36525-26

REPUBBLICA ITALIANA

In nome del Popolo Italiano

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONI UNITE PENALI

Composta da

Stefano Mogini	- Presidente -	Sent. n. sez. 4
Salvatore Dovere		CC – 26/02/2026
Angelo Caputo		R.G.N. 23976/2025
Vincenzo Siani		
Angelo Capozzi		
Giovanni Liberati	- Relatore -	
Giovanni Ariolli		
Elisabetta Maria Morosini		
Alessandro Centonze		

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da

Procuratore della Repubblica presso il Tribunale di Palermo

nel procedimento nei confronti di

[redacted]

avverso la ordinanza del 29/04/2025 del Tribunale di Palermo

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal componente Giovanni Liberati;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Procuratore generale aggiunto Giulio Romano, che ha concluso chiedendo l'annullamento del provvedimento impugnato, nella parte in cui riqualifica il reato di cui al capo 56) e dispone l'annullamento del sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente e la restituzione all'avente diritto;

udito per [redacted] l'avv. [redacted], che ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso del Pubblico ministero.

RITENUTO IN FATTO

1. Con decreto del 19 marzo 2025 il Giudice per le indagini preliminari del Tribunale di Palermo ha disposto nei confronti di [redacted] sottoposto a indagini in relazione ai reati di emissione di fatture per operazioni inesistenti e truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche (di cui agli artt. 8 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 e 640 e 640-*bis* cod. pen., capi 55 e 56 della imputazione provvisoria), il sequestro preventivo finalizzato alla confisca, in via diretta e per equivalente, del profitto di tali reati, fino alla concorrenza della somma di 965.250,00 euro, pari al credito d'imposta conseguito dall'indagato quale titolare dell'impresa individuale [redacted] di [redacted]

Il delitto di truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche, secondo la contestazione, era stato realizzato dall'indagato attraverso la costituzione e la cessione a terzi di un credito fiscale fittizio, mediante la falsa asseverazione del completamento di opere per le quali era previsto il riconoscimento del c.d. Superbonus 110%, comunicando in via telematica la cessione alla Agenzia delle Entrate.

Con ordinanza del 29 aprile 2025 il Tribunale di Palermo, provvedendo sulla richiesta di riesame presentata dall'indagato nei confronti di tale decreto, lo ha annullato, rilevando, in particolare, che il reato di truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche di cui agli artt. 640 e 640-*bis* cod. pen., di cui al capo 56 della imputazione provvisoria, deve considerarsi tentato e non consumato, non potendo ravvisarsi «alcun effettivo pregiudizio patrimoniale per lo Stato in ragione della sola fittizietà del credito fiscale fino alla sua effettiva riscossione, ovvero compensazione del credito, condizioni alternative non ricorrenti nel caso di specie».

Il Tribunale, a seguito della riqualificazione del reato di truffa consumata nella corrispondente fattispecie tentata, ha ritenuto non applicabile il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente del profitto del reato di cui agli artt. 640 e 640-*bis* cod. pen., sulla base di quanto stabilito dagli artt. 640-*quater* e 322-*ter* cod. pen., che la prevedono solo per l'ipotesi consumata.

A sostegno di tale conclusione il Tribunale ha richiamato il principio secondo cui il delitto di truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche, commesso attraverso la costituzione di un credito fiscale fittizio mediante la falsa asseverazione in ordine al completamento di opere per le quali è previsto il riconoscimento del c.d. Superbonus 110% e la cessione a terzi di tale credito, si perfeziona con la riscossione o la compensazione del credito, giacché solo in questo momento viene conseguito l'ingiusto profitto, con conseguente danno per l'amministrazione (si richiama Sez. 3, n. 23402 del 07/03/2024, Pizzamiglio, Rv. 286554-01).

2. Avverso tale ordinanza ha proposto ricorso per cassazione il Procuratore della Repubblica presso il Tribunale di Palermo, affidandolo a un unico motivo, mediante il quale ha denunciato, ai sensi dell'art. 606, comma 1, lett. b), cod. proc. pen., l'errata applicazione degli artt. 56, 640-*bis* e 640-*quater* cod. pen., con riferimento alla qualificazione dei fatti di cui al capo 56 della imputazione provvisoria come tentata truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche anziché come truffa consumata, con la conseguente erronea esclusione della sequestrabilità per equivalente del relativo profitto.

Ad avviso del Pubblico ministero ricorrente l'ordinanza del Tribunale sarebbe censurabile nella parte in cui ha qualificato la fattispecie concreta quale delitto tentato, sulla base del rilievo che il credito d'imposta ottenuto dal richiedente - il c.d. Superbonus 110%, ceduto a terzi - non era stato ancora portato in compensazione; si afferma che la condotta contestata integra il delitto di truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche nella sua forma consumata, in quanto, quando lo Stato «riconosce un credito - ancorché illegittimamente conseguito - si riconosce immediatamente debitore nei confronti di un terzo, con le conseguenti iscrizioni in bilancio e, in generale, con tutti gli effetti nocivi che derivano dal riconoscimento di un credito - illegittimo - destinato ad essere prontamente utilizzato».

Nel ricorso si richiama diffusamente quanto esposto in Sez. 2, n. 45868 del 17/10/2024, Barbera, Rv. 287279-01, secondo la quale il delitto di truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche, ove queste siano costituite dal c.d. Superbonus 110% si consuma con «la semplice creazione del credito d'imposta sostitutivo della detrazione fiscale prevista e non fruita, non essendo necessario che il credito fittizio così generato e conseguentemente comparso nel cassetto fiscale dell'originario beneficiario sia ceduto a terzi o portato in compensazione», e anche, nel medesimo senso, in Sez. 2, n. 40015 del 23/10/2024, Errichiello, Rv. 287083-02, sostenendo l'idoneità degli argomenti svolti in tali sentenze a superare quelli di segno opposto considerati dal Tribunale e concludendo per l'annullamento dell'ordinanza impugnata.

3. Il Procuratore Generale nelle sue richieste scritte ha concluso per l'accoglimento del ricorso del Pubblico ministero e, solo in subordine, per l'assegnazione alle Sezioni Unite, rilevando la fondatezza dell'unico motivo di ricorso e affermando, in particolare, di condividere il percorso argomentativo di Sez. 2, n. 45868 del 17/10/2024, cit.

4. Con ordinanza del 22 ottobre 2025 la Seconda sezione, rilevata l'esistenza di un contrasto nell'ambito della giurisprudenza della Corte di cassazione, ha rimesso all'esame delle Sezioni Unite le seguenti questioni:

"Se, in materia di cosiddetti Superbonus 110%, di cui al decreto legge 19 maggio 2020 n. 34, convertito con modificazioni dalla legge 17 luglio 2020 n. 77, la creazione di un credito di imposta fittizio (in quanto basato su lavori mai eseguiti o eseguiti per un valore inferiore), documentato da fatture per operazioni in tutto o in parte inesistenti, è condotta sussumibile nella fattispecie di reato di cui all'art. 640-*bis* cod. pen. ovvero in quella di cui all'art. 316-*ter* cod. pen.".

"Se, nell'ipotesi in cui la condotta dovesse essere definita giuridicamente ai sensi dell'art. 640-*bis* cod. pen., la sola creazione del credito di imposta fittizio con la sua successiva cessione a terzi possa integrare il reato in forma consumata (indipendentemente dalla compensazione o materiale riscossione del credito da parte del cessionario) ovvero in forma tentata".

5. Il primo quesito riguarda la qualificazione della condotta di creazione di un credito di imposta fittizio (in quanto basato su lavori in tutto o in parte non eseguiti o eseguiti per un valore inferiore rispetto a quello indicato nelle fatture), documentato da fatture per operazioni in tutto o in parte inesistenti, nell'ambito della procedura di riconoscimento del c.d. Superbonus 110%.

Nell'ordinanza di rimessione si sottolinea sul punto che già la Corte Costituzionale, con l'ordinanza n. 95 del 8 marzo 2004, aveva affermato il carattere sussidiario e residuale del reato di cui all'art. 316-*ter* cod. pen. rispetto all'affine fattispecie di truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche prevista dall'art. 640-*bis* cod. pen., ponendo in rilievo che, alla luce della finalità generale del provvedimento legislativo che ha introdotto la nuova fattispecie e del dato normativo «assolutamente inequivoco» rappresentato dalla clausola di salvezza dell'art. 640-*bis* cod. pen., la norma introdotta con l'art. 316-*ter* cod. pen. assicura una tutela aggiuntiva e «complementare» rispetto a quella offerta agli stessi interessi tutelati dall'altra disposizione, «coprendo» in particolare gli eventuali «margini di scostamento» - per difetto - del paradigma punitivo della truffa rispetto alla fattispecie della frode.

Si richiama, poi, la successiva evoluzione della giurisprudenza di legittimità, riportando l'affermazione contenuta in Sez. U, n. 16568 del 19/04/2007, Carchivi, Rv. 235962-01, secondo cui «l'applicazione dell'art. 316-*ter* cod. pen. deve avere carattere residuale», e quanto precisato nella successiva Sez. U, n. 7537 del 16/12/2010, dep. 2011, Pizzuto, Rv. 249105-01, secondo la quale «l'art. 316-*ter* cod. pen. punisce condotte decettive non incluse nella fattispecie di truffa, caratterizzate (oltre che dal silenzio antidoveroso) da false dichiarazioni o dall'uso di atti o documenti falsi, ma nelle quali l'erogazione non discende da una falsa rappresentazione dei suoi presupposti da parte dell'ente pubblico erogatore, che non viene indotto in errore perché in realtà si rappresenta solo l'esistenza della formale attestazione del richiedente».

