

# SP

SISTEMA  
PENALE

**FASCICOLO**

**5/2022**

**DIRETTORE RESPONSABILE** Gian Luigi Gatta  
**VICE DIRETTORI** Guglielmo Leo, Luca Luparia

ISSN 2704-8098

**COMITATO EDITORIALE** Giuseppe Amarelli, Roberto Bartoli, Hervè Belluta, Michele Caianiello, Massimo Cerasa-Gastaldo, Adolfo Ceretti, Cristiano Cupelli, Francesco D'Alessandro, Angela Della Bella, Gian Paolo Demuro, Emilio Dolcini, Novella Galantini, Mitja Gialuz, Glauco Giostra, Antonio Gullo, Stefano Manacorda, Vittorio Manes, Luca Maserà, Anna Maria Maugeri, Melissa Miedico, Vincenzo Mongillo, Francesco Mucciarelli, Claudia Pecorella, Marco Pelissero, Lucia Risicato, Marco Scoletta, Carlo Sotis, Costantino Visconti

**COMITATO SCIENTIFICO (REVISORI)** Alberto Alessandri, Silvia Allegrezza, Chiara Amalfitano, Ennio Amodio, Gastone Andrezza, Ercole Aprile, Giuliano Balbi, Marta Bargis, Fabio Basile, Alessandra Bassi, Teresa Bene, Carlo Benussi, Alessandro Bernardi, Marta Bertolino, Francesca Biondi, Rocco Blaiotta, Manfredi Bontempelli, Renato Bricchetti, David Brunelli, Carlo Brusco, Silvia Buzzelli, Alberto Cadoppi, Lucio Camaldo, Stefano Canestrari, Giovanni Canzio, Francesco Caprioli, Matteo Caputo, Fabio Salvatore Cassibba, Donato Castronuovo, Elena Maria Catalano, Mauro Catenacci, Antonio Cavaliere, Francesco Centonze, Federico Consulich, Stefano Corbetta, Roberto Cornelli, Fabrizio D'Arcangelo, Marcello Daniele, Gaetano De Amicis, Cristina De Maglie, Alberto De Vita, Ombretta Di Giovine, Gabriella Di Paolo, Giandomenico Dodaro, Massimo Donini, Salvatore Dovere, Tomaso Emilio Epidendio, Luciano Eusebi, Riccardo Ferrante, Giovanni Fiandaca, Giorgio Fidelbo, Carlo Fiorio, Roberto Flor, Luigi Foffani, Désirée Fondaroli, Gabriele Fornasari, Gabrio Forti, Piero Gaeta, Marco Gambardella, Alberto Gargani, Loredana Garlati, Giovanni Grasso, Giulio Illuminati, Gaetano Insolera, Roberto E. Kostoris, Sergio Lorusso, Ernesto Lupo, Raffaello Magi, Vincenzo Maiello, Grazia Mannozi, Marco Mantovani, Marco Mantovani, Luca Marafioti, Enrico Marzaduri, Maria Novella Masullo, Oliviero Mazza, Claudia Mazzucato, Alessandro Melchionda, Chantal Meloni, Vincenzo Militello, Andrea Montagni, Gaetana Morgante, Lorenzo Natali, Renzo Orlandi, Luigi Orsi, Francesco Palazzo, Carlo Enrico Paliero, Lucia Parlato, Annamaria Peccioli, Chiara Perini, Carlo Piergallini, Paolo Pisa, Luca Pistorelli, Daniele Piva, Oreste Pollicino, Domenico Pulitanò, Serena Quattrocchio, Tommaso Rafaraci, Paolo Renon, Maurizio Romanelli, Gioacchino Romeo, Alessandra Rossi, Carlo Ruga Riva, Francesca Ruggieri, Elisa Scaroina, Laura Scomparin, Nicola Selvaggi, Sergio Seminara, Paola Severino, Rosaria Sicurella, Piero Silvestri, Fabrizio Siracusano, Nicola Triggiani, Andrea Francesco Tripodi, Giulio Ubertis, Antonio Vallini, Gianluca Varraso, Vito Velluzzi, Paolo Veneziani, Francesco Viganò, Daniela Vigoni, Francesco Zacchè, Stefano Zirulia

**REDAZIONE** Francesco Lazzeri (coordinatore), Enrico Andolfatto, Enrico Basile, Silvia Bernardi, Carlo Bray, Pietro Chiaraviglio, Stefano Finocchiaro, Beatrice Fragasso, Alessandra Galluccio, Cecilia Pagella, Tommaso Trinchera, Maria Chiara Ubiali

*Sistema penale (SP)* è una rivista *online*, aggiornata quotidianamente e fascicolata mensilmente, ad accesso libero, pubblicata dal 18 novembre 2019.

La *Rivista*, realizzata con la collaborazione scientifica dell'Università degli Studi di Milano e dell'Università Bocconi di Milano, è edita da Progetto giustizia penale, associazione senza fine di lucro con sede presso il Dipartimento di Scienze Giuridiche "C. Beccaria" dell'Università degli Studi di Milano, dove pure hanno sede la direzione e la redazione centrale. Tutte le collaborazioni organizzative ed editoriali sono a titolo gratuito e agli autori non sono imposti costi di elaborazione e pubblicazione.

La *Rivista* si uniforma agli standard internazionali definiti dal *Committee on Publication Ethics* (COPE) e fa proprie le relative linee guida.

I materiali pubblicati su *Sistema Penale* sono oggetto di licenza CC BY-NC-ND 4.00 International. Il lettore può riprodurli e condividerli, in tutto o in parte, con ogni mezzo di comunicazione e segnalazione anche tramite collegamento ipertestuale, con qualsiasi mezzo, supporto e formato, per qualsiasi scopo lecito e non commerciale, conservando l'indicazione del nome dell'autore, del titolo del contributo, della fonte, del logo e del formato grafico originale (salvo le modifiche tecnicamente indispensabili). La licenza è consultabile su <https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>.

**Peer review** I contributi che la direzione ritiene di destinare alla sezione "Articoli" del fascicolo mensile sono inviati a un revisore, individuato secondo criteri di rotazione tra i membri del Comitato scientifico, composto da esperti esterni alla direzione e al comitato editoriale. La scelta del revisore è effettuata garantendo l'assenza di conflitti di interesse. I contributi sono inviati ai revisori in forma anonima. La direzione, tramite la redazione, comunica all'autore l'esito della valutazione, garantendo l'anonimato dei revisori. Se la valutazione è positiva, il contributo è pubblicato. Se il revisore raccomanda modifiche, il contributo è pubblicato previa revisione dell'autore, in base ai commenti ricevuti, e verifica del loro accoglimento da parte della direzione. Il contributo non è pubblicato se il revisore esprime parere negativo alla pubblicazione. La direzione si riserva la facoltà di pubblicare nella sezione "Altri contributi" una selezione di contributi diversi dagli articoli, non previamente sottoposti alla procedura di *peer review*. Di ciò è data notizia nella prima pagina della relativa sezione.

Di tutte le operazioni compiute nella procedura di *peer review* è conservata idonea documentazione presso la redazione.

**Modalità di citazione** Per la citazione dei contributi presenti nei fascicoli di *Sistema penale*, si consiglia di utilizzare la forma di seguito esemplificata: N. COGNOME, *Titolo del contributo*, in *Sist. pen.* (o *SP*), 1/2022, p. 5 ss.

## INDICE DEI CONTRIBUTI

F. CAGNOLA, R. LUCEV, <i>Profili penali della circolazione del credito d'imposta da c.d. Superbonus</i> .....	5
N.M. MAIELLO, <i>Peculato e rimborsi dei consiglieri regionali: la Cassazione ribadisce la funzione di garanzia della legge penale</i>	35



## PROFILI PENALI DELLA CIRCOLAZIONE DEL CREDITO D'IMPOSTA DA C.D. SUPERBONUS

di Fabio Cagnola e Riccardo Lucev

*Con il d.l. 34/2020, il legislatore italiano ha introdotto una tipologia di crediti d'imposta che, pur ispirandosi a preesistenti istituti di analoga natura, si è contraddistinta – soprattutto nelle prime fasi applicative – per modalità di circolazione altamente fluide e di difficile tracciabilità, con l'emergere di problematiche applicative relative a possibili frodi nonché a conseguenti profili di responsabilità penale in capo ai terzi cessionari dei crediti. L'avvenuto ridisegno della normativa ad opera del d.l. 4/2022 e della l. 25/2022, nel senso di una più rigida regolamentazione della circolazione di tali crediti, non pare sopire del tutto i dubbi originatisi sulla materia, che inducono ad una riflessione di carattere penalistico.*

SOMMARIO: 1. Il decreto-legge n. 34/2020 e la disciplina fiscale del Superbonus. – 2. Le possibili patologie della pratica di Superbonus. – 3. I profili penali della procedura di ottenimento del Superbonus. – 3.1. Irregolarità nella fatturazione. – 3.2. Irregolarità nel rilascio dell'A.P.E., delle asseverazioni tecniche e del visto di conformità. – 4. I profili penali della circolazione del credito d'imposta da Superbonus. – 4.1. Responsabilità del terzo cessionario per utilizzo del credito d'imposta in modo irregolare o in misura maggiore al dovuto. – 4.2. Responsabilità del terzo cessionario per concorso nella violazione del contribuente. – 4.2.1. Rischi di una responsabilità penale concorsuale del fornitore che opera lo sconto in fattura. – 4.2.2. Rischi di una responsabilità penale concorsuale del terzo cessionario "puro". – 4.2.2.1. Un'utile premessa: come circolano i crediti d'imposta da Superbonus. – 4.2.2.1.1. La disciplina originaria. – 4.2.2.1.2. La disciplina per come riformata dalla l. 25/2022. – 4.2.2.2. segue: i rischi penali per il terzo cessionario "puro" sotto la disciplina originaria. – 4.2.3. Rischi di una responsabilità penale concorsuale del cessionario "puro" quale autore principale sotto la disciplina originaria. – 4.2.4. Le nuove prospettive per il terzo cessionario "puro" alla luce della l. 25/2022. – 5. Conclusioni e spunti di tutela per il cessionario del credito.

### 1. Il decreto-legge n. 34/2020 e la disciplina fiscale del Superbonus.

Con il decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, rubricato "Misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19", convertito con modificazioni dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, il legislatore ha introdotto come noto una variegata serie di misure di incentivo alla ripresa economica.

Di particolare interesse ai presenti fini sono le disposizioni oggetto del Titolo VI del decreto-legge, alle quali è demandata la disciplina delle "Misure fiscali" introdotte dal legislatore a sostegno della ripresa, tra cui quelle trattate agli artt. 119 e 121 del provvedimento, icasticamente ribattezzate – in ragione dell'entità del beneficio fiscale

ad esse riconnesso – quali disposizioni in materia di c.d. “Superbonus”.

I numerosi profili di novità della disciplina, che di seguito si andranno a ripercorrere brevemente, si sono innestati in un tessuto normativo invero già da anni presente e volto a disciplinare forme di beneficio fiscale mediante riconoscimento di detrazioni d’imposta a fronte del maturare di determinate condizioni legittimanti: il riferimento è, in particolare, alla detrazione prevista dall’art. 14 del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito con modificazioni dalla legge 3 agosto 2013, n. 90, disciplina cui espressamente fa rinvio l’art. 119 d.l. 34/2020.

Afferma in particolare l’art. 119 che la detrazione prevista dal suddetto art. 14 d.l. 63/2013 (in relazione a vari interventi in tema di efficienza energetica) si applica nella misura del 110% «per le spese documentate e rimaste a carico del contribuente, sostenute dal 1° luglio 2020 al 30 giugno 2022, da ripartire tra gli aventi diritto in cinque quote annuali di pari importo e in quattro quote annuali di pari importo per la parte di spesa sostenuta nell’anno 2022»<sup>1</sup>. Così come nell’art. 14 d.l. 63/2013 il legislatore aveva individuato precise tipologie di lavori alla cui esecuzione conseguiva il beneficio fiscale, anche in questo caso l’art. 119 d.l. 34/2020 individua una serie di interventi di carattere energetico o edilizio necessari e sufficienti a far sorgere il diritto al beneficio fiscale (interventi c.d. “trainanti”) e, in parallelo, una serie di ulteriori interventi la cui esecuzione può assumere rilevanza ai fini della disciplina in commento solo se eseguiti congiuntamente ai primi (interventi c.d. “trainati”)<sup>2</sup>.

In aggiunta ai vari requisiti quantitativi fissati dalla norma ed alle restrizioni sulla legittimazione soggettiva a fruirla<sup>3</sup>, è previsto un duplice requisito “qualitativo”

<sup>1</sup> Scadenze successivamente posticipate, come noto, in sede di legge di bilancio 2022, prevedendo un’estensione della possibilità di godere del bonus sino al 31 dicembre 2025, seppur con taluni regimi differenziati a seconda della tipologia di lavori e con un progressivo calo della percentuale riconosciuta.

<sup>2</sup> Per l’elencazione e l’analisi degli interventi oggetto del beneficio cfr. la Guida Superbonus 110% dell’Agenzia delle Entrate - Aggiornamento marzo 2021, nella quale si ripercorrono gli interventi “trainanti” (interventi di isolamento termico degli involucri edilizi; interventi di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale sulle parti comuni; interventi di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale sugli edifici unifamiliari o sulle unità immobiliari di edifici plurifamiliari; interventi antisismici (c.d. “Sismabonus”)) e quelli “trainati” (interventi di efficientamento energetico; interventi di eliminazione di barriere architettoniche; interventi di installazione di impianti solari fotovoltaici e sistemi di accumulo; interventi di installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici).

<sup>3</sup> L’art. 119, comma 9 limita l’accesso al Superbonus alle seguenti categorie:

- a) condomini e persone fisiche, al di fuori dell’esercizio di attività di impresa, arte o professione, con riferimento agli interventi su edifici composti da due a quattro unità immobiliari distintamente accatastate, anche se posseduti da un unico proprietario o in comproprietà da più persone fisiche;
- b) persone fisiche, al di fuori dell’esercizio di attività di impresa, arti e professioni, su unità immobiliari, salvo quanto previsto al comma 10 (ossia con il limite massimo di due unità immobiliari);
- c) istituti autonomi case popolari (IACP) comunque denominati, nonché enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti istituti, istituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione europea in materia di “*in house providing*” per interventi realizzati su immobili, di loro proprietà ovvero gestiti per conto dei comuni, adibiti ad edilizia residenziale pubblica;
- d) cooperative di abitazione a proprietà indivisa, per interventi realizzati su immobili dalle stesse posseduti e assegnati in godimento ai propri soci;
- d-bis) organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui all’articolo 10 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, organizzazioni di volontariato iscritte nei registri di cui all’articolo 6 della legge 11 agosto 1991,

di accesso al Superbonus. Innanzitutto, occorre che l'intervento assicuri, nel suo complesso, il miglioramento di almeno due classi energetiche dell'edificio o comunque il raggiungimento della classe più alta: una condizione questa necessaria affinché l'intervento possa comportare il beneficio fiscale, e da dimostrare mediante l'ottenimento dell'attestato di prestazione energetica (A.P.E., disciplinato dall'art. 6 d.lgs. 19 agosto 2005, n. 192) anteriore e posteriore all'intervento, rilasciato da un tecnico abilitato nella forma della dichiarazione asseverata (art. 119, comma 3). In secondo luogo, l'intero intervento va infine accompagnato da asseverazioni tecniche rilasciate da tecnici abilitati circa il rispetto dei requisiti previsti dalla normativa – sulla base del progetto e della sua effettiva realizzazione – e circa la congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati (art. 119, comma 13, lett. a)). Nel caso di intervento finalizzato all'ottenimento del c.d. "Sismabonus", le asseverazioni dovranno avere ad oggetto l'efficacia degli interventi ai fini della riduzione del rischio sismico (art. 119, comma 13, lett. b)).

Sotto il profilo delle modalità di godimento del beneficio fiscale, è previsto – tratto questo caratteristico della disciplina in commento, e che pone anche gli aspetti di maggiore interesse per l'analisi penalistica – che il contribuente beneficiario del Superbonus possa decidere di non effettuare la detrazione nella propria dichiarazione, ma di optare alternativamente per la cessione del credito o per lo sconto del relativo importo dalla fattura del fornitore che ha eseguito i lavori. Tali opzioni sono regolamentate da un'apposita disciplina contenuta all'art. 119, commi 11 e ss., nonché all'art. 121. In sintesi, il contribuente deve in tal caso esercitare l'opzione mediante una comunicazione telematica all'Agenzia delle Entrate<sup>4</sup> ed acquisire previamente un visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta (rilasciato da dottori commercialisti, ragionieri, periti commerciali, consulenti del lavoro ovvero dai responsabili dei centri di assistenza fiscale). La necessità di munirsi del visto di conformità, inizialmente prevista esclusivamente per le ipotesi di sconto in fattura o cessione a terzi del credito, è poi stata estesa dal d.l. 157/2021 (c.d. "decreto Antifrodi") alle ipotesi di utilizzo del credito in detrazione nella dichiarazione dei redditi, salvo il caso in cui la dichiarazione sia presentata dallo stesso contribuente o dal sostituto d'imposta che presta l'assistenza fiscale (cfr. l'art. 119, comma 11 per come modificato dal decreto Antifrodi).

Posta la *ratio* di fondo della disciplina, che è quella di sfruttare la concessione del bonus fiscale come strumento di rilancio dell'economia e del settore edilizio, con contestuale miglioramento del patrimonio immobiliare nazionale, la previsione delle

---

n. 266, e associazioni di promozione sociale iscritte nel registro nazionale e nei registri regionali e delle province autonome di Trento e di Bolzano previsti dall'articolo 7 della legge 7 dicembre 2000, n. 383;

e) associazioni e società sportive dilettantistiche iscritte nel registro istituito ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera c), del decreto legislativo 23 luglio 1999, n. 242, limitatamente ai lavori destinati ai soli immobili o parti di immobili adibiti a spogliatoi.

<sup>4</sup> Come da istruzioni e modulistica fornite mediante il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, n. 283847/2020.

possibilità di sconto in fattura o di cessione del credito assume una rilevanza centrale. Infatti, stante l'entità dei costi che usualmente si sostengono per lavori di ristrutturazione edilizia, ed il contestuale divieto di chiedere un rimborso per la parte di credito eventualmente non utilizzata, la maggior parte dei contribuenti si sarebbe trovata nell'impossibilità di godere appieno del beneficio, dovendosi limitare alla detrazione effettuabile. Con la possibilità di cessione o sconto in fattura, invece, il legislatore ha previsto un meccanismo fortemente incentivante al ricorso al bonus, che si coniuga con una parallela spiccata convenienza anche per i fornitori ed i professionisti o i tecnici attestatori ad essere coinvolti nella procedura: infatti, le spese e gli onorari dei fornitori potranno – come detto – essere coperti al 100% mediante sconto in fattura, con il residuo di un ulteriore margine del 10% che concorrerà a costituire un credito d'imposta pari appunto al 110% in capo ai medesimi, mentre le spese e gli onorari per le attività di attestazione, asseverazione e rilascio del visto di conformità da parte del professionista o del tecnico incaricato saranno comunque espressamente coperte dal Superbonus (art. 119, comma 15), dunque detraibili dal contribuente o cedibili.

Oltretutto, a render ancor più appetibile la disciplina, il legislatore ha previsto all'art. 121, comma 1 che sia in caso di cessione del credito, sia in caso di sconto in fattura, al cessionario del credito o al fornitore operante lo sconto è riconosciuta la possibilità di ulteriori cessioni del credito a terzi, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari. Ciò segna un aspetto di dirompente novità rispetto alle precedenti esperienze legislative in materia e, in particolare, rispetto al diretto antesignano rappresentato dall'art. 14 d.l. 63/2013: se, infatti, in quell'occasione, erano stati previsti divieti di cessioni successive alla prima e in ogni caso l'esclusione della possibilità di cedere ad istituti di credito o altri intermediari finanziari<sup>5</sup>, in questo caso tali dogmi sono caduti, seppur (come si vedrà ampiamente *infra*, par. 4.2.2.1.) con un susseguirsi di ripensamenti da parte del legislatore verso un progressivo restringimento del numero e tipologia di cessioni consentite.

Il credito d'imposta da Superbonus è stato dunque concepito come uno strumento fiscale destinato a circolare in modo ampio e non pienamente controllabile<sup>6</sup>,

---

<sup>5</sup> Come ricostruito nella Circolare AdE n. 11/E del 18 maggio 2018, p. 8, nella precedente esperienza normativa si era giunti a coniare tali divieti anche sulla scorta dei timori che la Ragioneria Generale dello Stato aveva espresso circa il fatto che «la cedibilità illimitata dei crediti d'imposta corrispondenti alle detrazioni [avrebbe potuto] determinare di fatto l'assimilazione di tali bonus a strumenti finanziari negoziabili, con il rischio di una riclassificazione degli stessi e conseguenti impatti negativi sui saldi di finanza pubblica, immediatamente e per un importo pari al valore totale della detrazione richiesta in 10 anni. Ciò va tenuto in debita considerazione al fine di individuare la ratio che sottende l'introduzione delle misure in oggetto, che certamente non potrebbe essere quella di determinare il prodursi dei predetti effetti negativi di finanza pubblica».

<sup>6</sup> In questo caso, sembra che i pregressi timori della Ragioneria Generale dello Stato circa le potenziali ricadute sulla finanza pubblica siano stati superati prevedendo per tutti i professionisti coinvolti ai fini del rilascio dell'A.P.E., delle asseverazioni e del visto di conformità un obbligo di assicurazione a copertura dell'intero importo a rischio, «al fine di garantire ai propri clienti e al bilancio dello Stato il risarcimento dei danni eventualmente provocati dall'attività prestata» (art. 119, comma 14). Si coglie quindi come, in ultima analisi, la sostenibilità finanziaria del nuovo istituto riposi sulla garanzia assicurativa, di carattere privatistico, cui sono chiamati i suddetti professionisti, fermo restando che l'Erario avrà azione diretta



il che caratterizza in modo determinante – come si vedrà *infra* – anche i profili penali della questione.

