



REPUBBLICA ITALIANA
In nome del Popolo Italiano
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SECONDA SEZIONE PENALE

Composta da:

Ord. n. 135/2025 sez.2
CC - 22/10/2025
R.G.N. 23976/2025

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso proposto da



RITENUTO IN FATTO

1. Con l'ordinanza in epigrafe, il Tribunale di Palermo, in sede di riesame di provvedimenti impositivi di misura cautelare reale, ha annullato il decreto di sequestro preventivo finalizzato alla confisca anche nella forma per equivalente disposto dal Giudice per le indagini preliminari del medesimo Tribunale il 19 marzo 2025, disponendo la restituzione all'avente diritto dei beni in giudiziale sequestro di cui al punto 21b del decreto genetico.

Il sequestro aveva avuto ad oggetto beni per un valore equivalente al credito di imposta pari ad euro 965.250,00 (punto 21 del dispositivo del decreto genetico) ed era stato emesso nei confronti di Mammano Giuseppe, titolare della impresa individuale Star Technology di Mammano Giuseppe, indagato in ordine ai reati di emissione di fattura per operazioni inesistenti e truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche (artt. 8 d.l.vo 10 marzo 2000 n. 74 e 640-*bis* cod.pen.; capi 55 e 56 della imputazione provvisoria).

Il Tribunale ha ritenuto sussistente il *fumus commissi delicti* dei reati contestati, tuttavia rilevando:

- quanto alla violazione finanziaria contestata al capo 55, che non vi erano elementi dimostrativi del fatto che l'indagato avesse conseguito un prezzo per l'emissione della fattura di euro 97.500 inerente a lavori edili mai eseguiti dall'utilizzatore della fattura;
- quanto al reato di truffa aggravata di cui all'art. 640-*bis* cod.pen., come contestato al capo 56 - pur considerando sussistente il meccanismo fraudolento in danno dello Stato ideato dall'indagato mediante l'emissione di fatture per lavori edili in tutto o in parte inesistenti, con conseguente ricezione di un falso credito di imposta di euro 965.250,00 riconosciuto secondo la normativa di cui al decreto legge 19 maggio 2020 n. 34, convertito con modificazioni dalla legge 17 luglio 2020 n. 77 - che, avendo la ditta individuale del Mammano Giuseppe ceduto a terzi il proprio credito di imposta, il quale non era stato ancora riscosso o portato in compensazione, si vertesse in una ipotesi di tentativo di truffa, non potendosi ravvisare alcun effettivo pregiudizio patrimoniale per lo Stato in ragione della sola fittizietà del credito fiscale oggetto di cessione.

A sostegno delle sue ragioni, il Tribunale ha citato il principio di diritto secondo cui, 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 "*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 (Sez. 3, n. 23402 del 07/03/2024, Pizzamiglio, Rv. 286554-01, fattispecie in cui la Corte di cassazione ha annullato con rinvio l'ordinanza



cautelare che, sull'erroneo presupposto dell'avvenuto perfezionamento del delitto di cui all'art. 640-*bis* cod. pen., aveva ritenuto legittimo il sequestro preventivo, a fini di confisca per equivalente, dei proventi derivanti dalle cessioni a terzi dei crediti d'imposta generati mediante false attestazioni).

Di tal che, previa riqualificazione del reato di truffa consumata di cui al capo 56 nella corrispondente fattispecie tentata, il Tribunale ha ritenuto non applicabile il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente, richiamando il combinato disposto degli artt. 640-*quater* e 322-*ter* cod.pen. in quanto riferibile solo ai reati consumati.

2. Ricorre per cassazione il Procuratore della Repubblica presso il Tribunale di Palermo, deducendo, con unico motivo, violazione di legge in ordine alla qualificazione giuridica dei fatti di cui al capo 56 della imputazione provvisoria come tentata truffa aggravata dal conseguimento di erogazioni pubbliche anziché come truffa consumata, secondo l'originario addebito.

Ad avviso del ricorrente, il Tribunale non avrebbe apprezzato il danno arrecato allo Stato, il quale "nella misura in cui 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" (fg. 3 del ricorso).

A conforto del suo assunto, la parte pubblica ricorrente richiama in ricorso dei principi di diritto fissati in alcune pronunce di legittimità, ripercorrendone le motivazioni.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. La soluzione della questione giuridica sottoposta all'attenzione del Collegio impone la rimessione del ricorso alle Sezioni Unite.

2. Deve, preliminarmente, rilevarsi che il ricorso del Procuratore della Repubblica è volto a censurare solo il segmento del provvedimento del Tribunale che inerisce al reato di truffa aggravata di cui al capo 56.

Non si contesta l'ordinanza impugnata nella parte in cui ha annullato il decreto di sequestro emesso dal Giudice per le indagini preliminari in relazione al reato finanziario di cui al capo 55 (cfr. fg. 5 del provvedimento del Tribunale).

Tuttavia, dal dispositivo del decreto genetico, nella parte di interesse contenuta a fg. 279, risulta che il sequestro ha avuto ad oggetto soltanto la somma equivalente al credito di imposta ceduto dall'indagato, pari ad euro 965.250,00.



