



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

15710-26

Composta da

ALDO ACETO

- Presidente -

Sent. n. sez. 520/2026

VITTORIO PAZIENZA

CC - 06/03/2026

GIOVANNI GIORGIANNI

R.G.N. 41116/2025

PIA VERDEROSA

- Relatore -

MARIA CRISTINA AMOROSO

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

[REDACTED]

avverso l'ordinanza del 22/09/2025 del Tribunale del riesame di Palermo

Udita la relazione svolta dal Consigliere Pia Verderosa;

letta la requisitoria del Sostituto Procuratore generale Francesca Costantini, che ha concluso chiedendo l'inammissibilità del ricorso.

RITENUTO IN FATTO

1. Il Tribunale del riesame di Palermo, con ordinanza del 22 settembre 2025, in parziale accoglimento dell'istanza di riesame proposta nell'interesse di [REDACTED] [REDACTED] avverso il decreto di sequestro preventivo emesso dal Giudice per le indagini preliminari di Palermo in data 31.7.2025: ⁱⁿ ~~annulla~~ ^{la} ~~il~~ decreto limitatamente al reato di cui al capo g); ⁱⁿ ~~riduce~~ ^{ad} euro 52.272,00 l'importo del profitto sequestrabile in relazione al capo b); ⁱⁿ ~~riduce~~ ^{ad} euro 66.264,00 l'importo del profitto sequestrabile in relazione al capo d); ⁱⁿ ~~conferma~~ ^{per} il resto il decreto impugnato.

2. Avverso l'ordinanza del Tribunale del riesame, [REDACTED] tramite il suo difensore ha proposto ricorso per Cassazione, sollevando sei motivi.

2.1 Con il primo motivo, la difesa deduce violazione di legge in relazione all'art. 292 comma 2 lett. c) cod. proc. pen. e 125 cod. pen. per difetto di autonoma valutazione da parte del Giudice per le indagini preliminari e per motivazione solo apparente da parte del riesame. La difesa sottolinea che il provvedimento di convalida del sequestro preventivo emesso dal PM si era limitato

a recepire integralmente le argomentazioni della richiesta del Pubblico Ministero, senza svolgere una valutazione autonoma sugli elementi indiziari, sulla proporzionalità della misura o sulla effettiva disponibilità dei beni in capo all'indagato, nonchè sul periculum in mora.

2.2 Con il secondo motivo, la difesa deduce violazione di legge in relazione agli artt. 640 bis cod. pen., 15 cod. pen e art. 8 e 10 quater del d. lgs. 74/2000. Si deduce violazione di legge nella parte in cui il Collegio ha ritenuto di non accogliere la richiesta di assorbimento, per il principio di specialità, tra le fattispecie di reato contestate ai capi L) ed M) (art. 640 bis cod. pen.) e i reati di cui agli artt. 8 e 10 quater d. lgs. 74/2000 (capi H-I-J-K), in quanto l'eccezione della difesa è stata ritenuta contraria al consolidato indirizzo ermeneutico sul concorso tra le fattispecie penali tributarie in materia di frode fiscale e il reato di truffa. La difesa evidenzia che il Collegio non ha tenuto in conto le contestazioni difensive volte a dimostrare che, in realtà, tanto le condotte di cui ai reati tributari quanto la condotta di truffa aggravata avrebbero portato a compimento uno scopo identico e sovrapponibile, ovvero la maturazione di credito di imposta del tipo "superbonus". Si osserva che la condotta materiale oggetto di contestazione si presenta identica nei vari capi di imputazione, ma è stata sussunta sotto diverse fattispecie penali, creando una triplicazione delle contestazioni non consentita dal sistema. Si afferma, dunque, che non si ravvisa alcun profitto ulteriore della truffa rispetto a quello dei reati tributari.

3.3 Con il terzo motivo si deduce violazione di legge e vizio di motivazione in relazione agli art. 321 cod. proc. pen, 640 bis cod. pen. e artt. 8 e 10 d. lgs. 74/2000, 119 e 121 d.l. 34/2000 per erronea applicazione di legge e motivazione meramente apparente. Si contesta la sussistenza del *fumus commissi delicti* in relazione ai predetti capi di imputazione, in quanto la disciplina per l'ottenimento del c.d. "superbonus" prevede una serie di passaggi intermedi, tutti rispettati e legittimi, che avrebbero determinato la sussistenza del beneficio fiscale sia pure parziale. Si osserva che la motivazione del Tribunale è solo apparente, in quanto non si confronta con le deduzioni difensive. Secondo la difesa, i riscontri degli operatori di p.g. si sono limitati a delle verifiche esterne delle strutture e la principale constatazione è stata l'assenza del c.d. "cappotto termico" corrispondente ad una fase finale della lavorazione.

