

Penale Sent. Sez. 3 Num. 33224 Anno 2026
Presidente: LIBERATI GIOVANNI
Relatore: VERGINE CINZIA
Data Udienza: 05/03/2026

SENTENZA

sul ricorso proposto da
Russo Agata, nata a Palermo il 16/05/1957
avverso l'ordinanza del 22/09/2025 del Tribunale della Libertà di Palermo
udita la relazione svolta dalla consigliera Cinzia Vergine;
lette le conclusioni rassegnate, ex art. 23, comma 8, del d.l. n. 137 del 2020, dal
Procuratore generale che ha invocato il rigetto del ricorso;
lette le memorie a firma del difensore della ricorrente, avv. Vincenzo Cannizzaro,
che riportatosi ai motivi di ricorso ne ha chiesto l'accoglimento;

RITENUTO IN FATTO

1. Con ordinanza del 22 settembre 2025 il Tribunale della Libertà di Palermo si è pronunciato in ordine alla richiesta di riesame proposta nell'interesse di Russo Agata, nella sua qualità di legale rappresentante della Palazzolo s.a.s. (cui è stato contestato l'illecito amministrativo di cui all'art. 24 d.lgs. 231/2001), avverso il decreto di sequestro preventivo emesso il 31 luglio 2025 dal Giudice per le indagini preliminari presso il Tribunale di Palermo con cui, nel procedimento a carico di Palazzolo Giuseppe-amministratore di fatto della società-, Palazzolo Massimiliano -socio accomandante con una quota pari al 90%-, Russo Agata -socio accomandatario, amministratore e rappresentante legale-, a conferma del relativo decreto emesso in via di urgenza dal pubblico ministero, era stato disposto:

-ai sensi dell'art. 321, comma 1, cod.proc.pen., il sequestro preventivo diretto dei crediti di imposta presenti nei cassetti fiscali della Palazzolo s.a.s., prodotto dei reati di cui all'art. 8 d.lgs. 74/2000 - capo i)- ed all'art. 640-bis cod.pen. -capo m)- -ai sensi degli artt. 321, comma 2, cod.proc.pen., 640-*quater* cod.pen. e 12-bis d.lgs. 74/2000 il sequestro preventivo finalizzato alla confisca del profitto dei reati oggetto di incolpazione provvisoria in relazione al reato:

- 1) di cui al capo o) dell'incolpazione provvisoria -artt. 110 e 648-*ter*.1 cod.pen.-;
- 2) di cui al capo d) dell'incolpazione provvisoria -artt. 110 cod.pen. e 2 d.lgs. 74/2000-, in via principale e diretta nei confronti della Palazzolo s.a.s. di Russo Agata & C, del denaro fino alla concorrenza di euro 129.516 , in via subordinata, a titolo di sequestro preventivo per equivalente, il sequestro dei beni specificati riconducibili a Palazzolo Giuseppe fino alla concorrenza di euro 116.564,40, e Russo Agata e Palazzolo Giuseppe fino alla concorrenza di euro 12.951, ;
- 3) di cui al capo e) dell'incolpazione provvisoria, - artt. 2 d.lgs 74/2000 e 110 cod.pen.-, in via principale e diretta nei confronti della Palazzolo s.a.s. di Russo Agata & C, del denaro fino alla concorrenza di euro 66.264 -pari alla misura dell'IRPEF evasa-, in via subordinata, a titolo di sequestro preventivo per equivalente, il sequestro dei beni specificati riconducibili a Palazzolo Giuseppe fino alla concorrenza di euro 66.264;
- 4) di cui al capo g) di incolpazione -artt.5 d.lgs. 74/2000 e 110 cod.pen.- in via principale e diretta nei confronti della Palazzolo s.a.s. di Russo Agata & C, del denaro fino alla concorrenza di euro 134.668, 30, in via subordinata, a titolo di sequestro preventivo per equivalente, il sequestro dei beni specificati riconducibili a Palazzolo Giuseppe fino alla concorrenza di euro 125.367,65, e Russo Agata e Palazzolo Giuseppe fino alla concorrenza di euro 9.300,65;
- 5) di cui al capo m) di incolpazione -artt. 110 e 640-bis cod.pen.- in via principale e diretta nei confronti della Palazzolo s.a.s. di Russo Agata & C, del denaro fino

alla concorrenza di euro 1.296.299,21, in via subordinata, a titolo di sequestro preventivo per equivalente, il sequestro dei beni specificati riconducibili a Russo Agata e Palazzolo Giuseppe fino alla concorrenza di euro 1.296.299,21.

Il Tribunale, in parziale accoglimento dell'istanza di riesame -con cui era stata dedotta 1) la nullità del decreto per difetto assoluto di motivazione in ordine ai presupposti del vincolo reale, sia con riguardo al *fumus* che al *periculum*, in difetto di autonoma valutazione giudiziale anche "sulla proporzionalità della misura, sulla effettiva disponibilità dei beni in capo all'indagato, sulla esistenza di elementi concreti ed attuali di collegamento tra i beni oggetto di vincolo e il presunto profitto illecito" , 2)l'insussistenza del *fumus* dei reati di cui ai capi i), m), quest'ultimo in tesi assorbito per il principio di specialità nei reati di emissione di fatture per operazioni inesistenti essendo l'unica condotta materiale già contestata al capo i), dei reati di auto-riciclaggio, oggetto di contestazione ai capi n) ed o), e di quelli di cui ai capi d), e), e g), e 3)l'insussistenza *tout-court* del *periculum in mora*- ha annullato il decreto limitatamente al capo g), ed ha ridotto l'importo del profitto sequestrabile in relazione al capo d) ad euro 66.264,00.

2. Russo Agata ha proposto a mezzo del difensore di fiducia tempestivo ricorso avverso l'ordinanza del 22 settembre 2025, affidato a cinque motivi.

2.1. Col primo motivo denuncia, ex art. 606, comma 1, lett. c) cod.proc.pen., inosservanza degli artt. 292, comma 2, lett. c), e 125 cod.proc.pen., per difetto di autonoma valutazione da parte del Giudice per le indagini preliminari e per motivazione solo apparente da parte del Tribunale del Riesame.