3. Prima di esaminare la questione giuridica sollevata dal ricorso, in ordine alla natura consumata o tentata del reato di truffa aggravata dal conseguimento di erogazioni pubbliche di cui al capo 56, il Collegio, d'ufficio, ritiene necessaria la rimessione del ricorso alle Sezioni Unite affinché risolvano, in via prioritaria, il contrasto giurisprudenziale determinatosi anche in relazione alla definizione giuridica di fatti, del tipo di quelli descritti al capo 56 della imputazione, come truffa ai sensi dell'art. 640-*bis* cod. pen., ovvero come indebita percezione di erogazioni pubbliche ai sensi dell'art. 316-*ter* cod. pen.

3.1. E' nota, sul piano teorico, la differenza tra i due reati.

Già la stessa 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. 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 nell'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.

Con la richiamata decisione, inoltre, è stato rimesso al compito interpretativo del giudice ordinario l'accertamento, in concreto, se una determinata condotta, formalmente rispondente alla fattispecie dell'art. 316-*ter* cod. pen., integri anche la figura descritta dall'art. 640-*bis* cod. pen., dovendosi, in tal caso, fare applicazione solo di quest'ultima.

Detta prospettiva interpretativa ha trovato continuità nella giurisprudenza di legittimità.

Le Sezioni Unite di questa Corte, nella sentenza n. 16568 del 19/04/2007, Carchivi, Rv. 235962-01, hanno, in primo luogo, nuovamente affermato che la verifica circa la distinzione tra i due reati deve avvenire caso per caso, proprio in forza della problematicità astratta della questione.

In secondo luogo, valorizzando il rapporto di sussidiarietà già evidenziato dalla Corte costituzionale nella richiamata ordinanza n. 95 del 2004, hanno ribadito che l'applicazione dell'art. 316-*ter* cod. pen. deve avere carattere residuale, consono alla sua natura di norma volta ad «estendere la punibilità a condotte decettive non incluse nella fattispecie di truffa» (fg. 7 della sentenza SS.UU. Carchivi), come dimostra anche il fatto che il legislatore, nel delineare la fattispecie, ha previsto una apposita clausola di riserva ("salvo che il fatto costituisca il reato previsto dall'art. 640-*bis* cod. pen.").

E tale carattere residuale, indirizzato a limitare la portata applicativa dell'art. 316-*ter* cod. pen. a «situazioni del tutto marginali», ne riduce l'ambito a condotte come «il silenzio antidoveroso», ovvero a quelle che non inducano «effettivamente in errore l'autore della



disposizione patrimoniale», sicché la fattispecie *de qua* è configurabile solo quando difettino nella condotta gli estremi della truffa.

Al riguardo, si è evidenziato come sia particolarmente problematico il caso in cui «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. D'altro canto, l'effettivo realizzarsi di una falsa rappresentazione della realtà da parte dell'ente 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» (fgg. 8 e 9, della sentenza SS.UU. Carchivi).

La successiva sentenza delle SS.UU. di questa Corte n. 7537 del 16/12/2010, dep. 2011, Pizzuto, Rv. 249105-01, ha ribadito tutti i citati principi, rimarcando non solo la necessità di tenere conto delle effettive modalità di svolgimento del procedimento che, di volta in volta, vengono in rilievo ai fini della specifica erogazione ma anche il carattere sussidiario e residuale dell'art. 316-ter cod.pen. rispetto alla truffa (con richiamo proprio alla citata ordinanza della Corte cost. n. 95 del 2004), con la conseguenza 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 solo l'esistenza della formale attestazione del richiedente» (fgg. 7 e 8 della sentenza SS.UU. Pizzuto).

Tale linea esegetica è confermata dalla successiva elaborazione giurisprudenziale della Corte che, in più occasioni, ha ribadito 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.

Nel caso della indebita percezione, il soggetto erogatore è chiamato esclusivamente ad 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, 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).



Nello stesso solco si è posta la recente sentenza delle SS.UU. n. 11969 del 28/11/2024, dep. 2025, Tomaficio Zodiaco s.r.l. in liquidazione, Rv.287649-01.

In motivazione, l'autorevole Collegio, chiamato a risolvere questioni giuridiche controverse, più specificamente attinenti al reato di cui all'art. 316-ter cod.pen., ha operato una dettagliata ricostruzione dell'evoluzione giurisprudenziale con riferimento a tale fattispecie incriminatrice, introdotta dall'art. 4, comma 1, legge 29 settembre 2000 n. 300, di dieci anni successiva rispetto alla legge 19 marzo 1990 n. 55 che aveva introdotto l'art. 640-bis cod.pen.

All'inizio del paragrafo 6 della motivazione della sentenza (fg. 15), le Sezioni Unite hanno rilevato come "l'analisi della struttura e della formulazione lessicale della fattispecie di indebita percezione di erogazioni pubbliche mostri la persistente validità dell'impostazione ermeneutica sinora accolta dalla dominante giurisprudenza di legittimità sulla base dei principi affermati dalle richiamate decisioni delle Sezioni Unite" (il riferimento è alle sentenze Carchivi e Pizzuto, prima ricordate).

Al successivo paragrafo 10.3. (fgg. 25 e 26), è stato efficacemente affermato 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 artifici o raggiri, con ingiusto profitto e altrui danno, per il delitto di truffa aggravata di cui all'art. 640-bis. Osservate in una visione d'insieme, le richiamate fattispecie incriminatrici vengono a comporre, sia per l'ampiezza del loro contenuto precettivo che per le correlate finalità di tutela, un plesso normativo posto a presidio della corretta allocazione e distribuzione di ausili economici di qualsiasi tipo, a fondo perduto o meno, con la sola connotazione della vantaggiosità, ovvero dell'agevolazione rispetto ai tassi di interesse e alle ordinarie condizioni di mercato. Entro tale prospettiva, in particolare, 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".