## 2. Le possibili patologie della pratica di Superbonus.

Ciò premesso, il d.l. 34/2020 ed il successivo d.l. 157/2021 (che ha introdotto nel primo l'art. 122-*bis*) hanno espressamente disciplinato anche le attività di vigilanza e verifica dell'Agenzia delle Entrate sulle pratiche di Superbonus aperte dai contribuenti ed hanno individuato le modalità di contestazione di eventuali irregolarità.

Le ipotesi che vengono in rilievo sono quelle di un indebito accesso al beneficio fiscale a causa dell'insussistenza dei requisiti per averne diritto, eventualmente supportato da un'irregolare attività certificativa da parte dei professionisti e tecnici coinvolti nella procedura.

Nel primo caso, ossia qualora sia accertata «la mancata sussistenza, anche parziale, dei requisiti che danno diritto alla detrazione d'imposta», l'Agenzia delle Entrate procede al recupero di tale importo nei confronti del soggetto che in origine ha sostenuto le spese per gli interventi in esame, ossia il contribuente (art. 121, comma 5): è dunque nei confronti di quest'ultimo che si concentra principalmente il fuoco di verifica, nonché sanzionatorio, in caso di irregolarità nella procedura di ottenimento del Superbonus. Le figure del fornitore che opera lo sconto in fattura e del cessionario del credito non sono invece in linea di principio esposte ad azioni di recupero, salvo che essi utilizzino il credito d'imposta «in modo irregolare» o «in misura maggiore rispetto al credito d'imposta ricevuto» (art. 121, comma 4), ovvero qualora si sia «in presenza di concorso nella violazione» commessa dal contribuente da parte di questi ultimi (art. 121, comma 6).

Nel caso, poi, in cui l'indebito conseguimento del beneficio sia stato agevolato da un'irregolare attività di attestazione, asseverazione e certificazione da parte dei professionisti e dei tecnici coinvolti nella procedura, l'art. 119, comma 14 espressamente prevede che a questi ultimi si applichi una sanzione amministrativa pecuniaria da euro 2.000 a euro 15.000 per ciascuna attestazione o asseverazione infedele resa, «ferma restando l'applicazione delle sanzioni penali ove il fatto costituisca reato». Sul punto, va segnalato che la l. 25/2022, inserendo un nuovo comma 13-*bis.1* nell'art. 119 d.l. 34/2020, ha introdotto la nuova fattispecie di reato di falsa asseverazione, secondo la quale il tecnico abilitato che, nelle asseverazioni di cui al comma 13 e all'articolo 121, comma 1-ter, lettera b), espone informazioni false o omette di riferire informazioni rilevanti sui requisiti tecnici del progetto di intervento o sulla effettiva realizzazione dello stesso ovvero attesta falsamente la congruità delle spese, è punito con la reclusione da due a cinque anni e con la multa da 50.000 euro a 100.000 euro.

---

contro il contribuente, e sarà poi quest'ultimo a dover azionare la polizza per il connesso ristoro (per il che, anche la previa verifica dell'esistenza e regolarità della copertura assicurativa dei professionisti cui ci si rivolge appare come un adempimento essenziale da parte del contribuente, in fase di istruttoria della domanda di Superbonus).

Così tracciato il perimetro delle possibili patologie della pratica di Superbonus, si andranno di seguito ad analizzare gli aspetti di rilievo penalistico di ciascuna delle ipotesi menzionate, suddividendo idealmente l'analisi in due fasi: in un primo momento si esamineranno i profili penali della procedura di ottenimento del Superbonus (par. 3), mentre in un secondo momento si esamineranno i profili penali della circolazione del credito d'imposta da Superbonus (par. 4), i quali presentano gli aspetti maggiormente problematici, su cui si vuole in particolare concentrare l'attenzione del presente contributo.

### **3. I profili penali della procedura di ottenimento del Superbonus.**

Come illustrato *supra* (par. 1), il principio fondante la disciplina è quello per cui al contribuente viene riconosciuto il diritto ad operare una detrazione fiscale per un importo corrispondente al 110% di spese sostenute in un delimitato periodo temporale e relativamente alle categorie di intervento energetico o edilizio tassativamente indicate, con l'ulteriore necessità che venga attestato mediante A.P.E. l'avvenuto incremento di almeno due classi della prestazione energetica dell'immobile.

La spettanza del bonus si fonda quindi, in estrema sintesi, sull'esecuzione di una certa tipologia di lavori e sulla dimostrazione degli effetti migliorativi che questi hanno avuto sull'immobile. Elementi chiave per l'esito della domanda di Superbonus sono quindi le fatture che vengono prodotte a dimostrazione delle spese sostenute e le attestazioni e certificazioni che comprovano i suddetti effetti migliorativi. Si analizzeranno di seguito i possibili profili patologici di tali documenti e le relative conseguenze penali.

#### *3.1. Irregolarità nella fatturazione.*

Dal momento che il Superbonus spetta in funzione della dimostrazione della spesa sostenuta dal contribuente mediante produzione delle relative fatture, un primo profilo di criticità potrà situarsi in anomalie di carattere qualitativo o quantitativo nella compilazione di tali fatture da parte del fornitore o del professionista/tecnico attestatore. Potrebbero ipotizzarsi, ad esempio:

- a) casi in cui il fornitore esegua un intervento non trainante ma descriva in fattura di avere eseguito un intervento trainante, in modo da assicurare al contribuente un accesso al bonus altrimenti precluso;
- b) casi in cui il fornitore esegua un intervento trainante in favore di un soggetto non rientrante tra i soggetti legittimati ad accedere al bonus, ma intesti la fattura ad un diverso soggetto, legittimato, in modo da consentire l'accesso al beneficio;
- c) casi in cui il fornitore esegua un intervento trainante ma ne indichi un valore maggiorato in fattura, in modo da assicurare al contribuente l'ottenimento del bonus in misura maggiore a quella dovuta;

d) casi in cui il professionista/tecnico attestatore, con analoghe modalità, sovralfatturi i costi e gli onorari della sua attività, al fine di condurre all'ottenimento di un bonus "gonfiato" *in parte qua*.

In tutti i suddetti casi, tanto il fornitore quanto il professionista/tecnico abilitato starebbero emettendo fatture aventi ad oggetto operazioni perlomeno parzialmente inesistenti, sotto il profilo oggettivo (casi a, c, d) o soggettivo (caso b).

Viene quindi da domandarsi, innanzitutto, se possa ravvisarsi una responsabilità del fornitore o del professionista/tecnico attestatore per il reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti ("f.o.i.") ai sensi dell'art. 8 d.lgs. 74/2000. La risposta appare dover essere affermativa, risultando integrato non soltanto l'elemento oggettivo del reato, ma anche l'elemento soggettivo, consistente in un dolo specifico rappresentato dal «fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto» che, per espressa indicazione dell'art. 1, lett. d) d.lgs. 74/2000, comprende anche il fine di consentire a terzi «un indebito rimborso o il riconoscimento di un inesistente credito d'imposta» (per alcune ulteriori sfumature problematiche, connesse in particolare all'ipotesi in cui il contribuente non utilizzi in proprio ma ceda il credito da Superbonus, v. *infra* par. 4.2.1.)<sup>7</sup>.

Più problematico dire se, dal lato del contribuente, ciò debba specularmente portare ad una contestazione di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di f.o.i. *ex* art. 2 d.lgs. 74/2000. Sembra da prediligere la soluzione negativa. Infatti, i costi oggetto delle fatture emesse nei confronti del contribuente non vengono dedotti dal contribuente nella propria dichiarazione, bensì fatti oggetto della domanda di Superbonus al fine di ottenere il diverso vantaggio di una detrazione d'imposta: pertanto, l'impatto della condotta tenuta dal contribuente avvalendosi delle fatture che falsificano o comunque amplificano la sussistenza dei requisiti di accesso al bonus si manifesta non sulla determinazione della base imponibile in dichiarazione (che è intatta e non interessata dall'esposizione di «elementi passivi fittizi» ai sensi dell'art. 2 d.lgs. 74/2000), bensì sul momento della quantificazione dell'imposta dovuta in dichiarazione, la quale subisce un decremento per effetto dell'utilizzo in detrazione del bonus 110% illecitamente ottenuto<sup>8</sup>. La condotta che sembra integrarsi è quindi quella di «indicazione» nella propria dichiarazione di «crediti fittizi», tipica ai fini del diverso reato di dichiarazione

---

<sup>7</sup> Si rileva altresì che, secondo una prima interpretazione assunta dagli organi verificatori (cfr. *Il Sole 24 Ore*, 10 gennaio 2022, p. 5), ad una responsabilità *ex* art. 8 d.lgs. 74/2000 sarebbe esposto anche il professionista che si occupi di comunicare all'Agenzia delle Entrate le fatture per operazioni asseritamente inesistenti, sull'assunto che tale tipologia di comunicazione si sostanzierebbe in uno di quegli «altri documenti» – di efficacia probatoria equivalente a quella delle fatture – per i quali sarebbe giustificata la sanzione penale *ex* art. 8. L'interpretazione sembra tuttavia da respingere, nella misura in cui non pare fondata l'equiparazione tra la valenza probatoria delle suddette comunicazioni del professionista e quella delle fatture: eventualmente, per il professionista potranno residuare spazi per un'ipotetica responsabilità solo a titolo di concorso nell'illecito degli autori principali e solo laddove vengano provati i requisiti strutturali di tale concorso.

<sup>8</sup> Nello stesso senso cfr. F. COLAIANNI–D. COLOMBO, [Indebita compensazione e dichiarazione fraudolenta tra crediti non spettanti e inesistenti. Focus sul c.d. "superbonus 110%"](#), in *Giur. pen. web*, 2021, n. 12, p. 19.

fraudolenta mediante altri artifici *ex art.* 3<sup>9</sup>.

Occorre poi domandarsi se la potenziale rilevanza delle condotte del contribuente e dei suoi fornitori o professionisti/tecnici attestatori si esaurisca sul versante penal-tributario od attinga anche fattispecie di diritto penale comune. Come è noto, la questione relativa al possibile concorso tra le fattispecie di frode fiscale e truffa in danno dello Stato è stata oggetto di un risalente contrasto giurisprudenziale, risolto nel 2010 dalla sentenza *Giordano* delle Sezioni Unite, con la quale è stato avvalorato e ribadito il principio di “specialità” del sistema penale tributario rispetto a quello penale comune, di talché il concorso di norme in materia sarebbe meramente apparente, dovendo trovare applicazione solo la norma incriminatrice speciale, ossia quella penal-tributaria<sup>10</sup>. Il principio incontra l’importante limite dell’eventuale esistenza, ad animare la condotta tipica, del perseguimento di «un profitto ulteriore e diverso rispetto all’evasione fiscale, quale l’ottenimento di pubbliche erogazioni»<sup>11</sup>: in tale ipotesi, la possibilità di un concorso di reati andrebbe fatta salva. Tuttavia, l’esecuzione di un tale *test* nella fattispecie in esame condurrebbe ad esito negativo: la sottoposizione all’Erario, da parte del contribuente, di documentazione falsamente attestante la sussistenza dei requisiti di accesso al Superbonus genera sì in capo al contribuente una «erogazione pubblica»<sup>12</sup>, indebitamente percepita e quindi potenzialmente rilevante ai sensi dell’art. 316-ter c.p.<sup>13</sup>, ma è evidente come il beneficio connesso a tale erogazione si concretizzi

<sup>9</sup> Non sembra poter spostare la conclusione qui raggiunta il fatto che la giurisprudenza si sia stabilmente espressa nel senso di ritenere che, ogniqualvolta la documentazione di un costo fittizio avvenga mediante fatture, il reato ad essere integrato sia quello di cui all’art. 2 e non quello di cui all’art. 3 (secondo, tra le altre, Cass. Pen., Sez. III, 1° aprile 2020, n. 10196 e Cass. Pen., Sez. III, 11 aprile 2017, n. 38185, “*il discrimine tra i due reati non è dato dalla natura dell’operazione ma dal modo in cui essa è documentata, poiché alla particolare idoneità probatoria delle fatture corrisponde una maggiore decettività delle falsità commesse utilizzando proprio tali documenti*”). Infatti, resta fermo che nel caso di specie non si configura alcuna indicazione in dichiarazione di elementi passivi fittizi, bensì l’utilizzo della fattura al fine di porre in essere una condotta – quella di ottenimento e successiva detrazione in dichiarazione di un credito d’imposta fittizio – che risulta tipica esclusivamente ai sensi dell’art. 3. Sottolinea non a caso la specialità della condotta di indicazione in dichiarazione di crediti fittizi “*anche quando l’operazione sia asseverata da fatture false emesse dal cedente/prestatore*”, al fine di ritenere applicabile l’art. 3 in luogo dell’art. 2, M. MANDUCHI, *Reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (Art. 3 d.lgs. n. 74/2000)*, in L. Salvini – F. Cagnola, *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Giappichelli, Torino, 2021, p. 499.

<sup>10</sup> Sul punto, cfr. Cass., sez. un., 28 ottobre 2010, n. 1235, *Giordano*, in *Cass. pen.*, 2011, n. 7-8, p. 2501, con nota di G. RUTA, *Truffa ai danni dello Stato e frode fiscale: limiti del principio di specialità*. Per una sintesi sui rapporti tra i reati di frode fiscale e le fattispecie penali comuni, cfr. G. PENNISI, *Rapporti tra le fattispecie di cui al d.lgs. n. 74/2000 e i reati comuni*, in L. Salvini – F. Cagnola (a cura di), *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Giappichelli, Torino, 2021, p. 953 ss.

<sup>11</sup> Così Cass., sez. un., 28 ottobre 2010, n. 1235, *ibidem*.

<sup>12</sup> In ossequio alla lettura giurisprudenziale che ritiene riconducibile alla nozione di «erogazione» non solo il riconoscimento di una somma da parte dello Stato, ma anche l’esenzione da un pagamento: cfr. Cass., sez. un., 16.12.2010, n. 7537, *Pizzuto*, in *Cass. pen.*, 2011, n. 9, p. 2911.

<sup>13</sup> Appare da risolvere in tal senso la sussunzione del fatto nell’ambito delle fattispecie di diritto penale comune (comunque non applicabili per le ragioni dette): in ipotesi, non sarebbe infatti presente un’induzione in errore della Pubblica Amministrazione (elemento distintivo delle fattispecie di truffa rispetto a quella di indebita percezione di erogazioni, secondo Cass., sez. un., 19.4.2007, n. 16568, *Carchivi*, in *Dir. pen. proc.*, 2007, p. 897), bensì un procedimento in virtù del quale lo Stato riconosce il beneficio in

nell'attribuzione di una detrazione fiscale che va a coincidere con – e ad esaurirsi nel – beneficio, di natura esclusivamente tributaria, rappresentato dall'indebito abbattimento dell'imposta dovuta in dichiarazione, già punito dall'art. 3 d.lgs. 74/2000. In simili ipotesi, la possibilità di un concorso tra reato tributario e reato comune sembra doversi escludere<sup>14</sup>.

Resta fermo che, qualora – anziché operare una detrazione nella propria dichiarazione – il contribuente decidesse di optare per lo sconto in fattura o per la cessione del credito d'imposta, egli non realizzerebbe alcuna condotta tipica ai sensi del diritto penale tributario, dal momento che la sua dichiarazione rimarrebbe genuina nella determinazione tanto dell'imponibile quanto dell'imposta dovuta: in tal caso, potrebbe allora trovare applicazione proprio il delitto di indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato *ex art. 316-ter c.p.*, idoneo a fotografare in modo corretto la rilevanza penale della fattispecie.

Un'ultima riflessione si impone per le ipotesi in cui il contribuente operi la detrazione in una misura tale da non integrare le soglie di punibilità dell'art. 3 d.lgs. 74/2000<sup>15</sup>. In tali casi, deve ritenersi che il fatto debba rimanere privo di rilevanza penale, e non già essere sussunto in una fattispecie di diritto penale comune, quale l'art. 316-ter c.p.<sup>16</sup>: ciò in ossequio al già menzionato principio di specialità di sistema che regola i rapporti tra diritto penale tributario e diritto penale comune, oltre che al principio di frammentarietà in materia penale, che impone di guardare ad eventuali lacune di incriminazione come a scelte legislative razionali e non come a vuoti di tutela ai quali porre rimedio mediante l'applicazione di fattispecie incriminatrici diverse.

### 3.2. Irregolarità nel rilascio dell'A.P.E., delle asseverazioni tecniche e del visto di conformità.

Come detto, oltre alle fatture comprovanti i costi, concorrono ad assicurare la spettanza del Superbonus anche l'attestazione di prestazione energetica (A.P.E., attestante il doppio "incremento" di classe) e le asseverazioni sul rispetto dei requisiti tecnici e sulla congruità dei costi sostenuti, ovvero della riduzione del rischio sismico dell'immobile. Occorre allora interrogarsi sulle possibili conseguenze penali di una

---

modo automatico a fronte della ricezione della documentazione necessaria, non essendo possibili controlli *ex ante* su quanto inviato, ma solo, al limite, *ex post* (come nel caso delle asseverazioni tecniche sottoposte all'ENEA).

<sup>14</sup> In senso analogo, v. R. SAVI, [Il c.d. "Superbonus 110%": i possibili illeciti e la risposta sanzionatoria penale](#), in *Giur. pen. web*, 2020, n. 9, p. 18.

<sup>15</sup> Consistenti, lo si rammenta, nella prova che sia stata evasa un'imposta superiore ad euro 30.000 e che, congiuntamente, l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti ad imposizione sia superiore al 5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque, superiore ad euro 1.500.000, ovvero che l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta sia superiore al 5% dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque ad euro 30.000.

<sup>16</sup> Per una diversa lettura cfr. R. SAVI, *op. cit.*, p. 19, ad avviso del quale una qualificazione delle soglie di punibilità quali elementi costitutivi del reato tributario (anziché quali condizioni obiettive di punibilità) renderebbe ammissibile un recupero della rilevanza penale dei fatti consumatisi per importi inferiori ai sensi dell'art. 316-ter c.p.

falsificazione ideologica di tali documenti.

Nel caso dell'A.P.E. (art. 15 d.lgs. 192/2015) è richiesto che l'atto assuma la veste di una dichiarazione sostitutiva di atto notorio ai sensi dell'art. 47 d.P.R. 445/2000. Circa la rilevanza penale di una falsificazione ideologica di tale documento, come condivisibilmente osservato<sup>17</sup>, il fatto che la legge espressamente preveda la forma della dichiarazione sostitutiva di atto notorio impone di far riferimento, per i casi di falsità, all'art. 76, comma 3 d.P.R. 445/2000, a mente del quale le dichiarazioni sostitutive rese ai sensi degli articoli 46 e 47 del medesimo decreto sono considerate come rese ad un pubblico ufficiale: dal che, in caso di falsità deve desumersi l'integrazione del reato di falsità ideologica commessa dal privato in atto pubblico *ex art. 483 c.p.*, con possibile aumento della sanzione da un terzo alla metà (ai sensi dell'art. 76, comma 1 d.P.R. 445/2000).

Considerazioni analoghe avrebbero potuto ritenersi valide anche per le asseverazioni di cui all'art. 119, comma 13, lett. a) d.l. 34/2020, perlomeno sino all'entrata in vigore della l. 25/2022, la quale ha convertito sul punto con una modifica il d.l. 4/2022, introducendo al già citato art. 119, comma 13-*bis*.1 d.l. 34/2020 la nuova fattispecie di reato di falsa asseverazione<sup>18</sup>, la quale, assumendo caratteri di specialità, sembra doversi ritenere l'unica applicabile in caso di falsificazione del contenuto di questi documenti.

Quanto invece al visto di conformità della documentazione ai fini di cessione del credito (rilasciato, come visto, da dottori commercialisti, ragionieri, periti commerciali, consulenti del lavoro o responsabili dei centri di assistenza fiscale), l'assenza di richiamo alle forme della dichiarazione sostitutiva di atto notorio e la valenza certificativa di tale documento conduce a sussumere eventuali falsità ideologiche dello stesso nella fattispecie di falso ideologico in certificati commesso da persone esercenti un servizio di pubblica necessità<sup>19</sup>.

Come già visto *supra*, qualora il contribuente faccia uso di documenti mendaci ai fini di ottenere un indebito diritto alla detrazione fiscale da Superbonus, ed operi poi tale detrazione in dichiarazione, si configura il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici *ex art. 3 d.lgs. 74/2000*; se egli opta invece per la cessione del credito o lo sconto in fattura, il reato configurabile è l'indebita percezione di erogazioni *ex art. 316-ter c.p.*

<sup>17</sup> R. SAVI, *op. cit.*, p. 11.

<sup>18</sup> Come visto, a mente della nuova fattispecie incriminatrice, "Il tecnico abilitato che, nelle asseverazioni di cui al comma 13 e all'articolo 121, comma 1-ter, lettera b), espone informazioni false o omette di riferire informazioni rilevanti sui requisiti tecnici del progetto di intervento o sulla effettiva realizzazione dello stesso ovvero attesta falsamente la congruità delle spese è punito con la reclusione da due a cinque anni e con la multa da 50.000 euro a 100.000 euro. Se il fatto è commesso al fine di conseguire un ingiusto profitto per sé o per altri la pena è aumentata".

<sup>19</sup> Cfr. nuovamente R. SAVI, *op. cit.*, p. 11 ss., il quale osserva altresì (p. 9) come i professionisti o tecnici in questione debbano appunto ricondursi alla categoria di persone esercenti un servizio di pubblica necessità *ex art. 359 c.p.*, dal momento che «in tutti i casi si tratta di professioni "qualificate", in quanto per il loro svolgimento è necessaria l'iscrizione ad un albo professionale e/o la presenza di specifici requisiti di formazione o istruzione: parimenti, le stesse sono attività private che non rappresentano emanazione della pubblica amministrazione ma che, tuttavia, svolgono una specifica funzione ritenuta dall'ordinamento di interesse pubblico in quanto funzionale al perseguimento di specifiche finalità indicate e regolate da strumenti legislativi e regolamentari».