2.2. Col secondo motivo denuncia, ex art. 606, comma 1, lett.b) cod.proc.pen., inosservanza ed erronea applicazione di legge -artt. 640-*bis*, 15 cod.pen., e 8 d.lgs 74/2000- nella parte in cui il collegio di merito ha ritenuto di non accogliere la richiesta di assorbimento, per il principio di specialità, tra le fattispecie di reato contestate al capo m) -art. 640-*bis* cod.pen.- e il reato di cui al capo i) -art. 8 d.lgs. 74/2000-.

2.3. Col terzo motivo denuncia, ex art. 606, comma 1, lett. b) e c) cod.proc.pen., inosservanza ed erronea applicazione degli artt. 321 cod.proc.pen., 640-bis cod.pen., e art. 8 d.lgs. 74/2000, 119 e 121 d.l. 34/2020, e correlato vizio di motivazione, asseritamente meramente apparente.

La motivazione resa sarebbe apparente con riferimento alla rilevanza del ruolo della ricorrente ed alla postulata legittimità della condotta tenuta per l'ottenimento dei cd. Superbonus, la cui disciplina prevede una serie di passaggi intermedi, tutti

②
f

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

rispettati, che avrebbero determinato, sia pure parzialmente, la sussistenza del beneficio.

2.4. Col quarto motivo denuncia, ex art. 606, comma 1, lett. b) cod.proc.pen., inosservanza ed erronea applicazione di legge -artt. 273 e 321 cod.proc.pen., 8, 9 e 12 d.lgs. 74/2000- con riguardo ai profili di esclusione del concorso nel reato tra committente e utilizzatore del documento giuridico-contabile; la pronuncia sarebbe viziata dalla mancata applicazione della normativa derogatoria dell'art. 110 cod.pen. che, a cascata, determina una erronea individuazione del profitto dell'ipotizzato reato.

2.5. Col quinto motivo denuncia, ex art. 606, comma 1, lett.b) e c) cod.proc.pen., in relazione all'art. 321 cod.proc.pen. violazione di legge con riguardo al ritenuto *periculum in mora*, anche in termini di determinazione del quantum sequestrabile.

CONSIDERATO IN DIRITTO

Il ricorso è nel suo complesso infondato.

1. Manifestamente infondato, e ancor prima inammissibile per genericità intrinseca ed estrinseca, in difetto di adeguato confronto con il tessuto motivazionale dell'ordinanza impugnata, è il primo motivo di ricorso con cui il ricorrente censura il profilo della carenza di motivazione per aver il Tribunale del riesame richiamato "*per relationem*" il contenuto dell'ordinanza del Giudice delle indagini preliminari del Tribunale di Palermo.

La difesa non allega il provvedimento genetico e neppure la richiesta del pubblico ministero, non ne riporta o raffronta parti o stralci, non indica in quale parte e relativamente a quale punto il provvedimento genetico sarebbe meramente riproduttivo della richiesta cautelare.

1.1. La Corte di Cassazione ha, da tempo, affermato che in tema di misure cautelari, l'obbligo di motivazione può ritenersi adempiuto qualora l'ordinanza del Tribunale della libertà richiami "*per relationem*" le argomentazioni contenute nel provvedimento impugnato, nell'ambito di una valutazione complessiva destinata a superare i motivi dedotti, a condizione, tuttavia, che le deduzioni difensive non siano idonee a disarticolare il ragionamento probatorio proposto nell'ordinanza genetica, non potendo in tal caso la motivazione "*per relationem*" fornire una risposta implicita alle censure formulate (Sez. 6, n. 566 del 29/10/2015 Rv. 265765, Sez. 6, n. 48649 del 6/11/2014, Beshaj, Rv. 261085).

In presenza di questi requisiti non è affetta da vizio di motivazione l'ordinanza del tribunale del riesame che confermi in tutto o in parte il provvedimento impugnato,

recepiscono le argomentazioni, perché in tal caso i due atti si integrano reciprocamente, ferma restando la necessità che le eventuali carenze di motivazione dell'uno risultino sanate dalle argomentazioni utilizzate dall'altro. Tale principio di diritto è stato ulteriormente ribadito, anche a seguito della modifica introdotta dalla legge n. 47 del 2015, dalla giurisprudenza di legittimità, che ha affermato il principio secondo il quale la previsione dell'autonoma valutazione delle esigenze cautelari e dei gravi indizi di colpevolezza non ha carattere innovativo, essendo essa espressione del principio generale per cui l'esercizio di un autonomo potere comporta il dovere di esplicitare le ragioni che giustificano la decisione, con la conseguenza che la necessità di un'autonoma valutazione è compatibile con il rinvio "*per relationem*" (Sez. 3, n. 28979 del 11/05/2016, Sabounjian, Rv. 267350), salvo che l'ordinanza recepisca acriticamente la richiesta cautelare aggiungendovi mere clausole di stile senza una necessaria rielaborazione critica di essa (Sez. 6, n. 47233 del 29/10/2015, Moffa, Rv. 265337).

1.2. Considerando, tuttavia, che quello denunciato è vizio di carattere processuale, e che in tema di motivazione delle ordinanze cautelari personali, la violazione della prescrizione della necessaria autonoma valutazione, da parte del giudice, delle esigenze cautelari e dei gravi indizi di colpevolezza, determina una violazione di legge processuale del provvedimento, che legittima la Corte di cassazione a un accesso diretto allo stesso, divenendo essa, in tali casi, giudice del fatto (Sez. 6, n. 53940 del 19/09/2018 Cc. (dep. 30/11/2018) Rv. 274584 - 01), si osserva che col provvedimento di convalida del sequestro preventivo disposto in via di urgenza da parte del pubblico ministero e contestuale decreto di sequestro, il Giudice per le indagini preliminari ha correttamente adempiuto al precetto di cui all'art. 292, comma 2, lett.c) cod.proc.pen..

