

LE FALSE ATTESTAZIONI DEL PROFESSIONISTA NELLE PROCEDURE DEL “SUPERBONUS”

Stefano Comellini – Giulia Zali¹



Fra i vari reati in cui, per responsabilità autonoma o concorsuale², possono incorrere i professionisti tecnici, particolare rilievo hanno quelli riconducibili alle procedure relative alle erogazioni pubbliche, per condotte di falsità e, più in generale, fraudolente, realizzate, sia nella fase della loro assegnazione, sia in quella, successiva, del loro impiego.

In tale ambito, il tema attualmente più delicato, già ampiamente all’attenzione delle Procure, è dato dal cd. “superbonus 110%”, con cui si indica l’agevolazione fiscale disciplinata dagli artt. 119 e 121 del D.L. n. 34/2020 (cd. Decreto Rilancio), consistente in una detrazione del 110% (poi ridotta, in linea generale, al 90% per i lavori iniziati dopo il 1.1.2023) delle spese sostenute, a partire dal 1° luglio 2020, per la realizzazione di specifici interventi finalizzati all’efficienza energetica, al consolidamento statico o alla riduzione del rischio sismico degli edifici. Il “Superbonus” si è aggiunto alle detrazioni già previste per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio, compresi quelli per la riduzione del rischio sismico (c.d. “Sismabonus”) e di riqualificazione energetica degli edifici (c.d. “Ecobonus”).

Per comprensibili esigenze di tempestività, il sistema delle erogazioni si affida alle asseverazioni/attestazioni di professionisti abilitati, le quali si inseriscono nella sequenza procedimentale che sfocia nella erogazione, caricando anche sul soggetto tecnicamente qualificato le responsabilità derivanti dalla comunicazione di dati ed informazioni non corrispondenti al vero.

Il professionista tecnico svolge, inoltre, anche l’importante funzione di consigliere del committente/cliente: tra i suoi compiti, infatti, vi è anche quello di orientare il contribuente circa gli interventi realizzabili, oltre alla verifica dei massimali di spesa e dei requisiti tecnici richiesti e della congruità della spesa sostenuta. Ad un momento successivo sono demandati i controlli da parte degli enti erogatori, peraltro eseguibili a campione e, dunque, meramente eventuali, di Enea e Agenzia delle Entrate.

Notizie di fonte giudiziaria indicano da tempo il diffuso incremento di indagini per frodi in materia di detrazioni per *bonus* edilizi (in particolare correlati all’opzione della cessione del credito) che hanno fatto lievitare in maniera abnorme l’ammontare complessivo dei crediti d’imposta fittizi.

Si tratti di condotte illecite - favorite dalla difficoltà di controlli a fronte di un numero elevato di interventi - poste in essere da imprenditori, professionisti, cittadini comuni, ma anche esponenti della criminalità organizzata, in alcuni casi associati tra loro al fine di trarre ingenti profitti mediante dinamiche fraudolente.

¹ Studio legale Comellini.

² Art. 110 cod. pen.: “Quando più persone concorrono nel medesimo reato, ciascuna di esse soggiace alla pena per questo stabilita ...”

Le attestazioni del professionista.

La normativa in tema di “superbonus” prevede diverse dichiarazioni aventi natura certificativa o attestativa la cui disciplina è direttamente richiamata dal D.L. n. 34/2020 o ricavabile da altre disposizioni dell’ordinamento.

Le attestazioni contemplate dal citato art. 119 sono: l’Attestato di Prestazione Energetica – A.P.E. (comma 3); il visto di conformità (comma 11) e le asseverazioni rilasciate al termine dei lavori, ed aventi ad oggetto l’attestazione che gli interventi di miglioramento energetico abbiano rispettato i requisiti normativamente previsti; la congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati; l’efficacia degli interventi finalizzati alla riduzione del rischio sismico e la congruità delle spese sostenute (comma 13 lett. a e b).

Si tratta di attestazioni che devono essere sottoscritte da soggetti il cui potere certificativo è riconosciuto da specifiche norme di legge.

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

Il visto di conformità di cui al comma 11 dell’art. 119, rilasciato ai sensi dell’art. 35 D.Lgs. n. 241/1997, è invece di competenza dei professionisti indicati all’art. 3 comma 3 lett. a) e b) D.P.R. n. 322/1998 (commercialisti, esperti contabili, ecc.) e dai responsabili dei Centri Autorizzati di Assistenza Fiscale (CAF).