Ancor più recentemente, si è 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 veridicità dei titoli prodotti alla amministrazione (Sez. 2, n. 26906 del 12/06/2025, Mastio, Rv. 288460-01).

3.2. Richiamati i principi con i quali questa Corte di legittimità ha tracciato il *discrimen* tra la fattispecie prevista dall'art. 316-*ter* e quella di truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche e venendo alla questione di specifico interesse, si osserva quanto segue.

3.2.1. Alcune decisioni di questa Corte, con riferimento alla specifica materia inerente ai cosiddetti *Superbonus* 110% previsti dal decreto legge 19 maggio 2020 n. 34, convertito con modificazioni dalla legge 17 luglio 2020 n. 77, hanno affermato che 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. 3, n. 23402 del 07/03/2024, Pizzamiglio, Rv. 286554-01; Sez. 2, n. 40015 del 23/10/2024, Erricchiello, Rv. 287083-01; Sez. 2, n. 45868 del 17/10/2024, Barbera, Rv. 287279-01; Sez. 2, n. 19841 del 12/01/2023, PMT/Bonfrate Nicola Ciro, Rv. 285397-01).

Quel che è stato ritenuto decisivo, in questa prospettiva, è l'individuazione di artifici e raggiri, idonei ad integrare la truffa, consistenti (come nel caso in esame) nella predisposizione di fatture false a giustificazione del credito di imposta e nella loro utilizzazione nell'ambito dello specifico procedimento, attraverso la cessione a terzi dello stesso credito di imposta (così come previsto dall'art. 121, comma 1, lett. b, decreto legge 19 maggio 2020 n. 34) basato su presupposti inesistenti idonei ad indurre in errore lo Stato.

3.2.2. Altra sentenza di questa Corte, meritevole di interesse e che radica il contrasto anticipato in premessa, ha ritenuto, al contrario, 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 (Sez. 6, n. 46354 del 29/10/2024, Suardi, Rv. 287378-01).

Anche nel caso specifico all'esame di tale decisione di legittimità, si trattava di un procedimento inerente ai *Superbonus* 110% di cui al decreto legge 19 maggio 2020 n.34 ed alla creazione artificiosa, attraverso l'utilizzo di falsa documentazione (falsi SAL e fatture per lavori non eseguiti, fg. 1 della motivazione) di un credito di imposta poi oggetto di cessione a terzi.

Ai paragrafi 4 e 5 della motivazione di tale decisione di legittimità (fgg. 8-10), qui di seguito trasfusi, si adotta un mutamento di prospettiva, nei seguenti termini.

«L'aspetto che deve essere qui affrontato attiene piuttosto alla natura del reato previsto dall'art. 316-ter cod. pen., se debba cioè essere considerato come reato contro il patrimonio alla stessa stregua del reato di truffa. Non vi è dubbio che il delitto di truffa di cui all'art. 640 cod. pen., richiamato espressamente anche dall'art. 640-bis, presuppone come suo elemento costitutivo il danno patrimoniale correlato al profitto ingiusto, che non può essere individuato nella sola assunzione dell'obbligazione da parte dello Stato, ma presuppone la *deminutio patrimonii*" (cfr. Sez. U, n. 18 del 21/06/2000, Franzo, Rv. 216429-01; Sez. 2, n. 31652 del 28/04/2017, Sanfilippo, Rv. 270606-01; Sez. 3, n.23402 del 07/03/2024, Pizzamiglio, Rv. 286554-01). Nel caso in esame, il meccanismo fraudolento esula dalla fattispecie della truffa sia per la mancanza dell'elemento decettivo e sia del danno patrimoniale. Sotto il primo profilo si deve osservare che per il conseguimento del credito di imposta non sono previsti controlli preventivi da parte dell'Agenzia dell'Entrate, quale necessaria condizione per il conseguimento del credito di imposta, essendo sufficiente la comunicazione all'Agenzia dell'Entrate dell'operazione negoziale agevolata. L'Agenzia dell'Entrate si limita, infatti, a prendere atto della comunicazione del contribuente sulla base delle attestazioni della congruità delle spese sostenute e della conformità alle tipologie di interventi edilizi agevolati, salvo riservarsi di sospendere la procedura nei casi che presentino un rischio evidente di anomalie. Tale potere di sospensione cautelativa è stato introdotto solo con il d.l. 11 novembre 2021, n. 157 (in G.U. 11/11/2021, n.269), che ha inserito l'art. 122-bis nel testo originario del cit. d.l. n.34/2020, prevedendo al comma 1, testualmente, che "l'Agenzia delle entrate, entro cinque giorni lavorativi dall'invio della comunicazione dell'avvenuta cessione del credito, può 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". Si tratta però di una procedura di controllo preventivo di tipo cautelativo, solo eventuale, che non si sostituisce a quella ordinaria di controllo che opera solo in una fase successiva alla cessione e monetizzazione del credito di imposta,



