale richiede la prova della consapevolezza e volontarietà della condotta, ma ad integrare il dolo è sufficiente il dolo eventuale ed ex post, ad anni di distanza, quando si aprono eventuali indagini penali, non è agevole ricostruire se un tecnico abbia rilasciato un'attestazione inveritiera per mera colpa, per errore, o con dolo eventuale, in quanto il P.M. deve ricostruire l'atteggiamento mentale del

soggetto indagato, nella specie in ipotesi un tecnico, in base agli elementi e alle circostanze del caso concreto, sicché potrebbe anche ravvisare un'ipotesi di dolo eventuale, là dove invece vi è magari solo colpa grave.

Difendersi in questi casi non è facile.

Il suggerimento che resta sempre valido, per evitare che una mera negligenza o imperizia possa sfociare nel dolo eventuale, è quindi quello di documentare e motivare ogni scelta operativa, fornendo adeguata giustificazione tecnica e normativa.

La trasparenza e la tracciabilità delle valutazioni rappresentano la migliore forma di autotutela per escludere la responsabilità penale.

In ogni scambio di corrispondenza, posta elettronica, messaggi whatsapp, quindi, è sempre opportuno fare lo sforzo di rappresentare le ragioni, i disclaimer, le fonti, i fondamenti delle proprie valutazioni.

Questo suggerimento poi valga in generale e non come riferito unicamente alla tematica del Superbonus.

CASI E MASSIME SENTENZE SUPERBONUS

CASSAZIONE PENALE 23402/2024

1) Caso Concreto (Sintesi)

Il ricorso è presentato avverso l'ordinanza del Tribunale del riesame di Catanzaro, che aveva confermato il **sequestro preventivo finalizzato alla confisca** per equivalente, per un valore di oltre 10 milioni di euro.

Il sequestro era stato disposto per gravi indizi di colpevolezza in relazione ai reati di **truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche (art. 640-bis c.p.) e riciclaggio/autoriciclaggio**. Il caso riguardava la **creazione e successiva cessione di crediti d'imposta fittizi** relativi al c.d. *Superbonus* (art. 121 D.L. 34/2020), in quanto i lavori edili che ne costituivano il presupposto non erano mai stati eseguiti.

L'indagine riguardava la **creazione di crediti d'imposta fittizi** (Superbonus, Bonus Facciate) attraverso **fatture per operazioni inesistenti**. Il Tribunale del Riesame aveva

confermato il sequestro, calcolando il profitto del reato sull'**intero importo nominale** del credito d'imposta generato.

La Corte di Cassazione **accoglie il ricorso e annulla l'ordinanza con rinvio**, specificando i principi relativi al momento consumativo del reato di truffa aggravata e l'individuazione del danno patrimoniale nello schema del Superbonus.

2) Massima (Principi di diritto sugli illeciti da Superbonus)

In materia di **truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche (art. 640-bis c.p.)** mediante la **creazione e cessione di crediti d'imposta fittizi (Superbonus)**:

- **Momento Consumativo della Truffa:** Il reato di truffa aggravata si consuma **soltanto quando i crediti d'imposta ceduti sono stati materialmente riscossi o compensati**¹.
 - La mera **creazione del credito d'imposta fittizio** sul cassetto fiscale del cessionario, tramite l'opzione di cessione (ex art. 121 D.L. 34/2020), **non è sufficiente a integrare la consumazione del reato**².
- **Danno Patrimoniale (Elemento Costitutivo):** La **perdita patrimoniale** per lo Stato (l'ente erogatore) si verifica concretamente solo quando il credito fittizio è stato **erogato a rimborso** (quindi "incassato") oppure è stato **utilizzato in compensazione** per estinguere debiti fiscali³.
 - Finché il credito d'imposta fittizio è **soltanto presente nel cassetto fiscale** del cessionario (o dell'apparente beneficiario) e **non è stato ancora utilizzato**, il danno è considerato **solo potenziale e non concreto**, e dunque il reato di truffa non è ancora consumato⁴.
- **Sequestro preventivo:** In sede di sequestro finalizzato alla confisca del profitto del reato (nel caso specifico, il profitto della truffa ex art. 640-bis c.p.), la somma da sequestrare va **limitata al valore dei crediti che risultino già utilizzati (riscossi o compensati)**, e non può estendersi all'intero ammontare dei crediti fittizi meramente "creati" ma non ancora usati⁵.