1.2.1. Rammentata la genesi dell'indagine negli approfondimenti investigativi compiuti dal Nucleo di Polizia economico-finanziaria della Guardia di Finanza di Palermo, con oggetto le condotte del geometra ed imprenditore palermitano Palazzolo Giuseppe, attraverso le due realtà al medesimo riconducibili, ossia l'impresa individuale Giuseppe Palazzolo e la Palazzolo s.a.s, di Agata Russo C., l'ordito motivazionale del Giudice si snoda attraverso il rinvio alla richiesta cautelare, intranea per stralcio al provvedimento impugnato -ove è riportata con diverso carattere grafico quasi esclusivamente con riferimento alla consistenza fattuale delle investigazioni compiute- e la valutazione del giudicante da cui è dato agevolmente inferire la discussione delle risultanze investigative validate nella loro aderenza a quanto risultante in atti, ed integrante, partitamente, il *fumus* dei reati di indebita compensazione dei crediti di imposta (capi i, k), dei reati di autoriciclaggio (capi n, o), di utilizzo di fatture per operazioni inesistenti : reati di



dichiarazione fraudolenta (capi a, b, c, d ed e), e di omessa dichiarazione (capi f, g), col conseguente approfondimento in tema di *quantum* sequestrabile, e, infine, il ritenuto *periculum in mora*.

Emergenze tutte, quelle testé sinteticamente indicate, già attestate dal Tribunale del riesame, cui era stata posta la questione, preliminare, del difetto di autonoma valutazione del provvedimento genetico -oggi riproposta innanzi a questa Corte- laddove ha ritenuto (cfr. pag. 8 del provvedimento impugnato) che «[N]el caso in esame lo sviluppo argomentativo del decreto impugnato procede espressamente secondo la tecnica espositiva che rinvia, mediante incorporazione, alla richiesta del PM, per poi procedere alla personale disamina logico-critica di detto compendio (v. pagg 22 e ss.; 29 e segg.; 33 e segg; 62 ss.)» sì da giungere alla conclusione che «[...] la superiore rassegna della tecnica redazionale e dei contenuti motivazionali dell'impugnato decreto rende ragione di come il GIP -a mezzo dell'analitico richiamo e della disamina congiunta dei dati investigativi ritenuti più significativi per esaltare l'ipotesi dei reati in addebito, il relativo contributo dell'impugnante e l'oggettivo pericolo di dispersione del profitto del reato- abbia argomentato specificamente ed autonomamente in ordine alle ragioni che lo hanno indotto a ritenere fondata e rispondente ai canoni d cui all'art. 321 c.p.p., la richiesta di sequestro preventivo».

1.2.2. L'art. 292, comma 2, lett. c) cod. proc. pen. chiama l'ordinanza di custodia cautelare a rispondere ad «un modello minimo» di motivazione il cui rispetto consenta alla prima di esplicitare la sua funzione, senza per questo introdurre un formalismo che renda inutilmente incerta la validità delle ordinanze di custodia.

Il giudice tenuto a vagliare il vizio da mancanza di autonoma valutazione non deve interrogarsi sul grado di sufficienza della motivazione dell'ordinanza cautelare, ma è tenuto a riscontrare, pur a fronte di un contenuto ineccepibile dell'atto sul piano formale di completezza, che non si abbia da parte del giudice della misura una mera adesione acritica alle scelte dell'accusa espressiva, come tale, di un'apparenza di motivazione in quanto non indicativa di uno specifico apprezzamento del materiale indiziario (Sez. 6, n. 44606 del 04/11/2015, Magliozzi, Rv. 265055; in termini: Sez. 6, n. 26050 del 14/04/2016, Rechichi, cit., p. 4 motivazione). Nel rispetto dell'indicata finalità, non accompagnandosi all'osservanza del canone dell'autonoma valutazione l'adesione a rigidi schemi, il giudice della cautela resta poi libero di adottare le formule più opportune a giustificare la decisione (Sez. 6, n. 46792 del 11/09/2017, Hasani, Rv. 271507).

1.2.3. Ciò premesso, e richiamato quanto sopra esplicitato (cfr. § 1.2.1.) questo Collegio rileva nell'ordinanza del Giudice per le indagini preliminari il rispetto di un



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

modello motivatorio che non espone il provvedimento alla dedotta nullità, come correttamente rilevato dal Tribunale nel provvedimento impugnato.

Ne deriva l'inammissibilità del motivo in discussione.

2. Il secondo motivo di ricorso è infondato.

2.1. Sostiene la difesa che, a differenza di quanto ritenuto dal Tribunale, si deve ritenere assorbita l'ipotesi di cui all'art. 640-*bis* c.p. nell'art. 8 d.l.vo 74/00.

2.2. Il collegio di merito non avrebbe tenuto in debito conto quanto allegato dalla difesa relativamente al fatto che le condotte integranti i reati tributari e la condotta di truffa aggravata avrebbero portato a compimento uno scopo identico e sovrapponibile, ovvero la maturazione del credito di imposta del tipo "superbonus", o cessione del credito di imposta maturato a soggetti terzi.

Il sistema innovativo di agevolazioni fiscali, che, all'art. 119, disciplina le tipologie di interventi edilizi che danno diritto alla detrazione di imposta nella misura potenziata del 110%, e, all'art. 121, introduce le modalità operative per fruire concretamente del beneficio (tra cui sconto in fattura da parte del fornitore fino ad un massimo pari al 100% -con assenza di costi diretti per il beneficiario finale e recupero della somma scontata da parte dell'impresa sotto forma di credito di imposta pari alla detrazione spettante, da utilizzarsi in compensazione tramite modello F24- o cessione del credito di imposta maturato a soggetti terzi) configurerebbe la fattura come passaggio obbligato per l'attivazione del meccanismo agevolativo, in cui la fattura serve unicamente quale titolo giuridico per il riconoscimento del credito fiscale nei confronti dell'erario.

Le imputazioni sarebbero state dunque elevate sulla base di un'unica condotta materiale, l'emissione di fatture per operazioni inesistenti, rispetto alla quale sarebbe stata indebitamente moltiplicata la contestazione, formalizzata in fattispecie differenti con sovrapposizione strutturale tra fatti e finalità che invece impone una rigorosa applicazione del principio di specialità in assenza di profitto ulteriore della truffa rispetto a quello già integrato dal debito tributario.