Viene allora da domandarsi se il ruolo assunto dai tecnici abilitati e dai professionisti coinvolti nelle attività di attestazione di cui sopra possa integrare gli estremi di un concorso penalmente rilevante *ex art. 110 c.p.* in tali reati. La risposta sembra dover essere affermativa, seppur sulla base di una distinzione tra i diversi documenti. Da una parte si situano la falsa attestazione di prestazione energetica, le false asseverazioni tecniche *ex art. 119, comma 13, lett. a) d.l. 34/2020* ovvero le false asseverazioni di riduzione del rischio sismico *ex art. 119, comma 13, lett. b) d.l. 34/2020*: la valenza di questi documenti ad agevolare sul piano materiale la commissione dei reati del contribuente (sia nel caso che egli “detragga” e commetta dichiarazione fraudolenta, sia nel caso che egli ceda o “sconti in fattura” e commetta indebita percezione di erogazioni) appare indubbia, poiché l’acquisizione di tali documenti è condizione necessaria per il buon esito della domanda di Superbonus, essendo il contribuente tenuto a dimostrare, come detto, l’effettivo impatto benefico sull’immobile esplicito dall’intervento edilizio o energetico effettuato. Leggermente diverso è invece il caso del visto di conformità disciplinato dall’*art. 119, comma 11 d.l. 34/2020*: infatti, l’ottenimento del visto è condizione non già per l’accesso al Superbonus (che spetta comunque, e da prima), ma solo per poter operare la detrazione in dichiarazione, la cessione del credito o lo sconto in fattura (*art. 119, comma 11*). Come visto *supra*, nel primo caso il contribuente consumerebbe un fatto di dichiarazione fraudolenta (*art. 3*), mentre nel secondo e nel terzo caso consumerebbe un fatto di indebita percezione (*art. 316-ter c.p.*): sarebbe in ogni caso indubbia la valenza agevolatrice assunta dal rilascio di un falso visto di conformità (senza il quale, come visto, alla detrazione, cessione o sconto in fattura non potrebbe neppure procedersi), con il conseguente configurarsi di una responsabilità dell’autore del falso visto a titolo di concorso nel reato di dichiarazione fraudolenta<sup>20</sup> o di indebita percezione.

Per le ipotesi in cui venga configurato un concorso del tecnico o del professionista nel reato del contribuente, si rende necessario infine stabilire se tale responsabilità concorra con quella per il reato di falso (comune, o speciale nel caso della falsa asseverazione punita dall’*art. 119, comma 13-bis.1 d.l. 34/2020*), ovvero se quest’ultima ne sia assorbita. Ancora una volta sembra necessario distinguere due scenari, ossia quello in cui il contribuente effettui la detrazione commettendo dichiarazione fraudolenta e quello in cui il contribuente ceda il credito o richieda lo sconto in fattura commettendo indebita percezione di erogazioni. Partendo dal secondo caso, meno problematico, una consolidata giurisprudenza esclude il concorso con le fattispecie di falso, ritenendo che il reato di cui all’*art. 316-ter c.p.* assorba quello di cui all’*art. 483 c.p.*, dal momento che ne contiene tutti gli elementi costitutivi, dando così luogo ad un reato

---

<sup>20</sup> In effetti, si è registrata già in passato giurisprudenza che ha affermato in alcuni casi la rilevanza penale del rilascio di un falso visto di conformità anche quale elemento di responsabilità concorsuale del suo autore nel reato tributario commesso dal contribuente. Si trattava, in quei casi, di visto di conformità apposto a sostegno della dichiarazione fraudolenta presentata dal contribuente: v. Cass., sez. III, 2 luglio 2020, n. 26089, Guagliano, in *Guid. dir.*, 2020, n. 39, p. 66; Cass., sez. III, 13 marzo 2019, n. 19672, Cartechini, in *Dir. giust.*, 9 maggio 2019.

complesso<sup>21</sup>. Più insidiosa potrebbe apparire la questione con riferimento al primo caso, ossia quello in cui il contribuente commetta una dichiarazione fraudolenta *ex art. 3 d.lgs. 74/2000*, dal momento che la diversità di beni giuridici tutelati e di fattispecie tipica rispetto ai reati di falso potrebbe condurre a ritenere che i reati si pongano tra loro in concorso<sup>22</sup>. Tuttavia, similmente alla soluzione raggiunta dalla giurisprudenza rispetto all'*art. 316-ter c.p.*, non pare impossibile giungere anche con riferimento alla dichiarazione fraudolenta ad una conclusione in termini di assorbimento del falso, nell'ambito di un reato complesso: difatti, esattamente come l'*art. 316-ter c.p.*, anche l'*art. 3 d.lgs. 74/2000* contempla tra le possibili modalità consumative quella dell'utilizzo di «documenti falsi», la cui eventuale tipicità penale sembra quindi potersi ritenere consunta in quella dell'*art. 3*, anche considerando che, sul piano del disvalore del fatto, i falsi in questione (dell'A.P.E. e delle asseverazioni tecniche sui lavori eseguiti) esaurirebbero la loro funzione e la loro rilevanza fidefaciente nell'ambito della medesima procedura di Superbonus, la cui fraudolenta attivazione è già penalmente presidiata dall'*art. 3* (o dall'*art. 316-ter c.p.*, a seconda). Per concludere, dunque, nella misura in cui tali falsi non trovino altri utilizzi esterni rispetto alla ridetta procedura, non si vedono ragioni per cui non si debba ritenerli assorbiti nel reato tributario, con applicazione esclusiva di quest'ultimo.

#### 4. I profili penali della circolazione del credito d'imposta da Superbonus.

Occorre a questo punto analizzare gli aspetti di rilevanza penale che possono aversi nel caso in cui il contribuente non utilizzi personalmente il Superbonus illecitamente ottenuto, ma ceda il relativo credito al proprio fornitore (operando lo sconto in fattura) ovvero a terzi.

Si è già osservato *supra* come, in simili ipotesi, debba ritenersi commesso dal contribuente non un reato tributario, ma il reato di indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato *ex art. 316-ter c.p.* Si tratta ora di comprendere se, in tale scenario e con il credito che viene ceduto, il terzo cessionario possa vedersi ascrivere a sua volta delle responsabilità penali.

A tale scopo, appare utile suddividere la trattazione in distinte aree. Come già si era sintetizzato *supra*, par. 2, in linea di principio l'azione di recupero da parte dell'Agenzia delle Entrate per indebito ricorso all'istituto del Superbonus si indirizza nei confronti del solo contribuente (*art. 121, comma 5 d.l. 34/2020*): una responsabilizzazione del terzo cessionario può aversi solo in due ipotesi, ossia in caso di utilizzo del credito d'imposta «in modo irregolare» o «in misura maggiore rispetto al credito d'imposta ricevuto» (*art. 121, comma 4*), ovvero qualora si sia «in presenza di concorso nella violazione» commessa dal contribuente (*art. 121, comma 6*).

<sup>21</sup> Cfr. Cass., sez. un., 19.4.2007, n. 16568, Carchivi, in *Dir. pen. proc.*, 2007, p. 897, nonché in dottrina, per tutti, S. SEMINARA, sub *art. 316-ter*, in A. Crespi – G. Forti – G. Zuccalà, *Commentario breve al codice penale*, 5<sup>a</sup> ed., 2008, p. 904.

<sup>22</sup> In tal senso si esprime R. SAVI, *op. cit.*, p. 20.



A seguire, si esamineranno allora le due aree di esposizione a rischio penale per il terzo cessionario, al fine di comprenderne l'effettiva estensione.

*4.1. Responsabilità del terzo cessionario per utilizzo del credito d'imposta in modo irregolare o in misura maggiore al dovuto.*

Le ipotesi di utilizzo del credito in modo irregolare o in misura maggiore rispetto a quello ricevuto non sollevano particolari profili problematici: esse presuppongono, infatti, non una patologia nella procedura di formazione del credito stesso, che si assume genuino, bensì unicamente un errore nell'utilizzo del medesimo da parte del cessionario.

Tale utilizzo può avvenire con due modalità: egli può farne uso in sede di pagamento delle proprie imposte, operando una compensazione in sede di modello F24, oppure può ulteriormente cedere il credito a terzi (possibilità, lo si rammenta, prevista in modo inedito proprio dalla disciplina sul Superbonus).

L'ulteriore cessione del credito a terzi non pare porre problemi poiché, assumendosi che il credito fosse stato a monte correttamente ottenuto dal contribuente, il cessionario starebbe cedendo in questa ipotesi un credito genuino. Non può, anzi, neppure tecnicamente parlarsi, in questa ipotesi, di «utilizzo» del credito da parte del cessionario: egli si limita a cederlo ulteriormente (e a cedere, peraltro, l'intero suo importo, che non è soggetto al frazionamento quinquennale che è invece previsto per la detrazione fiscale spettante al contribuente o per l'utilizzo in compensazione che volesse eventualmente fare il cessionario).

È invece il caso di utilizzo (appunto, irregolare o eccedente il dovuto) del credito d'imposta in sede di modello F24 a configurare profili di potenziale rilevanza penale, nei termini di un'indebita compensazione *ex art. 10-quater* d.lgs. 74/2000. In particolare, l'ipotesi di utilizzo «irregolare» del credito sembra rimandare, sul piano interpretativo, all'utilizzo non corretto di un credito pur correttamente venuto ad esistenza: ad esempio, potrebbe essere questa l'ipotesi di un utilizzo del credito Superbonus in violazione dell'obbligo di ripartizione quinquennale del beneficio fiscale previsto dal d.l. 34/2020. In questo caso, sarà integrata l'ipotesi di indebita compensazione mediante crediti non spettanti, di cui all'*art. 10-quater*, comma 1 d.lgs. 74/2000: difatti, proprio a tale norma incriminatrice devono ricondursi, secondo la giurisprudenza, simili ipotesi di incorretto utilizzo di un credito d'imposta esistente<sup>23</sup>. Viceversa, nell'ipotesi in cui il terzo cessionario utilizzi in compensazione un credito d'imposta superiore rispetto a quello ricevuto, potrebbe in linea teorica ritenersi che egli stia utilizzando un credito *in parte*

---

<sup>23</sup> Cfr. Cass., sez. III, 7.7.2015, n. 36393, G.I., in *Riv. pen.*, 2015, n. 12, p. 1080, secondo la quale, per credito non spettante si intende quel credito che, pur certo nella sua esistenza e nell'ammontare, sia, per qualsiasi ragione normativa, ancora non utilizzabile (ovvero non più utilizzabile) in compensazione: nel caso di specie, la patologia atteneva al fatto che il contribuente aveva utilizzato in compensazione un credito d'imposta esistente, ma il cui utilizzo era consentito dall'ordinamento solo nell'ambito di un successivo periodo d'imposta. Nello stesso senso v. Cass., sez. III, 26.6.2014, n. 3367, Napoli, in *Dir. giust.*, 27 gennaio 2015.

*qua* inesistente (potendo ciò rilevare ai fini del più grave reato di indebita compensazione mediante crediti inesistenti *ex art. 10-quater*, comma 2 d.lgs. 74/2000, sempre che – come recentemente chiarito dalla giurisprudenza di legittimità<sup>24</sup> – l’inesistenza non sia riscontrabile attraverso controlli automatizzati o formali o dai dati in anagrafe tributaria, ipotesi nella quale si ricadrebbe altrimenti in un caso di mera non spettanza): ciò, a dire il vero, pare situarsi comunque su un piano più che altro teorico, perché, per quelli che sono i meccanismi di funzionamento della Piattaforma dei crediti d’imposta gestita dall’Agenzia delle Entrate<sup>25</sup> (sui quali *v. amplius infra*), non sembra praticamente possibile compilare i campi di utilizzo del credito con importi superiori a quelli che il sistema ha memorizzato nel proprio portafoglio crediti.

#### 4.2. Responsabilità del terzo cessionario per concorso nella violazione del contribuente.

L’altra possibile fonte di responsabilità per il terzo cessionario è quella, indicata dall’art. 121, comma 6 d.l. 34/2020, di un «concorso nella violazione del contribuente». L’ipotesi è alternativa ed opposta a quella appena analizzata: se in quel caso si assumeva che il credito da Superbonus fosse stato correttamente ottenuto dal contribuente, in questo caso si ipotizza invece che egli abbia commesso una «violazione», e ci si domanda a quali condizioni possa risultarne concorrente il cessionario.

Al fine di perimetrare l’analisi, è utile ricordare le conclusioni già precedentemente tratte sul fatto che, in caso di ottenimento del credito d’imposta da Superbonus su basi mendaci, il contribuente potrà vedersi alternativamente contestare una responsabilità per dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici *ex art. 3 d.lgs. 74/2000* (qualora operi la detrazione nella propria dichiarazione) ovvero per indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato *ex art. 316-ter c.p.* (qualora opti invece per la cessione del credito).

Per il fatto che si sta qui espressamente esaminando la seconda ipotesi, ossia quella in cui vi sia stata una cessione del credito da Superbonus, l’illecito penale rispetto al quale verificare i possibili margini di una responsabilità concorsuale del terzo cessionario sarà quello di indebita percezione punito dall’art. 316-ter c.p.

Occorre innanzitutto rilevare che l’art. 121, comma 6 d.l. 34/2020 non fornisce nessuna definizione del concetto di «concorso nella violazione» del contribuente. La recente prassi a commento di questa disposizione<sup>26</sup> ha fatto perlopiù richiamo alla Circolare dell’Agenzia delle Entrate 10 luglio 1998, n. 180, che aveva dettato le istruzioni in materia rifacendosi ai principi generali del diritto penale: il risultato non è però

<sup>24</sup> Le sentenze Cass. Civ., Sez. Trib., 16 novembre 2021, nn. 34444 e 34445, hanno infatti recentemente affermato che per credito inesistente deve intendersi “il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo (cioè il credito che non è “reale”) e la cui inesistenza non è riscontrabile mediante i controlli di cui agli artt. 36-bis e 36-ter del d.P.R. n. 600 del 1973 e all’art. 54-bis del d.P.R. n. 633 del 1972”.

<sup>25</sup> Cfr. la Guida all’utilizzo della Piattaforma cessione crediti, consultabile sul sito internet dell’Agenzia delle Entrate.

<sup>26</sup> Ci si riferisce in particolare alla Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 30E/2020 (pp. 50-51), nonché alla Circolare dell’Agenzia delle Entrate 8 agosto 2020, n. 24/E.

soddisfacente perché, al di là di notazioni scolastiche sugli elementi strutturali del concorso di persone nel reato, non viene chiarito in quali termini concreti il cessionario rischi di esserne coinvolto. Tali elementi sono, come noto, la realizzazione di un comune illecito da parte di una pluralità di soggetti attivi, la presenza di un contributo (materiale o morale) di ciascuno alla commissione di esso e la consapevole partecipazione alla commissione di tale illecito.

Dando per sottintesi i primi due elementi della responsabilità concorsuale, risposte molto significative all'interrogativo possono invece giungere da un approfondimento legato alla concreta possibilità che il terzo cessionario contribuisca sul piano materiale o morale alla commissione dell'illecito del contribuente nonché da un approfondimento sulla concreta possibilità per il terzo cessionario di rappresentarsi l'illiceità della pratica di Superbonus istruita dal contribuente.

Allo scopo, posto che – come noto e come si è visto *supra* – possono darsi due ipotesi di terzi cessionari del credito d'imposta, ossia il fornitore edile che opera uno sconto in fattura al contribuente ed il cessionario che potremmo invece definire “puro”, è opportuno distinguere le due figure per evidenziarne le differenze ed anche l'eventuale diversa esposizione ai rischi di una responsabilità penale concorsuale.

#### 4.2.1. Rischi di una responsabilità penale concorsuale del fornitore che opera lo sconto in fattura.

Il fornitore del contribuente che realizza le opere i cui costi sono oggetto di Superbonus è una figura centrale dell'intera procedura. Difatti, come visto, la spettanza stessa del bonus è riconnessa al fatto che il contribuente abbia sostenuto una certa tipologia di «spese», nel delimitato periodo di tempo previsto dalla normativa e per lo specifico oggetto in essa fissato (i lavori “trainanti”, con l'eventuale appendice di lavori “trainati”).

Posto che le fatture relative ai costi di realizzazione di tali lavori rappresentano la base documentale per determinare in che entità spetti il Superbonus richiesto dal contribuente, ben si comprende come il fornitore – che, di quelle fatture, è emittente – rivesta un ruolo importantissimo sia per il conseguimento del bonus sia per la determinazione del suo ammontare. Può dirsi che, soprattutto nella fase istruttoria della domanda di Superbonus, vi sia un elevato grado di compartecipazione del fornitore alla procedura, accentuato dalla già rilevata convergenza di interessi che fornitore e contribuente hanno al buon esito della domanda.

Si è già visto che, qualora in tale fase il fornitore si prestasse a simulare la sussistenza dei requisiti di accesso al Superbonus, ad esempio fatturando falsamente al cliente l'esecuzione di lavori “trainanti”, ovvero sovrappatturando il valore di lavori “trainanti” realmente eseguiti, potrebbe ritenersi integrata nei suoi confronti una responsabilità per il reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti, punito dall'art. 8 d.lgs. 74/2000 (v. *supra*, par. 3.1.). Il cliente e contribuente, dal canto suo, avvalendosi di quelle fatture per ottenere indebitamente il beneficio fiscale da Superbonus starebbe alternativamente commettendo il reato di dichiarazione

fraudolenta *ex art. 3 d.lgs. 74/2000* ovvero il reato di indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato *ex art. 316-ter c.p.*

Ipotizzando proprio – per stare al caso qui in esame – che il contribuente ceda il credito da Superbonus, più precisamente operando lo sconto in fattura con il proprio fornitore e così commettendo il reato di indebita percezione, viene da domandarsi se ciò possa essere foriero di responsabilità in capo al fornitore, eventualmente ulteriori rispetto a quella già menzionata ai sensi dell’art. 8 d.lgs. 74/2000. Va rammentato, per inquadrare correttamente il problema, che si starebbe in quest’ipotesi parlando di un fornitore che ha falsamente fatturato le prestazioni necessarie a provare la sussistenza dei requisiti per il Superbonus, è dunque consapevole della natura indebita dell’erogazione percepita dal contribuente (nonché proprio cliente) e, nondimeno, riceve a saldo della propria fattura per i lavori eseguiti proprio il credito d’imposta che questi ha indebitamente ottenuto. Questa ipotesi, a ben vedere, muta sostanzialmente i “punti cardinali” della questione, portando ad osservare la fattispecie in modo del tutto diverso: il fornitore sarebbe in questo caso punto di partenza (mediante la falsa fatturazione) ma anche beneficiario finale del Superbonus indebitamente erogato, mentre il cliente-contribuente si attergerebbe a poco più che un “veicolo” dell’indebita erogazione dallo Stato al fornitore (potendo, in cambio, beneficiare a costo zero di lavori comunque migliorativi del suo patrimonio immobiliare, ancorché eventualmente non rientranti nella nozione di “trainanti”, anche se falsamente attestati come tali in fattura). In questo scenario, sembrerebbe innanzitutto dissolversi la possibilità di ravvisare in capo al fornitore una responsabilità penale *ex art. 8 d.lgs. 74/2000*, poiché, cedendo il credito, il contribuente non starebbe più realizzando quel reato tributario (art. 3) all’agevolazione della cui commissione il dolo specifico dell’art. 8 deve tendere, bensì il diverso delitto di indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato. In un simile scenario, contribuente e fornitore andrebbero allora ritenuti concorrenti in quest’ultimo reato, senza che possano ravvisarsi né in capo all’uno né in capo all’altro responsabilità di carattere penal-tributario.

Analogamente concorrenti nel reato di cui all’art. 316-ter c.p. andrebbero ritenuti contribuente e fornitore emittente le false fatture nel caso in cui il primo si determinasse a cedere il credito d’imposta a terzi diversi dal fornitore (i cessionari “puri” di cui si tratterà *infra*): il contribuente non starebbe commettendo il reato di cui all’art. 3 d.lgs. 74/2000 e ciò muterebbe anche il titolo di responsabilità del fornitore, il quale, pur eventualmente inconsapevole della decisione del cliente di cedere il credito, sarebbe comunque consapevole dell’illiceità dell’ottenimento del bonus, nonché del proprio determinante contributo per il conseguimento di tale risultato illecito. Potenzialmente scivoloso il rilievo per cui il fornitore sarebbe chiamato a concorrere in una responsabilità per indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato pur essendosi rappresentato di emettere fatture per operazioni inesistenti a fini di agevolazione di una dichiarazione fraudolenta del cliente: la questione potrebbe essere tuttavia risolta disapplicando nei confronti del fornitore l’art. 8 d.lgs. 74/2000 (come già visto *supra*) e ravvisando nei suoi confronti unicamente una responsabilità concorsuale ai sensi dell’art. 316-ter c.p., eventualmente a titolo di concorso anomalo *ex art. 116 c.p.*, dovendo egli rispondere del fatto commesso dall’altro concorrente (il cliente) pur se diverso da

quello voluto, laddove – come in questo caso – conseguenza della sua azione, rappresentata dall’emissione delle false fatture a supporto della fraudolenta istruttoria della pratica di Superbonus.

#### 4.2.2. Rischi di una responsabilità penale concorsuale del terzo cessionario “puro”.

Sin qui, come detto, la figura del fornitore, “protagonista” insieme al contribuente della pratica di Superbonus. Ma occorre ora domandarsi se e come possa ipotizzarsi invece una responsabilità penale concorsuale nei confronti del terzo cessionario “puro” del credito da Superbonus, ossia del soggetto che riceve la cessione del credito senza avere avuto nulla a che fare con la pratica sottesa.

##### 4.2.2.1. Un’utile premessa: come circolano i crediti d’imposta da Superbonus.

Per impostare l’analisi è utile ricordare le assai peculiari modalità con cui i crediti d’imposta da Superbonus possono circolare o, *rectius*, hanno potuto circolare sino al susseguirsi dei recenti d.l. 4/2022 (c.d. “Decreto Sostegni-ter”), d.l. 13/2022 (c.d. “Decreto Frodi”) e l. 25/2022 (di conversione con emendamenti del primo e di soppressione del secondo).