Nell'ordinanza di rimessione si dà conto della successiva evoluzione della giurisprudenza di legittimità, che ha ripetutamente espresso il principio secondo il quale, nel delitto di indebita percezione di cui all'art. 316-*ter* cod. pen., il soggetto erogatore è chiamato esclusivamente a operare una presa d'atto dell'esistenza della formale dichiarazione da parte del privato del possesso dei requisiti autocertificati e non anche a compiere un'autonoma attività di accertamento (tra le tante si richiamano Sez. F, n. 44878 del 06/08/2019, Aldovisi, Rv. 279036-01; Sez. 6, n. 51962 del 02/10/2018, Muggianu, Rv. 274510-01; Sez. 2, n. 23163 del 12/04/2016, Picariello, Rv. 266979-01), nonché di quanto da ultimo affermato in Sez. U., n. 11969 del 28/11/2024, dep. 2025, Tomaificio Zodiaco s.r.l., Rv. 287649-01, nella quale è stato ribadito che «la norma prevista dall'art. 316-*ter* mira ad anticipare la rilevanza penale dell'illecita captazione di finanziamenti pubblici sia rispetto al delitto di malversazione a danno dello Stato, che incentra il disvalore della condotta sulla non destinazione del finanziamento alle finalità per cui è stato concesso, sia riguardo alla truffa aggravata prevista dall'art. 640-*bis*, che presuppone invece l'induzione in errore dell'ente, entro una relazione di sussidiarietà fra le due figure delittuose».

Si sottolinea poi che, ancora più recentemente, è stato ulteriormente ribadito che va ravvisato il delitto di cui all'art. 640-*bis* cod. pen. e non quello di indebita percezione di erogazioni pubbliche allorquando l'accoglimento della richiesta di contributi (nella specie, si trattava di aiuti comunitari all'agricoltura) non si fonda su semplici dichiarazioni autocertificate ma implica controlli, anche preventivi, da parte della autorità competente per l'accertamento della effettiva sussistenza dei requisiti di accesso e della veridicità dei titoli prodotti alla amministrazione (Sez. 2, n. 26906 del 12/06/2025, Mastio, Rv. 288460-01).

6. Nella medesima ordinanza si illustrano i diversi orientamenti che si sono registrati nella giurisprudenza di legittimità nella materia avente a oggetto i crediti derivanti dal c.d. Superbonus 110%, disciplinata dal d.l. 19 maggio 2020, n. 34, convertito con modificazioni dalla l. 17 luglio 2020, n. 77.

6.1. Si riportano, anzitutto, le conclusioni raggiunte da un primo orientamento, secondo il quale «integra il delitto di truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche, di cui all'art. 640-*bis* cod. pen., e non quello di indebita percezione di erogazioni pubbliche, di cui all'art. 316-*ter* cod. pen., la condotta di chi ottiene il riconoscimento del credito di imposta previsto dalla legislazione in materia di "bonus" edilizi per effetto della trasmissione di false fatture attestanti l'esecuzione di opere in realtà mai realizzate, posto che il conseguimento di tale utilità avviene in conseguenza dell'induzione in errore dell'amministrazione, realizzata con la produzione di documenti per operazioni inesistenti» (Sez. 2, n. 45868 del 17/10/2024, cit.; nonché, nel medesimo senso,

Sez. 2, n. 40015 del 23/10/2024, cit.; Sez. 3, n. 23402 del 07/03/2024, cit.; Sez. 2, n. 19841 del 12/01/2023, Bonfrate, Rv. 285397-01, le quali concordano nel rilevare che le condotte risultano caratterizzate da artifici e raggiri, idonei a integrare la truffa, quali la predisposizione di fatture false a giustificazione del credito di imposta, con conseguente induzione in errore dello Stato nel riconoscimento di benefici sulla base di presupposti inesistenti).

6.2. Si segnala, poi, l'esistenza di un diverso e contrario orientamento, secondo il quale deve ritenersi integrato il reato di indebita percezione di erogazioni pubbliche di cui all'art. 316-*ter* cod. pen., e non quello di truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche di cui agli artt. 640 e 640-*bis* cod. pen., laddove il conseguimento del credito di imposta relativo ai c.d. bonus edilizi sia ottenuto sulla base di un'autodichiarazione mendace sull'esecuzione dei lavori, in quanto, in tal caso, mancano sia l'elemento costitutivo della induzione in errore proprio della truffa, perché il controllo dell'Agenzia delle Entrate è successivo all'erogazione, sia il danno patrimoniale per lo Stato, che si realizza solo quando i crediti ceduti vengono materialmente riscossi o compensati, e dunque l'evento di danno è successivo ed eventuale rispetto all'indebita acquisizione della agevolazione fiscale (Sez. 6, n. 46354 del 29/10/2024, Suardi, Rv. 287378-01).

6.3. In proposito, proprio in relazione a tale secondo orientamento e sempre nella prospettiva della corretta qualificazione della condotta, nell'ordinanza di rimessione si sottolinea la rilevanza dell'eventuale controllo preventivo e della conseguente sospensione cautelativa del riconoscimento del beneficio fiscale che possono ora essere disposti dalla Agenzia delle Entrate ai sensi dell'art. 122-*bis* del suddetto d.l. 19 maggio 2020, n. 34, convertito con modificazioni dalla l. 17 luglio 2020, n. 77, introdotto dal legislatore con il decreto legge 11 novembre 2021 n. 157 (entrato in vigore il 12 novembre 2021 in G.U. 11/11/2021 n. 269) proprio al fine di adottare «misure di contrasto alle frodi in materia di cessione dei crediti», evidenziando che tale procedura costituisce un'autonoma attività di accertamento che va ben oltre la mera presa d'atto della formale dichiarazione da parte del privato del possesso dei requisiti autocertificati svolta in una fase non successiva, trattandosi di un controllo precedente alla cessione e monetizzazione del credito di imposta, così da lasciar spazio alla qualificazione della condotta in termini di truffa, delineandosi in essa l'elemento decettivo della condotta.

7. L'ordinanza di rimessione analizza anche la seconda questione controversa, rilevante laddove la condotta venga qualificata come truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche, ossia se la condotta contestata configuri un reato consumato o tentato.

7.1. Si richiama, dunque, anzitutto, il principio affermato in Sez. 3, n. 23402 del 07/03/2024, cit., secondo cui il delitto di truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche, commesso attraverso la costituzione di un credito fiscale fittizio a seguito della falsa asseverazione in ordine al completamento di opere per le quali è previsto il riconoscimento del c.d. Superbonus 110% e la successiva cessione a terzi di tale credito, si perfeziona con la riscossione o con la compensazione del credito, in quanto solo in quel momento è conseguito l'ingiusto profitto, con conseguente danno per l'amministrazione.

7.2. Nell'ordinanza si riportano anche alcune pronunce di segno contrario, tra cui, in particolare, Sez. 2, n. 45868 del 17/10/2024, cit. (alla quale ha aderito Sez. 2, n. 11705 del 06/02/2025, Foglia, non mass.), nella quale è stato espresso il diverso principio secondo cui il delitto di truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche derivanti dal c.d. Superbonus 110% «si consuma mediante l'esercizio dell'opzione prevista dall'art. 121, comma 1, lett. *b*), decreto legge 19 maggio 2020, n. 34, con la semplice creazione del credito d'imposta sostitutivo della detrazione fiscale prevista e non fruita, non essendo necessario che il credito fittizio così generato e conseguentemente comparso nel cassetto fiscale dell'originario beneficiario sia ceduto a terzi o portato in compensazione». Nella motivazione di tale sentenza si sottolinea che nei casi in cui con l'esercizio dell'opzione di cui alla lett. *b*) del comma 1 dell'art. 121 del d.l. n. 34 del 2020 l'agente crea un credito nei confronti dello Stato (e, quindi, un debito di esso) del tutto inesistente - in quanto generato in assenza di qualsiasi fonte giustificativa dell'obbligazione nell'effettiva realtà dei fatti - naturalmente destinato a essere prontamente utilizzato in compensazione dai terzi cessionari, i cui effetti sono di assai incerta neutralizzabilità, in particolare, nel caso in cui tale utilizzo sia fatto da cessionari in buona fede, già con la creazione di tale credito l'agente consegue il profitto ingiusto con correlativo danno per lo Stato.

7.3. Si segnalano anche le argomentazioni parzialmente differenti espresse da Sez. 2, n. 40015 del 23/10/2024, cit., secondo la quale «il reato è perfezionato a seguito della prima cessione, poiché appaiono realizzati tutti gli elementi costitutivi la truffa ex art. 640-*bis* cod. pen. costituiti dalla induzione in errore della p.a., effettuata tramite l'utilizzazione di fatture per lavori mai eseguiti o di differente importo, dal danno conseguente per la pubblica amministrazione risultata debitrice di somme non dovute, ed anche dall'ingiusto profitto, già percepito a seguito della prima cessione del credito», sottolineando che, essendosi in presenza di crediti per lavori inesistenti, ai fini del perfezionamento del reato e della sua consumazione non occorre necessariamente che l'ultimo cessionario compensi il credito d'imposta e ne ottenga la liquidazione, essendo sufficiente che la prima cessione abbia comportato il pagamento di somme non dovute dal cessionario (nel caso di specie [redacted]

Infine, si sottolinea quanto chiarito in Sez. U, n. 11969 del 28/11/2024, dep. 2025, Tomaificio Zodiaco s.r.l., 287649-01, a proposito del fatto che la nozione di benefici "erogati", presente nella descrizione normativa del reato di cui all'art. 640-*bis* cod. pen., «può ben riguardare il conferimento di qualsivoglia agevolazione economica da riconoscere in presenza delle condizioni stabilite dalla legge, senza che a tale ampio significato si leghi necessariamente la materialità di una dazione iniziale ovvero una immediata percezione del beneficio da parte del privato», con la conseguenza che la mera creazione del credito di imposta non implica ancora che il credito sia stato "concesso" o "accordato" "dallo Stato", tanto che nella fattispecie all'esame della Corte l'indagato, dopo aver costituito il credito di imposta fittizio, aveva tentato una prima cessione a [redacted] S.p.a. che, tuttavia, ne aveva rifiutato l'accettazione, successivamente risolvendosi a cedere il credito ad una società privata.

Si afferma, quindi, che, nella ipotesi da ultimo descritta, potrebbe «profilarsi anche una truffa (consumata o tentata, in relazione alle specifiche ipotesi), nei confronti del cessionario del credito di imposta fittizio, quando si tratti di soggetto privato che versi in condizioni di buona fede».