2.3. Si osserva che il Tribunale ha correttamente richiamato il principio affermato da questa sezione terza, n. 36916 del 03/11/2020 Ud. (dep. 22/12/2020) Rv. 280788 - 01, secondo cui «[S]i configura il concorso tra il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti e quello di truffa ai danni dello Stato quando, dall'utilizzazione di tali documenti, derivi un profitto ulteriore e diverso rispetto all'evasione fiscale, quale l'ottenimento di pubbliche erogazioni», da ultimo richiamata da Sez. 2, Sentenza n. 27047 del 2025. Già Sez. U, n. 1235 del 28/10/2010 Cc. (dep. 19/01/2011) Rv. 248865 - 01, secondo cui «[È] configurabile un rapporto di specialità tra le fattispecie penali tributarie in

materia di frode fiscale (artt. 2 ed 8, D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74) ed il delitto di truffa aggravata ai danni dello Stato (art. 640, comma secondo, n. 1, cod. pen.), in quanto qualsiasi condotta fraudolenta diretta alla evasione fiscale esaurisce il proprio disvalore penale all'interno del quadro delineato dalla normativa speciale, salvo che dalla condotta derivi un profitto ulteriore e diverso rispetto all'evasione fiscale, quale l'ottenimento di pubbliche erogazioni (La Corte, richiamando il cosiddetto principio di assimilazione sancito dall'art. 325 del T.F.U.E., ha precisato che le predette fattispecie penali tributarie, repressive anche delle condotte di frode fiscale in materia di I.V.A., esauriscono la pretesa punitiva dello Stato e dell'Unione Europea perché idonee a tutelare anche la componente comunitaria, atteso che la lesione degli interessi finanziari dell'U.E. si manifesta come lesiva, in via diretta ed indiretta, dei medesimi interessi)».

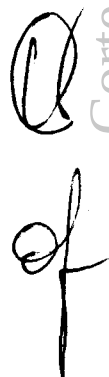
2.4. Intende questo Collegio ribadire il principio appena richiamato, sconfessate risultando peraltro le prospettazioni difensive, anche sulla scorta delle emergenze per cui, nella specie, il profitto derivante dalla detrazione di imposta risulta essere stato monetizzato mercè la cessione dei crediti.

Il motivo, infondato, deve essere rigettato.

3. È opportuno premettere alla disamina degli ulteriori motivi che, a norma dell'art. 325, comma 1, cod. proc. pen., il ricorso per cassazione contro ordinanze emesse in materia di sequestro preventivo o probatorio è ammesso solo per violazione di legge, in tale nozione dovendosi comprendere sia gli *errores in iudicando* o *in procedendo*, sia quei vizi della motivazione così radicali da rendere l'apparato argomentativo posto a sostegno del provvedimento del tutto mancante o privo dei requisiti minimi di coerenza, completezza e ragionevolezza e quindi inidoneo a rendere comprensibile l'itinerario logico seguito dal giudice (*ex plurimis*, Sez. 2, n. 18951 del 14/03/2017, Rv. 269656).

Nello specificare tale presupposto, si è chiarito che il ricorso per cassazione contro ordinanze emesse in materia di sequestro preventivo, pur consentito solo per violazione di legge, è ammissibile quando la motivazione del provvedimento impugnato sia del tutto assente o meramente apparente, perché sprovvista dei requisiti minimi per rendere comprensibile la vicenda contestata e l'iter logico seguito dal giudice nel provvedimento impugnato (Sez. 6, Sentenza n. 6589 del 10/01/2013, Rv. 254893).

E' quanto viepiù denunciato, nei motivi terzo (con riferimento alla specifica posizione della ricorrente, a proposito della quale era stato sottolineato come ella fosse indicata in posizione apicale solo formalmente, in difetto di qualsivoglia emergenza istruttoria a dimostrazione di un coinvolgimento effettivo o



consapevole nella pianificazione o esecuzione delle condotte contestate, ed all'omesso esame di punti decisivi per l'accertamento del fatto, sui quali è stata fondata l'emissione del provvedimento di sequestro) e quinto (con riferimento all'attestato periculum in mora, inferito asseritamente dalla mera elencazione di elementi fattuali generici e scollegati da condotte capaci di attualizzare il rischio di dispersione o vanificazione della confisca), ma che, già alla stregua di quanto appena rappresentato in tema di adeguatezza motivazionale del provvedimento in disamina, non si attaglia alla ordinanza del Tribunale che, invece, del percorso logico-giuridico seguito onde giungere alla decisione, anche in particolare con riferimento ai cennati punti della decisione, dà adeguata contezza (come meglio emergerà dalla successiva peculiare disamina dei motivi ulteriori).

4. Giungendo, quindi, ad esaminare nel dettaglio il terzo motivo di ricorso si osserva che, come per i successivi, è, innanzi tutto, declinato in ogni sua parte in fatto.

4.1. Nel giudizio di legittimità (v. da ultimo Sez. 3, n. 8466 del 17/01/2023, Negrini, n.m.) sono precluse la rilettura degli elementi di fatto posti a fondamento della decisione impugnata e l'autonoma adozione di nuovi e diversi parametri di ricostruzione e valutazione dei fatti, indicati dal ricorrente come maggiormente plausibili o dotati di una migliore capacità esplicativa rispetto a quelli adottati dal giudice del merito (Sez. 6, n. 47204 del 07/10/2015, Musso, Rv. 265482; Sez. 1, n. 42369 del 16/11/2006, De Vita, Rv. 235507).

Ciò determina l'inammissibilità di tutti quei profili (come si vedrà dettagliatamente in appresso) che concernono la valutazione degli elementi di prova, quali il linguaggio contenuto nelle intercettazioni telefoniche o la valutazione delle immagini riprese, in cui si contesta la «lettura» degli elementi di prova da parte dei giudici del merito, che sono pertanto inammissibili, posto che si chiederebbe alla Corte di reinterpretare gli elementi di prova valutati dal giudice di merito ai fini della decisione, operazione preclusa salvo che si deduca un risultato di prova incontestabilmente diverso da quello reale; ed infatti, il vizio della motivazione, come vizio denunciabile, è coltivabile solo ove esso sia «evidente», cioè di spessore tale da risultare percepibile *ictu oculi* (Sez. U., n. 14722 del 30/01/2020, Polito, Rv. 279005 - 01, cit.), circostanza non ricorrente nel caso di specie.