3) Responsabilità dei Tecnici

La sentenza **non cita direttamente il reato di falsa asseverazione** (Art. 119, c. 13-bis.1), ma fornisce il quadro in cui si inquadra la responsabilità del tecnico:

- **Asseverazione come Artificio:** Il reato di truffa è integrato dall'emissione di "fatture per operazioni inesistenti", ma l'intero impianto fraudolento si basa sulla **documentazione falsa** (che include anche le asseverazioni) che attesta l'esistenza dei lavori e la congruità delle spese, consentendo la **creazione** del credito.
- **Concorso:** Il tecnico che rilascia consapevolmente un'asseverazione falsa o infedele concorre nel reato di Truffa (Art. 640-bis c.p.), fornendo l'**artificio o raggirio** indispensabile per ottenere il credito. Sebbene la sentenza limiti il profitto

confiscabile al *momento della liquidazione*, il tecnico è punibile per aver posto in essere l'atto (l'asseverazione) che ha permesso la *nascita* del credito fraudolento.

CASSAZIONE PENALE 45868/2024

1) Caso Concreto (Sintesi)

Il ricorso è presentato avverso l'ordinanza del Tribunale di Piacenza, che aveva rigettato l'appello del Pubblico Ministero contro la decisione del G.I.P. di non convalidare il **sequestro preventivo d'urgenza (art. 321, comma 3-bis c.p.p.)** e di non emettere un nuovo decreto di sequestro preventivo finalizzato alla confisca.

Il procedimento riguardava l'ipotesi di **truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche (art. 640-bis c.p.)** per la **creazione di crediti d'imposta fittizi** relativi a lavori Superbonus mai eseguiti, e la loro successiva cessione a terzi.

Il Tribunale aveva negato il sequestro ritenendo che, non essendo i crediti d'imposta ancora stati utilizzati in compensazione o riscossi, **il reato di truffa non fosse consumato** e, di conseguenza, mancasse il *fumus* del reato.

La Corte di Cassazione **annulla l'ordinanza del Tribunale con rinvio**, affermando un principio di diritto in netto contrasto con la precedente sentenza (sent. n. 23402/2024) esaminata, stabilendo che la truffa si consuma con la mera creazione del credito fittizio.

2) Massima (Principi di diritto sugli illeciti da Superbonus)

In materia di **truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche (art. 640-bis c.p.)** mediante la **creazione e cessione di crediti d'imposta fittizi (Superbonus)**:

- **Momento Consumativo della Truffa (Tesi Maggioritaria):** Il reato di truffa aggravata si consuma nel momento in cui l'agente ottiene il vantaggio patrimoniale e si verifica il **danno patrimoniale per l'ente pubblico erogatore (lo Stato)**.
- **Danno Patrimoniale nello Schema Superbonus:** Nello schema dei crediti d'imposta cedibili (Superbonus o Bonus Facciate), il danno patrimoniale per l'Erario si concretizza e il reato **si consuma già con la creazione stessa del credito inesistente** sul cassetto fiscale del cessionario e l'esercizio dell'opzione di cessione (o sconto in fattura).
 - **Non è necessario attendere l'effettivo utilizzo** (riscossione o compensazione) del credito fittizio da parte del cessionario.
- **Ratio:** La sola creazione del credito inesistente tramite l'inserimento fraudolento dei dati nella piattaforma dell'Agenzia delle Entrate **configura un indebito esborso a carico dello Stato** e la potenziale destinazione del credito al traffico giuridico.
- **Sequestro Preventivo:** Di conseguenza, sussistendo il *fumus* del reato consumato (o tentato, nella peggiore delle ipotesi), è legittimo il **sequestro preventivo**

dell'ammontare complessivo dei crediti fittizi risultanti sul cassetto fiscale, anche se non ancora utilizzati, in quanto costituenti il profitto del reato.