fatta eccezione, come appena osservato, per le comunicazioni relative alle cessioni ritenute a rischio e sospese in via cautelativa proprio al fine di evitare la monetizzazione del credito e la sua circolazione attraverso successive cessioni. La procedura di controllo preventivo di carattere eventuale che caratterizza la disciplina della concessione dell'agevolazione fiscale si distingue da quella attività di verifica preliminare, quale condizione imprescindibile generalizzata per l'erogazione del contributo pubblico, che rappresenta il presupposto della truffa, sotto il profilo dell'elemento dell'induzione in errore. Nel caso di specie, la concessione del contributo pubblico è avvenuta sulla base della mera autodichiarazione mendace del committente dei lavori e il potere di controllo dell'Agenzia delle Entrate, per espressa previsione normativa, è solo successivo all'erogazione e opera nell'ordinario termine di decadenza per l'accertamento dei tributi. Va però rimarcato in questa sede che anche sotto il profilo dell'elemento del danno patrimoniale la fattispecie in esame esula dal paradigma della truffa. L'agevolazione fiscale, in cui consiste l'"erogazione" o il "contributo" pubblico, coincide in questo caso con l'acquisizione indebita del credito di imposta (diritto alla detrazione fiscale), prima ancora del suo utilizzo in compensazione nella dichiarazione fiscale relativa agli anni di imposta in cui tale detrazione verrà operata (nei cinque anni a seguire) da parte di un soggetto diverso dall'autore della frode ed estraneo al reato, salva prova contraria, tanto da vedere tutelato il suo diritto ad avvalersi del credito di imposta ai fini della compensazione con l'imposta dovuta nel corso del quinquennio successivo all'insorgenza del credito. Solo quando i crediti ceduti sono stati materialmente riscossi o compensati può dirsi realizzato il danno per lo Stato, per essersi verificata la concreta perdita patrimoniale, siccome erogato a rimborso di un credito fittizio ovvero non incassato per effetto di compensazione con un credito fittizio. Ma il danno patrimoniale nel caso in esame non è la diretta conseguenza della condotta decettiva, in quanto il cessionario del credito che lo utilizza ai fini della compensazione in sede di dichiarazione fiscale è di regola soggetto estraneo al meccanismo fraudolento, che si realizza in una fase che precede la cessione del credito ed alla quale non partecipa, quella dell'acquisizione del credito di imposta per effetto delle falsificazioni dei Sal o della emissione di fatture per operazioni inesistenti. Quindi, il danno per lo Stato è un evento successivo ed eventuale rispetto alla indebita concessione del credito fiscale e non si pone come diretta conseguenza delle condotte poste in essere dai soggetti che, attraverso la falsificazione dei SAL o la emissione di fatture per operazioni inesistenti, abbiano conseguito il credito di imposta, utile alla sua successiva monetizzazione presso gli istituti di credito».

La sentenza citata ha rafforzato il proprio convincimento attraverso una serie di ulteriori valutazioni sulla natura giuridica del reato di cui all'art. 316-ter cod.pen. che pure si riportano integralmente (paragrafo 6 della motivazione).



«Va ricordato che con il decreto n.13 del 25 febbraio 2022, entrato in vigore il 26 febbraio 2022 (poi abrogato dalla legge 28 marzo 2022 n.25, ma confluito nel decreto-legge 27 gennaio 2022, n. 4, convertito con la citata legge n.25/22, in particolare nell'allegato della legge di conversione sono stati introdotti i nuovi articoli 28, comma 1-bis, 28-bis, 28-ter, corrispondenti a quelli del decreto abrogato), sono state introdotte misure di contrasto alle frodi nel settore delle agevolazioni fiscali ed economiche, e sono state modificate le rubriche degli artt. 316-bis e 316-ter cod. pen. con la eliminazione delle parole "a danno dello Stato" per cui si definisce il reato di cui al 316-bis come "malversazione di erogazioni pubbliche" e non più come "malversazione a danno dello Stato", ed il reato di cui al 316-ter come "indebita percezione di erogazioni pubbliche" anziché "indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato", a rimarcare, quindi, che a differenza della truffa, non si tratta di reati contro il patrimonio, proprio perché la loro consumazione è anticipata rispetto al danno arrecato al patrimonio dello Stato, a rimarcare, quindi, che a differenza della truffa, non si tratta di reati contro il patrimonio, proprio perché la loro consumazione è anticipata rispetto al danno arrecato al patrimonio dello Stato».

Conclude pertanto il Collegio: «Ciò che deve qui essere precisato ed esplicitato è che il danno allo Stato considerato dall'art. 316-ter, diversamente da quello della truffa aggravata ai danni dello Stato di cui all'art. 640-bis cod. pen., non è il danno patrimoniale, inteso come uscita o mancata entrata di cassa, ma il danno che viene arrecato alla programmazione economica finanziaria, al bilancio dello Stato, in relazione alla fruizione indebita di benefici che producono non una perdita di cassa ma una lesione alla finanza pubblica, in una prospettiva di ordine economico più che patrimoniale. Si tratta di una interpretazione che si pone in linea con il recente intervento del legislatore che, con l'art. 28-bis d.l. 27 gennaio 2022, n. 4, convertito con l. 28 marzo 2022, n.25, sopra citato, ha operato una mera rimodulazione dei titoli di reato (degli artt. 316-bis e 316-ter), senza incidere sostanzialmente sulla descrizione delle condotte di reato, ma solo con l'intento di adeguare la rubrica dei predetti reati all'interpretazione da tempo consolidatasi dell'ambito di applicazione della norma penale in esame».