3.4 Con il quarto motivo, la difesa deduce violazione di legge in relazione all'art. 10 quater d.l. 74/2000, commi 1 e 2 per assenza di motivazione, in quanto il Tribunale non si è confrontato con l'ulteriore motivo di ricorso in cui si è contestata l'erronea qualificazione giuridica attribuita ai capi J e K della rubrica, inquadrati nel comma 2 dell'art. ^{in quanto} citato ma che, invece, ad avviso della difesa,

avrebbero dovuto essere inquadrati nel comma 1, in quanto i crediti contestati dovevano essere considerati "non spettanti" invece che "inesistenti".

3.5 Con il quinto motivo, la difesa deduce violazione di legge in relazione agli artt. 272, 321, art. 8,9 e 12 bis d. lgs. n. 74/2000 per erronea applicazione della legge penale. Si osserva che il giudice per le indagini preliminari e lo stesso Tribunale del riesame ha ^{non} ommesso di applicare la normativa di cui all'art. 9 d. lgs. n. 74/2000, che, in deroga all'art. 110 cod. pen. esclude espressamente la possibilità di configurare un concorso tra l'emittente e l'utilizzatore di fatture per operazioni inesistenti, con la conseguenza che l'emittente risponde solo del reato di cui all'art. 8 e che, in mancanza di un effettivo concorso nella condotta di utilizzazione del documento, non possa essergli imputato il profitto derivante dal reato altrui.

3.6 Con il sesto motivo, la difesa deduce violazione di legge in relazione all'art. 321 cod. proc. pen, per erronea applicazione della legge penale e motivazione meramente apparente. Si sottolinea che, con ulteriore motivo di riesame, era stato evidenziato come il provvedimento impugnato non soddisfacesse i requisiti minimi di specificità richiesti dalla normativa e dalla giurisprudenza in materia di *periculum in mora*, risolvendosi in una elencazione di elementi fattuali generici e scollegati da condotte che rendano attuale il rischio di dispersione o di vanificazione della confisca. Si evidenzia che il Collegio ha respinto l'eccezione, ritenendo di condividere il percorso argomentativo del giudice per le indagini preliminari, senza confrontarsi con quanto dedotto della difesa e fornendo una motivazione apparente.

4. Il procuratore Generale, con requisitoria scritta ritualmente trasmessa, ha chiesto dichiararsi l'inammissibilità del ricorso, in quanto le censure dedotte attengono sostanzialmente al vizio di motivazione, non deducibile avverso i provvedimenti in materia di misure cautelari reali nei confronti dei quali è possibile dedurre soltanto il vizio di violazione di legge.

5. La difesa di [REDACTED] in data 23 febbraio 2026, ha trasmesso una memoria di replica alla requisitoria del pubblico ministero, evidenziando che nel ricorso sono state articolate censure esclusivamente riconducibili alla violazione di legge e alla motivazione meramente apparente, senza mai sollecitare una rivalutazione del merito fattuale né contestare la ricostruzione probatoria in sé considerata.

CONSIDERATO IN DIRITTO

Il ricorso è inammissibile.

1. Va preliminarmente osservato che, ai sensi 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 (Sez. U, n. 25932 del 29/05/2008, Ivanov, Rv. 239692 - 01; conf., Sez. 2, n. 49739 del 10/10/2023, Mannolo, Rv. 285608 - 01; Sez. 2, n. 18951 del 14/03/2017, Napoli, Rv. 269656 - 01).

Non vi rientra invece l'illogicità manifesta, la quale può essere denunciata nel giudizio di legittimità soltanto attraverso lo specifico e autonomo motivo di ricorso di cui alla lett. e) dell'art. 606 cod. proc. pen. (Sez. U, n. 2 del 28/01/2004, Ferrazzi).

Dunque, allorquando, come nella specie, il ricorso per cassazione sia limitato alla sola violazione di legge, va esclusa la sindacabilità del vizio di manifesta illogicità mentre è possibile denunciare il vizio di motivazione apparente, ovvero la violazione dell'art. 125, comma 3 cod. proc. pen., che impone l'obbligo della motivazione dei provvedimenti giurisdizionali (Sez. U, n. 25080 del 28/05/2003, Pellegrino, Rv. 224611 - 01).

Quest'ultimo vizio è ravvisabile allorché la motivazione sia completamente priva dei requisiti minimi di coerenza e di completezza, al punto da risultare inidonea a rendere comprensibile l'iter logico seguito dal giudice di merito, oppure le linee argomentative siano talmente scoordinate e prive dei requisiti minimi di coerenza, completezza e ragionevolezza da rendere oscure le ragioni che hanno giustificato il provvedimento (Sez U, n. 25932 cit; sez. 4 n. 23520 del 4/6/2020).