A tale scopo, si illustreranno separatamente le due fasi a cui può essenzialmente essere condotta la disciplina, distinguendo quella originaria e quella risultante dalle modifiche introdotte dalla l. 25/2022.

##### 4.2.2.1.1. La disciplina originaria.

Prima delle modifiche normative di inizio 2022, ossia per quello che era l’originario impianto degli artt. 119 ss. d.l. 34/2020, i crediti da Superbonus erano suscettibili di cessioni illimitate, anche ad istituti di credito ed altri intermediari finanziari, venendo veicolati attraverso la Piattaforma dei Crediti messa a disposizione dall’Agenzia delle Entrate.

Le caratteristiche di funzionamento della Piattaforma erano tali da incidere in modo significativo sulla risposta al quesito che ci si sta ponendo. Come spiega innanzitutto la Guida all’utilizzo della Piattaforma (p. 3), «a prescindere dalla terminologia utilizzata per semplicità espositiva, si precisa che le operazioni effettuate tramite la Piattaforma non costituiscono le transazioni e gli atti di cessione dei crediti intervenuti tra le parti, ma rappresentano le comunicazioni e le accettazioni delle transazioni già avvenute, affinché siano efficaci nei confronti dell’Agenzia delle Entrate e i crediti possano essere utilizzati in compensazione tramite modello F24, oppure ulteriormente ceduti ad altri soggetti». Questa prima affermazione di principio assumeva già notevole rilevanza: sulla Piattaforma non sono presenti i crediti d’imposta, ma la mera rappresentazione numerica del loro valore.

In effetti, all'interno della Piattaforma, ciascun soggetto dispone di un determinato "portafoglio" di crediti d'imposta, suddiviso per tipologia di credito, con possibilità di accettare o rifiutare i crediti in entrata e, in caso di accettazione, di disporre utilizzando l'importo in compensazione in un proprio F24 oppure cedendolo ulteriormente a terzi. Tutte queste operazioni avvenivano agendo su importi numerici, non su crediti individualmente distinguibili. Si agiva, in altri termini, non su *res* determinate e separate nella loro individualità (quale avrebbe potuto essere un credito d'imposta proveniente da una specifica pratica di Superbonus istruita da uno specifico soggetto), ma su grandezze fungibili e raggruppate per masse<sup>27</sup>.

In questi termini, si aveva l'impressione – che era in effetti una certezza suffragata da dati empirici – che il credito d'imposta da Superbonus, anche in ossequio alla *ratio* di consentirne la più ampia fruibilità, con conseguente incentivo a ricorrervi e benefico impatto per l'economia e per il patrimonio immobiliare italiano, fosse stato concepito per circolare quale mera entità numerica, fungibile, trasferibile tra i portafogli crediti di illimitati cessionari, non differentemente dal denaro contante, e – ciò che più qui rileva – per circolare in modo "leggero", ossia scevro da collegamenti con la sottostante pratica edilizia o energetica che vi aveva dato origine.

A questo proposito, è bene tenere presente che il beneficio Superbonus nasce come diritto ad una detrazione fiscale da operare nella dichiarazione del contribuente. Ove non goduto in tale forma, ma ceduto, esso si trasforma in un credito d'imposta che viene trasmesso dal portafoglio del contribuente al portafoglio del cessionario (sempre all'interno della Piattaforma dei Crediti). Il primo cessionario, che ha diretto contatto con la controparte che gli sta eseguendo in tal forma un pagamento, ha possibilità di conoscere che tale credito è frutto di una procedura di Superbonus e può con ciò – e deve – avere accesso alla pratica per verificarne la correttezza. Già a partire dalla seconda

---

<sup>27</sup> La disamina delle modalità di funzionamento della Piattaforma dei Crediti lo confermava. Nella Guida di Utilizzo si apprendeva ad esempio (p. 17) che era possibile effettuare una "Accettazione/Rifiuto" massivi dei crediti, il che presupponeva che tale opzione potesse essere effettuata a prescindere da specifici controlli legati al singolo credito ma, appunto, per masse quantitative indistinte e fungibili. Inoltre, la tipologia di informazioni sul credito accessibili al cessionario non comprendeva nessun dato ulteriore rispetto al limitato segmento che riguardava la ricezione dall'ultimo cedente e la prima cessione successiva (p. 15 della Guida: data di prima registrazione della cessione del credito sulla Piattaforma; data di accettazione/rifiuto del credito; data di cessione del credito; codice fiscale del cedente; codice fiscale del cessionario; stato del credito – in attesa/accettato/rifiutato –; codice tributo che identifica il tipo di credito ceduto); per l'effetto, il cessionario sarebbe stato in grado ad esempio di ricostruire che la società Alfa gli aveva ceduto un importo di denaro pari all'ammontare di un credito d'imposta di tipo Superbonus *ex* d.l. 34/2020, ma non avrebbe potuto risalire alla pratica edilizia da cui tale credito era sorto. Ancora, la Piattaforma consentiva (p. 10 della Guida) di cedere ad uno stesso soggetto più crediti contemporaneamente, il che, ove si fosse trattato di crediti della medesima natura (tutti Superbonus, si ipotizzi), avrebbe deposto a maggior ragione per la fungibilità dei crediti in questione, dato che il risultato di questa cessione multipla sarebbe stato, nella Piattaforma del cessionario, la visualizzazione di un unico rigo contenente l'indicazione di un credito d'imposta pari alla somma di tutti i crediti cumulativamente ricevuti da quel cedente. Anche l'illustrazione delle ipotesi di rifiuto del credito, limitate (p. 3 della Guida) al caso in cui «l'utente ritiene di non essere il corretto cessionario del credito», sembrava non contemplare la possibilità di un rifiuto del credito da parte del cessionario su basi qualitative, ossia perché, seppur a lui correttamente indirizzato, questo risultasse indebitamente ottenuto per ragioni che il cessionario fosse posto in grado di verificare.

cessione, però, ossia da quella che il primo cessionario avesse a sua volta eventualmente effettuato, si sarebbe persa ogni possibilità di connessione con la pratica Superbonus originaria, poiché, avendo il primo cessionario ceduto un importo numerico e non un credito cartolarizzato e nominale, il secondo cessionario si sarebbe visto accreditare nel portafoglio crediti quell'importo numerico, versato dal primo cessionario, senza possibilità alcuna di risalire a quale fosse l'origine del credito (salve ipotesi estreme, forse più che altro teoriche, che si vedranno *infra*).

Confermava l'impressione di un tale funzionamento del sistema la prassi dell'Agenzia delle Entrate, che aveva evidenziato, a proposito della confermata possibilità di cedere questi crediti anche a banche e intermediari finanziari, che la cessione regolata dall'art. 121 d.l. 34/2020 muoveva dal presupposto di poter operare «senza che sia necessario verificare il collegamento con il rapporto che ha dato origine alla detrazione»<sup>28</sup>. Tale impostazione era coerente con quella espressa in altra Circolare adottata a commento della disciplina, nella quale si era evidenziato (facendo eco al disposto dell'art. 121, comma 4), che «i fornitori e i soggetti cessionari rispondono solo per l'eventuale utilizzo del credito d'imposta in modo irregolare o in misura maggiore rispetto al credito d'imposta ricevuto. Pertanto, se un soggetto acquisisce un credito d'imposta, ma durante i controlli dell'ENEA o dell'Agenzia delle entrate viene rilevato che il contribuente non aveva diritto alla detrazione, il cessionario che ha acquistato il credito in buona fede non perde il diritto ad utilizzare il credito d'imposta»<sup>29</sup>.

Apparivano significativi anche i chiarimenti che l'Agenzia aveva in un primo momento fornito in merito alle tipologie di controlli che si prevedeva di condurre sulla

---

<sup>28</sup> Cfr. Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 30/E del 2020, pp. 46-47.

<sup>29</sup> Cfr. Circolare dell'Agenzia delle Entrate 8 agosto 2020, n. 24E, p. 45. È curioso – e non trova riscontro nel testo dell'art. 121 d.l. 34/2020 – il riferimento nella Circolare al fatto che l'acquisto del credito debba essere avvenuto «in buona fede». La nozione di buona fede, trasversale all'ordinamento giuridico, necessita di essere interpretata e calata nello specifico settore della circolazione del credito. Un utile riferimento ermeneutico potrebbe essere quello rappresentato, in materia di misure di prevenzione, dall'art. 52, comma 3 d.lgs. 159/2011 (cd. Testo Unico Antimafia), che fissa i requisiti affinché possa essere riconosciuta al terzo titolare di diritti reali su un bene sottoposto a confisca di prevenzione la condizione di «buona fede» che consente di opporre l'ipoteca allo Stato, neutralizzando la misura ablativa della confisca: si prevede in quel caso che il tribunale tenga conto delle condizioni delle parti, dei rapporti personali e patrimoniali tra le stesse e del tipo di attività svolta dal creditore, anche con riferimento al ramo di attività, alla sussistenza di particolari obblighi di diligenza nella fase precontrattuale nonché, in caso di enti, alle dimensioni degli stessi. In ambito bancario (frequentemente interessato dalla tematica, nella misura in cui le banche si trovino a vantare ipoteche su immobili – attinti da confisca – che costituivano la garanzia reale di finanziamenti rimasti impagati), tale accertamento di buona fede si risolve in un giudizio sulla completezza, trasparenza e correttezza della procedura di istruttoria del mutuo, dalla valutazione del merito creditizio del soggetto finanziato sino alla delibera dell'erogazione. Nel settore che qui ci occupa, parimenti di concreto ed attuale interesse per il mondo bancario, potrebbe ritenersi adottabile un parametro di giudizio non dissimile: fermo restando che la legge non pone alcuna condizione affinché il terzo cessionario possa vedere confermato e garantito il proprio diritto all'utilizzo del credito d'imposta (e che, quindi, non pare corretto che un simile requisito venga introdotto per via di prassi), in un'ottica prudenziale l'istituto di credito potrà comunque adottare una *policy* volta ad assicurare la raccolta di ogni informazione possibile sull'operazione di cui la cessione del credito rappresenta il versamento del corrispettivo (sul punto si tornerà in dettaglio *infra*, par. 5).

correttezza delle pratiche di Superbonus, per i quali – era stato affermato – «si utilizzeranno le ordinarie attività di controllo ma con le limitazioni che ci sono all’interno dell’articolo 119, che ben chiariscono come ci sia un affidamento del terzo che riceve la cessione del credito»<sup>30</sup>. Il quadro non è sostanzialmente mutato anche alla luce dell’art. 122-*bis* d.l. 34/2020, introdotto dal d.l. 157/2021 (c.d. “decreto Antifrodi”), che ha previsto la possibilità di una sospensione della circolazione dei crediti per trenta giorni al fine di verificare l’esistenza di profili di rischio nelle comunicazioni di cessione: i controlli non attengono infatti alla pratica edilizia sottostante al Superbonus concesso, bensì alla coerenza e regolarità dei dati indicati nelle comunicazioni con quelli presenti nell’anagrafe tributaria (lett. *a*), ai dati afferenti ai crediti oggetto di cessione e ai soggetti che intervengono nelle operazioni cui detti crediti sono correlati (lett. *b*), sempre sulla base delle informazioni presenti nell’Anagrafe tributaria o comunque in possesso dell’Amministrazione finanziaria, nonché ad analoghe cessioni effettuate in precedenza dai soggetti indicati nelle comunicazioni (lett. *c*).

Questo ravvivava e confermava la percezione di trovarsi di fronte ad un metodo di estinzione delle obbligazioni che perdeva ogni caratteristica di riconducibilità nominale e documentale al rapporto giuridico che vi aveva dato origine (ossia la pratica edilizia che aveva portato alla concessione della detrazione d’imposta) e assumeva le forme di uno strumento di pagamento anonimo e fungibile, come il denaro, che circola *per tantundem* e non mediante trasmissione di titoli individuabili. Condivisibilmente, si era rilevata in dottrina la forte specialità dell’istituto in parola, che tende ad affrancarsi dalle fattezze tipiche di un comune credito d’imposta per avvicinarsi, piuttosto, a quelle di un titolo di credito<sup>31</sup>, con caratteristiche simili a quelle di un bene mobile fungibile.

Sotto la vigenza dell’originaria versione degli artt. 119 ss. d.l. 34/2020, le parole d’ordine del sistema erano quindi:

- i. scollegamento del credito in circolazione dal rapporto giuridico che vi aveva dato origine;
- ii. impossibilità di controllare la bontà della procedura di ottenimento del medesimo;
- iii. affidamento legittimo sulla bontà della stessa, che muoveva dall’assunto che, se erano in circolazione, quei crediti d’imposta dovevano avere ricevuto a monte il visto di conformità e le asseverazioni tecniche (pre-requisiti per optare per la cessione, alla luce del già commentato art. 119, comma 11)<sup>32</sup>;

<sup>30</sup> G. LATOUR, *L’Agenzia tranquillizza: sul 110% controlli ordinari*, in *Norme e Tributi*, 25 giugno 2021, p. 32, riportando le parole di Antonio Dorrello, Direttore centrale persone fisiche, lavoratori autonomi ed enti non commerciali dell’AdE.

<sup>31</sup> C. TAGLIANTI, *Cessione di credito d’imposta: ecobonus 110%*, in *Riv. Guardia di Finanza*, 2021, n. 2, p. 359.

<sup>32</sup> Posta infatti la liberalizzata circolazione dei crediti, che perdevano il contatto con la loro fonte, tali controlli fungevano da “selezione all’ingresso”, ossia da vidimazione preventiva dell’esistenza dei presupposti della detrazione fiscale, ottenuta la quale il credito entrava in circolo in modo non più tracciabile, né reversibile, né revocabile, se non in capo al primo beneficiario. A tali controlli si aggiungevano *ex post* quelli a campione dell’Agenzia previsti dall’art. 122-*bis* d.l. 34/2020, già descritti *supra*, sui quali peraltro la Circolare 16/E del 29 novembre 2021 si è già espressa (pp. 16-17) nel senso di negare che l’avvenuto superamento di tale controllo possa equivalere ad una sorta di “patente” di regolarità della pratica Superbonus, restando



- iv. garanzia di fruibilità del credito da parte del cessionario in buona fede, qualora alla fonte fosse stata accertata dall’Agenzia delle Entrate la non spettanza della detrazione ottenuta dal contribuente.

Tali caratteristiche, sebbene non più attuali alla luce di quanto si esporrà al paragrafo seguente, rimangono il “faro” sotto la cui luce valutare qualsiasi operazione di cessione di crediti da Superbonus effettuata nel relativo periodo temporale, al fine di giungere alle conclusioni che saranno esaminate ai par. 4.2.2.2. e seguenti.

#### 4.2.2.1.2. La disciplina per come riformata dalla l. 25/2022.

Nei primi mesi del 2022 si è registrata un’intensa attività normativa sulla tematica qui in esame, ispirata dal moltiplicarsi di notizie di indagini che avevano portato alla luce ipotesi di frodi commesse mediante un distorto utilizzo di questa disciplina premiale.

In breve, con un primo provvedimento contenuto all’art. 28 d.l. 4/2022 (c.d. “Decreto Sostegni-ter”) si erano modificati gli artt. 121 e 122 d.l. 34/2020 introducendo il limite di una sola possibile cessione del credito d’imposta da Superbonus. Ne era derivato un vivacissimo dibattito tra gli operatori del settore<sup>33</sup>, che avevano invocato correttivi alla disciplina volti ad evitare che il limite dell’unica cessione, impedendo di fatto la circolazione del credito, finisse con il menomare le possibilità di partecipazione a tale mercato di qualunque soggetto diverso dalle entità societarie di rilevanti dimensioni, peraltro condannando ad un rilevante danno economico gli operatori di piccole dimensioni che fossero stati già destinatari di una prima cessione, non potessero quindi cedere ulteriormente e non fossero al contempo in condizione di poter detrarre l’importo oggetto del credito.

Al disposto di tale decreto-legge si era quindi – singolarmente – posto rimedio con un altro decreto-legge, il n. 13/2022, che aveva abrogato l’art. 28 d.l. 4/2022 introducendo modifiche differenti agli artt. 121 e 122 d.l. 34/2020, nel senso di limitare a tre le cessioni e riservando le ultime due solo a determinate categorie di cessionari, nonché nel senso di vietare cessioni parziali e di introdurre un codice identificativo univoco a ciascun credito; venivano introdotte inoltre varie modifiche al codice penale, nonché una nuova fattispecie di reato relativa alla falsa asseverazione, e veniva infine dettata una disciplina circa i termini di utilizzo dei crediti d’imposta sottoposti a sequestro.

Confermando le direttrici di tale decreto-legge ed operando più che altro una ripulitura dell’impianto normativo, la l. 25/2022, di conversione dell’originario d.l. 4/2022, ha infine abrogato il d.l. 13/2022 (pur tenendo validi gli atti e provvedimenti adottati nonché salvi gli effetti prodottisi ed i rapporti giuridici sorti sulla sua base) rependone tuttavia i contenuti e trasponendoli in emendamenti con i quali è stato

---

impregiudicata la facoltà di ulteriori verifiche.

<sup>33</sup> V. *ex multis* Il Sole 24 Ore, 25 gennaio 2022, p. 8 e p. 31; Il Sole 24 Ore, 26 gennaio 2022, p. 34.

convertito il d.l. 4/2022. Il risultato di tale interpolazione normativa è l'attuale dettato degli artt. 119 ss. d.l. 34/2020, i quali, rispetto alla loro versione originaria sopra esaminata, presentano oggi le seguenti rilevanti novità:

- la possibilità di effettuare cessioni del credito d'imposta da Superbonus è limitata a tre al massimo, con l'ulteriore limitazione di poter effettuare quelle successive alla prima solo a favore di banche, intermediari finanziari iscritti agli appositi albi o imprese assicurative;
- l'impossibilità di effettuare cessioni parziali del credito successivamente alla prima comunicazione dell'opzione all'Agenzia delle entrate;
- l'attribuzione a ciascun credito d'imposta di un codice identificativo univoco da indicare nelle comunicazioni delle eventuali successive cessioni, per quanto concerne le comunicazioni della prima cessione o dello sconto in fattura inviate all'Agenzia delle entrate a partire dal 1° maggio 2022;
- l'introduzione della nuova fattispecie di reato di falsa asseverazione, già sopra esaminata e prevista dall'art. 119, comma 13-bis.1 d.l. 34/2020;
- l'introduzione di una disciplina dei termini di utilizzo dei crediti d'imposta sottoposti a sequestro penale, in virtù della quale l'utilizzo dei crediti d'imposta che siano stati oggetto di sequestro da parte dell'autorità giudiziaria può avvenire entro i termini comuni fissati dal d.l. 34/2020, aumentati di un periodo pari alla durata del sequestro medesimo, fermo restando il rispetto del limite annuale di utilizzo dei predetti crediti d'imposta previsto dalle richiamate disposizioni (e con parallela estensione dei poteri di controllo esercitabili dall'Amministrazione finanziaria).

Fermo restando che sotto alcuni profili si attende di meglio comprendere come il nuovo assetto della disciplina potrà funzionare (con riferimento, ad esempio, all'attribuzione del codice identificativo di ciascun credito), appare evidente come le descritte riforme abbiano introdotto un'autentica "rivoluzione" nella materia qui in esame, mutando radicalmente la prospettiva della circolazione dei crediti, la quale, da illimitata ed anonima che era, viene oggi limitata sia numericamente che qualitativamente, restringendosi ad una specifica platea di cessionari ed essendo caratterizzata dal ridotto codice identificativo dei crediti, che rende non più attuale ipotizzare che questi possano circolare con caratteristiche di fungibilità ed anonimato.

Ad ogni buon conto, in attesa di verificare nella prassi applicativa quale potrà essere l'impatto concreto delle modifiche, resta fermo che per tutti i crediti sino ad ora scambiati le "regole d'ingaggio" sono quelle oggetto della disciplina originaria, già descritta al par. 4.2.2.1.1.

Per questo motivo, nel prosieguo si analizzeranno i profili penali della circolazione del credito d'imposta da Superbonus distinguendo l'analisi tra i due differenti regimi.

4.2.2.2. segue: i rischi penali per il terzo cessionario "puro" sotto la disciplina originaria.

Posta l'illustrazione dei meccanismi di circolazione del credito da Superbonus

*ante* riforme del 2022, ossia secondo la disciplina originaria contenuta nel d.l. 34/2020, i margini di configurabilità di un concorso del cessionario “puro” nella violazione del contribuente paiono in linea di principio svanire.

Infatti, a differenza del fornitore che opera lo sconto in fattura (figura alla quale probabilmente il legislatore pensava quando introduceva l’eccezione del concorso nella violazione), sotto la disciplina originaria il cessionario “puro” agiva in un sistema che, come visto, impediva di affermare che gli fosse stato ceduto uno specifico credito d’imposta, ma solo un importo in denaro rappresentante il *tantundem* dell’originario rapporto creditorio verso l’erario; il sistema impediva quindi di stabilire un nesso tra l’importo in denaro che egli riceveva ed il rapporto giuridico originario da cui era sorto il diritto alla detrazione fiscale del contribuente, successivamente ceduto; il sistema impediva dunque, per tali ragioni, di affermare la configurabilità di un concorso del cessionario nel reato eventualmente commesso dal contribuente, poiché rispetto a tale reato il cessionario non aveva nessuna possibilità di interazione materiale o morale (sul piano oggettivo) né nessuna visibilità di condotte illecite (sul piano dell’elemento soggettivo).