Ed ancora si aggiunge (paragrafo 7 della motivazione): «A conferma della correttezza di questa interpretazione si deve considerare che con il sopracitato d.l. n.13/2022 è stato previsto all'art. 3 (confluito nell'art. 28-ter del cit. d.l. n.4/2022 - Termini di utilizzo dei crediti di imposta sottoposti a sequestro penale) una speciale disciplina degli effetti del sequestro penale del credito di imposta che tutela l'utilizzabilità del credito da parte del cessionario in buona fede con un allungamento dei periodi di imposta in cui può essere operata la detrazione del relativo importo, pari alla durata del sequestro, fermo il limite annuale per l'utilizzo del credito. In sostanza, il quinquennio in cui la detrazione fiscale deve essere ripartita viene allungato per effetto del sequestro del credito adottato dall'A.G. al fine di impedire ulteriori cessioni del credito con aggravio delle conseguenze



del reato. Per questa ragione il sequestro, in linea di principio, non deve danneggiare il cessionario in buona fede che potrà, alla cessazione del sequestro, utilizzarlo ai fini della detrazione fiscale conseguita per effetto della cessione del credito. A tale proposito va ribadito che è il solo contribuente cedente e non il cessionario che deve rimborsare all'Agenzia dell'Entrate l'indebita compensazione operata dal cessionario in buona fede (l'art. 121, comma 5, del cit. dl. 34/2020 prevede espressamente il recupero dell'importo della detrazione fiscale non dovuta nei confronti del cedente, e la responsabilità solidale dei cessionari nel solo caso di concorso nella violazione), e ciò spiega la tutela delle legittime aspettative del cessionario in buona fede che non devono essere pregiudicate dal sequestro penale. D'altra parte, una diversa interpretazione avrebbe l'effetto di far ricadere non già sui responsabili della frode ma su coloro che, avendo fatto affidamento in buona fede sulla regolarità dei presupposti costitutivi del credito di imposta ne verrebbero a pagare le conseguenze, ove dovessero perdere il diritto ad avvalersi della detrazione fiscale legittimamente conseguita. La diversa interpretazione non può essere condivisa perché si pone in contrasto con la disciplina introdotta dal d.l. 19 maggio 2020, n. 34, convertito con modificazioni dalla L. 17 luglio 2020, n. 77, con l'ulteriore risultato di trasformare quella che è una frode contro la finanza pubblica in una truffa ai danni del privato, sebbene il meccanismo negoziale creato dal legislatore fosse chiaramente diretto ad agevolare la circolazione del credito di imposta, facendo salvo il diritto alla detrazione fiscale acquistato dal cessionario in buona fede».

In conclusione, il rapporto tra l'art. 316-ter e l'art. 640-bis, va risolto nel senso che l'ambito di applicazione dell'art. 316-ter differisce da quello della truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche non solo perché punisce l'indebita percezione di erogazioni conseguita senza l'induzione in errore, ma anche perché prescinde dalla produzione di un danno patrimoniale immediato per lo Stato.

Si è inoltre chiarito che la cessione del credito di imposta rappresenta un *post factum* rispetto alla consumazione del reato che coincide con l'indebita acquisizione del diritto alla detrazione fiscale.

Secondo tale diversa opzione ermeneutica – la quale si pone in consapevole contrasto con la prima ed è stata ribadita con la successiva pronuncia Sez. 6, n. 13339 del 05/03/2025, Cuccaro, Rv. 287932-01 – in tema di cosiddetto *Superbonus*, la creazione di un credito di imposta fittizio (in quanto conseguente a lavori mai eseguiti ovvero realizzati per un valore inferiore) è pertanto condotta da qualificarsi ai sensi dell'art. 316-ter cod. pen.

Ove si accedesse a tale indirizzo interpretativo, occorrerebbe comunque interrogarsi in ordine alla incidenza - rispetto alla definizione giuridica da attribuire alla condotta in concreto realizzata e, *ratione temporis*, all'epoca di sua commissione – dell'eventuale controllo preventivo e della conseguente sospensione cautelativa disposti dalla Agenzia



delle Entrate ai sensi dell'art. 122-*bis*, 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".

Tale procedura, nei casi in cui venga attivata, costituisce, infatti, un'autonoma attività di accertamento che, come tale, va ben oltre la mera presa d'atto della formale dichiarazione da parte del privato del possesso dei requisiti autocertificati e che viene svolta in una fase non successiva, bensì 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.

3.2.3. Per quanto evidenziato, si ritiene necessario, tenuto conto della complessità ed importanza della questione – emersa, per il momento, nella sola fase cautelare – l'intervento delle Sezioni Unite al fine di risolvere il contrasto, anche alla luce dell'ulteriore divergenza di soluzioni giuridiche registrata nella giurisprudenza delle sezioni semplici in relazione alla seconda questione, e cioè quella posta dall'odierno ricorso, dipendente e subordinata rispetto alla prima e che andrà affrontata nella (sola) ipotesi che dovessero essere ritenuti sussumibili i fatti in esame nella fattispecie di cui all'art. 640-*bis* cod. pen.

4. Passando alla seconda questione giuridica controversa – la quale, come si è appena anticipato, ha rilievo solo dando per presupposta la definizione giuridica del fatto in termini di truffa aggravata dal conseguimento di erogazioni pubbliche – si è ritenuto che la semplice creazione del credito di imposta fittizio (in quanto basato su presupposti inesistenti) destinato alla cessione a terzi, non valga a far ritenere la truffa come reato consumato, ma integri una ipotesi di tentativo.