4.2. Si osserva, comunque, che con riferimento al ruolo della ricorrente -socio accomandatario, con una quota del 10%, amministratore nonché rappresentante legale della società- nessuna argomentazione atta a scriminarla in concreto è stata resa al Tribunale, che ha correttamente disatteso le sue proteste di estraneità in

ordine alla mera formalità dell'assunzione del ruolo sulla scorta del granitico orientamento di questa Corte al proposito.

Sez. 3, n. 4333 del 04/12/2025 Ud. (dep. 03/02/2026) Rv. 289133 – 02 ha da ultimo ritenuto: «Secondo il più recente e condivisibile indirizzo assunto da questa Corte di legittimità, qui da confermare, in tema di omessa dichiarazione, il legale rappresentante di un ente che non abbia dello stesso l'effettiva gestione non risponde ex art. 40, comma secondo, cod. pen. per violazione dei doveri di vigilanza e controllo derivanti dalla carica rivestita, ma quale autore principale della condotta, in quanto direttamente obbligato ex lege a presentare le dichiarazioni relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto di soggetti diversi dalle persone fisiche, che devono essere da lui sottoscritte e, solo in sua assenza, da chi abbia l'amministrazione, anche di fatto (Sez. 3, n. 20050 del 16/03/2022, Cristodaro, Rv. 283201; Sez. F, n. 42897 del 09/08/2018, F., Rv. 273939). Invero, gli obblighi dichiarativi gravano direttamente ed immediatamente sul legale rappresentante dell'ente, a mente degli artt. 1, comma 4, e 8, comma 6, d.P.R. n. 322 del 1988, secondo cui le dichiarazioni relative alle imposte dirette e sul valore aggiunto dei soggetti diversi dalle persone fisiche devono essere sottoscritte da chi ne ha la legale rappresentanza e solo in assenza di questi da chi ne ha l'amministrazione, anche di fatto. La responsabilità omissiva del legale rappresentante dell'ente non deriva perciò dall'applicazione dell'art. 40 cpv. cod. pen. (e dunque dalla violazione di un dovere di controllo), bensì dalla violazione dell'obbligo gravante direttamente su di lui: obbligo che concorre a tipizzare la fattispecie di reato di omessa dichiarazione di cui all'art. 5 d.lgs. n. 74 del 2000, selezionandone l'autore e qualificando il reato stesso come a "soggettività ristretta", potendo essere commesso solo da chi sia obbligato, per legge, a presentare la dichiarazione» (Massime precedenti Vedi: N. 2741 del 2018 Rv. 272028 - 01, N. 1722 del 2020 Rv. 277507 - 01, N. 42897 del 2018 Rv. 273939 - 01 Rv. 273939 - 02).

Nel caso di specie, pertanto, essendo Russo l'amministratore di diritto della società, era costei il soggetto direttamente obbligato alla presentazione della dichiarazione fiscale, e corretta risulta dunque l'attribuzione di responsabilità, nei limiti del procedimento cautelare, a suo carico.

4.3. Corretta risulta anche la motivazione del Tribunale che -nei limiti della *cognitio* devoluta ai giudicanti in fase cautelare- ha evidenziato i tratti salienti delle modalità attraverso cui venivano svolte le truffe -capo m)- richiamando i passaggi fondamentali del provvedimento genetico specie nella parte in cui, contrariamente a quanto si assume apoditticamente nel ricorso, inconsistenza e incompiutezza dei lavori hanno costituito oggetto di verifica non solo dall'esterno dell'immobile, ma



anche all'interno dello stesso, oltre che a mezzo di immagini satellitari tratte da applicazioni digitali aperte (cfr. pag. 5 e segg. dell'ordinanza impugnata).

Legittimamente operato il rinvio al decreto impugnato per la esposizione del patrimonio investigativo indiziante in forza del rapporto di pacifica integrazione tra provvedimento genetico e ordinanza del riesame, il collegio di merito ha infatti censito gli esiti investigativi -schede riepilogative redatte dalla Guardia di Finanza, schede di trasmissione dello stato di avanzamento dei lavori (SAL) falsamente asseverati, esiti dei sopralluoghi effettuati dai militari all'esterno degli immobili, rilievi fotografici effettuati dai contribuenti all'interno ed all'esterno degli immobili, immagini acquisite da Google Maps- relativi alle modalità di svolgimento dell'attività di ristrutturazione e riqualificazione energetica degli immobili gestita nell'ambito del cd. Superbonus 110% dalla Palazzolo s.a.s. ricostruendo lo «schema fraudolento che prevedeva, una volta stipulato il contratto di appalto quale 'general contractor' e conferito dal committente l'incarico per l'esecuzione dei lavori (eseguiti dalla d.i.) rientranti nelle agevolazioni fiscali "Superbonus 110%", il sistematico ricorso a false fatturazioni», con conseguente riconoscimento di falsi crediti di imposta in misura corrispondente all'importo dell'agevolazione fiscale conseguito dalla Palazzolo s.a.s. per complessivi 4.155.770 euro, negli anni 2021, 2022, 2023.

A fronte di tanto -si legga per la compiuta ricostruzione il decreto genetico e l'intera motivazione della ordinanza impugnata- i motivi sono solo meramente confutatori, dunque intrinsecamente generici, nonché, nella misura in cui non si confrontano concretamente con la puntuale motivazione resa, inammissibili per genericità anche estrinseca.

4.3.1. Manifestamente infondata risulta, poi, la lettura data delle disposizioni di legge e regolamentari in materia.

Ipotizza la difesa la possibilità di asseverare la realizzazione di lavori non ancora effettuati.