CASSAZIONE PENALE 15868/2024

I. Sintesi Estrema del Fatto

La Corte di Cassazione ha esaminato il ricorso di D.R. avverso l'ordinanza del Tribunale del Riesame di Messina che aveva confermato la misura cautelare degli **arresti domiciliari**¹.

Contesto Criminale

La ricorrente era gravemente indiziata di far parte di un'**associazione per delinquere**² finalizzata a commettere una serie di **reati-fine** in materia fiscale e patrimoniale, tra cui:

- **Truffe aggravate** per il conseguimento di erogazioni pubbliche (riferibili al sistema dei bonus edilizi)³.
- **Falso**⁴.
- **Indebita compensazione** di debiti fiscali con crediti fiscali **inesistenti**⁵.
- **Autoriciclaggio**⁶⁶⁶.

Questione Giuridica Centrale

Il ricorso si basava su motivi procedurali, in particolare la presunta **nullità dell'ordinanza cautelare genetica** per non aver contenuto un'esposizione e una valutazione autonoma e specifica degli indizi di colpevolezza in relazione alla sua posizione e al reato di associazione, limitandosi a collegarla ai reati-fine⁷⁷⁷.

La Decisione

La Corte ha **rigettato il ricorso** (dichiarandolo inammissibile o rigettandolo nel merito, in base alle conclusioni del P.G.), confermando implicitamente l'adeguatezza della motivazione fornita dal Tribunale di Messina⁸.

2. Responsabilità dei Tecnici

La sentenza non analizza direttamente la posizione di un tecnico asseveratore, ma l'intero schema fraudolento (i "**reati-fine**") si basa su condotte che rientrano pienamente nella sfera di responsabilità dei professionisti:

- **Presupposto della Truffa:** La contestazione di **Truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche** e di **Falso** (Capo 1)¹⁰ è il fondamento dei procedimenti legati ai crediti Superbonus inesistenti.
- **Ruolo Indiretto:** Nel sistema dei bonus edilizi, l'artificio o raggiro che permette la creazione del credito inesistente (e quindi integra la truffa aggravata) è l'utilizzo di **documentazione non veritiera**. Tale documentazione include, in modo cruciale, le

false attestazioni e asseverazioni relative all'effettiva esecuzione dei lavori, alla loro regolarità urbanistica e alla congruità dei costi, atti che rientrano nelle responsabilità del **tecnico abilitato**.

Pertanto, il tecnico che fornisce la falsa attestazione opera come un **concorrente necessario** nella commissione dei reati-fine contestati nell'associazione a delinquere.

CASSAZIONE PENALE 28064/2024

I. Sintesi Estrema del Fatto

La Corte di Cassazione ha rigettato il ricorso della **Banca di Credito Cooperativo di M. Società Cooperativa** avverso l'ordinanza del Tribunale del Riesame di Varese, che aveva confermato il **sequestro preventivo "impeditivo"** (Art. 321, comma 1, c.p.p.) di un **credito d'imposta** fittizio, ceduto da una società indagata (XY Group s.r.l.) alla Banca.

Contesto Criminale

Il sequestro era stato disposto nell'ambito di indagini per **truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche** (Art. 640-bis c.p.) e **indebita compensazione** (Art. 10-quater D.Lgs. 74/2000), a causa della creazione di crediti Superbonus e Bonus Facciate inesistenti tramite **false attestazioni e fatture per operazioni inesistenti**.

Questione Giuridica Centrale

La Banca, in qualità di **terzo cessionario**, contestava il sequestro (definito impeditivo, ovvero volto a bloccare l'utilizzo) sui crediti che aveva legittimamente acquistato. La Banca sosteneva di non essere indagata e di aver agito in buona fede.