Le asseverazioni previste dal comma 13 lett. a) dell’art. 119 devono essere redatte da un “tecnico abilitato” la cui definizione è ricavabile da diverse norme di settore accomunate dal ricondurre a questa figura un soggetto dotato di una particolare abilitazione tecnica, iscritto ad un ordine o ad un collegio professionale.

Da ultimo, per l’attestazione della riduzione del rischio sismico, l’art. 119 comma 13 lett. b) richiede che la stessa venga effettuata da “professionisti incaricati della progettazione strutturale, della direzione dei lavori delle strutture e del collaudo statico secondo le rispettive competenze professionali, iscritti agli ordini o ai collegi professionali di appartenenza”.

Nell’impossibilità di una verifica immediata e diretta da parte del soggetto pubblico, la pubblica amministrazione affida, il controllo e l’attestazione di conformità ai soggetti qualificati sopra individuati; in tal modo, essi assumono la veste, penalmente rilevante, di “esercente un servizio di pubblica necessità”, individuabile nel privato che esercita “altre professioni (diverse dalle professioni forense e sanitarie) il cui esercizio sia per legge vietato senza una speciale abilitazione dello Stato quando dell’opera di essi il pubblico sia per legge obbligato a valersi” (art. 359 comma 1 cod. pen.). Si tratta quindi di un soggetto che, fuori dall’esercizio di una funzione pubblica o di un pubblico servizio, svolge in nome e per conto proprio o di altro soggetto privato un’attività di carattere privato, la quale, tuttavia, assume la valenza di “servizio di pubblica necessità” quando la medesima si pone in una relazione agevolatrice di quella della pubblica amministrazione.

Nella definizione di “tecnico abilitato” utilizzata nel D.L. n. 34/2020, rientra anche il perito industriale iscritto all’albo in una delle specializzazioni termotecnica, edilizia, elettrotecnica e meccanica.

La definizione normativa di “soggetto abilitato alla progettazione di edifici e impianti nell’ambito delle competenze ad esso attribuite dalla legislazione vigente iscritto agli specifici ordini e collegi professionali è, infatti, desunta dalla normativa, relativa alla certificazione energetica (D.Lgs n. 192/2005).

Si è così ribadito quanto evidenziato dalla circolare del Consiglio Nazionale dei Periti Industriali (prot. n. 3245 dell’11.7.2013), per cui il perito industriale, iscritto all’albo in una delle specializzazioni termotecnica, edilizia, elettrotecnica e meccanica (che l’art. 1 comma 8-ter lett. b D.L. n. 145/2013 ha esteso anche alle specializzazioni aeronautica, energia nucleare, metallurgia, navalmecanica, metalmeccanica, è in possesso delle competenze professionali necessarie per asseverare gli interventi richiesti dal D.L. n. 34/2020 e redigere le relative relazioni tecniche.

Il nuovo reato di falso in asseverazioni rilasciate ai fini di agevolazioni fiscali (art. 119 comma 13-bis.1, D.L. n. 13/2022).

Sono molteplici le fattispecie di reato che, a seconda delle condotte e dei soggetti agenti, possono integrarsi nelle varie operazioni delle procedure di agevolazione in esame. Si pensi ai reati di “indebita percezione di erogazioni pubbliche” (art. 316-ter cod. pen.), di “truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche” (art. 640-bis cod. pen.), di “malversazione di erogazioni pubbliche” (art. 316-bis cod. pen.).

La diffusività delle frodi nella materia in esame ha, tuttavia, indotto il legislatore ad intervenire, utilizzando ulteriormente lo strumento della sanzione penale per il tramite di una normativa *ad hoc*: con l’art. 28-bis del D.L. n. 4/2022 (cd. “sostegni-ter”) si è così modificato l’art. 119 del citato D.L. n. 34/20, come si è detto disciplinante i c.d. *bonus* edilizi, inserendo nella norma il comma 13-bis.1 che contempla una nuova fattispecie di reato.

In particolare, si prevede la reclusione da due a cinque anni e la multa da 50.000 euro a 100.000 euro per il tecnico abilitato il quale, nelle asseverazioni di cui al comma 13 dello stesso art. 119 e all’art. 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. Qualora il fatto sia commesso al fine di conseguire un ingiusto profitto per sé o per altri la pena è aumentata.

Si tratta di un’ipotesi speciale di falso ideologico dichiarativo, del privato in atto pubblico (art. 483 cod. pen.) che punisce il rilascio, da parte di un esperto qualificato iscritto in un albo speciale, di false attestazioni in merito a circostanze di fatto oggetto di percezione diretta, riversate in un atto pubblico, costituenti premessa di un provvedimento dell’autorità, amministrativa o giudiziaria, che, in assenza delle stesse, dovrebbe o potrebbe disporre l’accertamento d’ufficio³. La pena detentiva prevista è alta – da due a cinque anni di reclusione – e tale da consentire la custodia cautelare in carcere.