Pertanto, per quelle che erano le concrete modalità con cui il credito da Superbonus veniva acquisito da un terzo cessionario “puro”, risultava impossibile configurare nei suoi confronti un qualunque tipo di responsabilità concorsuale in illeciti penali pur eventualmente commessi dal contribuente: ciò, si ribadisce, per il semplice motivo che chi fosse il contribuente all’origine della catena di cessioni di quel credito non era possibile stabilirlo. Tale affermazione avrebbe trovato un’eccezione nel caso estremo, già sopra ipotizzato, di un primo cessionario che avesse ricevuto un credito direttamente da un contribuente che aveva ceduto solo quel credito, consentendo così di stabilire una corrispondenza biunivoca tra la detrazione ottenuta dal contribuente e l’importo in denaro accreditato nella Piattaforma crediti del cessionario. In questa ipotesi, però, sarebbe stato possibile – e doveroso – da parte del cessionario attivare ogni necessaria *due diligence* documentale sulla correttezza della pratica Superbonus istruita dal cedente, acquisendo il visto di conformità e le asseverazioni tecniche, oltre a tutta l’ulteriore documentazione necessaria. In caso di elementi di incertezza o sospetto, naturalmente, il credito avrebbe dovuto essere “rifiutato” nella Piattaforma.

#### 4.2.3. Rischi di una responsabilità penale concorsuale del cessionario “puro” quale autore principale sotto la disciplina originaria.

Per le medesime ragioni sin qui esposte, e al netto del rischio di indebita compensazione già analizzato al par. 4.1., sembra doversi ragionevolmente escludere per il cessionario “puro” anche un rischio di incorrere in responsabilità penali quale autore principale del reato.

Sotto la previgente disciplina, occorre infatti muovere sempre dall’assunto che, per effetto della cessione del credito, il cessionario riceveva un importo in denaro che gli veniva accreditato sulla Piattaforma dei Crediti gestita dall’Agenzia delle Entrate. Assumendo che all’origine della catena di cessioni si ponesse un contribuente che aveva

falsificato i presupposti per l'ottenimento del bonus, il credito da egli ceduto avrebbe dovuto ritenersi proveniente da delitto e, quindi, per il cessionario avrebbe potuto porsi il dubbio di potenziali responsabilità per i reati di ricettazione (art. 648 c.p.), riciclaggio (art. 648-bis c.p.) o impiego di denaro di provenienza illecita (art. 648-ter c.p.), ovvero ancora per il reato tributario di indebita compensazione (art. 10-*quater* d.lgs. 74/2000), potenzialmente concorrente con la fattispecie in materia di ricettazione, riciclaggio o impiego, qualora l'utilizzo fosse consistito nell'operare una compensazione in sede di F24.

Con tutta evidenza, però, ancora una volta il dubbio avrebbe dovuto essere risolto negativamente. Difatti, tutte le fattispecie di reato menzionate hanno come presupposto la possibilità di accertare la provenienza da delitto del denaro che viene fatto oggetto della condotta, nell'un caso in quanto presupposto della condotta (fattispecie in materia di riciclaggio e affini) e nell'altro caso quale connotato essenziale del credito compensato in F24 (fattispecie di indebita compensazione, che esige la non spettanza o inesistenza del credito): ciò sarebbe risultato invece impossibile nel nostro caso perché, come spiegato, dopo la prima cessione il credito avrebbe perso ogni collegamento con il rapporto giuridico da cui si era originato e sarebbe circolato sotto forma di un *tantundem* fungibile. In altri termini, se anche – come ipotizzato – all'origine della catena di cessioni giunte sino al terzo cessionario ci fosse stata una pratica di Superbonus fraudolenta, non ci sarebbe stato alcun modo per ricostruirlo e, in effetti, nel previgente paradigma lo Stato aveva rinunciato in partenza al proposito di ricostruirlo, strutturando un meccanismo per cui il credito circolava liberamente, il recupero avveniva (salvo gli specifici casi detti) solo nei confronti del contribuente, al cessionario era garantito il diritto all'utilizzo del credito e, a presidio della tenuta finanziaria del sistema, era previsto l'obbligo di stipula delle coperture assicurative per tutti i professionisti coinvolti.

Si osserva poi, come notazione che ulteriormente induceva ad escludere una responsabilità del cessionario "puro" per le suddette ipotizzate fattispecie di reato, che tutte sono animate da un elemento soggettivo doloso che deve comprendere, tra l'altro, la consapevolezza della provenienza delittuosa del denaro ricevuto, ossia del credito compensato in F24, consapevolezza invece da escludersi nel nostro caso, dato che, nel vecchio regime, il cessionario sapeva solo da chi riceveva il credito, ma non da quale pratica edilizia esso derivasse.

Anche in questo caso, dunque, come per l'ipotesi di responsabilità concorsuale, la spersonalizzazione del credito in circolo impediva di stabilire un nesso tra l'importo in denaro nella disponibilità del cessionario e il credito d'imposta originariamente sorto in capo al contribuente.

Ciò poneva il terzo cessionario "puro" sostanzialmente al riparo da rischi penali, salve ipotesi estreme. Ancora una volta, si sarebbe potuta contemplare come unica ipotesi di rischio quella del primo cessionario che avesse ricevuto il credito direttamente dal contribuente che avesse maturato il diritto alla detrazione mediante una condotta delittuosa: se questo fosse stato l'unico credito ceduto da quel soggetto, sarebbe stato teoricamente possibile affermare che la Piattaforma crediti del primo cessionario conteneva anche il *tantundem* di una somma di denaro proveniente da delitto. In tal caso,

non si sarebbe potuta escludere una (seppur non condivisibile) lettura accusatoria che avesse ritenuto il successivo impiego di tale importo (fuori dei casi di concorso nel reato stesso del contribuente) come un'operazione delittuosa ai sensi degli artt. 648, 648-*bis* o 648-*ter* c.p. nonché, eventualmente, ai sensi dell'art. 10-*quater* d.lgs. 74/2000<sup>34</sup>. Ciò, naturalmente, a condizione che vi fosse stata consapevolezza da parte del cessionario della natura fraudolenta della pratica edilizia Superbonus e, quindi, dell'illicita provenienza del denaro (e proprio ad escludere tale elemento di consapevolezza sarebbe servita l'anzidetta *due diligence* sulla pratica di Superbonus, da ritenersi necessaria ai fini di accettare la cessione di un credito direttamente da parte del contribuente che vi ha dato origine).

Il medesimo rischio avrebbe potuto in astratto propagarsi in caso di cessioni plurime del medesimo credito fraudolento attraverso casseti fiscali contenenti, di volta in volta, esclusivamente quel credito: tuttavia, in tali ipotesi, pur potendosi in astratto affermare il collegamento oggettivo tra il denaro movimentato dal cessionario e il reato del contribuente, non avrebbe potuto affermarsi l'elemento soggettivo della fattispecie riciclatoria o del reato tributario, perché il cessionario avrebbe avuto contezza solo dell'ultimo soggetto da cui ha ricevuto la cessione, ma non anche degli anelli precedenti, né avrebbe avuto possibilità di conoscere che attraverso il portafoglio crediti del suo cedente e di tutti i precedenti era circolato solo quel credito. Ancora una volta, non avrebbe potuto essere affermato alcun dolo in capo al cessionario "puro" e, conseguentemente, alcuna responsabilità penale.

È interessante infine rilevare che, alla luce dei nuovi controlli antifrode che l'Agenzia effettua ai sensi dell'art. 122-*bis* d.l. 34/2020, e che risultano avere già condotto alla sospensione di crediti d'imposta (da Superbonus nonché di altra natura) per circa quattro miliardi di Euro<sup>35</sup>, nei primi procedimenti penali aperti in relazione ai fatti è stata attribuita ai terzi cessionari la qualifica non già di concorrenti, né di autori principali di un reato, bensì di persone offese<sup>36</sup>.

In tale contesto, spetta al terzo ottenere tutela del proprio diritto mediante un'istanza di riesame da proporsi nella veste di persona alla quale le cose sono state

---

<sup>34</sup> Una lettura che si ritiene non condivisibile poiché non pare accettabile contemplare la possibilità di un riciclaggio commesso "per equivalente", ossia mediante estrazione (da una massa indistinta e più ampia) dell'equivalente in valore di una somma di denaro ivi previamente versata e costituente provento di delitto. Nella misura in cui il denaro proveniente da delitto non fosse stato separato e non fosse individuabile rispetto alla massa, non vi sarebbe alcuna base per affermare che l'importo successivamente movimentato abbia provenienza delittuosa (se non nell'ipotesi di un portafoglio crediti appartenente ad un primo cessionario dal contribuente e contenente esclusivamente il credito – fraudolento – di quel contribuente). Si afferma, tuttavia, di temere una simile prospettazione accusatoria, nello scenario ipotizzato, sulla scorta di una giurisprudenza di legittimità che si è espressa in senso affermativo circa la possibilità di commettere riciclaggio anche movimentando patrimoni nei quali sia "annegato", senza possibilità di individuazione, il profitto di un reato qualificabile come una mancata *deminutio patrimonii*, come nel caso dell'evasione d'imposta ottenuta mediante i reati tributari (cfr. Cass., sez. III, 17.1.2012, n. 6061, G.A., in *CED Cass*).

<sup>35</sup> M. MOBILI – G. PARENTE, *Bonus edilizi: frodi da 4 miliardi, cessione del credito nel mirino*, in *Il Sole 24 Ore*, 23 dicembre 2021, p. 8.

<sup>36</sup> I. CIMMARUSTI – G. PARENTE, *Sotto sequestro 1,2 miliardi di crediti fiscali*, in *Il Sole 24 Ore*, 24 dicembre 2021, p. 5.

sequestrate o che, comunque, avrebbe diritto alla loro restituzione. Sul punto, appare di rilievo e deve ritenersi retroattivo il nuovo e già ricordato art. 28-ter d.l. 4/2022, introdotto in sede di conversione, che disciplina le modalità temporali di godimento di crediti d'imposta sottoposti a sequestro: è previsto infatti che l'utilizzo dei crediti oggetto di sequestro da parte dell'autorità giudiziaria possa avvenire entro i termini fissati dal d.l. 34/2020, aumentati di un periodo pari alla durata del sequestro medesimo, fermo restando il rispetto del limite annuale di utilizzo dei predetti crediti d'imposta previsto dalle richiamate disposizioni.

#### 4.2.4. Le nuove prospettive per il terzo cessionario "puro" alla luce della l. 25/2022.

Tutto quanto sopra considerato appare destinato a mutare alla luce della disciplina risultante dalle modifiche introdotte nel d.l. 34/2020 dal d.l. 4/2022 e dalla sua legge di conversione (l. 25/2022).

Infatti, come visto, il tratto essenziale della riforma è stato quello di rinunciare alla flessibilità ed incontrollabilità della circolazione di questi crediti d'imposta, al fine di contrastare i sempre più numerosi fenomeni di frode emersi nella prassi, delineando un nuovo modello di circolazione dei crediti che, oltre ad essere limitato sotto il profilo del numero di cessioni possibili, è ora fondato sul principio – diametralmente opposto a quello che ispirava l'originaria disciplina – della tracciabilità e riconoscibilità di ciascun credito, attraverso l'attribuzione di un codice identificativo univoco.

Su tali basi, appare inevitabile che anche il terzo cessionario "puro" debba acquisire ogni possibile informazione in merito alla pratica Superbonus da cui il credito ha origine, al fine di poter evidenziare qualsiasi eventuale profilo di anomalia ed evitare in tal caso di procedere alla cessione.

### 5. Conclusioni e spunti di tutela per il cessionario del credito.

Come sopra esposto, le recenti riforme in materia di Superbonus hanno inciso in maniera significativa sulle modalità di circolazione dei crediti d'imposta e sui conseguenti profili di rischio penale che possono derivarne in capo ai terzi cessionari.

Sotto la disciplina originaria, per tutte le ragioni sopra esposte, al netto di ipotesi di stretta patologia legate a reati commessi dal contribuente, eventualmente con l'ausilio del suo fornitore o dei tecnici preposti alle attestazioni di legge, può fondatamente concludersi che il credito d'imposta da Superbonus fosse idoneo a circolare senza che potessero configurarsi profili di responsabilità penale in capo ai terzi che se ne fossero resi cessionari. I profili di eventuale rischio penale si concentravano tutti, come visto, in capo al primo cessionario che avesse accettato un credito direttamente dal contribuente che aveva istruito la pratica di Superbonus. In simili casi, la possibilità per il cessionario di operare una *due diligence* sulla correttezza, trasparenza e affidabilità della pratica di Superbonus sarebbe equivalsa ad un dovere di eseguirla: ciò al fine di conseguire, alternativamente, o la conferma di poter accettare il credito in condizioni di sicurezza, o

l'indicazione che, stante qualunque tipo di anomalia o incertezza, esso dovesse essere rifiutato. Nel caso di cessionari di grado successivo al primo, come visto, non era invece possibile configurare alcun nesso né di tipo oggettivo né di tipo soggettivo con una qualunque pratica di Superbonus che avesse dato origine al credito circolante. Le indicazioni normative e di prassi sopra analizzate, tutte nel senso di una sostanziale deresponsabilizzazione del terzo cessionario in caso di contestazioni, sembrano deporre per una totale esclusione di profili di responsabilità nei suoi confronti.

Invece, sotto la nuova disciplina introdotta dal d.l. 4/2022 e dalla l. 25/2022, di sua conversione con emendamenti, il quadro appare mutato: di fatto, nella misura in cui risulti effettivamente possibile tracciare in modo univoco ogni credito d'imposta e risalire tramite esso alla pratica Superbonus da cui esso si è originato, il terzo cessionario anche di grado superiore al primo verrebbe oggi a trovarsi nella medesima condizione di un primo cessionario che ha accesso diretto alla pratica. Ne deriverebbe la necessità di porre in essere ogni controllo sulla correttezza e genuinità di tale pratica, onde assumere le conseguenti decisioni in termini di accettazione o meno della cessione del credito.

In aggiunta a tali controlli, che assumeranno carattere prettamente tecnico, un ulteriore ordine di presidi a tutela del terzo cessionario appariva ipotizzabile sotto l'originaria disciplina ed appare a tutt'oggi consigliabile.

*In primis*, come visto, qualunque terzo cessionario è esposto al rischio di far uso del credito d'imposta da Superbonus in modo irregolare o eccedente il dovuto, con conseguenti rischi di responsabilità penali per indebita compensazione. A tali rischi andrà anteposta, a presidio, una *policy* di gestione delle modalità di versamento delle imposte, compilazione dei modelli F24 ed eventuale utilizzo dei crediti in compensazione, finalizzata ad evitare utilizzi non corretti. La sede ideale per tali presidi di controllo appare il modello di organizzazione e gestione *ex* d.lgs. 231/2001 (in eventuale sinergia con il Tax Control Framework, ove presente), del quale qualunque ente "deve" dotarsi per la prevenzione di una serie di reati tra cui, alle condizioni fissate dall'art. 25-*quinquiesdecies*, comma 1-*bis* d.lgs. 231/2001<sup>37</sup>, anche l'indebita compensazione.

In secondo luogo, posto che la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 24/E del 2020 (già sopra richiamata) ha fatto riferimento – pur in assenza di un substrato normativo all'interno del d.l. 34/2020 – ad un concetto di «buona fede» che dovrebbe presiedere alla ricezione del credito da parte del terzo, affinché possa vedersi confermato e garantito il suo diritto alla detrazione, sembra opportuno porre in essere ogni possibile controllo sul credito che si riceve in cessione. In qualunque caso in cui risulti impossibile risalire alla provenienza originaria del credito<sup>38</sup>, sembra consigliabile quantomeno acquisire un'asseverazione di un soggetto terzo e indipendente circa la composizione della Piattaforma crediti del cedente, in modo da poter evidenziare la regolarità delle

---

<sup>37</sup> Ossia, che il reato presupposto sia commesso «nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro».

<sup>38</sup> Di tale avviso anche D. DE GIROLAMO, *L'obbligo di verifica non può sfociare nell'esame dei documenti*, in *Il Sole 24 Ore*, 14 dicembre 2021, p. 41.

procedure di alimentazione, l'eventuale presenza di cessioni dirette da contribuenti e l'avvenuto adempimento in tal caso della *due diligence* sulla correttezza della pratica Superbonus. Questa tipologia di atto appare di notevole importanza al fine di corroborare quella condizione di buona fede che il terzo potrebbe vedersi costretto a dimostrare: in tal modo egli proverebbe, se non di avere invariabilmente intercettato elementi di anomalia (ciò sarebbe impossibile e neppure risulta richiesto dalla normativa), quantomeno di essersi efficacemente attivato per raccogliere ogni informazione reperibile<sup>39</sup>.

Per finire, un terzo ordine di controlli potrebbe essere messo in atto ampliando la prospettiva da cui si guarda al problema, ossia considerando il credito ceduto non di per sé stesso, ma per ciò che esso rappresenta, ossia il metodo di pagamento del corrispettivo di un negozio giuridico. In un sistema in cui dovesse risultare non controllabile il metodo di pagamento, i controlli potrebbero però spostarsi sugli altri elementi della transazione, ossia le parti e l'oggetto: una filosofia questa più che nota agli intermediari finanziari e recepita nella normativa antiriciclaggio nel tempo susseguitasi e, da ultimo, espressa nel d.lgs. 231/2007. Va premesso che, anche in questo caso, i controlli non restituiranno una certezza di risultato: i filtri antiriciclaggio previsti dal d.lgs. 231/2007 sono concepiti per intercettare operazioni o situazioni anomale sulla base di indicatori di rischio prestabiliti, ma non tolgono la possibilità che reati o episodi di riciclaggio vengano commessi da soggetti che non presentano alcuna *red flag* e nell'ambito di operazioni prive di qualunque connotazione sospetta. Allora, come nel caso dell'asseverazione da richiedersi ad un soggetto terzo e indipendente, le verifiche da porre in essere in questo caso saranno finalizzate ad intercettare tutto ciò che risulterà rilevante nell'ottica dei filtri antiriciclaggio e, per tutto il resto, a poter comunque dimostrare di avere agito in buona fede, efficacemente adoperandosi per individuare profili di anomalia che potessero essere individuati. Che, del resto, la materia del Superbonus invochi una particolare attenzione da parte degli operatori in merito alla prevenzione di episodi di riciclaggio è una consapevolezza espressa dalla stessa Unità di Informazione Finanziaria ("UIF") presso Banca d'Italia<sup>40</sup>: le verifiche suggerite sono

---

<sup>39</sup> È appena il caso di rilevare che nessun profilo di responsabilità di alcun tipo potrebbe ravvisarsi in capo a questo soggetto terzo e indipendente, chiamato a verificare per conto del cessionario la composizione del portafoglio crediti del cedente, posto che tale soggetto agisce sulla base di un mandato meramente privatistico, che si esaurisce nel suo rapporto con il cessionario e non involge in alcun modo aspetti pubblicitari; tale soggetto interviene tra l'altro in una fase postuma rispetto alla concessione del Superbonus, nella quale qualsiasi profilo di lesione dei beni giuridici tutelati dalle norme incriminatrici sopra richiamate non pare configurabile.

<sup>40</sup> Con Comunicazione dell'11 febbraio 2021, l'UIF ha sottolineato «l'esigenza di monitorare le operatività connesse con le richiamate cessioni di crediti fiscali, al fine di evitare che la monetizzazione dei bonus sia realizzata con capitali illeciti. Occorre in particolare calibrare la profondità e l'intensità dei presidi antiriciclaggio, valutando con attenzione il profilo degli eventuali cessionari che entrano in relazione con i soggetti obbligati, intensificando i controlli rispetto a richieste di sconto di crediti acquistati in precedenza, soprattutto se in misura massiva. Va inoltre attentamente considerata la circostanza che società o enti siano specificamente costituiti allo scopo di essere impiegati nelle cessioni di crediti fiscali; è possibile che attività della specie siano offerte con carattere di professionalità e a una pluralità indifferenziata di soggetti (per esempio attraverso la costituzione di appositi siti web o la diffusione di messaggi promozionali anche a



quelle, consuete e ben note agli operatori bancari, riguardanti i possibili fattori di rischio di carattere sia soggettivo<sup>41</sup> che oggettivo, relativi all'operazione<sup>42</sup>. Alla medesima filosofia appaiono del resto ispirati i controlli introdotti dall'art. 122-*bis* d.l. 34/2020, che, come detto *supra*, guardano a profili di rischio da parametrare alla coerenza e regolarità dei dati indicati nelle comunicazioni con quelli presenti nell'anagrafe tributaria (lett. *a*), ai dati afferenti ai crediti oggetto di cessione e ai soggetti che intervengono nelle operazioni cui detti crediti sono correlati (lett. *b*), sempre sulla base delle informazioni presenti nell'Anagrafe tributaria o comunque in possesso dell'Amministrazione finanziaria, nonché ad analoghe cessioni effettuate in precedenza dai soggetti indicati nelle comunicazioni (lett. *c*).

Quanto sopra, si ripete, vuole essere un suggerimento per un approccio di prudenza da parte dei terzi cessionari "puri" di un credito d'imposta da Superbonus, stanti i profili di inevitabile incertezza applicativa per quello che è un istituto incentivante che il legislatore ha scelto di regolamentare in maniera del tutto peculiare e nuova, oltretutto più volte rivisitata in breve tempo: ciò fermo restando, come sopra si è argomentato, che, nella misura in cui risulti impossibile ricollegare il singolo credito d'imposta ad una specifica pratica Superbonus, altrettanto impossibile parrebbe muovere addebiti di responsabilità penali ai terzi cessionari.

---

mezzo di social network) tanto da destare il sospetto che esse siano esercitate nei confronti del pubblico in assenza delle prescritte autorizzazioni».

<sup>41</sup> Così ad esempio, secondo la Comunicazione dell'UIF dell'11 febbraio 2021, una «impresa cedente o cessionaria costituita o divenuta operativa di recente, con forme giuridiche flessibili e semplici, prive di strutture organizzative reali, coinvolte in plurime cessioni di crediti/accolti di debiti, con frequenti variazioni nella compagine proprietaria e/o amministrativa o con soci e/o esponenti di dubbia reputazione o che appaiono come prestanome, ecc.».