8. Con decreto del 27 novembre 2025 il Primo Presidente ha assegnato il ricorso alle Sezioni Unite, fissando per la trattazione l'udienza del 26 febbraio 2026.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Alle Sezioni Unite sono state rimesse le seguenti questioni di diritto:

"*Se, nella materia dei cc.dd. Superbonus 110%, di cui al d.l. 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, la costituzione di un credito di imposta fittizio, mediante la presentazione di fatture per operazioni in tutto o in parte inesistenti e con opzione, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione, per un contributo sotto forma di sconto anticipato dai fornitori ovvero per la cessione di un credito d'imposta di importo pari alla detrazione, sia condotta sussumibile nella fattispecie di reato di cui all'art. 316-ter cod. pen. o in quella di cui agli artt. 640 e 640-bis cod. pen.*".

"*Se, nell'ipotesi in cui la condotta sopra descritta sia da definire giuridicamente ai sensi degli artt. 640 e 640-bis cod. pen., essa integri il reato in forma consumata ovvero in forma tentata*".

2. Deve, in ordine logico, essere esaminato preliminarmente il primo quesito, relativo alla qualificazione, nella specifica materia del c.d. Superbonus 110%, della condotta di costituzione di un credito di imposta fittizio, mediante la presentazione

di fatture per operazioni in tutto o in parte inesistenti, e con opzione, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione, per un contributo sotto forma di sconto anticipato dai fornitori ovvero per la cessione di un credito d'imposta di importo pari alla detrazione.

3. Nella giurisprudenza di legittimità si registrano due contrapposti orientamenti in ordine alla qualificazione di detta condotta, illustrati anche nella ordinanza di rimessione.

3.1. Secondo un primo orientamento è configurabile il delitto di truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche nella condotta diretta a costituire un credito fiscale fittizio ottenuto attraverso la falsa asseverazione in ordine al completamento di opere per le quali era previsto il riconoscimento del Superbonus (Sez. 3, n. 23402 del 07/03/2024, Pizzamiglio, Rv. 286554-01, nella cui motivazione non viene, però, sviluppato il tema della qualificazione della fattispecie, che non era oggetto del ricorso, mentre una particolare attenzione viene concentrata sull'accertamento del momento consumativo del reato).

In senso conforme si è anche espressa Sez. 2, n. 45868 del 17/10/2024, Barbera, Rv. 287279-01.

Sez. 2, n. 40015 del 23/10/2024, Errichiello, Rv. 287083-01 e 287083-02, ha affrontato in maniera articolata il tema della qualificazione giuridica della fattispecie in cui, a fronte di opere non realizzate, il privato richiedente abbia ottenuto il riconoscimento del credito, come tale inserito nel proprio cassetto fiscale, ed, eventualmente, in seguito ceduto a terzi.

Muovendo dalla non controversa premessa che l'art. 316-*ter* cod. pen., in virtù della clausola di riserva in esso contenuta, costituisce una fattispecie residuale rispetto alle ipotesi di truffa finalizzata al conseguimento di erogazioni pubbliche di cui agli artt. 640 e 640-*bis* cod. pen., si afferma che «l'interprete, per procedere alla esatta qualificazione giuridica dei fatti, deve, dapprima, escludere l'ipotesi della truffa e, solo dopo, eventualmente inquadrare la fattispecie concreta in altro e diverso reato», sottolineando che è stato ritenuto integrato il delitto di truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche, e non quello di indebita percezione di erogazioni pubbliche, in tutte quelle particolari ipotesi in cui si era verificata la percezione di "*bonus*" da parte di soggetti non aventi diritto, in quanto alla richiesta di riconoscimento di un credito fiscale o di un altro beneficio economico previsto *ex lege* non era corrisposta l'esecuzione effettiva delle opere dichiarate (così Sez. 2, n. 38716 del 22/6/2023, Di Iorio, non mass.; Sez. 2, n. 13573 del 02/02/2024, Rafaniello, Rv. 286319-02; Sez. 2, n. 19841 del 12/01/2023, Bonfrate, Rv. 285397-01).

È stato così ribadito il principio secondo cui «ove il diritto alla prestazione sia stato ottenuto mediante l'invio di falsa documentazione idonea a trarre in inganno

l'amministrazione pubblica», devono ritenersi integrati gli artifici e raggiri idonei a configurare la fattispecie di cui all'art. 640-*bis* cod. pen.», per concludere affermando che «il riconoscimento del credito di imposta previsto dalla legislazione in materia di bonus edilizi a seguito della trasmissione di false fatture attestanti l'esecuzione di opere in realtà mai effettuate integra una condotta riconducibile al parametro di cui all'art. 640-*bis* cod. pen. e non anche alla più lieve fattispecie dell'art. 316-*ter* cod. pen., posto che il riconoscimento del credito da parte dell'ente pubblico è avvenuto a seguito dell'induzione in errore dello stesso».

Nella motivazione si approfondisce la fase procedimentale, che si sviluppa a seguito della trasmissione della (falsa) documentazione da parte del richiedente e il conseguente indebito riconoscimento di crediti fiscali derivanti dal "*bonus*", i quali possono essere ceduti a terzi e portati da questi ultimi in compensazione con i crediti vantati dall'amministrazione pubblica.

Nell'ambito del medesimo orientamento Sez. 2, n. 26906 del 12/06/2025, Mastio, Rv. 288460-01, ha sottolineato la rilevanza della esistenza di strumenti di tutela a disposizione del *deceptus*, pur se non concretamente utilizzati, ritenendo collegabile la responsabilità penale al fatto del soggetto agente, indipendentemente dall'eventuale cooperazione della vittima.

3.2. Secondo altro, contrapposto, orientamento, anch'esso ampiamente riportato nell'ordinanza di rimessione, le condotte descritte sono riconducibili al delitto di cui all'art. 316-*ter* cod. pen.

Sez. 6, n. 46354 del 29/10/2024, Suardi, Rv. 287378-01, ha affermato che «integra il reato di indebita percezione di erogazioni pubbliche e non quello di truffa aggravata di cui all'art. 640-*bis* cod. pen., il conseguimento del credito di imposta relativo ai c.d. "bonus" edilizi, ottenuto sulla base di un'autodichiarazione mendace sull'esecuzione dei lavori, difettando della truffa sia l'elemento decettivo, atteso che il controllo dell'Agenzia delle Entrate è successivo all'erogazione, sia il danno patrimoniale per lo Stato, che si realizza solo quando i crediti ceduti vengono materialmente riscossi o compensati ed è, dunque, evento successivo ed eventuale rispetto all'indebita acquisizione della agevolazione fiscale»; si sottolinea, in particolare, che nel caso della indebita percezione di cui al primo reato il soggetto erogatore è chiamato esclusivamente a operare una presa d'atto dell'esistenza della formale dichiarazione da parte del privato del possesso dei requisiti autocertificati, non anche a compiere un'autonoma attività di accertamento, e che il danno patrimoniale, correlato al profitto ingiusto, necessario per la configurabilità del reato di truffa, non può, per giurisprudenza consolidata, essere individuato nella sola assunzione dell'obbligazione da parte dello Stato, ma presuppone una effettiva *deminutio patrimonii*.

Si afferma, pertanto, che il descritto meccanismo fraudolento relativo alle indebite acquisizioni in materia di Superbonus «esula dalla fattispecie della truffa sia per la mancanza dell'elemento decettivo e sia del danno patrimoniale».

Si aggiunge, in relazione al primo profilo, che per conseguire il credito di imposta è sufficiente la comunicazione all'Agenzia dell'Entrate dell'operazione negoziale agevolata e che, anche dopo l'introduzione del citato art. 122-*bis* del d.l. n. 34 del 2020, l'Agenzia delle Entrate procede a «un controllo preventivo di tipo cautelativo solo eventuale», che, come tale, «si distingue da quella attività di verifica preliminare che costituisce la condizione imprescindibile per l'erogazione del contributo pubblico e che, come visto, rappresenta il necessario presupposto per la integrazione della truffa, sotto il profilo dell'elemento dell'induzione in errore».

Quanto alla esistenza del danno patrimoniale, altro requisito necessario del delitto di truffa, si sottolinea che l'agevolazione fiscale, in cui consiste l'«erogazione» o il «contributo» pubblico, coincide in questo caso con l'acquisizione indebita del credito di imposta, precedente al suo utilizzo in compensazione nella dichiarazione fiscale relativa agli anni di imposta in cui tale detrazione verrà operata (ossia nei cinque anni a seguire) da parte di un soggetto diverso dall'autore della frode ed estraneo al reato, cosicché solo quando i crediti ceduti siano stati effettivamente compensati potrà dirsi realizzato il danno per lo Stato, per essersi verificata la concreta perdita patrimoniale.

Altre decisioni, pur senza entrare direttamente nel merito della distinzione tra il reato di truffa di cui agli artt. 640 e 640-*bis* cod. pen. e quello di indebite erogazioni di cui all'art. 316-*ter* cod. pen., hanno qualificato le fattispecie di indebita acquisizione dei benefici derivanti dal c.d. Superbonus quale illecita erogazione, rientrante nel perimetro normativo dell'art. 316-*ter* cod. pen.: in tal senso si sono espresse le recenti Sez. 6 del n. 8389 del 17/01/2025, Cucchiara, non mass., e Sez. 6 n. 8390 del 17/01/2025, Consorzio Stabile Quadra Holding, non mass., nonché, sia pure a proposito della diversa ma speculare disciplina del c.d. Sismabonus, Sez. 6, n. 13339 del 05/03/2025, Cuccaro, Rv. 287932-01.

4. Per risolvere il primo quesito occorre muovere dalla disciplina del Superbonus 110% e, in particolare, dal procedimento previsto per il conseguimento del beneficio nelle forme dello sconto in fattura e della cessione del credito.

L' art. 121 d.l. 19 maggio 2020, n. 34, convertito dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, consente ai soggetti che sostengono spese relative a determinati interventi (di recupero del patrimonio edilizio, efficienza energetica, adozione di misure antisismiche, recupero o restauro della facciata di edifici esistenti, installazione di impianti fotovoltaici, installazione di colonnine per la ricarica di veicoli elettrici,

superamento ed eliminazione di barriere architettoniche) di optare per una agevolazione fiscale, consistente in una detrazione del 110% dall'imposta lorda da essi dovuta.