4.3.2. Si tratta di ipotesi che contraddice la stessa *ratio* della normativa (nonché il senso comune) laddove l'accusa è proprio quella di avere -una volta stipulato il contratto quale "general contractor" e ricevuto il conferimento dell'incarico dal committente per l'esecuzione dei lavori che venivano eseguiti dalla ditta individuale nella titolarità dell'amministratore di fatto della Palazzolo s.a.s.- fatto ricorso a sistematiche false fatturazioni al fine di giustificare insieme con le false asseverazioni la realizzazione di lavori finanziati (garantiti), in definitiva, dallo Stato, e così conseguire falsi crediti di imposta corrispondenti all'entità dell'importo dell'agevolazione statale.

4.3.3. Si rileva infatti, che:

-l'art. 119 d.l. 19 maggio 2020, n. 34 -Misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19, entrato in vigore ol 19/05/2020, conv. con modificazioni dalla L. 17 luglio 2020, n. 77- dispone, al comma 11, che «[A]i fini dell'opzione per la cessione o per lo sconto di cui all'articolo 121, nonché in caso di utilizzo della detrazione nella dichiarazione dei redditi, il contribuente richiede il visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta per gli interventi di cui al presente articolo. Il visto di conformità è rilasciato ai sensi dell'articolo 35 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, dai soggetti indicati alle lettere a) e b) del comma 3 dell'articolo 3 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, e dai responsabili dell'assistenza fiscale dei centri costituiti dai soggetti di cui all'articolo 32 del citato decreto legislativo n. 241 del 1997. In caso di dichiarazione presentata direttamente dal contribuente all'Agenzia delle entrate, ovvero tramite il sostituto d'imposta che presta l'assistenza fiscale, il contribuente, il quale intenda utilizzare la detrazione nella dichiarazione dei redditi, non è tenuto a richiedere il predetto visto di conformità»; -l'articolo 35 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, prevede il rilascio del visto in relazione alla relativa documentazione e alle risultanze delle scritture contabili, anche in ordine relativa documentazione contabile; l'asseverazione che gli elementi contabili ed extracontabili comunicati all'amministrazione finanziaria e rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore corrispondano a quelli risultanti dalle scritture contabili e da altra documentazione idonea come nel testo espressamente indicata;

- il medesimo art. 119, dispone, al comma 13 che «[A]i fini della detrazione del 110 per cento di cui al presente articolo e dell'opzione per la cessione o per lo sconto di cui all'articolo 121: a) per gli interventi di cui ai commi 1, 2 e 3 del presente articolo, i tecnici abilitati asseverano il rispetto dei requisiti previsti dai decreti di cui al comma 3-ter dell'articolo 14 del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90, e la corrispondente congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati. Una copia dell'asseverazione è trasmessa, esclusivamente per via telematica, all'Agenzia nazionale per le nuove tecnologie, l'energia e lo sviluppo economico sostenibile (ENEA). Con decreto del Ministro dello sviluppo economico, da emanare entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, sono stabilite le modalità di trasmissione della suddetta asseverazione e le relative modalità attuative; b) per gli interventi di cui al comma 4, l'efficacia degli stessi al fine della riduzione del rischio sismico è

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

asseverata dai 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, in base alle disposizioni del decreto del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti n. 58 del 28 febbraio 2017. I professionisti incaricati attestano altresì la corrispondente congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati. Il soggetto che rilascia il visto di conformità di cui al comma 11 verifica la presenza delle asseverazioni e delle attestazioni rilasciate dai professionisti incaricati»;

-sempre l'art. 119 dispone al comma 13-*bis* dell'art. 119 d.l. 19 maggio 2020, n. 34 espressamente prevede che «[L]'asseverazione di cui al comma 13, lettere a) e b), del presente articolo è rilasciata al termine dei lavori o per ogni stato di avanzamento dei lavori sulla base delle condizioni e nei limiti di cui all'articolo 121. L'asseverazione rilasciata dal tecnico abilitato attesta i requisiti tecnici sulla base del progetto e dell'effettiva realizzazione. Ai fini dell'asseverazione della congruità delle spese si fa riferimento ai prezzi individuati dal decreto di cui al comma 13, lettera a), nonché ai valori massimi stabiliti, per talune categorie di beni, con decreto del Ministro della transizione ecologica, da emanare entro il 9 febbraio 2022. [...]. 13-bis.1. 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»;

-l'art. 121 del medesimo d.l. 19 maggio 2020, n. 34, dispone, al comma 1-bis, che «[L]'opzione di cui al comma 1 può essere esercitata in relazione a ciascuno stato di avanzamento dei lavori. Ai fini del presente comma, per gli interventi di cui all'articolo 119 gli stati di avanzamento dei lavori non possono essere più di due per ciascun intervento complessivo e ciascuno stato di avanzamento deve riferirsi ad almeno il 30 per cento del medesimo intervento».

4.3.4. Si osserva, allora, la manifesta infondatezza della linea interpretativa propugnata dal ricorrente secondo cui l'emissione delle fatture può avvenire prima ed indipendentemente dalla esecuzione dei lavori cui si riferiscono le spese ammesse al beneficio.

Intende il collegio ribadire quanto condivisibilmente ritenuto da Sez 6, n. 46354 del 29/10/2024 Cc. (dep. 17/12/2024) Rv. 287378 – 01, con riferimento al presupposto del *fumus commissi delicti* in ordine al reato di cui all'art. 640-*bis*