4.1. In particolare, nella sentenza emessa dalla Terza Sezione penale della Corte, n. 23402 del 07/03/2024, Pizzamiglio, Rv. 286554-01, si è espresso il principio secondo cui, 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 "*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. (Fattispecie in cui la Corte ha annullato con rinvio l'ordinanza cautelare con la quale, sull'erroneo presupposto dell'avvenuto perfezionamento del delitto di cui all'art. 640-*bis* cod. pen., era stato ritenuto legittimo il sequestro preventivo, a fini di confisca per equivalente, dei proventi derivanti dalle cessioni a terzi dei crediti d'imposta generati mediante false attestazioni).

Tale pronuncia, in motivazione, sottolinea che ai fini della consumazione del reato di truffa, non è sufficiente l'assunzione di un debito da parte del raggirato, ma è necessaria



l'effettiva perdita del bene oggetto dell'obbligazione da parte del medesimo soggetto, attesa la previsione del requisito del "danno", e richiama i principi espressi da Sez. U. n. 18 del 21/06/2000, Franzo, Rv. 216429-01 (di recente, nel medesimo senso, Sez. 2, n. 31652 del 28/04/2017, Sanfilippo, Rv. 270606-01), con riferimento alla truffa realizzata mediante titoli di credito, secondo cui : «Poiché la truffa è reato istantaneo e di danno, che si perfeziona nel momento in cui alla realizzazione della condotta tipica da parte dell'autore abbia fatto seguito la *deminutio patrimonii* del soggetto passivo, nell'ipotesi di truffa contrattuale il reato si consuma non già quando il soggetto passivo assume, per effetto di artifici o raggiri, l'obbligazione della *datio* di un bene economico, ma nel momento in cui si realizza l'effettivo conseguimento del bene da parte dell'agente e la definitiva perdita dello stesso da parte del raggirato. Ne consegue che, qualora l'oggetto materiale del reato sia costituito da titoli di credito, il momento della sua consumazione è quello dell'acquisizione da parte dell'autore del reato, della relativa valuta, attraverso la loro riscossione o utilizzazione, poiché solo per mezzo di queste si concreta il vantaggio patrimoniale dell'agente e nel contempo diviene definitiva la potenziale lesione del patrimonio della parte offesa»

La sentenza evidenzia inoltre come detto principio abbia trovato puntuale applicazione anche in materia di truffa aggravata ai danni dello Stato, perpetrato attraverso l'illegittima attività di "discarico" di cartelle esattoriali relative a sanzioni amministrative, delitto che si consuma non già nel momento dell'accoglimento della relativa richiesta con emissione del provvedimento di sgravio, ma in quello successivo della cancellazione dal ruolo delle cartelle di pagamento da parte dell'agente della riscossione, poiché solo allora, con la definitiva rinuncia alla riscossione del credito, può dirsi definitivamente conseguito l'ingiusto profitto con conseguente danno per l'amministrazione (Sez. 2, n. 29688 del 28/05/2019, Colaneri, Rv. 276750-01).

Si osserva altresì che il principio in questione non può ritenersi in contrasto con quello espresso da Sez. 2, n. 37138 del 13/06/2023, Mati, non massimata, poiché tale decisione "ha sì ritenuto consumato il reato a seguito del riconoscimento del credito di imposta, siccome immediatamente monetizzabile, ma avendo riguardo alla diversa figura delittuosa della indebita percezione di erogazioni pubbliche di cui all'art. 316-ter cod. pen."

Conclude pertanto il Collegio nel senso che "solo quando i crediti ceduti sono stati materialmente riscossi o compensati può dirsi realizzato il danno per lo Stato, per essersi verificata la concreta perdita del denaro, siccome erogato a rimborso di un credito fittizio ovvero non incassato per effetto di compensazione con un credito fittizio. E solo quando si è realizzato il danno per lo Stato è configurabile il reato di truffa ex art. 640-bis cod. pen.; prima del verificarsi del danno per lo Stato, può sussistere solo il tentativo del reato di cui all'art. 640-bis cod. pen., o, eventualmente, la truffa in danno dei cessionari."



4.2. Altre decisioni di questa Corte, in ordine alla questione di interesse, hanno sostenuto, consapevolmente, il contrario.

In particolare, nella sentenza Sez. 2, n. 45868 del 17/10/2024, Barbera, Rv. 287279-01, cui ha aderito Sez. 2, n. 11705 del 06/02/2025, Foglia, non massimata, si è espresso il seguente principio di diritto: il delitto di truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche, ove queste siano costituite dal cd. "*Superbonus 110%*" previsto dalla legislazione emergenziale pandemica e dai relativi crediti fiscali per lavori non realizzati, 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.

La fattispecie esaminata in tale pronuncia ha ad oggetto reati di truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche realizzati mediante la cessione di crediti d'imposta in luogo delle detrazioni fiscali del cosiddetto "*superbonus 110%*" (art. 121 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34, conv. con modif. dalla legge 17 luglio 2020, n. 77), da considerarsi fittizi, in quanto l'agevolazione fiscale era stata richiesta in totale assenza dei relativi presupposti costitutivi (in particolare, dell'effettivo compimento delle opere incentivate).