<sup>42</sup> Cfr. nuovamente la Comunicazione dell'UIF dell'11 febbraio 2021, che richiama esempi di anomalie «dell'operazione in sé (rapporti alimentati in via esclusiva o prevalente dal corrispettivo di contratti di cessione di crediti fiscali; stipula di ripetuti contratti di cessione di crediti fiscali o di rami d'azienda costituiti in via pressoché esclusiva da detti crediti, spesso nella medesima giornata e con la ricorrenza dei medesimi soggetti; anomalie concernenti il coinvolgimento di professionisti, le condizioni economiche pattuite per la cessione del credito fiscale (prezzo notevolmente inferiore al valore nominale del credito, modalità di riscossione del prezzo notevolmente vantaggiose per il cessionario) o l'impiego del corrispettivo da essa derivante (bonifici verso l'estero, trasferimenti in favore di soggetti collegati, operazioni inerenti all'acquisto di valute virtuali). Il credito fittizio può essere poi utilizzato per il conferimento di capitale in società di nuova costituzione».



**PECULATO E RIMBORSI DEI CONSIGLIERI REGIONALI:  
LA CASSAZIONE RIBADISCE LA FUNZIONE DI GARANZIA  
DELLA LEGGE PENALE**

Nota a [Cass., sez. VI, ud. 2 marzo 2021, dep. 10 novembre 2021, n. 40595,  
Pres. Fidelbo, rel. Di Stefano, ric. Bernardini](#)

di Nicola Maria Maiello

*La decisione in commento, di annullamento senza rinvio della doppia conforme di condanna del giudizio di merito, riguarda un'ipotesi di appropriazione peculativa da parte di un consigliere regionale di una significativa serie di rimborsi di spese aventi natura privatistica. L'autore, condividendo l'apparato logico-giuridico della pronuncia, ne esplora gli aspetti di maggior interesse. In particolare, affronta il tema della qualificazione giuridica del fatto, sottolineando la centralità del requisito della disponibilità del denaro nell'economia del fatto tipico; volge, poi, attenzione alla distinzione concettuale tra "precedente" e "giurisprudenza", che pure sembra affiorare nelle argomentazioni dei giudici di legittimità. In questo contesto, il lavoro rileva la perdurante problematicità ermeneutica della figura criminosa del peculato.*

SOMMARIO: 1. La vicenda. – 1.1. La confusa sovrapposizione tra 'precedente' e 'giurisprudenza' nella sentenza d'appello. – 2. La critica alla qualificazione come peculato: la disponibilità del bene come presupposto del tipo. – 2.1. *Segue*. La centralità del contraddittorio tra le parti quale momento di emersione del fatto. – 3. *L'actio finium regundorum* tra responsabilità penale e contabile. – 4. Osservazioni conclusive.

### 1. La vicenda.

Con la sentenza in commento, la Corte di Cassazione ricostruisce la tipicità del delitto di peculato, collocando al centro dell'inquadramento giuridico penale la natura del reato quale illecito di modalità di lesione. Essa ritiene imprescindibile prendere le mosse dallo sviluppo materiale del fatto storico al fine di poter ricavare quello penalmente rilevante: grazie a passaggi argomentativi densi, la Suprema Corte finisce così per negare la configurabilità del peculato in assenza di una disponibilità diretta ed immediata del denaro.

L'imputato, consigliere regionale, aveva chiesto e ottenuto dall'istituzione di appartenenza una nutrita serie di rimborsi in relazione a spese che, secondo l'impostazione accusatoria, configuravano forme di appropriazione del pubblico ufficiale, in virtù della loro natura privatistica. Queste somme di denaro, infatti, secondo

la normativa regionale applicabile, non potevano essere oggetto di rimborso. Sulla base dell'assenza di un apparato giustificativo di tali spese da parte dell'imputato, i giudici dei due gradi del merito lo condannavano per il delitto di peculato, ritenendo che questi si fosse appropriato delle relative somme di denaro.

Investito dell'impugnazione, il Supremo Collegio annulla senza rinvio la decisione territoriale, censurando gli strappi logici e giuridici del ragionamento dei giudici del merito con un discorso meritevole di essere esplorato nei suoi passaggi fondamentali.

La vicenda si snoda sin dall'inizio secondo tracciati processuali non del tutto lineari: l'originaria contestazione delle indebite richieste di rimborso per spese aventi finalità privatistica incardinava il fatto in un episodio di concorso in peculato, il cui autore materiale veniva individuato nel capogruppo consiliare, l'unico soggetto, insieme al tesoriere, ad avere disponibilità diretta dei fondi. Questo impianto d'accusa veniva modificato in sede di condanna, ove si riteneva che l'imputato avesse agito in proprio, sull'erroneo presupposto che egli detenesse l'immediata disponibilità del denaro e/o che potesse disporre dei fondi "come se ne avesse il possesso". Tale netta correzione di rotta ha comportato – secondo la sentenza in commento – "una modifica a sorpresa che ha limitato la possibilità di difesa".

Varie le ragioni prospettate dal giudice di legittimità, che toccano aspetti sostanziali e processuali: innanzitutto, la ricomprensione dei *fatti*, appartenenti alla casistica dei rimborsi postumi di spese non preventivamente autorizzate, nello specchio di tipicità del delitto di peculato; poi, il tema dell'inversione dell'onere probatorio poiché, come non di rado accade nei processi di peculato riguardanti le cd. spese di rappresentanza, anziché porre a carico dell'accusa la prova della fattispecie appropriativa, era stata fatta ricadere sull'imputato la dimostrazione della liceità dell'utilizzo del denaro pubblico; infine, la confusione tra i presupposti e le forme della responsabilità erariale e di quella penale.

Questi i punti sui quali i giudici di legittimità ricamano l'annullamento senza rinvio, offrendo una lodevole testimonianza del saggio utilizzo di tecniche interpretative costituzionalmente conformi, in particolare, al canone di determinatezza/tassatività.

### 1.1. La confusa sovrapposizione tra 'precedente' e 'giurisprudenza' nella sentenza d'appello.

La Cassazione sembra accordare rilevanza alla distinzione concettuale tra 'precedente' e 'giurisprudenza', che, pur avendo un incisivo impatto pratico, era stata glissata dai giudici di merito. Le loro sentenze, infatti, erano incorse in un difetto di motivazione. Esse citavano numerose pronunce di legittimità a sostegno del giudizio di responsabilità dell'imputato, in maniera da assegnarvi quasi una funzione dimostrativo-normativa di "precedente", tale da 'vincolare', se non dal punto di vista ordinamentale, per forza persuasiva di fatto i giudici successivamente investiti della medesima

questione<sup>1</sup>. È bene precisare, a tal proposito, che, sebbene nel nostro ordinamento non vi sia un “vero e proprio diritto al rispetto del precedente”, esso non è in ogni caso sprovvisto di rilevanza, soprattutto dopo la modifica del 2017 dell’art. 618, comma 1-*bis*, c.p.p.<sup>2</sup>.

La Corte di legittimità rileva come la decisione impugnata si riporti a vari “precedenti giurisprudenziali senza tenere conto di come, nei suddetti precedenti, le situazioni fossero ben diverse, innanzitutto per la diversità delle discipline specifiche di contribuzione”<sup>3</sup>.

La Suprema Corte coglie, così, l’occasione per fare chiarezza e ribadire in filigrana la differenza tra ‘precedente’ e ‘giurisprudenza’<sup>4</sup>. Essa evidenzia l’importanza argomentativa che i giudici di merito hanno attribuito alle sentenze citate, comportandosi come se queste avessero tutte riguardato situazioni sovrapponibili a quella sottoposta al loro giudizio, laddove il richiamo ad esse investiva più genericamente ‘i filoni giurisprudenziali’ formati sul diverso, e più ampio, tema dei soggetti istituzionali che abusano della loro posizione qualificata nella gestione di denaro pubblico al fine di trarne profitto. Il giudice di secondo grado, pertanto, avrebbe commesso l’errore di non scendere nel dettaglio dei singoli *fatti* decisi dalle pronunce citate e di averle richiamate *per relationem*, nonostante non ve ne fossero i presupposti, in quanto le condotte oggetto di giudizio nel caso in esame non rientravano nel “caso tipologico” che aveva conformato quella ‘giurisprudenza’<sup>5</sup>.

La differenza tra le due figure è marcata e testa il suo fondamento sulla specifica attitudine vincolante del solo precedente a tracciare la *ratio decidendi* della pronuncia del giudice che in un tempo successivo si trovi a decidere un caso analogo. In quest’ottica, definire il perimetro concettuale e operativo dei due istituti è importante proprio perché – sebbene nei soli sistemi di *common law* – ‘la logica del precedente’ si è consolidata “per garantire certezza del diritto, uniformità delle decisioni, sicurezza delle posizioni soggettive”<sup>6</sup>. Il precedente, infatti, fornisce una regola che può essere applicata come criterio di decisione nel caso successivo in funzione della identità o dell’analogia tra i

<sup>1</sup> Descrive nel dettaglio il procedimento di costruzione del precedente e i relativi elementi costitutivi, G. GORLA, *Precedente giudiziale*, in *Enc. Giur. Treccani*, XXIII, 1990, pp. 10 ss. Ripercorre le tappe storiche della teoria del precedente vincolante, D. FREDA, «Una dispotica creazione». *Il precedente vincolante nella cultura giuridica inglese dell’Ottocento*, Torino, 2012.

<sup>2</sup> V. MANES, [Dalla “fattispecie” al “precedente”. Appunti di deontologia ermeneutica](#), in *Dir. pen. cont.*, 17 gennaio 2018, p. 27. Sul ruolo attuale del precedente nel nostro sistema penale, fondamentale il rinvio a A. CADOPPI, *Il valore del precedente nel diritto penale*, II ed., Torino, nonché a G. GORLA, *Precedente giudiziale*, cit. Sullo statuto del precedente nel funzionamento della Cassazione e, in particolare, nei rapporti tra sezioni semplici e Sezioni Unite, “ove si erano registrate prassi virtuose, anticipatrici di fatto della riforma del 2017”, cfr. G. FIDELBO, *Verso il sistema del precedente? Sezioni unite e principio di diritto*, 29 gennaio 2018. Da ultimo, sulla relazione tra “vincolo del precedente” e certezza del diritto nel nostro sistema, rispetto all’obbligo imposto dall’art. 618, comma 1-*bis*, c.p.p., M. POLLERA, *Vincolo del precedente ed esigenze di certezza: i “confini” del principio di diritto nelle sentenze delle sezioni unite*, in *Cass. pen.*, 1/2022, pp. 360 ss.

<sup>3</sup> Cass., §5, p. 11.

<sup>4</sup> M. TARUFFO, *Precedente e giurisprudenza*, Napoli, 2007, pp. 11-12.

<sup>5</sup> G. FIANDACA, *Il diritto giurisprudenziale tra orientamenti e disorientamenti*, Napoli, 2008, pp. 46-47.

<sup>6</sup> U. MATTEI, *Precedente giudiziario e stare decisis*, in *Dig. Disc. priv.*, XIV, 1996, p. 154.

*fatti* del primo caso e i *fatti* del secondo caso”<sup>7</sup>, mentre nella giurisprudenza “l’analisi comparativa dei fatti manca”<sup>8</sup>. Nell’esperienza italiana, peraltro, la strutturale diversità tra le due nozioni poggia su basi epistemologiche inconfutabili, che attengono alle modalità di elaborazione del diritto da parte dei giudici: la giurisprudenza, ad una attenta analisi, viene costituita principalmente dalle “massime”, cioè da “enunciazioni, concentrate in una o poche frasi, che hanno ad oggetto *regole giuridiche*, ove non di rado confluiscono *obiter dicta*, “in quanto chi formula le massime spesso estrae dal testo qualunque enunciazione giuridica senza verificare se essa sia la base effettiva della decisione”<sup>9</sup>.

L’ancoraggio ai *fatti*, che viene in rilievo nello studio dello statuto ‘autoritativo’ del precedente e della sua funzione ‘para-normativa’, dunque, si manifesta in una delle tecniche argomentative nevralgiche nel sistema di funzionamento del ‘precedente’, data dal *distinguishing*. Esso consiste nella facoltà accordata al giudice successivo di non sentirsi vincolato ad una precedente statuizione, per la non sovrapponibilità del caso da decidere a quello già deciso, dal momento che la *ratio decidendi* “va estratta dalla Corte successiva con riguardo ai fatti concreti di quella controversia”<sup>10</sup>.

Ora, pur volendo escludere che la Corte d’appello abbia utilizzato le sentenze erroneamente richiamate come precedenti, ammettendo che da esse abbia solo inteso trarre argomenti a sostegno della propria tesi, resta il fatto che la stessa Cassazione ha stigmatizzato il riferimento a massime giurisprudenziali tarate su differenti casi<sup>11</sup>: gli episodi su cui si erano formati quegli indirizzi interpretativi, infatti, riguardavano situazioni disciplinate dalle normative di altri consigli regionali in base alle quali, a differenza della normativa regionale emiliana di settore, i contributi venivano assegnati *direttamente* ai singoli consiglieri regionali.

## 2. La critica alla qualificazione come peculato: la disponibilità del bene come presupposto del tipo.

La pronuncia in epigrafe presta particolare attenzione alla dinamica fattuale oggetto di giudizio, seguendo un tradizionale modo di intendere l’approccio ermeneutico che non solo passa, attraverso un percorso circolare, dal fatto al diritto per poi trarne le conseguenze giuridiche<sup>12</sup>, ma non si limita ad “una riduzione dei fatti a interpretazione”, pretendendo di compiere “un’impresa conoscitiva che ha a che fare

<sup>7</sup> M. TARUFFO, *Precedente e giurisprudenza*, cit., p. 13.

<sup>8</sup> M. TARUFFO, *op. cit.*, p. 14.

<sup>9</sup> M. TARUFFO, *op. cit.*, p. 21. Questi mette in evidenza come un ulteriore dato che ‘contamina’ la capacità di creare ordine all’interno dei ‘precedenti’ o delle pronunce che possono formare una ‘giurisprudenza’ è offerto dall’“abnorme numero di sentenze che la Corte di Cassazione pronuncia ogni anno (...) sulla stessa questione o sulla stessa norma” (p. 18). Su quest’ultimo punto, v. V. MANES, *Dalla “fattispecie” al “precedente”*, cit., p. 29.

<sup>10</sup> U. MATTEI, *Precedente giudiziario*, cit., p. 158.

<sup>11</sup> Cass., §5, p. 11.

<sup>12</sup> Per tutti, D. PULITANÒ, *Quali ermeneutiche per il diritto penale?*, in *Ars Interpretandi*, 2/2016, p. 51.

con questioni di *verità*<sup>13</sup>. È così, dunque, che la Suprema Corte mette ben in evidenza la assenza di una previa disponibilità dei fondi da parte dei consiglieri del gruppo, dovendo questi, al fine di ottenere la copertura delle cd. spese di rappresentanza sostenute, avanzare richiesta di rimborso.

Il pagamento delle spese – è bene sottolinearlo – non poteva avvenire in forma diretta da parte degli appartenenti al gruppo, ma poteva essere ottenuto soltanto attraverso restituzione.

Il campo materiale e giuridico all'interno del quale prende forma la questione, pertanto, è quello di una casistica peculiare, consistente nelle richieste di rimborso, non sovrapponibile a quella dell'utilizzo diretto del denaro già nella disponibilità del p.u. Ne deriva una conseguenza rilevante sul piano giuridico: mancando la previa disponibilità del bene, non potrà mai integrarsi una condotta *appropriativa*, in quanto essa si presenta quale forma di "violazione di quella situazione-presupposto"<sup>14</sup> offerta proprio dalla disponibilità del bene<sup>15</sup>. Tale requisito, pertanto, emerge in posizione centrale nella ricostruzione di ogni dinamica appropriativa poiché integra l'elemento cardinale dell'usurpazione unilaterale, senza il quale non può aversi condotta abusiva<sup>16</sup>: d'altronde, basta osservare, grazie ad un argomento sistematico-comparativo, che quando il legislatore ha inteso disciplinare altre forme di 'arricchimento indebito', ha rinviato a concetti semanticamente e naturalisticamente diversi, quali, ad esempio, la sottrazione o l'ottenimento. A tal proposito, recuperando l'insuperata lezione di Cesare Pedrazzi, "risultano due i modi penalmente incriminati di locupletarsi a spese altrui: c'è la via dell'azione diretta e c'è la via che passa attraverso il consenso del soggetto passivo; nel primo caso ci piace parlare di *usurpazioni unilaterali* (...); all'usurpazione unilaterale si contrappone la *cooperazione artificiosa* di due soggetti i cui interessi sono in realtà collidenti"<sup>17</sup>.

Su questa sottile, ancorchè molto significativa, differenza la Corte costruisce un ragionamento impeccabile, orientato ad una valorizzazione massima della dimensione

<sup>13</sup> D. PULITANO, *Quali ermeneutiche*, cit., p. 46.

<sup>14</sup> C. PEDRAZZI, *Inganno ed errore nei delitti contro il patrimonio*, Milano, 1955, p. 14.

<sup>15</sup> Cass., §3.4, p. 9 ove la Corte specifica che la disponibilità è "presupposto necessario per qualificare come peculato la appropriazione". In un'altra recente pronuncia, la Cassazione aveva affrontato, invece, precisamente il profilo della appropriazione, rimanendo sempre nell'ambito delle cd. spese di rappresentanza, cfr. Cass., sez. VI, 15 maggio 2019, n. 21166, ric. *Marino*, volendo, con nota di N.M. MAIELLO, *Determinatezza e offesa nel delitto di peculato: il banco di prova delle spese di rappresentanza*, in *Cass. pen.*, 7-8/2020, pp. 2755 ss. In dottrina, sulla appropriazione peculativa, *ex multis*, G. AMARELLI, *I delitti di peculato*, in S. Fiore-G. Amarelli (a cura di), *I delitti dei pubblici ufficiali contro la pubblica amministrazione*, Torino, 2021, pp. 59-61; G. COCCO, *Il peculato come delitto di evento. Dalla dogmatica alla pratica*, in *Resp. civ. prev.*, 2019, pp. 374 ss.; R. BARTOLI, *La distinzione tra appropriazione e distrazione e le attuali esigenze di tutela patrimoniale*, in *Dir. pen. proc.*, 2001, p. 1140; S. CAGLI, *Peculato e malversazione*, in *Dig. Disc. Pen.*, XI, Torino, 1995, pp. 334 ss.; F. PALAZZO-E. TARQUINI, *Peculato*, in *Enc. Giur. Treccani*, XXII, Roma, 1995; A.M. MAUGERI, *Peculato per appropriazione e condotte distrattive*, in *Ind. Pen.*, 1993, pp. 699 ss.

<sup>16</sup> G. AMARELLI, *I delitti di peculato*, cit., p. 55 assegna all'elemento della disponibilità (o del possesso) del bene da parte del p.u. un ruolo centrale nell'economia tipica e offensiva del peculato in quanto grazie a tale "precisa e coerente opzione politico-criminale (...) risulta oggi perfettamente coerente con i principi di proporzionalità e ragionevolezza che definiscono il volto costituzionale della pena".

<sup>17</sup> C. PEDRAZZI, *Inganno ed errore*, cit., p. 41.

linguistica del testo. Questa sembra aderire al più recente corso della giurisprudenza costituzionale<sup>18</sup>, inaugurato con la sentenza 115/2018<sup>19</sup> e portato ad ulteriori e mature prese di posizione a difesa del vincolo testuale per l'interprete nelle pronunce 24 e 25 del 2019<sup>20</sup> e, da ultimo, nella 98/2021<sup>21</sup>, definita "un felice caso di serendipità giuridica"<sup>22</sup>. Tale filone, da un lato, ristabilisce con coraggio e fermezza il principio di stretta legalità, restituendo colore ai corollari della precisione/determinatezza e, in particolare, al divieto di analogia; dall'altro, intende chiudere la porta a metodologie interpretative "finalisticamente orientate" a garantire, in una prospettiva politico-criminale ispirata ad una qualche soggettiva e arbitraria *Wertrationalität*, una tutela 'costi quel che costi' ai valori in gioco, al punto da polverizzare la funzione garantistica del testo. Questo viene rivalutato in senso stretto, nella sua componente lessicale e semantica, dal momento che è attraverso il testo che un determinato fatto riceve valenza giuridica<sup>23</sup>, che il diritto penale assume rilevanza oggettiva e "media la dimensione del suo intervento nei rapporti sociali"<sup>24</sup>. In tal modo – è opportuno osservarlo – viene rafforzato il paradigma di giuridicità consustanziale al nostro Stato di diritto e alla nostra democrazia penale<sup>25</sup>. Da tale aspetto, che si dispiega in maniera diretta verso la ricchezza assiologica delle sfumature della realtà, il testo recupera la propria intensa capacità dialettica rispetto ai *fatti*. Esso, cioè, dimostra attitudine a coprire solo quei fatti espressione di significati materiali e offensivi che intercettano il nucleo di disvalore della fattispecie<sup>26</sup>.

---

<sup>18</sup> Condivide espressamente tale approccio interpretativo "tassativizzante", orientato ad una convinta perimetrazione della fattispecie entro i confini segnati dal testo, da ultimo, Cass., sez. VI, 28 ottobre 2021, n. 5536, ove la Corte ha censurato, ritenendola espressione di procedimento analogico *in malam partem*, l'estensione dell'art. 353-bis c.p. anche ai casi di turbamento di procedure amministrative di affidamento diretto dell'appalto, che non presentino al suo interno alcuna procedura selettivo-comparativa tra più operatori economici, sia pure informale.

<sup>19</sup> C. cost., 31 maggio 2018, n. 115.

<sup>20</sup> C. cost., 27 febbraio 2019, nn. 24 e 25.

<sup>21</sup> C. cost., 14 maggio 2021, n. 98. Su questo nuovo filone costituzionale attento ad un'interpretazione tassativizzante, che mette al centro il criterio letterale, "inizio e fine di ogni esperimento esegetico", non più solo "*wishful thinking*" della dottrina, cfr. V. MANES, *Sui vincoli costituzionali dell'interpretazione in materia penale (a margine della recente giurisprudenza della Consulta)*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 4/2021, pp. 1233 ss. Sul punto, altresì, C. CUPELLI, *Divieto di analogia in malam partem e limiti dell'interpretazione in materia penale: spunti dalla sentenza 98 del 2021*, in *Giur. cost.*, 4/2021, pp. 1812-1813.