In tale ipotesi il beneficiario ottiene una diminuzione delle imposte dovute in base alla liquidazione della propria dichiarazione dei redditi, mediante una ripartizione della detrazione su più anni d'imposta.

Oltre a tale detrazione, la medesima disposizione prevede altre forme di utilizzazione del beneficio.

Innanzitutto, il richiedente può ottenere il c.d. "sconto in fattura", praticato dall'esecutore dei lavori sul valore della prestazione eseguita o dei materiali utilizzati per l'intervento. L'importo dello sconto deve essere espressamente indicato nella fattura emessa dal fornitore «quale sconto praticato in applicazione delle previsioni dell'articolo 121 del decreto-legge n. 34 del 2020». Il beneficiario, in tal caso, utilizza l'agevolazione (c.d. Superbonus) attraverso il mancato pagamento (in tutto o in parte) del corrispettivo dei lavori eseguiti in suo favore relativi alle suddette tipologie di interventi; il fornitore, a sua volta, a fronte dello "sconto" riportato nella fattura, potrà godere di un credito d'imposta di importo pari alla detrazione non utilizzata dal committente o, in alternativa, cedere tale credito a terzi (compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, come espressamente previsto dall'art. 121, comma 1, lett. *a*, d.l. n. 34 del 2020).

In ulteriore alternativa al suddetto "sconto in fattura", il committente dei lavori può optare per la cessione diretta a terzi (anche istituti di credito e altri intermediari finanziari) di un credito d'imposta di importo pari alla detrazione spettante (art. 121, comma 1, lett. *b*, d.l. n. 34 del 2020).

I crediti d'imposta, in tal modo acquisiti dai terzi cessionari possono essere:

- ulteriormente ceduti (nei termini previsti dalle menzionate lett. *a* e *b* del comma 1 dell'art. 121 d.l. n. 34 del 2020);

- utilizzati in compensazione, con debiti nei confronti dell'erario (ai sensi dell'art. 17 d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241).

Il beneficiario ottiene dunque l'agevolazione fiscale (ossia il c.d. Superbonus) attraverso la cessione del credito, con corrispondente accredito del valore dello stesso, e il cessionario potrà vantare, nei confronti dell'Erario, un credito d'imposta di importo pari al valore del beneficio, che potrà eventualmente cedere a terzi.

Il riconoscimento del beneficio non consegue, tuttavia, a una mera dichiarazione del contribuente.

Il committente, per poter ottenere l'agevolazione fiscale, deve documentare, mediante specifiche certificazioni e attestazioni, che le opere realizzate sono conformi al progetto e ai requisiti tecnici imposti dalle disposizioni di legge e dai regolamenti e che i materiali utilizzati presentano le caratteristiche previste per addivenire al miglioramento energetico richiesto.

A conclusione dei lavori devono, quindi, essere rilasciate dai tecnici abilitati incaricati dal committente le attestazioni contemplate dall'art. 119 d.l. n. 34 del 2020: l'attestato di prestazione energetica (A.P.E.), rilasciato prima e dopo l'intervento, come previsto dal comma 3; il visto di conformità dei dati relativi alla documentazione, che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione, di cui al comma 11, da rilasciare nel caso di opzione per lo "sconto" o la cessione (e anche, a partire dall'entrata in vigore del d.l. 11 novembre 2021, n. 157, nell'ipotesi di utilizzo della detrazione nella dichiarazione dei redditi); le asseverazioni previste nelle lettere *a*) e *b*) del comma 13 della stessa disposizione, relative, in particolare, alla congruità delle spese sostenute.

L'esercizio dell'opzione del contribuente per lo sconto in fattura o la cessione del credito in luogo della detrazione d'imposta nelle proprie dichiarazioni deve essere comunicato all'Agenzia delle Entrate, ai sensi del comma 7 dell'art. 121 del d.l. n. 34 del 2020, utilizzando il modello denominato «Comunicazione dell'opzione relativa agli interventi di recupero del patrimonio edilizio, efficienza energetica, rischio sismico, impianti fotovoltaici e colonnine di ricarica», approvato con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate.

A seguito dell'invio telematico di tale comunicazione è rilasciata, entro 5 giorni, una ricevuta che ne attesta la presa in carico, ovvero lo scarto, con l'indicazione delle relative motivazioni. La ricevuta viene quindi messa a disposizione del soggetto che ha trasmesso la comunicazione nell'area a lui riservata del sito internet dell'Agenzia delle entrate (c.d. "cassetto fiscale del contribuente").

Il mancato invio della comunicazione nei termini e con le modalità previsti rende l'opzione inefficace nei confronti dell'Agenzia delle entrate.

Il procedimento delineato dagli articoli 119 e 121 del d.l. n. 34 del 2020 e dai provvedimenti attuativi del Direttore della Agenzia delle Entrate è dunque strutturalmente diverso da un procedimento nel quale il beneficio consegue alla mera dichiarazione dell'interessato.

Questa conclusione è confermata dal sistema dei controlli previsto dalla disciplina del Superbonus.

Tali controlli non sono stati istituiti dall'art. 122-*bis* d.l. n. 34 del 2020, introdotto dal d.l. n. 157 del 2021. Essi erano presenti fin dall'impianto originario della disciplina. L'art. 122-*bis* cit. li ha successivamente rafforzati, introducendo ulteriori strumenti di controllo preventivo e cautelare.

Già il comma 4 dell'art. 121 del d.l. n. 34 del 2020 prevedeva e prevede tutt'ora 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 [...]», così rinviando alla normativa intitolata «Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi» che, all'art. 31, regola le «Attribuzioni

degli uffici delle imposte», i quali «controllano le dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta, ne rilevano l'eventuale omissione e provvedono alla liquidazione delle imposte o maggiori imposte dovute; vigilano sull'osservanza degli obblighi relativi alla tenuta delle scritture contabili e degli altri obblighi stabiliti nel presente decreto e nelle altre disposizioni relative alle imposte sui redditi; provvedono alla irrogazione delle pene pecuniarie previste nel titolo V e alla presentazione del rapporto all'autorità giudiziaria per le violazioni sanzionate penalmente».

Il comma 5 dell'art. 121 cit. dispone inoltre che, quando dai controlli emerga l'assenza, anche parziale, dei requisiti che danno diritto alla detrazione, l'Agenzia delle Entrate provvede al recupero dell'importo corrispondente alla detrazione non spettante.

Il sistema originario contemplava, dunque, poteri di verifica dei presupposti per il conseguimento del beneficio e controlli successivi diretti al recupero dell'agevolazione indebitamente riconosciuta, ma conteneva già anche un primo filtro collocato nella fase di esercizio dell'opzione: la comunicazione trasmessa alla Agenzia delle Entrate può essere presa in carico oppure scartata e lo scarto impedisce che la comunicazione di opzione produca gli effetti cui essa è diretta.

Su questo assetto è intervenuto il citato art. 122-*bis*, inserito dall'art. 2 d.l. 11 novembre 2021, n. 157 e successivamente modificato dalla l. 30 dicembre 2021, n. 234 (legge di bilancio 2022).

La disposizione è significativamente rubricata «Misure di contrasto alle frodi in materia di cessione dei crediti. Rafforzamento dei controlli preventivi», confermando che non si tratta dell'introduzione *ex novo* di controlli preventivi prima inesistenti, ma del loro rafforzamento.

Essa, al comma 1, consente all'Agenzia delle Entrate, entro cinque giorni lavorativi dall'invio della comunicazione, di sospendere fino a trenta giorni gli effetti delle comunicazioni delle cessioni e delle opzioni che presentino profili di rischio, per procedere al relativo controllo preventivo. Se i rischi risultano confermati, la comunicazione si considera non effettuata. La disposizione fa inoltre espressamente salvi gli «ordinari poteri di controllo».

L'Agenzia delle Entrate può, dunque, verificare immediatamente la sussistenza dei requisiti che danno diritto alla detrazione, come previsto dall'art. 121, comma 4, d.l. n. 34 del 2020, e anche «sospendere, per un periodo non superiore a trenta giorni, gli effetti delle comunicazioni delle cessioni, anche successive alla prima, e delle opzioni inviate alla stessa Agenzia ai sensi degli articoli 121 e 122 che presentano profili di rischio, ai fini del relativo controllo preventivo».

Gli accertamenti compiuti dall'Agenzia delle Entrate possono riguardare sia i profili formali della richiesta di accesso al beneficio sia i profili sostanziali-tecnici (relativi alla completezza e correttezza dalla documentazione).

L'Agenzia può procedere al controllo delle fatture e delle ricevute comprovanti le spese sostenute e i relativi pagamenti, oltre che verificare il contenuto delle asseverazioni tecniche e, soprattutto, i visti di conformità redatti dai professionisti abilitati, con i quali si attesta la regolarità formale e sostanziale della documentazione e la presenza dei presupposti normativi per il riconoscimento del beneficio.

Va aggiunto che, oltre ai controlli fiscali dell'Agenzia delle Entrate, chi ha usufruito del Superbonus può essere soggetto alle verifiche tecniche affidate all'ENEA (Agenzia nazionale per le nuove tecnologie, l'energia e lo sviluppo sostenibile).

La normativa (art. 14, d.l. 4 giugno 2013, n. 63, e d.m. 11 maggio 2018, estesa al Superbonus in virtù dell'art. 5, d.m. 6 agosto 2020) prevede, infatti, che l'Enea ogni anno elabora un programma di controlli a campione sulle istanze relative a interventi di efficientamento energetico, tra i quali rientrano anche quelli del Superbonus, conclusi nell'anno precedente.

Sempre in tema di controlli, va segnalato che il d.l. 29 marzo 2024, n. 39, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 maggio 2024, n. 67, all'art. 4-*ter* ha previsto una delega ai Comuni circa l'attività di controllo sulla materiale realizzazione dei lavori che beneficiano del Superbonus.