In motivazione si legge: "Il Collegio, premesso che, nella fattispecie di cui all'art. 640-*bis* cod. pen., il danno che può assumere rilievo appare essere quello che va a incidere sull'ente erogatore (cioè, nella specie, sullo Stato), ritiene che le truffe aggravate per il conseguimento di erogazioni pubbliche commesse generando un credito d'imposta inesistente, in quanto fondato su un diritto alla detrazione del quale manchino del tutto i presupposti costitutivi, si consumino con la creazione dello stesso credito mediante l'esercizio dell'opzione, di cui alla lett. b del comma 1 dell'art. 121 del d.l. n. 34 del 2020, per la cessione a terzi di un credito d'imposta di ammontare pari a quello della suddetta detrazione, senza che, per la stessa consumazione, contrariamente a quanto mostra di ritenere la ricorrente, sia necessario che il credito fittizio così creato venga utilizzato in compensazione dall'apparente beneficiario della detrazione (o sia da lui riscosso) o da un cessionario dello stesso credito. A tale proposito, si deve rammentare come la Corte di cassazione, nel pronunciarsi sulla questione dell'individuazione del momento consumativo della truffa cosiddetta contrattuale, abbia più volte affermato come tale questione non possa essere risolta in via preventiva e astratta, essendo invece necessario muovere dalla peculiarità del singolo accordo e dalla valorizzazione della specifica volontà contrattuale e delle specifiche modalità delle condotte e dei loro tempi, in quanto solo un tale esame consente di individuare quale sia stato l'effettivo danno, quale il concreto profitto e quale il momento in cui essi si sono prodotti e, quindi, quando il reato si sia consumato (Sez. 2,



n. 33588 del 13/07/2023, Colusso, Rv. 285143-01; Sez. 2, n. 11102 del 14/02/2017, Giannelli, Rv. 269688-01; Sez. F, n. 31497 del 26/07/2012, Abatematteo, Rv. 254043-01). Rammentato tale principio, si deve osservare che, nei casi quali quelli che vengono qui in considerazione, 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 - e che, come si è visto, è naturalmente destinato a essere prontamente utilizzato dai terzi cessionari in compensazione, gli effetti della quale sono di assai incerta neutralizzabilità, in particolare, nel caso in cui tale utilizzo sia fatto da cessionari in buona fede. Alla luce di tali peculiarità dei crediti cosiddetti "*superbonus*", si deve ritenere che già con la creazione del credito fittizio mediante l'esercizio dell'opzione di cui alla lett. b) del comma 1 dell'art. 121 del d.l. n. 34 del 2020 l'agente consegua il profitto ingiusto con correlativo danno per lo Stato. Conforta tale conclusione anche la considerazione di come, ancorché la truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche di cui all'art. 640-*bis* cod. pen. costituisca una circostanza aggravante del delitto di truffa di cui all'art. 640 dello stesso codice e non una figura autonoma di reato (Sez. U, n. 26351 del 26/06/2002, Fedi, Rv. 221663-01), l'evento danno di tale fattispecie aggravata di truffa appaia atteggiarsi non meramente come danno da oggettiva riduzione del patrimonio pubblico ma come danno, più specificamente, da sviamento dei fondi pubblici rispetto alla loro corretta destinazione, come appare comprovato anche dal riferimento, che è stato operato dal legislatore nella formulazione dell'art. 640-*bis* cod. pen., non solo all'erogazione dei contributi, finanziamenti, mutui agevolati o altre erogazioni dello stesso tipo ma anche, alternativamente, alla concessione di essi («concessi o erogati»; corsivo aggiunto), con la quale il suddetto sviamento si può parimenti realizzare. Per queste ragioni, anche alla luce del recente precedente di questa stessa Sezione (Sez. 2, n. 40015 del 23/10/2024, Errichiello, Rv. in corso di attribuzione), il Collegio ritiene di non condividere l'orientamento espresso da Sez. 3, n. 23402 del 07/03/2024, Pizzamiglio, Rv. 286554-01, secondo cui «solo quando i crediti ceduti sono stati materialmente riscossi o compensati può dirsi realizzato il danno per lo Stato, per essersi verificata la concreta perdita del denaro, siccome erogato a rimborso di un credito fittizio ovvero non incassato per effetto di compensazione con un credito fittizio».

4.3. Occorre precisare che la pronuncia Sez. 2, n. 40015 del 23/10/2024, Errichiello, Rv. 287083-01 spende, in realtà, un'argomentazione parzialmente differente rispetto a quella enunciata nella sentenza Barbera, affermando (in motivazione, fg. 5) che "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".

Nel caso sottoposto all'esame della Corte - ove il primo cessionario si identificava in Poste Italiane, individuato come ente pubblico- si è osservato che "essendosi in presenza di crediti per lavori inesistenti, ai fini del perfezionamento del reato e della sua consumazione non occorre necessariamente individuare che l'ultimo cessionario porti in compensazione le somme con l'Agenzia delle Entrate e ne ottenga la liquidazione, essendo sufficiente che anche la sola prima cessione abbia comportato il pagamento di somme non dovute dal cessionario, nel caso in esame costituito da Poste Italiane".

La sentenza citata ha concluso affermando che "non può pertanto condividersi quell'orientamento secondo cui 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 "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 (Sez. 3, n. 23402 del 07/03/2024, Rv. 286554-01) e ciò, perché, come già esposto, a seguito della prima cessione del credito sono integrati tutti gli estremi del reato ed anche l'ingiusto profitto con altrui danno, costituito, quest'ultimo, dal pagamento di un credito per lavori mai eseguiti e perciò non solubile dall'acquirente dello stesso. La natura essenzialmente trilaterale della cessione del credito (debitore ceduto-creditore cedente- acquirente cessionario) impone di valutare ai fini del riconoscimento della truffa che il soggetto tratto in inganno (debitore ceduto) può non coincidere con il danneggiato dal reato (cessionario acquirente del credito) ma ciò non esclude comunque l'avvenuto perfezionamento del reato a titolo consumato e non semplicemente tentato".