Nella nuova fattispecie di reato il mendacio può riguardare:

- tanto i dati oggettivi, genericamente qualificati dalla norma come “rilevanti”, in ordine alla definizione dei requisiti tecnici del progetto di intervento ed alla sua effettiva realizzazione,
- alla congruità delle spese, che va apprezzata in rapporto ai massimali definiti con provvedimento del Ministero della Transizione Ecologica.

³ Si tratta di una condotta analoga a quella della asseverazione resa da un tecnico incaricato, mediante falso giuramento reso al cancelliere, di una relazione peritale dallo stesso redatta, nella quale si attestava, contrariamente al vero, che l’immobile oggetto di verifica non aveva subito, in epoca successiva ad una determinata data, interventi edilizi per i quali fosse necessario il rilascio di concessione edilizia. (Cass. pen., Sez. V, 22.4.2020 n. 12733).

Assume rilievo anche il contegno omissivo dell'asseveratore, che non faccia menzione di circostanze rilevanti per l'atto.

Ed ancora, il mendacio può configurarsi anche in relazione ad enunciati valutativi, basati su un apprezzamento discrezionale di natura tecnica, sempre che l'attestazione sia resa in un contesto implicante la necessaria accettazione di parametri di valutazione normativamente determinati o tecnicamente indiscussi, che il dichiarante contraddica consapevolmente e senza offrirne adeguata giustificazione.

Da ultimo, il sistema repressivo si completa con la previsione, già inserita nel comma 14 del citato art. 119, di un'ipotesi residuale di illecito amministrativo (e quindi non penale) a carico dei soggetti che sono chiamati a rendere le asseverazioni/attestazioni, sui quali grava una sanzione amministrativa pecuniaria di importo variabile da 2.000,00 a 15.000,00 euro, da applicare per ciascuna delle attestazioni o asseverazioni rese.

Può ragionevolmente ipotizzarsi, data l'irrilevanza penale del falso colposo, che la sanzione amministrativa gravi sul tecnico quando difetti l'elemento soggettivo del dolo integrato dalla consapevolezza e volontà del mendacio, e l'infedeltà di quanto asseverato o attestato sia imputabile solo a negligenza od imperizia.

Nella prospettiva di garantire la copertura del rischio finanziario sopportato dai committenti privati, ma, in definitiva, anche dal bilancio dello Stato, si impone al tecnico la stipula di apposita polizza assicurativa per la responsabilità civile per i danni che possano derivare dall'attività prestata, da rendere partitamente per ciascun intervento comportante attestazioni od asseverazioni, ed il cui massimale viene allineato all'importo complessivo dell'intervento stesso.

In linea generale, le condotte illecite dei professionisti in tema di certificazioni false sono collegate all'interesse del committente, abituale o occasionale, ad ottenere il beneficio anche in assenza (parziale o totale) dei presupposti di legge, così realizzandosi un'ipotesi di reato concorsuale.

Indebita percezione di “erogazioni pubbliche” (e non più solo “a danno dello Stato”) – art. 316-ter cod. pen.

Proprio il collegamento finalistico tra la condotta di falso del professionista tecnico e l'intento fraudolento del committente-cliente ha indotto il legislatore ad utilizzare il già citato art. 28-bis D.L. n. 4/2022 per modificare anche la norma incriminatrice di cui all'art. 316-ter cod. pen.

Si è così mutata la rubrica della norma, ora riferita all' “indebita percezione di erogazioni pubbliche”, e non più solo “a danno dello Stato”, e si sono ampliate le condotte sanzionate con la reclusione da sei mesi a tre anni, ora relativa all'utilizzo o alla presentazione di dichiarazioni o di documenti falsi o attestanti cose non vere, ovvero all'omissione di informazioni dovute; condotte finalizzate a conseguire indebitamente, per sé o per altri, contributi, sovvenzioni, finanziamenti, mutui agevolati o altre erogazioni dello stesso tipo, comunque denominate, concessi o erogati dallo Stato, da altri enti pubblici o dalle Comunità europee.

In sostanza, nell'ambito dell'art. 316-ter cod. pen. si sono volute comprendere tutte le provvidenze a matrice pubblicistica comunque denominate, che siano conseguite attraverso le condotte descritte dalla norma, ed anche a prescindere dalla produzione di un danno per lo Stato.