Ne risulta un sistema articolato di verifiche documentali, fiscali e tecniche, che attingono anche i requisiti legali necessari per la concessione del beneficio.

Alcune precedono il consolidamento dell'opzione; altre possono intervenire successivamente.

L'art. 122-*bis* ha aggiunto un ulteriore strumento preventivo, specificamente diretto a intercettare le operazioni con profili di rischio.

5. Occorre poi rammentare che Sez. U, n. 26351 del 26/06/2002, Fedi, Rv. 221663-01, ha chiarito che «La truffa per il conseguimento di erogazioni pubbliche prevista dall'art. 640-*bis* cod. pen. costituisce una circostanza aggravante del delitto di truffa di cui all'art. 640 dello stesso codice e non figura autonoma di reato».

Tale configurazione, poi confermata da numerose sentenze successive, impone di ritenere, come affermato in motivazione dalle Sezioni Unite, che la fattispecie disegnata dall'art. 640-*bis* cod. pen. contiene il rinvio al fatto-reato previsto nell'art. 640 cod. pen., al quale si aggiunge un oggetto materiale specifico della condotta truffaldina e della disposizione patrimoniale.

Più precisamente, hanno sottolineato le Sezioni Unite, la descrizione della fattispecie di cui all'art. 640-*bis* cod. pen. non immuta gli elementi essenziali del delitto di truffa (artifici o raggiri, induzione in errore con conseguente disposizione patrimoniale, ingiusto profitto per l'agente o per altri, danno del soggetto passivo),

né quelli materiali né quelli psicologici, introducendo un oggetto materiale specifico, laddove prevede che la condotta truffaldina dell'agente e la disposizione patrimoniale dell'ente pubblico riguardino contributi, finanziamenti, mutui agevolati ovvero altre erogazioni dello stesso tipo.

Le differenze strutturali tra il delitto di truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche di cui all'art. 640-*bis* cod. pen. e il delitto di indebita percezione di erogazioni pubbliche previsto dall'art. 316-*ter* cod. pen. sono poi state oggetto di numerosi interventi, sia della Corte Costituzionale, sia delle Sezioni Unite.

La Corte Costituzionale, con l'ordinanza n. 95 dell'8 marzo 2004, ha sottolineato, il carattere sussidiario e residuale del reato previsto dall'art. 316-*ter* cod. pen. rispetto alla truffa aggravata ai sensi dell'art. 640-*bis* cod. pen., considerato che il primo reato è finalizzato ad assicurare agli stessi interessi protetti dal secondo una tutela aggiuntiva e complementare, coprendo gli eventuali margini di scostamento, per difetto, dal paradigma punitivo della truffa. Il giudice ordinario dovrà quindi accertare, in concreto, se una data condotta, formalmente rientrante nello schema dell'art. 316-*ter* cod. pen., integri anche la fattispecie descritta dall'art. 640-*bis* cod. pen., dovendo, in tal caso, applicarsi solo quest'ultima.

Tale prospettiva interpretativa ha trovato continuità nelle decisioni delle Sezioni Unite successivamente intervenute nella materia.

Secondo Sez. U, n. 16568 del 19/04/2007, Carchivi, Rv. 235962-01, «integra il reato di indebita percezione di elargizioni a carico dello Stato previsto dall'art. 316-ter, comma primo, cod. pen., e non quello di truffa aggravata ai sensi dell'art. 640-*bis* stesso codice, l'indebito conseguimento, nella misura superiore al limite minimo in esso indicato, del cosiddetto reddito minimo di inserimento previsto dal d.lgs. 18 giugno 1998 n. 237».

Ad avviso delle Sezioni Unite il reato di cui all'art. 316-*ter* cod. pen. è configurabile in «quelle condotte cui non consegua un'induzione in errore o un danno per l'ente erogatore», con la conseguenza che il perimetro dell'art. 316-*ter* cod. pen. si riduce «a situazioni del tutto marginali, come quelle del mero silenzio antidoveroso o di una condotta che non induca effettivamente in errore l'autore della disposizione patrimoniale».

Sul punto le Sezioni Unite hanno precisato che «In molti casi, invero, il procedimento di erogazione delle pubbliche sovvenzioni non presuppone l'effettivo accertamento da parte dell'erogatore dei presupposti del singolo contributo. Ma ammette che il riconoscimento e la stessa determinazione del contributo siano fondati, almeno in via provvisoria, sulla mera dichiarazione del soggetto interessato, riservando eventualmente a una fase successiva le opportune verifiche. Sicché in questi casi l'erogazione può non dipendere da una falsa

rappresentazione dei suoi presupposti da parte dell'erogatore, che in realtà si rappresenta correttamente solo l'esistenza della formale dichiarazione del richiedente».

Fatta questa premessa le Sezioni Unite hanno sottolineato che «l'effettivo realizzarsi di una falsa rappresentazione della realtà da parte dell'erogatore, con la conseguente integrazione degli estremi della truffa, può dipendere, oltre che dalla disciplina normativa del procedimento, anche dalle modalità effettive del suo svolgimento nel singolo caso concreto. E quindi l'accertamento dell'esistenza di un'induzione in errore, quale elemento costitutivo del delitto di truffa, ovvero la sua mancanza, con la conseguente configurazione del delitto previsto dall'art. 316-*ter* c.p., è questione di fatto, che risulta riservata al giudice del merito».

Successivamente Sez. U, n. 7537 del 16/12/2010, Pizzuto, Rv. 249104-01, sono ritornate ad affrontare il tema della distinzione tra le due fattispecie, affermando, in particolare, che «L'art. 316-*ter* cod. pen. punisce condotte decettive non incluse nella fattispecie di truffa, caratterizzate (oltre che dal silenzio antidoveroso) da false dichiarazioni o dall'uso di atti o documenti falsi, ma nelle quali l'erogazione non discende da una falsa rappresentazione dei suoi presupposti da parte dell'ente pubblico erogatore, che non viene indotto in errore perché in realtà si rappresenta correttamente solo l'esistenza della formale attestazione del richiedente».

Si sottolinea, in particolare, che la giurisprudenza di legittimità, in relazione al reato di truffa, ha gradualmente svalutato il ruolo della condotta, orientandosi sempre più verso una configurazione del delitto in senso causale, ove ciò che rileva non è tanto la definizione dei concetti di artifici e raggiri, quanto, piuttosto, la idoneità di quelle condotte a produrre l'effetto di induzione in errore del soggetto passivo, evidenziando che si è così assistito al consolidarsi della affermazione secondo la quale, ai fini della sussistenza del reato di truffa, l'idoneità dell'artificio e del raggiro deve essere valutata in concreto, ossia con riferimento diretto alla particolare situazione in cui è avvenuto il fatto e alle modalità esecutive dello stesso.

Le decisioni successive, nel solco delle indicazioni provenienti dalle Sezioni Unite, hanno quindi progressivamente sottolineato che il reato di indebita percezione di erogazioni pubbliche di cui all'art. 316-*ter* cod. pen. si differenzia da quello di truffa aggravata ex art. 640-*bis* cod. pen. per la mancata inclusione, tra gli elementi costitutivi, della induzione in errore del soggetto erogatore, che invece connota la truffa (Sez. 2, n. 23163 del 12/04/2016, Oro, Rv. 266979-01).

In particolare, Sez. 6, n. 51962 del 02/10/2018, Muggianu, Rv. 274510-02, ha ribadito che «la condotta di cui all'art. 316-*ter* cod. pen. non implica la induzione in errore o un danno per l'ente erogatore, sicché il reato è ravvisabile in quelle situazioni del tutto marginali, come quella del mero silenzio antidoveroso o di una

condotta che non induca effettivamente in errore l'autore della disposizione patrimoniale perché il procedimento di erogazione delle pubbliche sovvenzioni non presuppone l'effettivo accertamento da parte dell'erogatore dei presupposti del singolo contributo, ma ammette che il riconoscimento e la stessa determinazione del contributo siano fondati, almeno in via provvisoria, sulla mera dichiarazione del soggetto interessato, riservando eventualmente a una fase successiva le opportune verifiche, sicché, in questi casi, l'erogazione può non dipendere da una falsa rappresentazione dei suoi presupposti da parte dell'erogatore, che in realtà si rappresenta correttamente solo l'esistenza della formale dichiarazione del richiedente».

Tale principio è stato ribadito da Sez. F., n. 44878 del 06/08/2019, Aldovisi, Rv. 279036-03, secondo cui «Il reato di indebita percezione di pubbliche erogazioni si differenzia da quello di truffa aggravata, finalizzata al conseguimento delle stesse, per la mancata inclusione, tra gli elementi costitutivi, della induzione in errore dell'ente erogatore, il quale si limita a prendere atto dell'esistenza dei requisiti autocertificati dal richiedente, senza svolgere una autonoma attività di accertamento, la quale è riservata ad una fase meramente eventuale e successiva».

Nel medesimo solco si sono inserite Sez. U, n. 11969 del 28/11/2024, dep. 2025, Tomaificio Zodiaco S.r.l., Rv.287649-01, che hanno chiarito che «a seguito delle modifiche operate con la legge 28 marzo 2022, n. 25, il legislatore ha unificato l'oggetto materiale delle fattispecie incriminatrici relative all'intero settore delle frodi pubbliche (artt. 316-*bis*, 316-*ter* e 640-*bis* cod. pen.), disegnando in termini omogenei l'intera area degli ausili economici di provenienza pubblica (sovvenzioni, contributi, finanziamenti, mutui agevolati e altre erogazioni dello stesso tipo, comunque denominate), con la conseguenza che le relative condotte si distinguono fra loro essenzialmente in ragione delle rispettive, specifiche, modalità di realizzazione: l'omessa destinazione alle finalità previste, nel caso del delitto di malversazione di erogazioni pubbliche; l'indebito conseguimento, nel delitto previsto dall'art. 316-*ter*; il ricorso ad artifizi o raggiri, con ingiusto profitto e altrui danno, per il delitto di truffa aggravata di cui all'art. 640-*bis*», precisando che «la norma prevista dall'art. 316-*ter* mira ad anticipare la rilevanza penale dell'illecita captazione di finanziamenti pubblici sia rispetto al delitto di malversazione a danno dello Stato, che incentra il disvalore della condotta sulla non destinazione del finanziamento alle finalità per cui è stato concesso, sia riguardo alla truffa aggravata prevista dall'art. 640-*bis*, che presuppone invece l'induzione in errore dell'ente, entro una relazione di sussidiarietà fra le due figure delittuose».