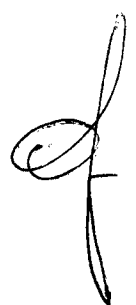
cod.pen. . «Innanzitutto, deve subito evidenziarsi la infondatezza della linea interpretativa propugnata dal ricorrente secondo cui la cessione del credito di imposta correlato ai benefici fiscali riferiti a specifiche tipologie di interventi nel settore edile (i *bonus* ordinari diversi dal *superbonus* al 110%), possa avvenire prima dell'esecuzione dei lavori cui si riferiscono le spese ammesse al beneficio. A tale riguardo va osservato che la materia è stata oggetto di interpretazioni contrastanti in sede tributaria con riferimento all'applicabilità del comma 1-*bis* dell'art.121 del d.l. 19 maggio 2020, n. 34 (c.d. decreto rilancio), convertito con modificazioni dalla I. 17 luglio 2020, n. 77, alle agevolazioni fiscali relative agli interventi edilizi disciplinati dal citato art.121, comma 2, diversi da quelli ammessi alla detrazione nella misura del 110 % (quest'ultimi descritti nell'art. 119 sempre del medesimo d.l. 34/2020), per i quali è stata estesa la facoltà di optare per lo "sconto in fattura" o per la cessione del credito, in alternativa alla detrazione dall'imposta dovuta da parte dello stesso contribuente che ha sostenuto la spesa, da ripartire in cinque quote annuali di pari importo. Il citato comma 1-*bis* prevede testualmente che "L'opzione di cui al comma 1 può essere esercitata in relazione a ciascuno stato di avanzamento dei lavori. Ai fini del presente comma, per gli interventi di cui all'articolo 119 gli stati di avanzamento dei lavori non possono essere più di due per ciascun intervento complessivo e ciascuno stato di avanzamento deve riferirsi ad almeno il 30 per cento del medesimo intervento". La seconda parte della disposizione appena richiamata specifica che solo per "gli interventi di cui all'art.119" (ovvero gli interventi edilizi per l'efficienza energetica, sisma bonus, fotovoltaico e colonnine di ricarica di veicoli elettrici), che corrispondono a quelli per i quali è prevista la detrazione fiscale del 110% (c.d. *superbonus*), l'opzione per la cessione del credito -cui è equiparata quella dello sconto in fattura, che si sostanzia nella cessione del credito agli stessi fornitori che hanno effettuato l'intervento edilizio, ulteriormente cedibile da questi ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari- richiede che le spese documentate dalle fatture siano relative a lavori effettivamente eseguiti per stati di avanzamento (sal), divisi in non più di due, riferiti ciascuno ad almeno il 30% dell'importo complessivo del medesimo intervento edilizio. Nella prima parte della disposizione, che pone come condizione per l'opzione della cessione del credito il riferimento a "ciascuno stato di avanzamento", non sono previste distinzioni tra le diverse tipologie di interventi edilizi, e quindi tale disposizione andrebbe applicata anche agli interventi edilizi di cui al comma 2 dell'art. 121 cit., in cui sono richiamate le tipologie di interventi ammesse alle detrazioni inferiori al 110% secondo le normative previgenti ("bonus ordinari"). A tale riguardo è però intervenuto il d.l. 16 febbraio 2023, n.11, convertito con



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

modificazioni dalla L. 11 aprile 2023, n. 38, che con l'art. 2-ter, comma 1, lett. a), ha disposto che per garantire la certezza del diritto e prevenire e ridurre il contenzioso in materia di incentivi per le spese relative agli interventi di cui al citato decreto legge, l'art.121, comma 1-bis "si interpreta nel senso che, per gli interventi diversi da quelli di cui all'articolo 119 del citato decreto-legge, la liquidazione delle spese per i lavori in base a stati di avanzamento costituisce una mera facoltà e non un obbligo". Quindi, se è pur vero che per i benefici fiscali diversi dal c.d. *superbonus* può prescindersi dalla presentazione degli stati di avanzamento lavori, ciò non significa che l'opzione della cessione del credito sia esercitabile sulla base di fatture che non documentino spese relative a lavori o forniture effettivamente realizzate. La diversità per i cc.dd. *bonus* ordinari (*ecobonus*, *bonus* facciate, *sismabonus* e *bonus* ristrutturazioni) attiene solo alla possibilità che le spese, oggetto della cessione del credito di imposta, non siano ripartite sulla base della presentazione di stati di avanzamento lavori per importi parziali predeterminati, potendo essere riferiti anche a prestazioni parziali di misura non predeterminata rispetto all'intero costo dell'intervento, e senza una ripartizione vincolata per numero di esecuzioni frazionate dell'intero importo delle opere ammesse al beneficio. La comunicazione all'Agenzia dell'Entrate della opzione per la cessione del credito richiede però in ogni caso che le spese ammesse al beneficio siano comunque riferite a prestazioni effettivamente eseguite, essendo prevista dalla medesima disposizione di legge (art. 121, comma 1-ter, lett. b), l'asseverazione da parte di un tecnico abilitato della congruità delle spese documentate rispetto ai lavori eseguiti ai fini dell'esercizio della cessione del credito e la conseguente monetizzazione attraverso la riscossione del relativo importo versato da un intermediario finanziario che subentra nella titolarità del credito ceduto, dopo la rituale comunicazione all'Agenzia dell'Entrate. La condizione della avvenuta esecuzione delle opere ammesse al beneficio fiscale non è richiesta nel solo caso in cui la detrazione fiscale sia operata dallo stesso contribuente che ha affrontato la spesa per l'intervento edilizio, quando non venga cioè esercitata l'opzione dello "sconto in fattura" o della cessione del credito di imposta. [...]».

4.3.5. Quanto, infine, alla ritenuta integrazione del reato di cui all'art. 8 d.lgs. 74/2000 (capo i), correttamente è stato ritenuto il *fumus* del reato di emissione delle fatture relative al corrispettivo per operazioni oggettivamente inesistenti in quanto emesse in anticipo rispetto al completamento dei lavori commissionati -o addirittura talvolta in assenza della loro esecuzione- si come documentalmente invece falsamente attestati con relativa asseverazione (meramente contestativo, l'assunto difensivo nulla concretamente dice neppure circa l'eventuale



corrispondenza delle fatturazioni emesse alle percentuali legalmente previste per i SAL intermedi); ed integrata risulta perciò la condotta materiale mercè l'emissione del documento -ideologicamente falso- fuoriuscito dalla sfera individuale dell'emittente per entrare nella disponibilità di terzi proiettando perciò effetti giuridici all'esterno.

Del tutto generica risulta, al cospetto di tanto, la tesi difensiva laddove deduce la avvenuta derivazione della affermazione di inesistenza dei documenti fiscali sulla mera scorta "dei successivi loro percorsi di utilizzo", predicando l'irrilevanza della datazione dei documenti contabili a fronte degli indimostrati, e documentalmente invece contrastati, esecuzione e completamento delle opere oggetto di commessa. La denuncia di mancato censimento -sempre ai fini del *fumus* del reato- dell'elemento soggettivo è poi frutto di sola enunciazione, meramente contestativa e dunque estrinsecamente generica.