<sup>22</sup> L. RISICATO, *Argini e derive della tassatività. Una riflessione a margine della sentenza costituzionale 98/2021*, in *DisCrimen*, 2/2021, p. 207.

<sup>23</sup> P. NUVOLONE, *I limiti taciti della norma penale*, II ed., Padova, 1972, p. 49 che specifica come la norma non crei l'oggetto giuridico tutelato, ma lo "trova nel fatto già esistente nella realtà", così la norma "non gli attribuisce se non il carattere della giuridicità".

<sup>24</sup> F. SGUBBI, *Uno studio sulla tutela penale del patrimonio. Libertà economica, difesa dei rapporti di proprietà e «reati contro il patrimonio»*, Milano, 1980, p. 3.

<sup>25</sup> F. PALAZZO, *Il principio di legalità tra Costituzione e suggestioni sovranazionali*, in *www.legislazionepenale.eu*, 29 gennaio 2016, pp. 2 ss.

<sup>26</sup> F. PALAZZO, *Costituzione e divieto di analogia*, in *Dir. pen. proc.*, 9/2021, p. 1224 chiarisce che il significato linguistico delle parole consta di tre cerchi concentrici: il primo offerto dai significati che sicuramente vi rientrano; il secondo dai significati incerti e l'ultimo da quelli che sicuramente non possono farne parte. Il chiaro autore spiega che quest'ultimo può costituire il limite dell'interpretazione "ma va accompagnato da una conferma tratta dagli usi socio-linguistici in atto e, conseguentemente, da una accurata motivazione sul



Questa rinnovata attenzione alla morfologia della disposizione determina che solo da essa possono prendere forma i criteri interpretativi (costituzionalmente orientati). Tali criteri “contano ormai un novero amplissimo e, soprattutto, sono frequentemente invocati dall’interprete senza precise regole di prevalenza dell’uno sull’altro”<sup>27</sup>, imponendosi, dunque, una necessaria gerarchizzazione<sup>28</sup>. Così, grazie alla “primazia del testo”, questi vengono ordinati e, altresì, selezionati: il procedimento di interpretazione conforme non è, dunque, totalmente libero, ma è “scelta tra più possibili significati, tutti interni però al perimetro semantico della disposizione”<sup>29</sup>. A fare da *pendant* necessario all’interpretazione testuale si troveranno quella offensivizzante, quelle conformi al canone della proporzionalità e al principio di colpevolezza<sup>30</sup>, chiudendo ermeticamente l’area applicativa della fattispecie attraverso – com’è stato detto – una vera e propria *deontologia ermeneutica*<sup>31</sup>.

Sul piano delle conseguenze pratiche, resta che sono ammesse quelle interpretazioni capaci di intercettare in maniera profonda “il senso del testo”<sup>32</sup>. Il risultato è la messa al bando di quelle scorciatoie esegetico-ricostruttive che, in una prospettiva teleologica, equiparano situazioni fenomeniche diverse, sul mero presupposto di una loro sovrapponibile capacità lesiva dei valori in gioco<sup>33</sup>. Tali scorciatoie implicano, infatti, il superamento degli invalicabili confini dell’analogia<sup>34</sup>, quale divieto irrinunciabile “per prendere sul serio il principio di legalità per l’interprete”<sup>35</sup>, non tollerando che un soggetto possa essere colpito “per fatti che il linguaggio comune non consente di ricondurre al significato letterale delle espressioni

---

punto”.

<sup>27</sup> Ibidem, “dando volta a volta rilievo – a seconda dell’esito che si intende avvalorare – all’interpretazione testuale, storica, originalista, intenzionista, sistematica, teleologica, orientata ora alla *ratio legis*, ora alla ragionevolezza, ora alle conseguenze, ovvero evocando la tradizionale interpretazione conforme a Costituzione, o all’interpretazione conforme al diritto UE, alla Convenzione EDU ecc.”.

<sup>28</sup> V. MANES, *Sui vincoli costituzionali*, cit., p. 1238. In questo modo, si riesce ad evitare che l’interpretazione conforme, grazie all’ampia discrezionalità che affida al giudice, trasformi “silenziosamente” il principio di determinatezza, G. AMARELLI, *Dalla legolatria alla post-legalità: eclissi o rinnovamento di un principio?*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 3/2018, p. 1430.

<sup>29</sup> F. PALAZZO, *Costituzione e divieto di analogia*, cit., p. 1222.

<sup>30</sup> V. MANES, *ult. op. cit.*, pp. 1245 ss.

<sup>31</sup> Tenta di fissare uno ‘statuto dell’interpretazione’, partendo proprio dal ‘dovere di astenersi dalle ridefinizioni’, F. CONSULICH, [Cosi' è \(se vi pare\). Alla ricerca del volto dell'illecito penale, tra legge indeterminata e giurisprudenza imprevedibile](#), in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, 1/2020, pp. 45 ss. e, in particolare, pp. 69-70. Offrono un paradigma *deontologico* di ermeneutica, soprattutto con riguardo ai moduli costituzionalmente conformi e dei relativi principi cardine, V. MANES, *Dalla fattispecie al precedente*, cit., pp. 6 ss.; D. PULITANÒ, *Quali ermeneutiche*, cit., pp. 45 ss.; F. PALAZZO, *Legalità penale, interpretazione ed etica del giudice*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 3/2020, pp. 1249 ss. G. AMARELLI, *legge penale e giudice: un vecchio rapporto alla ricerca di un nuovo equilibrio*, in *Cass. pen.*, 1/2014, p. 417, invece, sembra valorizzare, accanto al criterio letterale, anche quello logico-sistematico e teleologico.

<sup>32</sup> D. PULITANÒ, *Quali ermeneutiche*, cit., p. 52 che osserva come “gli apporti conoscitivi dell’ermeneutica sono a favore di una ferma difesa della riserva di legge penale e del vincolo di soggezione alla legge” (p. 56).

<sup>33</sup> Evidenza tale aspetto C. CUPELLI, *Divieto di analogia in malam partem*, cit., p. 1809.

<sup>34</sup> Per una panoramica ricostruttiva delle varie posizioni sul divieto di analogia, cfr. G. MARINUCCI, *L’analogia e la “punibilità svincolata dalla conformità alla fattispecie penale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 4/2007, pp. 1254 ss.

<sup>35</sup> D. PULITANÒ, *op. cit.*, p. 52.

utilizzate dal legislatore”<sup>36</sup>. Per tali ragioni, è da condividere il sentiero logico-giuridico percorso dai giudici di legittimità per escludere la ricomprensione del fatto nel tipo legale del peculato: la posizione di quanti confidano ragionevolmente, sulla base di massime d’esperienza, nell’assenza di controlli sulla richiesta di rimborso non può corrispondere a quella di coloro che hanno disponibilità immediata dei fondi. Tale equazione, invero, rappresenterebbe un inammissibile procedimento analogico, censurabile ai sensi di una rigorosa interpretazione dell’art. 25, secondo comma, integrato dall’art. 27, comma primo e terzo, in considerazione dei riflessi soggettivi che un’eventuale incriminazione così giustificata sortirebbe. È la stessa Cassazione che lo sottolinea in maniera chiara: “la disponibilità rilevante ai fini del peculato spetta soltanto a chi ha un «potere di firma» e non si estende a chi si limita ad inserire nel procedimento «dati» necessari per giustificare il trasferimento del denaro stesso”<sup>37</sup>.

Queste sequenze argomentative consentono che la “democrazia penale”, riassunta nel principio di legalità, si manifesti in alcuni suoi postulati essenziali: inizialmente, attraverso il principio di offensività, inteso come “vettore di determinatezza”<sup>38</sup> della fattispecie tramite il disvalore d’azione e di evento<sup>39</sup>; poi, attraverso la frammentarietà e l’*extrema ratio*, che si riflettono nella costruzione del reato quale illecito di modalità di lesione<sup>40</sup>.

Ogni elemento testuale, a sua volta precipitato normativo di un fatto naturalistico, è portatore di un proprio peculiare disvalore<sup>41</sup>. In funzione giustificativa di tale argomento, è utile sottolineare, peraltro, che “soltanto per mezzo del riferimento diretto ai fatti si può determinare qual è la ragione giuridica effettiva della decisione”<sup>42</sup>. Ciò determina che il valore sostanziale che si nasconde dietro ogni contrassegno di tipicità ricava la propria fonte di legittimazione dai fatti, dal momento che “il legislatore può imporre una disciplina, ma non può innovare la logica immanente ai fenomeni”<sup>43</sup>. Se così non fosse, se dunque il testo fosse una formula vuota e astratta, ricollegandosi

<sup>36</sup> C. cost., cit. 98/2021, §2.4, ove si legge che “il divieto di analogia non consente di riferire la norma incriminatrice a situazioni non ascrivibili ad alcuno dei suoi possibili significati letterali, e costituisce così un limite insuperabile rispetto alle opzioni interpretative a disposizione del giudice di fronte al testo legislativo. E ciò in quanto nella prospettiva culturale nel cui seno è germogliato lo stesso principio di legalità in materia penale, è il testo della legge – non già la sua successiva interpretazione ad opera della giurisprudenza – che deve fornire al consociato un chiaro avvertimento circa le conseguenze sanzionatorie delle proprie condotte”.

<sup>37</sup> Cass., §3.3, p. 9.

<sup>38</sup> V. MANES, *Il principio di offensività nel diritto penale. Canone di politica criminale, criterio ermeneutico, parametro di ragionevolezza*, Torino, 2005, p. 239.

<sup>39</sup> N. MAZZACUVA, *Il disvalore di evento nell’illecito penale. L’illecito commissivo doloso e colposo*, Milano, 1983, pp. 149 ss.

<sup>40</sup> C. PEDRAZZI, *op. cit.*, pp. 30 ss.; F. SGUBBI, *Uno studio sulla tutela penale*, cit., pp. 24 ss.; R. RAMPIONI, *Il reato quale illecito di modalità e di lesione tipiche: l’impraticabilità di un “equivalente funzionale” al principio di riserva di legge*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2/2013, p. 586. Sul carattere “lacunoso e incompleto” del diritto penale, come conseguenza dell’applicazione dei principi di frammentarietà ed *extrema ratio*, C.E. PALIERO, «Minima non curat praetor». *Ipertropia del diritto penale e decriminalizzazione dei reati bagatellari*, Padova, 1985, p. 165.

<sup>41</sup> P. NUVOLONE, *I limiti taciti*, cit., p. 41.

<sup>42</sup> M. TARUFFO, *op. cit.*, p. 21.

<sup>43</sup> C. PEDRAZZI, *op. cit.*, p. 7.

alla sua violazione il massimo sacrificio della libertà personale, esso non potrebbe pretendere osservanza<sup>44</sup>. Il rischio sarebbe quello di far scivolare nuovamente verso inaccettabili concezioni sanzionatorie il diritto penale<sup>45</sup>, ove il fatto tipico, “essendo privo di ogni contenuto qualificato di disvalore, assumeva connotati di neutralità”, nel senso che “non presentava requisiti sostanziali differenziali da altri tipi di illecito”<sup>46</sup>. Ne deriva un sacrificio, tra gli altri, del canone di effettività dell’intervento penale, che opera sia come “requisito di legittimità della pena”, sia come ultimo grado logico di valutazione politico-criminale, dopo quello di meritevolezza e bisogno di pena<sup>47</sup>.

La Cassazione, pertanto, sembra rimettere al centro del proprio apparato discorsivo la imperatività delle *modalità di lesione*: essa riconosce che il fatto illecito contestato avrebbe potuto essere qualificato come truffa ai sensi dell’art. 640-*bis* c.p., poiché “si era in presenza di documentazione falsa e finalizzata ad ottenere il rimborso inducendo in errore il detentore e distributore delle somme”<sup>48</sup>, o, al più, come indebita percezione di erogazione ai danni dello Stato (art. 316-*ter* c.p.)<sup>49</sup>, laddove i giudici di merito, all’esito del dibattimento, avessero escluso una forte attitudine decettiva della richiesta indebita di rimborso.

L’episodio criminoso, in effetti, presenta quella *cooperazione artificiosa* con la vittima richiesta da tali diversi congegni penali, che, insieme agli altri elementi di fattispecie, contribuisce alla costruzione del tipo criminoso legale, canale preferenziale per una stabilizzazione interpretativa del reato<sup>50</sup>. Riprendendo la distinzione classificatoria dei delitti contro il patrimonio prima accennata, nella categoria di reati costruiti su schemi di plurisoggettività impropria, l’attenzione offensiva si concentra sul danno perpetrato al soggetto passivo<sup>51</sup>; diversamente, nelle fattispecie di alterazione *abusiva* unilaterale del rapporto tra l’originario titolare e il bene, la prospettiva offensiva ruota attorno al concetto di *cosa*<sup>52</sup>. A tal proposito, nell’ipotesi in esame, mancando quella

<sup>44</sup> N. IRTI, *Viaggio tra gli obbedienti*, Milano, 2021, su cui F. GIUNTA – L. EUSEBI – V. MAIELLO, [Gli “obbedienti” di Natalino Irti: una lettura penalistica](#), in *DisCrimen*, 27 dicembre 2021.

<sup>45</sup> R. RAMPIONI, *Bene giuridico e delitti dei pubblici ufficiali contro la p.a.*, Milano, 1984, p. 359. Sul punto, altresì, A. VALLINI, *Antiche e nuove tensioni tra colpevolezza e diritto penale artificiale*, Torino, 2003, pp. 4-5 e per i riflessi di tale concezione sulla categoria della colpevolezza, R. BARTOLI, *Colpevolezza: tra personalismo e prevenzione*, Torino, 2005, p. 49.

<sup>46</sup> A. SESSA, *Infedeltà e oggetto della tutela penale nei reati contro la pubblica amministrazione. Prospettive di riforma*, Napoli, 2006, pp. 23-24.

<sup>47</sup> C.E. PALIERO, *Il principio di effettività nel diritto penale*, Napoli, 2007, pp. 20 ss. e 27, che collega l’effettività dell’opzione penale anche alle *chances* accettabili ed empiricamente verificabili di raggiungere lo *scopo* di tutela della collettività”.

<sup>48</sup> Cass., § 3.5, p. 6.

<sup>49</sup> Cass., §10.3, p. 17.

<sup>50</sup> Sulla costruzione del tipo criminoso legale e sulla sua capacità di definire in maniera chiara l’area di operatività della fattispecie, cfr. F. PALAZZO, *Legalità penale: considerazioni su trasformazione e complessità di un principio ‘fondamentale’*, in *Quad. fior.*, 2007, p. 1310-1311; ID., *Il diritto penale tra universalismo e particolarismo*, Napoli, 2011, pp. 16-17; C. PEDRAZZI, *op. cit.*, p. 4.

<sup>51</sup> A questa prima categoria appartenerrebbe, come fattispecie emblematica, la truffa. Approfonditamente, sugli elementi costitutivi di questo reato, da ultimo, G.P. DEMURO, *La sequenza causale nella truffa*, Torino, 2022 e, in particolare, sull’elemento del danno, pp. 83 ss.

<sup>52</sup> C. PEDRAZZI, *op. cit.*, pp. 23 ss. e 63 ss.

“relazione cosale” costitutiva della appropriazione<sup>53</sup>, la sotto-fattispecie del rimborso indebito non avrebbe mai potuto integrare peculato.

Nei casi, invece, di autorizzazione preventiva di spese, poi strumentalizzate per finalità privatistiche, potrà al più venire in rilievo la figura della malversazione a danno dello Stato, di cui all’art. 316-*bis* c.p., aggravato dall’art. 61, n. 9, c.p., trattandosi di una condotta distrattiva di fondi (legittimamente) ricevuti<sup>54</sup>.

### 2.1. Segue. La centralità del contraddittorio tra le parti quale momento di emersione del fatto.

La Suprema Corte assegna un ruolo importante nella ricostruzione dei fatti, in particolare, ad uno specifico momento del contraddittorio, quello dell’esame dibattimentale della segretaria del capogruppo. Grazie all’apporto conoscitivo fornito dalla sua testimonianza è emersa una dinamica storica diversa da quella che aveva originariamente orientato l’accusa<sup>55</sup> all’atto dell’imputazione. La predetta fonte di prova aveva confermato che, in conformità con la normativa regionale di riferimento, i fondi a disposizione del gruppo consiliare venivano gestiti direttamente dalle sole persone del capogruppo e del tesoriere, riconoscendo, allo stesso tempo, che sulle richieste di rimborso “i controlli erano inaccurati, se non del tutto assenti”. Da questa affermazione e dalla ri-descrizione dell’episodio in termini più chiari e definiti, i giudici di legittimità ricavano l’occasione per sviluppare un argomento pregno di conseguenze rispetto all’inquadramento giuridico del fatto, specificando, in maniera assertiva, che “il lassismo dei controlli non era, certamente, una delega di gestione dei fondi”. Tale assunto scardina la tesi accusatoria<sup>56</sup>, che era stata accolta dalla corte territoriale, in forza della quale “i consiglieri regionali avevano la disponibilità delle somme stanziare per il funzionamento di ciascun gruppo, poiché potevano ottenerle semplicemente dichiarando di averne diritto”. Su questa fragile base argomentativa, l’accusa avrebbe dato conto dell’elemento della disponibilità giuridica del denaro, rilevante per l’integrazione del peculato.

---

<sup>53</sup> F. SGUBBI, *op. cit.*, p. 5.

<sup>54</sup> Conclude in questo senso, sebbene rispetto all’ipotesi in cui sia il capogruppo ad appropriarsi dei fondi, criticando altresì la qualifica pubblicistica degli appartenenti ai gruppi consiliari, anche R. BARTOLI, *Appropriazione di denaro del gruppo*, cit., p. 2181 ss.

<sup>55</sup> D’altronde, “per pronunciare diritto bisogna conoscere in quali reali termini si è verificato un fatto e predicarne il significato giuridico, se ne ha”, G. GIOSTRA, *Prima lezione sulla giustizia penale*, Roma-Bari, 2020, p. 3, che pone la ricerca della verità storica (pur senza la pretesa di scoprire quella assoluta, che ritiene irraggiungibile) quale momento essenziale dell’azione della giustizia nei Paesi civili. Quest’aspetto è sottolineato altresì da L. FERRAJOLI, *Diritto e ragione. Teoria del garantismo penale*, Roma-Bari, 1989, p. 107 che chiarisce che “solo se il tema del giudizio consiste in un fatto empirico tassativamente determinato in tutti i suoi elementi costitutivi esso può formare oggetto di prova in senso stretto, nonché di contraddittorio e d’imparziale accertamento”.

<sup>56</sup> In un’altra vicenda, nella quale era stato il presidente del gruppo consiliare ad essersi appropriato delle somme, era stato ritenuto integrato il delitto di peculato, Cass., sez. VI, 28 dicembre 2012, n. 49976 con nota di R. BARTOLI, *Appropriazione di denaro del gruppo consiliare regionale ad opera del suo presidente: peculato o malversazione ai danni dello Stato?*, in *Cass. pen.*, 6/2013, pp. 2175 ss.

La vicenda, così, rivela tutta la centralità che il processo, con le sue dinamiche probatorie, assume ai fini della corretta attuazione delle norme di diritto penale<sup>57</sup>: in altre parole, com'è stato icasticamente osservato da Tullio Padovani, "il diritto penale, fuori del processo, è invisibile"<sup>58</sup>.

Il caso in esame apre, dunque, uno squarcio di carattere più generale sui rapporti tra diritto penale e processo. In particolare, se da un lato è noto che il processo risulta essenziale ai fini della concretizzazione del diritto penale<sup>59</sup>, dall'altro non si può nascondere la indispensabilità di un diritto penale del *fatto* all'interno di un paradigma accusatorio di processo<sup>60</sup>.

Su queste premesse, evidente appare la correlazione biunivoca tra la funzione semantica del contraddittorio e le esigenze di garanzia e di tutela del diritto penale.

Il carattere dialettico del contraddittorio, pertanto, irrompe in queste sequenze, poichè senza il suo momento 'agonistico' nella formazione della prova non potrà emergere il fatto storico nella sua completezza<sup>61</sup>, inevitabilmente rimesso alla contesa dialettica delle parti, e, privato del fatto storico, non potrà trovare concretizzazione il

<sup>57</sup> T. PADOVANI, *Il crepuscolo della legalità nel processo penale. Riflessioni antistoriche sulle dimensioni processuali della legalità*, in *Ind. pen.*, 2/1999, p. 528.

<sup>58</sup> T. PADOVANI, *Il crepuscolo della legalità*, cit., p. 528. Questo tema rinvia, inevitabilmente, a quello più ampio del rapporto di strumentalità tra diritto penale e processo, al quale l'illustre autore dedica le pagine successive del saggio citato: "il dogma della strumentalità del secondo rispetto al primo (...) in termini metaforici, delinea il ruolo del processo come quello di un «servo muto», indefinitamente ed illimitatamente disponibile a fungere per l'appunto da «apparato di trasmissione» e a soddisfare le esigenze di un sistema di valori dato *a priori*. In realtà, il processo ha da tempo abbandonato (se mai lo ha assunto) il ruolo dimesso e discreto che il dogma della strumentalità pretendeva di assegnargli. Esso ha assunto storicamente una funzione in varia guisa ma necessariamente selettiva rispetto alle inosservanze immesse nel suo circuito, trasformandosi in «servo loquace»". Ad avviso dell'autore, ad oggi, il processo avrebbe ottenuto "il ruolo di «socio paritario» del diritto penale nel definire i termini effettuali della rilevanza penale e della responsabilità. Attraverso la ricaduta sostanziale di strumenti processuali si prospetta addirittura una strumentalità «inversa», del diritto penale rispetto al processo, il quale finisce così con l'atteggiarsi quale «socio tiranno»". Prende spunto da questa metafora per analizzare i rapporti tra diritto penale e processo, V. GAROFOLI, *Il servo muto e il socio tiranno; evoluzione ed involuzione nei rapporti tra diritto penale e processo*, in *Dir. pen. proc.*, 12/2004, pp. 1457 ss.