Si tratta di reato in parte sovrapponibile a quello previsto all'art. 640-bis c.p. (“Truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche”) in cui l'indebita percezione di erogazioni pubbliche (in cui sono state inserite le “sovvenzioni”) deriva, secondo lo schema tipico della truffa, dal porre in essere “artifici o raggiri” idonei ad indurre in errore il soggetto pubblico, non richiesti, invece, per il reato di cui all'art. 316-ter cod. pen.

Ricorre il reato di cui all'art. 316-ter cod. pen. quando il soggetto pubblico che provvede all'erogazione sia chiamato esclusivamente ad una presa d'atto dell'esistenza della formale dichiarazione da parte del privato in ordine al possesso dei requisiti autocertificati, e non anche a compiere un'autonoma attività di accertamento. Ne consegue che ogni qual volta si sia in presenza di erogazioni concesse sulla base di un'autocertificazione dell'interessato relativa al possesso dei requisiti che ne costituiscono il presupposto – che è la modalità privilegiata di accesso alle misure varate dal legislatore dell'emergenza - non si configurerebbe alcuna induzione in errore, e dovrebbe venire in rilievo il reato di indebita percezione di erogazioni ex art. 316-ter cod. pen. e non quello di cui all'art. 640-bis cod. pen.

Il reato di cui all'art. 316-ter cod. pen. si consuma nel luogo in cui il soggetto pubblico erogante dispone l'accredito dei contributi, finanziamenti, mutui agevolati o altre provvidenze in favore di chi ne abbia indebitamente fatto richiesta, perché con tale atto si verifica la dispersione del denaro pubblico, e non in quello in cui avviene la materiale apprensione degli incentivi. In proposito, è evidente che con il riconoscimento del credito di imposta, immediatamente monetizzabile, il reato è già consumato in quanto l'ente erogatore non è più nella possibilità di recuperare quanto erogato ed il soggetto beneficiario ha già avuto l'accrescimento del proprio patrimonio⁴.

Malversazione di “erogazioni pubbliche” (e non più solo “a danno dello Stato”) - art. 316-bis c.p.

L'art. 28-bis del D.L. n. 4/2022 ha anche modificato, analogamente a quanto previsto per l'art. 316-ter cod. pen., il reato, contemplato all'art. 316-bis cod. pen., di “malversazione di erogazioni pubbliche” in precedenza rubricato quale malversazione “a danno dello Stato”.

La fattispecie, in tal modo estesa, vuole sanzionare l'impiego scorretto delle erogazioni derivanti dalle conseguenze del periodo pandemico. Si punisce, infatti, con la reclusione da sei mesi a quattro anni, il soggetto che, estraneo alla pubblica amministrazione, avendo ottenuto dallo Stato o da altro ente pubblico o dalle Comunità europee “contributi, sovvenzioni, finanziamenti, mutui agevolati o altre erogazioni dello stesso tipo, comunque denominate, destinati alla realizzazione di una o più finalità”, non li destina alle finalità previste. Il testo precedentemente in vigore prevedeva che la malversazione avesse ad oggetto “contributi, sovvenzioni o finanziamenti destinati a favorire iniziative dirette alla realizzazione di opere od allo svolgimento di attività di pubblico interesse”.

L'intervento normativo è quindi consistito nell'aggiungere, al primo comma, dopo la parola “contributi” e prima di “finanziamenti”, il termine “sovvenzioni”, così come si è provveduto all'art. 640-bis cod. pen.

Pertanto, all'esito dell'intervento normativo, le fattispecie previste dagli artt. 316-bis, 316-ter e 640-bis cod. pen. puniscono rispettivamente la malversazione, l'indebita percezione di erogazioni pubbliche e la truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche, aventi ad oggetto, in tutti e tre le ipotesi di reato, contributi, sovvenzioni, finanziamenti, mutui agevolati o altre erogazioni dello stesso tipo, comunque denominate, ottenuti, concessi o erogati da parte dello Stato, di altri enti pubblici o delle Comunità europee.

Si ricomprende, quindi, nell'ambito delle citate fattispecie di reato ogni tipo di erogazione a matrice pubblicistica, per qualunque finalità, ora anche privata, ivi compresi i *bonus* edilizi ed energetici di cui agli artt. 121 e 122 del DL n. 34/2020, i quali costituiscono pur sempre delle provvidenze economiche riconosciute per finalità specifiche, ma non di pubblico interesse.

⁴ Così la recente Cass pen., Sez. II, 12.9.2023 n. 37138.