6. Tanto rammentato a proposito del procedimento previsto per il conseguimento del beneficio nelle forme dello sconto in fattura e della cessione del credito e dei criteri distintivi tra i reati di truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche di cui all'art. 640-*bis* cod. pen. e quello di indebita percezione di erogazioni pubbliche di cui all'art. 316-*ter* cod. pen., le Sezioni Unite ritengono di dover assicurare continuità al primo degli orientamenti in contrasto, secondo il quale è configurabile il delitto di truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche nella condotta diretta a costituire un credito fiscale fittizio ottenuto attraverso la falsa asseverazione in ordine al completamento di opere per le quali era previsto il riconoscimento del Superbonus.

La complessità e l'articolazione della procedura prevista per il conseguimento del beneficio e l'esistenza di un sistema di controlli, preventivi e successivi, inducono a ritenere che le condotte descritte (ossia la costituzione di un credito di imposta fittizio, mediante la presentazione di fatture per operazioni in tutto o in parte inesistenti e con opzione, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione, per un contributo sotto forma di sconto anticipato dai fornitori ovvero per la cessione di un credito d'imposta di importo pari alla detrazione) non possano essere riportate al mero silenzio antidoveroso, o alla presentazione di una semplice autocertificazione, o, comunque, a un comportamento che non induca in errore l'autore della disposizione patrimoniale (come richiesto da Sez. U, n. 16568 del 19/04/2007, cit., per poter ritenere configurabile il reato di cui all'art. 316-*ter* cod. pen.), ma determinino una falsa rappresentazione dei presupposti per l'erogazione del beneficio da parte dell'ente pubblico; quest'ultimo, infatti, non recepisce solo l'esistenza della formale attestazione del richiedente (come richiesto da Sez. U, n. 7537 del 16/12/2010, dep. 2011, cit., per escludere la configurabilità del reato di truffa), ma viene indotto in errore in ordine alla effettiva sussistenza dei presupposti richiesti dalla legge per il sorgere del diritto al beneficio.

Come evidenziato al § 4, il committente, per poter beneficiare della agevolazione fiscale, non si limita a trasmettere all'Amministrazione una mera autocertificazione e le fatture relative ai lavori svolti, ma deve certificare mediante il contestuale deposito di plurime asseverazioni di terzi professionisti qualificati che le opere sono state effettivamente realizzate, sono conformi al progetto e ai requisiti tecnici imposti dalle disposizioni di legge e dai regolamenti, che i materiali utilizzati presentano le caratteristiche previste per addivenire al miglioramento energetico richiesto, nonché la sussistenza di tutti i presupposti che danno diritto a beneficiare della detrazione fiscale.

Questo compendio documentale è parte integrante del procedimento. Su di esso l'Amministrazione è legittimata a fare affidamento proprio perché le asseverazioni di cui sopra provengono (*rectius*: dovrebbero provenire) da professionisti terzi, tecnicamente qualificati.

La falsità non si esaurisce, quindi, nella mendace affermazione del richiedente. Essa investe il sistema documentale predisposto dalla legge per dimostrare l'esistenza dei presupposti del beneficio.

La presentazione di fatture per operazioni inesistenti e di false attestazioni o asseverazioni realizza perciò una rappresentazione artificiosa della realtà. Fa apparire eseguiti lavori inesistenti, o eseguiti per importi diversi da quelli effettivi. Simula il possesso dei requisiti tecnici ed economici ai quali la legge subordina il beneficio.

Tale condotta possiede autonoma capacità decettiva.

L'idoneità ingannatoria non viene meno perché il procedimento è telematico e in larga parte automatizzato. L'automazione riguarda le modalità – strutturate ragionevolmente in funzione delle specifiche esigenze di semplificazione del procedimento - attraverso le quali l'Amministrazione acquisisce e tratta gli elementi sui quali fonda le proprie determinazioni. Non trasforma il procedimento in una mera presa d'atto.

Al contrario, la semplificazione del procedimento presuppone l'affidabilità delle attestazioni previste dalla legge. L'Amministrazione può riconoscere rapidamente il beneficio proprio perché fa legittimo affidamento sul compendio documentale e, in particolare, sulle certificazioni/attestazioni rese (almeno apparentemente) da professionisti qualificati.

La documentazione falsa altera quindi la rappresentazione dei presupposti sulla quale opera l'Amministrazione.

Essa è decettiva anche sotto un ulteriore profilo: svia il sistema dei controlli.

Il sistema è predisposto per distinguere le richieste fondate da quelle prive dei requisiti. La produzione di documenti formalmente regolari ma ideologicamente o materialmente falsi è funzionale a superare quei controlli.

La condotta fraudolenta non presuppone che ogni controllo venga concretamente esercitato. È sufficiente che gli artifici e i raggiri siano idonei a neutralizzare o deviare il sistema di verifica – comprendente anche, come si è visto al precedente § 4, strumenti di natura preventiva – e che, per loro effetto, l'Amministrazione si rappresenti come esistenti presupposti che in realtà mancano.

In questo senso, assume rilievo l'esistenza degli strumenti preventivi di controllo e tutela a disposizione dell'Amministrazione, anche quando essi sono stati di fatto sviati.

A tale proposito, Sez. 2, n. 26906 del 12/06/2025, Mastio, Rv. 288460-01, ha valorizzato l'esistenza degli strumenti di tutela a disposizione del *deceptus* anche quando essi non siano stati concretamente utilizzati. La responsabilità penale resta collegata alla condotta dell'agente e alla sua capacità decettiva, non alla maggiore o minore diligenza della vittima.

La circostanza che alcuni controlli analitici siano successivi non esclude, dunque, l'induzione in errore.

Anzitutto, come si è visto, controlli preventivi esistevano già nella disciplina originaria. L'art. 122-*bis* li ha rafforzati, consentendo la sospensione delle comunicazioni che presentano profili di rischio.

Inoltre, la comunicazione dell'opzione non è indifferente per l'Amministrazione. Essa può essere presa in carico oppure scartata. In mancanza degli elementi prescritti, l'opzione non produce gli effetti cui è diretta.

L'Amministrazione, pertanto, non si limita a registrare una dichiarazione del contribuente. Riceve una comunicazione inserita in un procedimento regolato dalla legge, verifica la presenza degli elementi prescritti e può impedirne l'efficacia. Il successivo controllo analitico completa, ma non crea, il sistema di verifica.

La falsa documentazione incide proprio su tale procedimento. Essa induce l'Amministrazione a trattare come fondata un'opzione che, se i fatti fossero stati correttamente rappresentati, non avrebbe potuto produrre gli effetti previsti dalla legge.

È questo l'errore rilevante per l'integrazione della fattispecie di cui all'art. 640 cod. pen.

Il procedimento in esame non è riconducibile al paradigma nel quale l'ente erogatore si limita a prendere atto di requisiti autocertificati, rinviando ogni verifica a un momento eventuale e successivo. Il riconoscimento del beneficio si inserisce in una procedura documentale complessa, assistita da certificazioni qualificate e da un sistema di controlli che la falsa documentazione è specificamente diretta a eludere.

Ne consegue che la costituzione del credito fittizio nelle forme descritte integra gli artifici e raggiri e l'induzione in errore richiesti dagli artt. 640 e 640-*bis* cod. pen.

È pacifico che, in tali casi, profitto e danno ingiusti si verifichino; profitto, danno e momento della loro verificazione verranno trattati organicamente nella risposta al secondo quesito.

7. In conclusione può, in ordine al primo quesito, formularsi il seguente principio di diritto:

"Nella materia dei cc.dd. Superbonus 110%, di cui al d.l. 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, la costituzione di un credito di imposta fittizio, mediante la presentazione di fatture per operazioni in tutto o in parte inesistenti e con opzione, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione, per un contributo sotto forma di sconto anticipato dai fornitori ovvero per la cessione di un credito d'imposta di importo pari alla detrazione, è sussumibile nella fattispecie di reato di cui agli artt. 640 e 640-bis cod. pen.".

8. Deve quindi essere esaminato il secondo quesito sottoposto alle Sezioni Unite:

"*Se, nell'ipotesi in cui la condotta sopra descritta sia da definire giuridicamente ai sensi degli artt. 640 e 640-bis cod. pen., essa integri il reato in forma consumata ovvero in forma tentata*".

La questione riguarda il momento nel quale si realizzano l'ingiusto profitto dell'agente e il corrispondente danno patrimoniale per l'Amministrazione.

Sul punto si registrano tre orientamenti.

9. Secondo un primo indirizzo il reato si perfeziona con la riscossione o con la compensazione del credito d'imposta.

Tale soluzione è stata affermata da Sez. 3, n. 23402 del 07/03/2024, Pizzamiglio, Rv. 286554-01. La decisione richiama il principio secondo cui, ai fini della consumazione della truffa, non è sufficiente l'assunzione di un'obbligazione da parte del soggetto passivo, ma occorre l'effettiva perdita del bene oggetto dell'obbligazione. In tal senso si erano espresse Sez. U, n. 18 del 21/06/2000, Franzo, Rv. 216429-01, e Sez. 2, n. 31652 del 28/04/2017, Sanfilippo, Rv. 270606-01.

Da tale premessa si trae la conclusione che il riconoscimento del credito fiscale e la sua cessione non determinino ancora una perdita economica per lo Stato. Il danno si realizzerebbe soltanto con la riscossione o la compensazione, quando l'Amministrazione eroga una somma non dovuta oppure rinuncia alla riscossione di un proprio credito.