La Decisione di Cassazione

La Corte ha **rigettato il ricorso**, stabilendo che il sequestro impeditivo del credito fittizio è legittimo perché:

1. Il credito inesistente, pur se ceduto, è **strumento del reato**.
2. La sua **liquidazione o compensazione** da parte del terzo (la Banca) costituirebbe l'**aggravamento delle conseguenze del reato** e la protrazione dell'illecito, in quanto realizzerebbe il danno per l'Erario (trasformando il credito fittizio in liquidità o risparmio d'imposta effettivo).

Il sequestro, pertanto, mira non a punire il terzo, ma a **interrompere la condotta anti-giuridica** e a impedire la consumazione del danno finale a carico dello Stato.

2. Responsabilità dei Tecnici

Il ruolo del tecnico è, anche in questa pronuncia, il **presupposto causale** dell'intero sistema fraudolento:

- **Riferimento Indiretto:** Il sequestro è motivato dalla creazione di crediti fiscali inesistenti "tramite una condotta consistente nell'utilizzo di **documentazione fiscale e tecnica falsificata** e di **fatture per operazioni inesistenti**".

La "documentazione tecnica falsificata" include inevitabilmente le **asseverazioni infedeli** che, attestando la regolarità delle opere e la congruità dei costi (falsi presupposti del beneficio), consentono la *nascita* del credito fiscale fittizio che la Banca ha poi acquistato. Il tecnico, fornendo tale documentazione, è l'autore materiale dell'artificio che avvia la catena di frode.

CASSAZIONE PENALE N. 16728/2023

1. Sintesi Estrema del Fatto

- **Oggetto:** Ricorso proposto da **S.F.** avverso l'ordinanza del Tribunale di Rimini che aveva confermato un **decreto di sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente**.
- **Contesto:** Il sequestro è stato emesso nell'ambito di indagini per **truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche (art. 640-bis c.p.)**, relative a **bonus edilizi (Superbonus)**, con l'utilizzo e la cessione di **crediti d'imposta inesistenti** tramite società fittizie.
- **Motivi di Ricorso:** Il ricorrente contesta l'assenza del *periculum in mora* e del *fumus commissi delicti*, la mancanza di motivazione sull'uso delle società e sulla sproporzione tra i beni sequestrati e il profitto del reato.

2. Massima Giuridica / Principio (Rilevante per Truffa Superbonus)

- **Principio sul *Fumus Commissi Delicti* (Punto 2):** Il Tribunale aveva correttamente ravvisato la sussistenza del *fumus* sulla base di **false attestazioni sulla sussistenza dei presupposti per l'accesso ai benefici fiscali** (i.e., Superbonus), in quanto il ricorrente avrebbe gestito una complessa operazione criminale per generare crediti d'imposta inesistenti, rivendendoli successivamente.
- **Natura della Truffa (Punto 2):** La Cassazione conferma l'impostazione che vede la condotta qualificabile come **truffa aggravata ex art. 640-bis c.p.**, dove l'ingiusto profitto è costituito dal **vantaggio economico derivante dalla cessione dei crediti fittizi**.
- **Principio sul *Periculum in Mora* (Punto 5):** La Corte sottolinea che il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente è giustificato dal fatto che le **società** utilizzate come cessionarie dei crediti d'imposta fasulli continuano a operare, e la loro **permanente operatività sul mercato giustifica il pericolo di aggravare i reati attraverso la reiterazione delle condotte criminose contestate**. ("...il sequestro delle società riconducibili al ricorrente è stato dovuto al loro utilizzo come cessionarie dei crediti di imposta fasulli, sicché, proprio la loro permanente operatività sul mercato giustifica il pericolo di aggravare i reati attraverso la reiterazione delle condotte criminose contestate.")