<sup>59</sup> L. MARAFIOTI, *Funzioni della pena e processo penale*, in G.A. De Francesco-E. Marzaduri (a cura di), *Il reato lungo gli impervi sentieri del processo*, Torino, 2016, p. 200. Lo rileva anche G. DI VETTA, *Tipicità e prova nell'accertamento dei fatti di «criminalità organizzata» di tipo mafioso*, in G.A. De Francesco-E. Marzaduri (a cura di), cit., p. 184 che sostiene che "ad essere abbandonata è soprattutto una concezione ingenua e fittizia del ruolo e della funzione che il fenomeno processuale riveste nella dialettica dell'ordinamento penale", prendendo progressivamente atto della "reale efficacia performativa che la dimensione processuale e le logiche probatorie che in essa si animano esercitano sulle categorie sostanziali, colte nella prospettiva dinamica della loro realizzazione pratica".

<sup>60</sup> Su questi aspetti, ampiamente F. BRICOLA, *Riforma del processo penale e profili di diritto penale sostanziale*, in *Studi in memoria di Pietro Nuvoione*, III, Milano, 1991, pp. 55 ss. Per una ricostruzione delle origini, storiche e politiche, del processo accusatorio nella Modernità, individuate nella rivoluzione francese, cfr. L. FERRAJOLI, *Diritto e ragione*, cit., pp. 115 ss. che, tuttavia, precisa che i principi che informano il rito accusatorio "hanno alle spalle una elaborazione più che bimillenaria che risale agli albori della civiltà occidentale: precisamente, a quella ricca e raffinata tradizione retorica e topica dell'*ars disserendi, inveniendi e iudicandi* che ebbe origine nella Grecia classica".

<sup>61</sup> T. PADOVANI, *op. cit.*, p. 529.

diritto penale. Grazie al contraddittorio, dunque, viene garantito “il valore cognitivo del processo penale”<sup>62</sup> finalizzato alla corretta ricostruzione del fatto da accertare, strumentale anche alla propria utilità general-preventiva. Se non ci fosse, infatti, una fase di giudizio deputata a verificare la responsabilità penale di presunti autori di reato, difficilmente il sistema penale potrebbe essere dotato di efficacia e credibilità nei confronti dei consociati.

In assenza di contraddittorio, dunque, la prova perde quella propria bontà epistemologica<sup>63</sup>, quella autenticità contenutistica peculiare degli elementi che hanno resistito allo *stress test* della dialettica dibattimentale che consente al giudice di convincersi al di là di ogni ragionevole dubbio<sup>64</sup>. D'altronde, tale “regola della ragion pratica” di giudizio “soccombe soltanto di fronte alla prova certa del contrario”, dal momento che “sarebbe vano pronunciare la riserva di legge, la tassatività, l'irretroattività e il divieto di analogia *in malam partem* se si potesse prescindere dalla certezza della prova in ordine alla commissione del fatto da parte dell'accusato e della sua colpevolezza”<sup>65</sup>. In quest'ottica, il rigoroso accertamento della verità storica rappresenta un indispensabile presupposto dell'attuazione del principio di legalità e dei suoi corollari.

La vicenda in esame ne è un formidabile esempio: senza la profondità dell'accertamento testimoniale, nel contraddittorio tra le parti, il giudizio di responsabilità sarebbe stato affidato alle risultanze delle sole attività d'indagine<sup>66</sup> dalle quali si sarebbe ricavata presuntivamente<sup>67</sup> la condotta appropriativa delle somme dalla generica prova dell'utilizzo privatistico dei fondi pubblici e dalla incompletezza della documentazione contabile a giustificazione delle spese. Siffatta sequenza argomentativa risponde appieno alla logica che segna le “fattispecie influenzate da un pensiero processuale”, ove “gli elementi costitutivi del reato sono definiti in base ad una logica prettamente probatoria”<sup>68</sup>. In queste ipotesi, tra le quali rientra la vicenda in esame,

<sup>62</sup> M. CECCHI, *La Corte europea torna sul testimone irreperibile e condanna l'Italia*, in *Dir. pen. proc.*, 7/2018, p. 968.

<sup>63</sup> M. CECCHI, *Una chiave di lettura per le precedenti dichiarazioni dell'irreperibile*, in *Dir. pen. proc.*, 11/2018, p. 1491.

<sup>64</sup> A. GARGANI, *Processualizzazione del fatto*, cit. A tal proposito, L. FERRAJOLI, *op. cit.*, p. 123, riferendosi alla struttura logica della prova e al modo in cui le parti processuali si confrontano nella formazione della prova, assegna “la facoltà del giudice di accogliere come convincente l'ipotesi accusatoria (non se, ma) *solo se essa si accorda con tutte le prove e resiste a tutte le controprove raccolte*” (corsivo nostro). Segnala un costante trend di “marginalizzazione del contraddittorio”, manifestazione di quel “dominio del processo sul diritto sostantivo” riassunto nella già richiamata figura del “socio tiranno”, T. PADOVANI, *op. cit.*, p. 541.

<sup>65</sup> M. RONCO, *Legalità penale e legalità processuale*, in *Arch. Pen.*, 2/2017, pp. 462-463.

<sup>66</sup> T. PADOVANI, *op. cit.*, p. 542 annovera tra le cause di “marginalizzazione del contraddittorio” anche quella “interna al dibattimento” data “dall'impetuoso stravolgimento del «luogo», che sempre meno risulta essere sede applicativa di regole di formazione della prova, e sempre più si atteggia a sede traspositiva di prove formate aliunde, e cioè nelle indagini preliminari, in base a regole di traduzione tanto infittite di passaggi burocratico-formali quanto deprivate di contenuti autenticamente determinati dal contraddittorio”.

<sup>67</sup> Segnala la frequenza nelle sentenze di merito di “argomentazioni logiche assai elaborate allo scopo di superare prove dichiarative che non si è riusciti a dimostrare false”, M. RONCO, *Legalità penale e legalità processuale*, cit., p. 455.

<sup>68</sup> A. GARGANI, *Fattispecie sostanziali e dinamiche probatorie. Appunti sulla processualizzazione della tipicità penale*, in G.A. De Francesco-E. Marzaduri (a cura di), cit., p. 88. Sul punto altresì G. DI VETTA, *Tipicità e prova*, cit.,

prima dell'intervento della Suprema Corte, si affida la tipicità del reato contestato al compendio probatorio a disposizione, che subisce una torsione valutativa a sfavore dell'imputato<sup>69</sup>, sacrificando il principio dell'*in dubio pro reo*, "indispensabile completamento del principio di legalità penale" e "regola probatoria di giudizio diretta al giudice al fine di fissare un limite legale al suo libero convincimento"<sup>70</sup>.

L'attenzione al momento di confronto interno al giudizio penale risulta fondamentale per un ulteriore motivo. Sfruttando la penetrazione nella dinamica storica, alla quale segue il corretto inquadramento giuridico del fatto, si potrebbe altresì evitare il fenomeno, inteso nella sua accezione patologica e non virtuosa, di processualizzazione delle categorie sostanziali, su tutte, quella della tipicità<sup>71</sup>. Esso si annida nell'"anomalo rapporto che si instaura tra *deficit* di copertura di tutela penale, derivante sia dalle carenze strutturali manifestate nelle fattispecie sostanziali sia da *standards* di prova attenuati o semplificati, varati nella prassi al fine di colmare tale *gap* in sede applicativa"<sup>72</sup>. Il pieno esercizio del diritto di difesa, per natura interno al processo, appunto, consente di sterilizzare pratiche di aggiramento dei contrassegni di tipicità<sup>73</sup>. Nel caso di specie, oggetto dei tentativi di obliterazione processuale da parte dei giudici di merito, prontamente respinti dalla Cassazione, sarebbero stati l'elemento nel quale si concentrava il disvalore d'azione, dato dalla condotta appropriativa<sup>74</sup> e, prima ancora, il suo presupposto, offerto dalla disponibilità del bene, sul viziato presupposto che "quando l'oggetto stesso della prova è incerto, la prova surroga l'oggetto e si verifica un interscambio dei piani di valutazione"<sup>75</sup>. I giudici di legittimità hanno, pertanto, censurato il procedimento deduttivo avanzato dalla Corte d'Appello e hanno ristabilito la necessità di provare i singoli elementi della fattispecie rispetto al fatto storico venuto in rilievo nel dibattimento, ove era stato dimostrato che "la procedura di rimborso era attuata sulla base di un assegno emesso dal capogruppo a favore della segretaria, la quale, poi, versava i soldi per i rimborsi ai singoli consiglieri. Ciò è esattamente il

---

p. 186.

<sup>69</sup> A. GARGANI, *ult. op. cit.*, p. 96. Tali fenomeni di processualizzazione sono particolarmente ricorrenti nell'esperienza applicativa delle fattispecie associative di criminalità organizzata, ove "l'indeterminatezza dell'oggetto della prova pone la giurisprudenza nella condizione di poter integrare discrezionalmente i contenuti precettivi, in funzione delle concrete istanze repressive". Rileva questa commistione tra i piani della tipicità e della prova nell'ambito dei reati associativi, S. Fiore, *La teoria generale del reato*, cit., pp. 101 ss. In argomento, tra i tanti, G. DI VETTA, *Tipicità e prova*, cit., pp. 187 ss.; G. INSOLERA, *Il reato di associazione mafiosa: rapporti tra norme sostanziali e norme processuali*, in *Quest. Giust.*, 2002, pp. 581 ss.

<sup>70</sup> M. RONCO, *Legalità penale e legalità processuale*, cit., p. 455 e p. 462. Sull'oltre ogni ragionevole dubbio, di recente, L. TAVASSI, *L'onere della prova nel processo penale*, Milano, 2020, pp. 141 ss.

<sup>71</sup> Su questo fenomeno, S. FIORE, *La teoria generale del reato alla prova del processo. Spunti per una ricostruzione integrata del sistema penale*, Napoli, 2007, pp. 131 ss.; A. GARGANI, *Fattispecie sostanziali*, cit., pp. 89 ss.; ID., *Processualizzazione del fatto e strumenti di garanzia: la prova della tipicità "oltre ogni ragionevole dubbio"*, in *Leg. Pen.*, 2013, pp. 839 ss.; G. LUNGHINI, *Problemi probatori e diritto penale sostanziale. Un'introduzione*, in E. Dolcini-C.E. Paliero (a cura di), *Studi in onore di Giorgio Marinucci*, I, Milano, 2006, pp. 409 ss.

<sup>72</sup> L. MARAFIOTI, *Funzioni della pena e processo penale*, cit., p. 213.

<sup>73</sup> A. GARGANI, *Processualizzazione del fatto*, cit., p. 851.

<sup>74</sup> Per una lettura tassativizzante e offensivizzante del delitto di peculato, sia consentito il rinvio a N.M. MAIELLO, *Determinatezza e offesa nel delitto di peculato*, cit., p. 2762 ss.

<sup>75</sup> T. PADOVANI, *op. cit.*, p. 539.

contrario dell'«attingere direttamente» (...) né ovviamente muta alcunchè il fatto che i controlli sulle richieste di rimborso fossero “leggeri”: non è elemento che incide sul possesso del denaro”.

### 3. L'*actio finium regundorum* tra responsabilità penale e contabile.

I profili che hanno motivato l'annullamento senza rinvio della sentenza d'appello, messi in luce con chiarezza e incisività argomentativa da parte del Supremo collegio, non si arrestano, tuttavia, ai vizi dell'inquadramento giuridico della vicenda in un fatto di peculato. Essi si spingono oltre e penetrano in una dimensione che attiene alla distribuzione dei poteri giurisdizionali tra i vari organi giudiziari nella nostra architettura costituzionale.

La Cassazione smentisce in partenza il *tipo* di sindacato esercitato dai giudici di merito: dalle loro ricostruzioni, più preoccupate a dare copertura giuridica penale alle condotte che a verificare con atteggiamento chirurgico la sussistenza dei singoli elementi della norma incriminatrice, sembra che questi abbiano ritenuto integrato “il reato di peculato quale precipitato penale del danno erariale”<sup>76</sup>. Oggetto di censura, dunque, è il tentativo dei giudici della cognizione di rendere fungibili presupposti e forme della responsabilità penale e di quella contabile, possibile grazie alla violazione di una garanzia processuale strumentale alle garanzie penalistiche sostanziali<sup>77</sup>, data dalla fisiologica ripartizione degli oneri probatori tra accusa e difesa<sup>78</sup>. In particolare, nei gradi della cognizione nella vicenda in esame, si rimetteva all'imputato l'incombenza di dimostrare la liceità delle spese di cui aveva ottenuto il rimborso. Ne derivava l'introduzione arbitraria di una valutazione presuntiva degli elementi probatori, inferenziali rispetto alla pronuncia di condanna. In questo modo, in altre parole, l'accusa veniva liberata del peso, consustanziale al modello accusatorio di processo, di provare l'elemento cardine del disvalore della fattispecie, dato dalla condotta appropriativa, in quanto “si afferma che se la spesa non è rimborsabile, ricorre comunque un reato, escludendo che possa esservi uno spazio residuo di indifferenza penale: la responsabilità per danno erariale integrerebbe sempre reato”<sup>79</sup>.

La sentenza in epigrafe si pone in linea di continuità con un'altra recente

---

<sup>76</sup> Cass., §14, p. 23.

<sup>77</sup> L. FERRAJOLI, *op. cit.*, pp. 546 ss.

<sup>78</sup> La Cassazione chiarisce che “la responsabilità contabile è sostanzialmente assimilabile alla responsabilità contrattuale del diritto civile e la responsabilità penale alla responsabilità extracontrattuale con la notoria diversità di onere della prova” (§13.2, p. 21). Sull'onere probatorio e sulla sua disciplina costituzionale, L. TAVASSI, *L'onere della prova*, cit., pp. 55 ss. e 109 ss.

<sup>79</sup> Cass., §10.3, p. 17. Cass., sez. VI, 13 novembre 2019, n. 2226, p. 18 aveva distinto i casi di “spese ontologicamente incompatibili con le finalità istituzionali” e quelli di “spese ambivalenti”, costruendo due statuti probatori differenti: rispetto alla prima categoria di spese, aveva imposto all'accusa un onere probatorio meno rigoroso, stante l'intrinseca finalità privata dell'utilizzo del denaro; in rapporto agli impieghi di denaro appartenenti alla seconda tipologia, invece, l'accusa doveva provare l'effettiva appropriazione delle somme da parte del p.a., mettendo l'altolà a schemi presuntivi.



pronuncia di legittimità, terminata anche con un annullamento senza rinvio, relativa ad ipotesi di appropriazione di cd. spese di rappresentanza da parte del sindaco *pro tempore* di Roma<sup>80</sup>. Anche in quella vicenda i giudici di merito avevano invertito l'onere probatorio, appiattendolo il giudizio di responsabilità penale su quello (eventuale) di rilevanza contabile: l'imputato, infatti, si trovava costretto a giustificarsi entrando nel merito della propria attività politica, per dimostrare il collegamento istituzionale delle spese con la funzione pubblica esercitata. In assenza di quest'ultimo, si sarebbe presuntivamente desunta l'appropriazione delle somme da parte dell'agente qualificato.

In sito in questo nuovo modo di distribuire i ruoli all'interno del processo, vi era il rischio di affidare la tipicità del reato alle ricostruzioni (e alle precomprensioni) del singolo giudice, con la conseguenza di creare fattispecie dalla "tipicità postuma"<sup>81</sup>: attraverso la salvaguardia delle garanzie processuali, segnatamente quella relativa alla corretta perimetrazione del *thema probandum*, s'intende ostacolare un impoverimento del fatto tipico, che apre a "scorciatoie presuntive", che portano a "ricostruzioni intuizionistiche sia sul fronte del fatto che – conseguentemente – sul fronte del dolo, posto che senza un *Tatbestand* non vi può essere neppure uno *Schuld tatbestand*"<sup>82</sup>.

Sullo sfondo di questo aggiramento dell'onere probatorio – si è detto – si maschera una sovrapposizione (*recte*, confusione) dei piani della responsabilità penale rispetto a quello della responsabilità contabile. I giudici del merito non si interessano di precisare con dovizia logico-argomentativa in quali termini si sarebbe verificata l'appropriazione, ma intendono ricavare la prova di questo elemento sindacando aspetti squisitamente afferenti alla sfera del giudizio erariale, su tutti quello dell'ammissibilità dei rimborsi "secondo concetti di ragionevole valutazione delle situazioni coperte dalla normativa sui rimborsi, addirittura di opportunità di organizzare gli incontri in modo da evitare dei costi"<sup>83</sup>. Oggetto della verifica giudiziale, dunque, non sono solo le condotte appropriative, ma anche quelle di "cattiva utilizzazione" dei fondi a disposizione<sup>84</sup>, realizzando così una equivalenza tra responsabilità contabile e quella penale: "sussistendo la prima sussiste sempre la seconda"<sup>85</sup>.

<sup>80</sup> Cass., 21166/2019, cit.

<sup>81</sup> F. SGUBBI, *Il diritto penale totale*, Bologna, 2019, pp. 44-45. L'insigne autore osservava che "giuocano un ruolo fondamentale le vedute personali dell'interprete, (...) la preoccupazione per le conseguenze che la decisione può provocare sulla realtà esterna o sullo stesso reo, le aspettative dell'ambiente o di alcuni gruppi sociali, l'andamento contingente dei rapporti tra i diversi soggetti istituzionali ecc.". È attraverso le precomprensioni che l'attività del giudice finisce per assumere connotati inevitabilmente creativi in quanto questi foggia le fattispecie nel diritto vivente, G. FIANDACA, *Il diritto giurisprudenziale*, pp. 15-16. Nello stesso senso, sulle precomprensioni, cfr. altresì D. PULITANÒ, *Quali ermeneutiche*, cit., p. 49 che afferma che queste "riflettono l'immagine del mondo propria della nostra cultura, dal punto di vista dell'esperienza quotidiana, pre-scientifica, del vivere e dell'agire degli uomini: il mondo della storia".

<sup>82</sup> V. MANES, *Corruzione senza tipicità*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 3/2018, p. 1146.

<sup>83</sup> Cass., §16, p. 24.

<sup>84</sup> La rilevanza penale del "cattivo utilizzo" del denaro pubblico rischia di riesumare la figura del peculato per distrazione a fini pubblici, riassunta nella cd. teoria dei fini istituzionali, che ha segnato il dibattito sul tema, scientifico e giurisprudenziale, degli anni '60, cfr. F. PALAZZO, *Il concetto di "distrazione" nel delitto di peculato*, Milano, 1972, pp. 32 ss. cui si rinvia anche per una panoramica delle varie posizioni interpretative.

<sup>85</sup> Cass., §13.2, p. 21.

Una sovrapposizione logica e criterio-logica su cui si concentrano – appunto – le gravi censure della sentenza in commento.

#### 4. Osservazioni conclusive.

La pronuncia in esame si lascia apprezzare per aver letteralmente demolito il ragionamento dei giudici di merito, risultato fallace nei presupposti, relativi al tipo e al modo di esercizio del proprio sindacato, e nelle conclusioni, avendo obliterato un elemento essenziale ai fini della ricostruzione del tipo criminoso legale attraverso schemi argomentativi di natura presuntivo-analogica.

Al di là degli approdi interpretativi raggiunti, tuttavia, è il rigoroso metodo logico-argomentativo utilizzato dai giudici di legittimità a dover essere evidenziato. La vicenda, infatti, si accinge a svolgere un importante ruolo di conferma – se non di consacrazione – della valorizzazione di tecniche interpretative tassativizzanti, manovrate con sensibilità e consapevolezza, nel pieno di una stagione costituzionale di (provvidenziale) esaltazione della dimensione linguistico-testuale della fattispecie, espressione del principio di determinatezza e, naturalmente, del principio di stretta legalità<sup>86</sup>: canone a mente del quale “l’ausilio interpretativo del giudice penale non è che un *posterius* incaricato di scrutare nelle eventuali zone d’ombra, individuando il significato corretto della disposizione nell’arco delle sole opzioni che il testo autorizza e che la persona può raffigurarsi leggendolo”<sup>87</sup>.

Al centro di questa ‘nuova epifania’ delle garanzie costituzionali appare nuovamente il delitto di peculato, impegnato in vicende giudiziarie che consentono di riaffermare le basi stipulative dell’intervento penale, all’indomani della già citata sentenza *Marino*: queste pronunce si candidano a rappresentare fonte di ispirazione per un saggio utilizzo del testo, inteso quale osservatorio di valori sulla realtà, e dei suoi metodi costituzionalmente orientati. Solo questa, del resto, pare la strada da percorrere per prevenire giudizi imprevedibili<sup>88</sup>.

---

<sup>86</sup> C. Cost., 98/2021, §2.4 “nella prospettiva culturale nel cui seno è germogliato lo stesso principio di legalità in materia penale, è il testo della legge – non già la sua successiva interpretazione ad opera della giurisprudenza – che deve fornire al consociato un chiaro avvertimento circa le conseguenze sanzionatorie delle proprie condotte”.

<sup>87</sup> C. Cost., 115/2018, §11, p. 14.

<sup>88</sup> G. INSOLERA, *Il limite della legge*, in ID., *Declino e caduta del diritto penale liberale*, Pisa, 2019, pp. 117 ss., mentre F. PALAZZO, *Costituzione e divieto di analogia*, cit., p. 1225 ritiene che, con queste recenti prese di posizione, la Corte costituzionale si stia allontanando da un modello di legalità di Strasburgo, che individua il limite del divieto di analogia nella sostanza dell’incriminazione, mentre la Consulta nel limite del testo, in quanto “una decisione che viola la legalità testuale potrebbe comunque essere prevedibile”. Sul punto, altresì, G. INSOLERA, *Dall’imprevedibilità del diritto all’imprevedibilità del giudizio*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 4/2016, pp. 1999 ss.