10. Un secondo orientamento individua il momento consumativo nella prima cessione del credito.

Sez. 2, n. 40015 del 23/10/2024, Errichiello, Rv. 287083-01 e 287083-02, ha ritenuto che con la prima cessione siano realizzati tutti gli elementi costitutivi della truffa: l'induzione in errore dell'Amministrazione, mediante fatture relative a lavori mai eseguiti o di importo diverso; il danno, conseguente all'insorgenza di un debito non dovuto; l'ingiusto profitto, già conseguito attraverso la prima cessione.

Non occorre, pertanto, che l'ultimo cessionario utilizzi il credito in compensazione o ne ottenga la liquidazione, essendo sufficiente che la prima cessione abbia comportato il pagamento di somme non dovute da parte del cessionario.

11. Un terzo orientamento anticipa la consumazione alla creazione del credito d'imposta.

Sez. 2, n. 45868 del 17/10/2024, Barbera, Rv. 287279-01, ha affermato che il reato si consuma già con l'esercizio dell'opzione prevista dall'art. 121, comma 1, lett. *b*), d.l. 19 maggio 2020, n. 34 e con la conseguente creazione del credito d'imposta, senza che sia necessaria la sua successiva cessione o utilizzazione in compensazione.

Nello stesso senso si sono espresse Sez. 3, n. 15710 del 6/3/2026, Palazzolo, non mass.; Sez. 2, n. 11608 del 05/03/2026, Patané, Rv. 289641-01, in motivazione; Sez. 2, n. 11705 del 06/02/2025, Foglia, non mass.

Il contrasto investe, dunque, il momento nel quale, nel procedimento previsto per il Superbonus, il credito fittizio determina un effettivo incremento patrimoniale per l'agente e una corrispondente *deminutio patrimonii* per l'Amministrazione.

12. La soluzione deve muovere dai principi generali sul momento consumativo della truffa.

Sez. U., n. 1 del 16/12/98, dep. 1999, Cellammare, Rv. 212079-01, ha qualificato la truffa come reato istantaneo e di danno, che si perfeziona quando alla condotta tipica segua la *deminutio patrimoni* del soggetto passivo.

Sez. U, n. 18 del 21/06/2000, Franzo, Rv. 216429-01, ha precisato che, nella truffa contrattuale, non è sufficiente l'assunzione, per effetto degli artifici o raggiri, dell'obbligazione di dare un bene economico, ma occorrono l'effettivo conseguimento del bene da parte dell'agente e la definitiva perdita dello stesso da parte del soggetto raggirato.

Il danno deve, pertanto, essere concreto ed effettivo.

Esso non deve, tuttavia, necessariamente consistere nella materiale fuoriuscita di una somma di denaro.

La nozione penalmente rilevante di patrimonio comprende beni, diritti e utilità suscettibili di valutazione economica.

Sez. U, n. 26351 del 26/06/2002, Fedi, Rv. 221663-01 ha fatto riferimento a una nozione di patrimonio, suggerita dalla dottrina, inteso in senso dinamico o funzionale, come corretta allocazione delle risorse pubbliche, sicché il danno patrimoniale subìto dall'ente pubblico si atteggia come sviamento dal vincolo di destinazione delle risorse.

Sez. 2, n. 48630 del 15/09/2015, Pircher, Rv. 265324-01, ha affermato che il danno può consistere anche nel mancato acquisto di un'utilità economica e può assumere tanto la forma del danno emergente quanto quella del lucro cessante.

Sez. 2, n. 34722 del 14/05/2014, Soleri, Rv. 260029-01, ha inoltre chiarito che il danno sussiste quando sia lesa un'aspettativa divenuta concreta, giuridicamente tutelata e avente contenuto patrimoniale. Nello stesso senso Sez. 2, n. 11136 del 06/03/2020, Franchin, Rv. 278428-01.

L'individuazione del momento consumativo richiede, pertanto, di considerare la concreta struttura del rapporto e gli effetti giuridico – economici prodotti dalla condotta.

Tale criterio è stato affermato da Sez. 2, n. 23080 del 9/5/2018, Di Battista, Rv. 272946-01; Sez. 2, n. 11102 del 14/2/2017, Giannelli, Rv. 269688-01; Sez. F, n. 31497 del 26/07/2012, Abatematteo, Rv. 254043-01. Nello stesso senso Sez. 2, n. 33588 del 13/07/2023, Colusso, Rv. 285143-01.

13. L'applicazione di tali principi richiede di considerare la peculiare struttura delle opzioni previste dall'art. 121 d.l. 19 maggio 2020, n. 34, convertito dalla legge 17 luglio 2020, n. 77.

Le opzioni per lo sconto in fattura e per la cessione del credito presentano, per quanto qui interessa, struttura sostanzialmente unitaria.

Nel primo caso, il beneficiario utilizza la detrazione mediante un contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo, anticipato dal fornitore. Quest'ultimo recupera lo sconto sotto forma di credito d'imposta di importo pari alla detrazione spettante.

Nel secondo, il beneficiario cede direttamente a un terzo il credito d'imposta corrispondente alla detrazione.

In entrambe le ipotesi, dunque, il credito fiscale viene trasferito dal beneficiario originario a un altro soggetto: il fornitore, nel caso dello sconto in fattura; il terzo cessionario, nel caso dell'opzione prevista dalla lett. *b*).

Anche il procedimento attraverso il quale il trasferimento acquista efficacia è unitario.

L'opzione deve essere comunicata all'Agenzia delle Entrate ai sensi dell'art. 121, comma 7. A seguito della trasmissione telematica, l'Agenzia rilascia una ricevuta che attesta la presa in carico della comunicazione oppure il suo scarto.

La presa in carico non determina, tuttavia, da sola il definitivo trasferimento del credito.

Il fornitore o il cessionario devono confermare l'esercizio dell'opzione mediante l'accettazione del credito attraverso la procedura web denominata «Piattaforma cessione crediti». Con tale adempimento il credito entra nella disponibilità del cessionario e può essere utilizzato in compensazione o, nei limiti previsti dalla legge, ulteriormente ceduto.

La disciplina tratta, sotto questo profilo, in modo unitario il fornitore che ha applicato lo sconto e il terzo cessionario.

14. Il momento consumativo deve essere individuato alla luce degli effetti patrimoniali prodotti da tale procedimento.

La mera creazione del credito in capo al beneficiario originario non è sufficiente.

In tale momento, infatti, il credito non è ancora entrato nella sfera patrimoniale del soggetto al quale l'opzione è destinata e non si sono ancora prodotti tutti gli effetti propri della sua cessione.

Neppure è necessario attendere la successiva utilizzazione del credito in compensazione.

Il momento rilevante è quello intermedio, nel quale la prima cessione si perfeziona attraverso l'accettazione del credito da parte del fornitore o del cessionario.

Con tale accettazione il credito fittizio entra nella sfera patrimoniale del suo destinatario e diviene fiscalmente spendibile.

Si realizza, nello stesso momento, l'ingiusto profitto.

La concreta forma economica di tale profitto può variare.

Nel caso dello sconto in fattura, il beneficiario consegue il profitto della sua condotta decettiva, mentre il fornitore che abbia eventualmente concorso alla frode acquisisce un credito d'imposta a fronte di lavori non eseguiti, o eseguiti per importi inferiori a quelli falsamente documentati.

Nel caso della cessione a un terzo, il beneficiario consegue l'utilità economica derivante dal trasferimento del credito fittizio e dalla sua monetizzazione.

Tale differenza non incide sulla struttura della fattispecie.

In entrambe le ipotesi, la frode determina il trasferimento a un altro soggetto di un credito privo dei relativi presupposti sostanziali e procura all'agente, o ad altri, un'utilità patrimoniale non dovuta.

15. Al profitto così conseguito corrisponde un danno patrimoniale concreto ed effettivo dell'Amministrazione finanziaria.

Con il perfezionamento della prima cessione, il credito fittizio entra nella sfera patrimoniale del fornitore o del cessionario ed è fiscalmente utilizzabile.

Non si è più in presenza di una mera aspettativa né della semplice assunzione di un'obbligazione destinata a essere adempiuta in futuro.

Il credito trasferito acquista il regime previsto dalla disciplina speciale.

Quando il fornitore o il cessionario è estraneo alla violazione, l'originaria insussistenza dei presupposti della detrazione non determina, per ciò solo, la caducazione del credito acquisito.

L'art. 121 cit. distingue, infatti, la posizione del beneficiario originario da quella del fornitore o del cessionario.

I commi 5 e 6 prevedono il recupero dell'importo corrispondente alla detrazione non spettante unicamente nei confronti del beneficiario, mentre la responsabilità solidale del fornitore o del cessionario richiede il concorso nella violazione con dolo o colpa grave.

Il comma 6-*bis* esclude «in ogni caso», ferme le ipotesi di dolo, il concorso nella violazione del cessionario che dimostri di avere acquisito il credito e sia in possesso della documentazione indicata dalle lett. *a*), *b*), *c*), *d*), *e*), *f*), *g*), *h*), *i*), *i-bis*) e *i*-ter) della stessa disposizione.

Il comma 6-*quater* precisa, inoltre, che il mancato possesso di parte di tale documentazione non costituisce, da solo, causa di responsabilità solidale e pone sull'ente impositore l'onere di provare il dolo o la colpa grave del cessionario.

Ne deriva, nei limiti stabiliti dalla disciplina speciale, una sostanziale inopponibilità al cessionario estraneo alla frode dei vizi originari del credito.

L'inesistenza dei presupposti della detrazione legittima il recupero nei confronti del beneficiario originario, ma non consente, per ciò solo, di neutralizzare il credito ormai acquisito dal cessionario estraneo alla violazione.

Tale regime conferma che, con il perfezionamento della cessione, si è già verificata una modificazione effettiva della sfera patrimoniale dell'Amministrazione.

Il credito fittizio è entrato nel patrimonio di un altro soggetto ed è divenuto spendibile nei confronti dell'Erario. Alla corrispondente utilità patrimoniale acquisita dall'agente o dal cessionario corrisponde una posta passiva gravante sull'Amministrazione.

16. A diversa conclusione non conduce l'ipotesi nella quale il fornitore o il cessionario abbia concorso nella violazione con dolo o colpa grave e sia, perciò, esposto alla responsabilità solidale prevista dalla legge.