4.4. La disamina sin qui condotta evidenzia come, anche all'interno dell'orientamento che ritiene sussumibile il fatto all'esame nella fattispecie della truffa consumata, vi sia diversità di accenti in ordine al momento consumativo del reato, il quale, se ancorato allo sviamento dei fondi pubblici dalla loro corretta destinazione - come sostenuto da Sez. 2, n. 45868 del 17/10/2024, Barbera, Rv. 287279-01 - non dovrebbe richiedere altro che la creazione del credito di imposta fittizio e non la successiva, prima cessione.

4.5. A completamento dell'esame della questione relativa al momento consumativo del reato di truffa aggravata di cui si discute, uno spunto interpretativo proviene dalla lettura della recente sentenza delle Sezioni Unite di questa Corte, Tomaificio Zodiaco in liquidazione, prima citata.

La tesi, sostenuta da Sez. 2, n. 45868/24, Barbera, secondo la quale lo sviamento dei fondi pubblici dalla loro corretta destinazione - idoneo a far ritenere il reato di truffa



come consumato e non tentato – sarebbe comprovata “anche dal riferimento, che è stato operato dal legislatore nella formulazione dell'art. 640-*bis* cod. pen., non solo all'erogazione dei contributi, finanziamenti, mutui agevolati o altre erogazioni dello stesso tipo ma anche, alternativamente, alla concessione di essi («concessi o erogati»; corsivo aggiunto), con la quale il suddetto sviamento si può parimenti realizzare”, non sembra avallata dalla sentenza delle Sezioni Unite Tomaificio Zodiaco.

Nella motivazione di quest'ultima pronuncia – che, pur essendo intervenuta, come si è detto, su temi specifici inerenti al reato di cui all'art. 316-*ter* cod.pen., ha formulato osservazioni di carattere generale sulla locuzione “concessi o erogati”, presente tanto nella descrizione normativa del reato di cui all'art. 640-*bis* cod.pen. che in quella dell'art. 316-*ter* cod. pen. – si legge, al par. 6.3.: “il legislatore, infatti, da un lato ricorre, per indicare i benefici rilevanti, ad una pluralità di espressioni polisemiche, manifestando chiaramente l'intenzione di ampliare l'area di applicabilità della sanzione penale, dall'altro lato precisa che i benefici oggetto di indebito conseguimento possono essere «concessi o erogati». Una diade concettuale, questa, sintomatica della possibilità di dare impulso ad un modulo procedimentale alternativo, cui si ricollega la percezione di uno qualsiasi dei possibili aiuti economici che costituiscono l'oggetto materiale della condotta, senza che la diversità del procedimento amministrativo di volta in volta attivato produca, tuttavia, alcuna diversità di effetti ai fini dell'acquisizione del vantaggio in tal modo ottenuto. L'analisi testuale della disposizione, là dove si stabilisce, con il ricorso alla particella disgiuntiva «o», che i benefici possono essere «concessi o erogati», dimostra che il legislatore ha inteso conferire alle due parole un significato autonomo, non necessariamente coincidente con quello costituito dalla materiale dazione di somme di denaro. Sotto tale profilo si è infatti precisato che, secondo la comune accezione linguistica rinvenibile nei più diffusi vocabolari, il termine «concedere» significa anche, e primariamente, «accordare dando il proprio formale assenso», dunque “permettere, “acconsentire”, non solo materialmente consegnare (Sez. 6, n. 21317 del 05/04/2018, Pani, cit.). Il termine «erogare», a sua volta, discende dall'omologo latino e sta a significare l'effettuazione di una spesa pubblica in favore del richiedente, concretandosi quindi nell'attivazione di una procedura volta ad elargire, destinare, impiegare una somma per uno scopo determinato, ma anche a dare, fornire, distribuire, devolvere, mettere a disposizione degli utenti un servizio o un bene determinato. Nella struttura della fattispecie, dunque, la “richiesta” che dà luogo alla “erogazione” 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”.

Orbene, nel procedimento per l'ottenimento del credito di imposta attraverso il meccanismo previsto dalla legislazione sul *superbonus* 110%, la mera creazione del credito



di imposta non implica ancora che il credito sia stato "concesso", "accordato" "dallo Stato, come ad evidenza rivela la specifica vicenda qui in esame, nella quale il Tribunale, a fg. 5 dell'ordinanza impugnata, ha precisato che l'indagato Mammano Giuseppe, dopo aver creato il credito di imposta fittizio per euro 965.250,00, aveva tentato una prima cessione a Poste Italiane s.p.a. che, tuttavia, ne aveva rifiutato l'accettazione, successivamente risolvendosi a cedere il credito ad una società privata.

Il caso concreto mette in luce un ulteriore aspetto della questione sul quale occorrerebbe fare chiarezza, vale a dire il fatto che, oltre all'ipotesi di truffa aggravata dal conseguimento di erogazioni pubbliche (consumata o tentata) ovvero di indebita percezione di erogazioni pubbliche ai sensi dell'art. 316-ter cod. pen. - a seconda della prospettiva sulla definizione giuridica del fatto - 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.

5. Si ritiene, pertanto, di rimettere alle Sezioni Unite la soluzione delle seguenti questioni di diritto controverse:

«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 suscettibile 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.».

P.Q.M.

Rimette il ricorso alle Sezioni Unite.

Così deciso, il 22/10/2025.

Il Consigliere estensore
Giuseppe Sgadari

Il Presidente
Luigi Agostinacchio