3. Responsabilità dei Tecnici Asseveratori

- **Menzione Diretta:** La sentenza **non fa riferimento diretto e specifico alla responsabilità penale dei "tecnici asseveratori"** come categoria processuale o parte in causa.
- **Riferimento Indiretto (Fatto):** La frode si basa sulle **"false attestazioni sulla sussistenza dei presupposti per l'accesso ai benefici fiscali"** (Punto 2). Tali attestazioni sono tipicamente rilasciate dai tecnici asseveratori. Sebbene la sentenza non si soffermi sul ruolo specifico del tecnico, conferma che la **falsità dell'atto presupposto** (l'asseverazione o l'attestazione) è l'elemento cardine che integra la truffa. Il ricorrente in questo caso gestiva la complessa operazione, inclusa, presumibilmente, la produzione o l'uso di tali attestazioni false.

CASSAZIONE PENALE 18536/2023

I. Sintesi Estrema del Fatto

La Corte di Cassazione ha esaminato il ricorso di uno degli indagati, M.C., avverso l'ordinanza del Tribunale del Riesame di Foggia, che aveva confermato il **sequestro probatorio** disposto nell'ambito di un'indagine su una vasta **associazione a delinquere**¹¹¹¹.

Il Contesto Criminoso

- **Fatti:** Il sistema era finalizzato alla **creazione e monetizzazione di crediti d'imposta fittizi** per oltre un miliardo di euro ², ottenuti mediante la simulazione dei presupposti costitutivi dei benefici fiscali (Superbonus, Bonus facciate, Ecobonus, ecc.)³.
- **Mezzi Fraudolenti:** Emissione di **fatture per operazioni inesistenti** (Art. 8 D.Lgs. 74/2000) e **truffe**⁴⁴⁴⁴⁴, basate su:
 - Indicazione di **prezzi esorbitanti e non congrui** per i lavori⁵.
 - **Mancanza dei necessari titoli abilitativi** (Permesso di costruire, autorizzazione sismica) in 196 pratiche su 246⁶.
 - **Mancato avvio dei lavori** (solo 45 avviati su 246 programmati)⁷.
- **Ruolo del Ricorrente:** C., formalmente collaboratore, era ritenuto il **gestore di fatto** della società **XY S.r.l.**, che aveva acquistato crediti inesistenti per circa **123 milioni di euro** e ne aveva monetizzato oltre **69 milioni** cedendoli a intermediari finanziari o società energetiche⁸⁸⁸⁸⁸⁸⁸.

La Decisione di Cassazione

La Corte ha dichiarato il **ricorso inammissibile** in quanto manifestamente infondato, ribadendo che, in sede di sequestro, non è ammissibile sindacare la manifesta illogicità della motivazione (solo la violazione di legge o la motivazione del tutto mancante)⁹⁹⁹⁹. Il Tribunale

aveva adeguatamente motivato il *fumus delicti* (sussistenza del reato) attraverso l'analisi delle anomalie riscontrate dall'Agenzia delle Entrate e le intercettazioni¹⁰¹⁰¹⁰¹⁰.

2. Responsabilità dei Tecnici

La sentenza **non affronta direttamente** la posizione dei tecnici asseveratori (professionisti), in quanto l'indagato ricorrente era un gestore di società cessionarie¹³. Tuttavia, i **fatti contestati** si collocano integralmente nel campo di responsabilità penale dei professionisti:

1. **False Attestazioni sui Costi:** È stata accertata l'indicazione di **prezzi esorbitanti** per l'esecuzione dei lavori, non congrui con le caratteristiche degli immobili¹⁴. L'asseverazione della **congruità delle spese** è compito specifico del tecnico abilitato ai sensi dell'Art. 119, comma 13 del D.L. 34/2020.
2. **Assenza di Titoli Abilitativi:** L'accertamento che per quasi l'80% delle pratiche **difettavano i necessari titoli edilizi** (permesso di costruire, autorizzazione sismica)¹⁵ implica che anche le **asseverazioni tecniche** (ove presenti) erano infedeli, non potendo attestare il rispetto dei requisiti tecnici e normativi in assenza delle autorizzazioni fondamentali.