4.3.6. Del pari, quanto al delitto di truffa, correttamente il Tribunale ne ha ritenuto il *fumus* essendosi la stessa perfezionata con la *deminutio patrimonii* del soggetto passivo (anche mercè la fruizione non contestata del credito da parte dei cessionari).

L'ordinanza impugnata ha correttamente ritenuto configurabile il reato di cui all'art. 640-*bis* cod.pen. (in tal senso l'informazione provvisoria n. 4/2026 sulla decisione delle Sezioni Unite penali all'udienza del 26 febbraio 2026 che, in merito alle questioni controverse sottoposte - (1) Se, nella materia dei cc.dd. Superbonus 110%, di cui al d.l. 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, la costituzione di un credito d'imposta fittizio mediante la presentazione di fatture per operazioni in tutto o in parte inesistenti e con opzione, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione, per un contributo sotto forma di sconto anticipato dai fornitori ovvero per la cessione di un credito di importo pari alla detrazione, sia condotta sussumibile nella fattispecie di reato di cui all'articolo 316-ter cod. pen. o in quella di cui agli articoli 640 e 640-*bis* cod. pen; (2) Se, nell'ipotesi in cui la condotta sopra descritta sia da definire giuridicamente ai sensi degli articoli 640 e 640-*bis* cod. pen., essa integri il reato in forma consumata ovvero in forma tentata- ha adottato la soluzione secondo cui (1) la condotta è sussumibile nella fattispecie di reato di cui all'articolo 640 e 640-*bis* cod.pen. e (2) essa integra il reato in forma consumata) attesa la presenza dei crediti di imposta presenti nei casseti fiscali della Palazzolo s.a.s. e di terzi cessionari sulla scorta degli accertamenti bancari descritti a pag. 65 e segg. del decreto genetico, laddove si deduce che la Palazzolo s.a.s. ha ceduto, così monetizzandoli in complessivi euro 1.296.299,21, i crediti di imposta ottenuti fraudolentemente per un valore nominale di euro 1.645.799,25

(cfr. Sez. 2, n. 45868 del 17/10/2024 Cc. (dep. 13/12/2024) Rv. 287279 - 01: «Il delitto di truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche, ove queste siano costituite dal cd. "Superbonus 110%" previsto dalla legislazione emergenziale pandemica e dai relativi crediti fiscali per lavori non realizzati, si consuma mediante l'esercizio dell'opzione prevista dall'art. 121, comma 1, lett. b), d.l. 19 maggio 2020, n. 34, con la semplice creazione del credito d'imposta sostitutivo della detrazione fiscale prevista e non fruita, non essendo necessario che il credito fittizio così generato e conseguentemente comparso nel cassetto fiscale dell'originario beneficiario sia ceduto a terzi o portato in compensazione»)-

4.3.7. Il motivo in disamina risulta pertanto, nella sua complessità, inammissibile e manifestamente infondato.

5. Generico intrinsecamente, e dunque del pari inammissibile, risulta il quarto motivo.

La questione posta (comunque genericamente) è estranea al catalogo dei motivi posti alla attenzione del Tribunale del riesame.

Il motivo è dunque anche per tale ragione inammissibile.

Tale è il ricorso per cassazione con cui si deduca una violazione di legge verificatasi nel giudizio di primo grado, se non si procede alla specifica contestazione del riepilogo dei motivi proposti nella fase di merito, contenuto nel provvedimento impugnato, che non menzioni la medesima violazione come doglianza già proposta, in quanto, in mancanza della predetta contestazione, il motivo deve ritenersi proposto per la prima volta in cassazione, e quindi tardivo (v., *ex multis*, Sez. 2, n. 31650 del 03/04/2017, Ciccarelli, Rv. 270627 - 01).

6. Inammissibile per genericità e comunque manifestamente infondato è, infine, il quinto motivo di ricorso, con cui la difesa censura lo spaccato motivazionale relativo alla sussistenza del *periculum* in mora.

6.1. Si osserva che il Tribunale, premessa la condivisione del percorso argomentativo del Giudice del provvedimento genetico con riferimento alle specifiche condotte dell'amministratore di fatto della "Palazzolo S.a.s." col contributo della coindagata Russo, ne ha sottolineato il perseverare in condotte analoghe a quelle contestate, col procedere a «ulteriori compensazioni di crediti già valutati dalla PG quali illegittimamente ottenuti», e perpetrare «la condotta di "spoliazione" patrimoniale della Palazzolo s.a.s. effettuando ulteriori bonifici in favore della ditta individuale» Giuseppe Palazzolo, in origine 'general contractor', alfine solo esecutrice delle commesse, in assenza di contratto di subappalto attesa

la sostanziale commistione delle due entità -ditta individuale e società in accomandita semplice che insistevano presso la medesima sede operativa, si avvalevano per la gestione della contabilità e per l'assistenza fiscale del medesimo professionista ed utilizzavano la medesima casella di posta elettronica-, proseguire «nella massiva opera di monetizzazione e compensazione dei crediti d'imposta illecitamente ottenuti posta in essere dall'indagato, con progressiva erosione dei crediti giacenti nei cassetti fiscali».

Ha, conclusivamente, ritenuto siffatte circostanze sintomatiche del pericolo di dispersione, utilizzazione o alienazione dei beni nelle more del processo.

6.2. A fronte di tanto, che correttamente in diritto evidenzia le ragioni del *periculum*, la difesa ha addotto a sostegno delle proprie ragioni solo stralci di pronunciamenti di questa Corte, neppure spiegando rispetto a quali degli addebiti cautelari si duole.

Il motivo, meramente contestativo, è anche intrinsecamente ed estrinsecamente generico, da cui, in aggiunta alla manifesta infondatezza, la sua ineluttabile inammissibilità.

8. Ne consegue il rigetto del ricorso con onere per il ricorrente, ai sensi dell'art. 616 cod. proc. pen., di sostenere le spese del procedimento.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento delle spese processuali

Così deciso in Roma, 5 marzo 2026