Il successivo recupero interviene su una situazione patrimoniale già prodottasi.

Esso mira a neutralizzarne gli effetti e non impedisce che il danno si sia anteriormente verificato.

La stessa nozione normativa di «recupero» presuppone l'esistenza di un'utilità patrimoniale già indebitamente riconosciuta e la necessità di reintegrare successivamente il patrimonio dell'Amministrazione.

Il recupero costituisce, pertanto, un *post factum* rispetto alla consumazione della truffa. Non incide sul momento nel quale si sono realizzati l'ingiusto profitto e il corrispondente danno.

Una diversa conclusione farebbe dipendere il momento consumativo da una circostanza successiva e variabile, quale l'accertamento del concorso del cessionario nella violazione, pur in presenza della medesima condotta fraudolenta e dei medesimi effetti patrimoniali prodotti dalla prima cessione.

Il momento consumativo deve invece essere individuato sulla base degli effetti oggettivamente prodotti dalla condotta.

La conclusione trova conferma anche nei principi generali in materia di cessione del credito.

L'art. 1264 cod. civ. collega l'efficacia della cessione nei confronti del debitore ceduto alla sua accettazione o notificazione.

Nella disciplina speciale in esame, la comunicazione telematica dell'opzione rende nota all'Amministrazione finanziaria, debitore ceduto, la cessione del credito. La successiva accettazione attraverso la Piattaforma da parte del fornitore o del cessionario completa il procedimento speciale mediante il quale il credito viene acquisito e reso disponibile al suo destinatario.

La convergenza dei due elementi — comunicazione della cessione all'Amministrazione e accettazione del credito da parte del cessionario — segna, pertanto, il momento nel quale il trasferimento produce gli effetti patrimoniali rilevanti ai fini della consumazione della truffa.

17. Alla luce di tali considerazioni, non può essere condiviso l'orientamento secondo cui il reato si perfeziona soltanto con la riscossione o la compensazione del credito.

La compensazione non determina la nascita del credito e non ne realizza il trasferimento.

Costituisce una modalità di utilizzazione di una posizione patrimoniale già acquisita, tanto dal contribuente, in caso di utilizzo diretto, che dagli eventuali cessionari, in caso di sconto in fattura o di cessione.

È opportuno sottolineare a tal proposito che a norma dell'art. 121, comma 1, d.l. n. 34 del 2020 «I soggetti che sostengono [...] spese per gli interventi elencati al comma 2 possono optare, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione spettante, alternativamente: a) per un contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto [...]; b) per la cessione di un credito d'imposta di pari ammontare ad altri soggetti [...]». La disposizione indica dunque chiaramente che le ipotesi di cessione e sconto sono alternative all'utilizzo diretto.

Pertanto, quando il fornitore o il cessionario accetta il credito, questo entra nella sua sfera patrimoniale ed è inserito nel relativo *plafond* compensabile. La successiva compensazione rende attuale una delle possibili forme di utilizzazione del credito, ma non determina il primo verificarsi della lesione patrimoniale.

Tale conclusione è coerente con i principi affermati da Sez. U, n. 1 del 16/12/1998, dep. 1999, Cellammare, Rv. 212079-01, e Sez. U, n. 18 del 21/06/2000, Franzo, Rv. 216429-01.

Non si attribuisce rilevanza alla mera assunzione di un'obbligazione.

Si individua, invece, un'effettiva modificazione patrimoniale: il credito fittizio è entrato nella sfera del cessionario ed è divenuto utilizzabile secondo la disciplina speciale, mentre l'Amministrazione è esposta agli effetti patrimoniali derivanti dalla sua utilizzazione e può neutralizzarli, al pari di quanto accade per il contribuente, soltanto attraverso gli strumenti di recupero previsti dalla legge.

Si tratta di conclusione coerente anche con la nozione di patrimonio indicata da Sez. U, n. 26351 del 26/06/2002, cit., che, nel far propria l'analisi di autorevole dottrina, per l'individuazione del danno patrimoniale del delitto di truffa, ha fatto riferimento al patrimonio inteso «in senso dinamico o funzionale, come corretta allocazione delle risorse pubbliche, sicché il danno patrimoniale subìto dall'ente pubblico si atteggia come sviamento dal vincolo di destinazione delle risorse».

La successiva giurisprudenza di legittimità ha ulteriormente precisato questo concetto.

Partendo dalla considerazione che il patrimonio rilevante per l'individuazione del danno del delitto di truffa è costituito dal «complesso di diritti, rapporti e situazioni giuridiche a contenuto patrimoniale del soggetto passivo» ha affermato che tale danno patrimoniale pur «se non può ritenersi integrato in presenza della violazione di una mera aspettativa fondata su una astratta situazione giuridica ipotizzata dalla legge», può certamente configurarsi qualora «l'aspettativa sia divenuta concreta e dia luogo al sorgere di un interesse munito di tutela giuridica e, come tale, se sia di contenuto patrimoniale, rientrante nel patrimonio del soggetto sotto il duplice ed alternativo aspetto di una acquisizione materiale avvenuta ovvero futura» (Sez. 2, n. 34722 del 14/05/2014, cit.).

Va, per altro verso, precisato l'orientamento espresso da Sez. 2, n. 45868 del 17/10/2024, Barbera, Rv. 287279-01, e seguito da Sez. 2, n. 11705 del 06/02/2025, Foglia, non mass.; Sez. 2, n. 11608 del 05/03/2026, Patané, Rv. 289641-01, in motivazione; Sez. 3, n. 15710 del 06/03/2026, Palazzolo, non mass.

È corretta l'affermazione secondo cui la consumazione non richiede l'utilizzazione del credito in compensazione.

Per i cessionari non è, invece, sufficiente la sua semplice creazione in capo al beneficiario originario.

Il credito deve essere trasferito e la prima cessione deve perfezionarsi secondo il procedimento previsto dalla disciplina speciale.

Deve essere pertanto condiviso, con tale precisazione, l'orientamento espresso da Sez. 2, n. 40015 del 23/10/2024, Errichiello, Rv. 287083-01 e 287083-02.

Con il perfezionamento della prima cessione mediante l'accettazione del credito da parte del fornitore o del cessionario si realizzano l'ingiusto profitto e il corrispondente danno patrimoniale, che si verificano altrimenti, nell'ipotesi alternativa di utilizzo diretto da parte del contribuente, a seguito della messa a disposizione in suo favore del credito d'imposta nel suo cassetto fiscale, venendo in rilievo in tale caso un rapporto diretto e bilaterale tra Amministrazione e contribuente autore della condotta fraudolenta.

In tutte queste ipotesi, non è necessario che il credito venga successivamente utilizzato in compensazione, riscosso o ulteriormente ceduto.

18. Può, dunque, conclusivamente formularsi, in relazione al secondo quesito, il seguente principio di diritto: «*Nella materia dei cc.dd. Superbonus 110%, di cui al d.l. 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, la truffa aggravata di cui agli artt. 640 e 640-bis cod. pen., realizzata mediante la costituzione di un credito d'imposta fittizio e l'opzione per lo sconto in fattura o per la cessione del credito prevista dall'art. 121, comma 1, lett. a) e b), del medesimo decreto-legge, si consuma con il perfezionamento della prima cessione, mediante la comunicazione dell'opzione all'Amministrazione finanziaria e l'accettazione del credito da parte del fornitore o del cessionario attraverso la Piattaforma cessione crediti dell'Agenzia delle Entrate, non essendo necessari il successivo utilizzo del credito in compensazione, la sua riscossione o l'ulteriore cessione*».

19. Consegue a tali conclusioni la fondatezza del ricorso proposto dal Procuratore della Repubblica presso il Tribunale di Palermo.

L'ordinanza impugnata, con cui è stato annullato il decreto di sequestro preventivo finalizzato alla confisca, in via diretta e per equivalente, del profitto dei reati di emissione di fatture per operazioni inesistenti e truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche (di cui agli artt. 8 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 e 640-*bis* cod. pen., capi 55 e 56 della imputazione provvisoria), disposto fino alla concorrenza della somma di 965.250,00 euro (pari al credito d'imposta conseguito dall'indagato nella sua veste di titolare dell'impresa individuale [redacted] di [redacted] si fonda sul rilievo che il suddetto reato di truffa aggravata di cui all'art. 640-*bis* cod. pen. deve considerarsi tentato e non consumato, con la conseguente non applicabilità del sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente del profitto del reato, sulla base di quanto stabilito dagli artt. 640-*quater* e 322-*ter* cod. pen., che la prevedono solo per l'ipotesi consumata.

Si afferma, in particolare, richiamando espressamente Sez. 3, n. 23402 del 07/03/2024, cit., che il delitto di truffa aggravata ai danni dello Stato, commesso attraverso la costituzione di un credito fiscale fittizio a seguito della falsa asseverazione in ordine al completamento di opere per le quali è previsto il riconoscimento del c.d. Superbonus 110% e la successiva cessione a terzi di tale credito, si perfeziona con la riscossione o con la compensazione del credito, perché solo in questo momento viene conseguito l'ingiusto profitto, con conseguente danno per l'amministrazione.

Si tratta, alla luce delle considerazioni che precedono, di osservazioni non coerenti con il principio di diritto testé affermato circa il momento consumativo del

reato di truffa per il conseguimento di erogazioni pubbliche di cui agli artt. 640 e 640-*bis* cod. pen. nella specifica materia del c.d. Superbonus 110%.

L'ordinanza impugnata deve, pertanto, essere annullata affinché il giudice del rinvio proceda a nuovo giudizio uniformandosi a questa sentenza per ciò che concerne le questioni di diritto con essa decise.

P.Q.M.

Annulla l'ordinanza impugnata e rinvia per nuovo giudizio al Tribunale di Palermo competente ai sensi dell'art. 324, co. 5, c.p.p.

Così deciso il 26/02/2026

Il Componente estensore
Giovanni Liberati

Il Presidente
Stefano Mogini

SEZIONI UNITE PENALI
Depositato in Cancelleria
Roma, il 16 OTT 2026
Il Funzionario Giudiziario
Rosa COZZOLINO