L'intero impianto accusatorio si basa, dunque, sul **falso presupposto (certificato o attestato formalmente)** che i lavori fossero eseguiti regolarmente e a costi leciti, il che costituisce il cuore delle responsabilità del professionista che rilascia asseverazioni mendaci (Art. 119, comma 13-bis.1, D.L. 34/2020, o concorso in truffa, Art. 640-bis c.p.).

CASSAZIONE PENALE 17796/2023

I. Sintesi Estrema del Fatto

La Corte di Cassazione ha rigettato il ricorso di un indagato (S.B.) contro il sequestro preventivo, finalizzato alla confisca per equivalente, disposto nell'ambito di una frode legata al **Superbonus 110%**¹¹¹.

Contesto Criminale

L'indagine ha accertato che sono stati creati **crediti d'imposta fittizi** mediante **false attestazioni** del tecnico abilitato relative alla regolare realizzazione delle opere². Tali crediti sono stati poi ceduti a terzi (cessionari).

Questione Giuridica Centrale

Il Tribunale del Riesame aveva ritenuto che il **profitto del reato** da sottoporre a sequestro fosse costituito non dal valore nominale del credito ceduto, bensì dalla **somma effettivamente incassata** dall'indagato (il cedente) a seguito della cessione del credito fittizio agli intermediari finanziari³. Il ricorso in Cassazione contestava questa quantificazione.

2. Massima Giuridica (Principio di Diritto)

La Cassazione ha stabilito il seguente principio in tema di **sequestro e confisca** per i reati connessi alla cessione di crediti d'imposta fittizi: il profitto illecito è la **liquidità** ottenuta dalla vendita del credito fittizio, non l'intero valore del credito.

Sebbene il ricorrente non fosse il tecnico asseveratore, la sentenza contiene un riferimento **indiretto ma cruciale** alla responsabilità del professionista:

- **L'Artificio del Reato:** La Cassazione ribadisce che la frode e il conseguente reato di truffa aggravata (Art. 640-bis c.p.) si concretizzano attraverso la generazione di crediti d'imposta fittizi "**mediante false attestazioni del tecnico abilitato relative alla regolare realizzazione delle opere**" (Superbonus 110%)⁵.

Questo conferma il ruolo centrale dell'**asseverazione infedele** come **artificio o raggirio** necessario a indurre in errore lo Stato (o l'Agenzia delle Entrate) e a rendere possibile la creazione e la successiva cessione del credito inesistente, configurando così il concorso del tecnico nel reato di truffa aggravata.

CASSAZIONE PENALE 37138/2023

I. Sintesi Estrema del Fatto

La Corte di Cassazione si è pronunciata sul ricorso di un indagato avverso l'ordinanza del Tribunale del Riesame di Napoli, che aveva confermato il **sequestro preventivo finalizzato alla confisca** di un **credito d'imposta** derivante da Bonus Facciate e Sismabonus².

I fatti contestati riguardavano la creazione di crediti fiscali inesistenti, generati in assenza di interventi edilizi effettivamente realizzati e basati su **false attestazioni e asseverazioni**³.

La Cassazione ha **rigettato il ricorso**, confermando la legittimità del sequestro.

II. Massima Giuridica (Principio di Diritto)

La sentenza stabilisce un principio fondamentale in tema di sequestro e confisca dei crediti illeciti:

In tema di truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche (Art. 640-bis c.p.) legata ai bonus edilizi, il profitto del reato, suscettibile di sequestro preventivo e successiva confisca diretta, si identifica anche nel credito d'imposta fittizio indebitamente conseguito.

Il credito fiscale fittizio è un **bene immateriale** dotato di valore economico, idoneo a integrare l'ingiusto profitto del reato (con corrispondente danno per l'Erario), e pertanto è sequestrabile in quanto tale, **non solo la liquidità** (denaro) ottenuta dall'eventuale successiva cessione a terzi⁴.

In sostanza, il profitto illecito è la **nascita stessa del credito fittizio** nel cassetto fiscale del contribuente, che lo Stato è costretto a riconoscere in base agli artifici e raggiri posti in essere⁵.

III. Responsabilità dei Tecnici

La sentenza fornisce un riferimento **indiretto ma inequivocabile** al ruolo dei tecnici, qualificando l'azione fraudolenta:

- **Ruolo dell'Asseverazione:** Il nucleo della frode è identificato nella generazione dei crediti fittizi basata su "**false attestazioni e asseverazioni**"⁶.

Questo conferma il costante orientamento della Cassazione secondo cui l'**asseverazione infedele o falsa** del tecnico è l'elemento essenziale che costituisce l'**artificio o raggirio** necessario per configurare il reato di Truffa aggravata (Art. 640-bis c.p.), rendendo il professionista passibile di concorso nel reato principale, oltre che del reato specifico di falsa asseverazione (Art. 119, comma 13-bis.1, D.L. 34/2020).

CASSAZIONE PENALE 12364/2023

I. Sintesi Estrema del Fatto

La Cassazione ha esaminato il ricorso di A.B. avverso l'ordinanza del Tribunale del Riesame di Treviso che aveva dichiarato **inammissibile l'appello** contro il rigetto dell'istanza di revoca del sequestro preventivo.

Contesto del Ricorso

- L'indagato contestava il sequestro (disposto nell'ambito di una frode Superbonus) sollevando questioni di merito non esaminate dal Riesame, in particolare la possibilità di includere negli Stati di Avanzamento Lavori (SAL) le **spese pre-cantieristiche o strumentali**, necessarie per la successiva realizzazione degli interventi finanziabili.

La Decisione di Cassazione

La Corte ha **rigettato il ricorso** dichiarandolo inammissibile. Il Tribunale del Riesame aveva ritenuto l'appello inammissibile perché l'indagato non aveva allegato l'istanza di revoca originaria e il provvedimento del GIP. La Cassazione ha ritenuto corretta l'ordinanza di inammissibilità e non ha potuto, di conseguenza, esaminare nel merito la doglianza relativa alla natura delle spese.

II. Massima Giuridica (Principio di Diritto)

La massima in questo caso è di natura **procedurale** e riguarda i ricorsi avverso misure cautelari reali:

È inammissibile il ricorso per Cassazione avverso un'ordinanza del Tribunale del Riesame che ha dichiarato inammissibile l'appello (contro il rigetto di revoca del sequestro preventivo) **per mancata allegazione degli atti essenziali** (istanza di revoca, provvedimento impugnato e motivo di appello), **poiché tali atti sono necessari per**

permettere al Collegio di Cassazione di scrutinare compiutamente la doglianza di violazione di legge per omessa o carente motivazione.

III. Responsabilità dei Tecnici

Nonostante la decisione sia formale, il riferimento **indiretto** al ruolo del tecnico è evidente, poiché la contestazione di merito non esaminata dal Riesame riguardava proprio la materia di competenza del professionista asseveratore:

- **Spese contestate:** L'oggetto del contendere (mancato esame nel merito) era la possibilità di fatturare e includere nei SAL le "**spese c.d. strumentali, ma necessarie alla realizzazione successiva e conseguenziale degli interventi finanziabili**".

La **congruità delle spese** e la loro corretta inclusione nei SAL sono responsabilità specifiche del **tecnico asseveratore** (Art. 119, comma 13 del D.L. 34/2020). La sentenza, quindi, si colloca nel filone delle pronunce che presuppongono l'uso della **falsa attestazione (o della errata interpretazione normativa)** da parte del tecnico come elemento fondante l'artificio o raggirio della Truffa aggravata. Il tecnico è il soggetto che certifica la regolarità e congruità di queste voci di spesa.