Nel caso in esame, la motivazione dell'ordinanza impugnata non è apparente, ma soddisfa i requisiti minimi di motivazione richiesti dalla giurisprudenza di questa Corte in tema di gravità indiziaria, secondo cui «il giudice, nel valutare il *fumus commissi delicti*, presupposto del sequestro preventivo, non può limitarsi all'astratta verifica della sussumibilità del fatto in un'ipotesi di reato, ma è tenuto ad accertare l'esistenza di concreti e persuasivi elementi di fatto, quantomeno indiziari, indicativi della riconducibilità dell'evento alla condotta dell'indagato, pur se il compendio complessivo non deve necessariamente assurgere alla persuasività richiesta dall'art. 273 cod. proc. pen. per le misure cautelari personali. (Sez. 4, n. 20341 del 03/04/2024, Balint, Rv. 286366 - 01; Sez. 3, n. 38777 del 19/11/2025), onere cui il Tribunale si è attenuto.

2. Il primo motivo è manifestamente infondato.

Con riferimento al profilo del difetto di «autonoma valutazione» da cui sarebbe viziato il decreto del Gip, la giurisprudenza (Sez. 3, n. 10400 del 19/11/2024, dep. 2025, Rv. 287827 - 02, in tema di sequestro preventivo; Sez. 1, n. 46447 del 16/10/2019, Rv. 277496 - 01; Sez. 1, n. 333 del 28/11/2018, dep. 2019, Rv.

274760 - 01) ha ripetutamente affermato che il ricorso per cassazione che denunci tale vizio è tenuto ad indicare gli aspetti della motivazione in relazione ai quali la dedotta omissione ha impedito apprezzamenti di segno contrario, di rilievo tale da condurre a conclusioni diverse da quelle adottate; ha, inoltre, l'onere di allegare al ricorso non solo il provvedimento genetico, ma anche la richiesta del pubblico ministero, entrambi nella loro integralità, per consentire il vaglio dell'eccezione in sede di legittimità (Sez. 3, n. 100400/2025 cit.; Sez. 3, n. 57524 del 17/04/2018, Rv. 274704 - 01). E' noto, infatti, che, allorché sia dedotto, mediante ricorso per cassazione, un "error in procedendo" ai sensi dell'art. 606, comma 1, lett. c) cod. proc. pen., la Corte di cassazione è giudice anche del fatto e, per risolvere la relativa questione, può accedere all'esame diretto degli atti processuali, che resta, invece, precluso dal riferimento al testo del provvedimento impugnato contenuto nella lett. e) del citato articolo, quando risulti denunciata la mancanza o la manifesta illogicità della motivazione (Sez. U, n. 42792 del 31/10/2001, Rv. 220092; Sez. 3, n. 12121 del 12/12/2024, dep. 2025).

Nel caso in esame, la censura è generica, in quanto la difesa non ha assolto all'onere di allegazione, non avendo prodotto la richiesta del P.M. per consentire la valutazione dell'eccezione.

Né tantomeno la difesa si confronta con la motivazione del Tribunale del riesame, che ha respinto l'eccezione, evidenziando che il GIP non si era limitato a recepire integralmente le argomentazioni contenute nella richiesta cautelare, ma aveva provveduto ad una effettiva valutazione, diretta e autonoma delle ragioni del provvedimento richiesto ed adottato, sia pure rinviando per i dati fattuali alla richiesta del P.M..

L'ordinanza impugnata, pertanto, ha fatto corretta applicazione del diritto vivente, secondo il quale la mancanza della autonoma valutazione delle esigenze cautelari - che comporta l'annullamento del provvedimento genetico da parte del tribunale del riesame, in forza di quanto disposto dall'art. 309, comma 9, cod. proc. pen., applicabile in tema di misure cautelari reali in virtù del rinvio operato dall'art. 324, comma 7, dello stesso codice (Sez. U, n. 18954 del 31/03/2016, Capasso, Rv. 266789-01) - va intesa quale motivazione del tutto priva di vaglio critico dell'organo giudicante, mancando, in tal caso, un sostrato su cui sviluppare il contraddittorio tra le parti (Sez. 2, n. 7258 del 27/11/2019, Esposito, Rv. 278509-01; Sez. 6, n. 10590 del 13/12/2017, Liccardo, Rv. 272596-01; Sez. 3, n. 2257 del 18/10/2016, Burani, Rv. 268800-01).

Va ribadito, inoltre, che il difetto di originalità linguistica o espositiva del contenuto del provvedimento cautelare emesso dal giudice per le indagini preliminari rispetto alla richiesta del pubblico ministero non implica automaticamente la violazione dell'obbligo di autonoma valutazione ed è

compatibile con la redazione dell'ordinanza con la tecnica della "incorporazione" quando dal contenuto complessivo del provvedimento emergano la conoscenza degli atti del procedimento e la rielaborazione critica degli elementi sottoposti al vaglio del riesame (Sez., 2, n. 13734 23.3.2023; Sez. 2, n. 43676 del 07/10/2021, Fierro, Rv. 282506-02; Sez. 3, n. 35720 del 06/10/2020, Cordioli, Rv. 280581-01; Sez. 5, n. 1304 del 24/09/2018, dep. 2019, Pedato, Rv. 275339-01).

Nel caso in esame, dalla lettura del decreto di sequestro preventivo emerge che il giudice per le indagini preliminari per ogni contestazione ha dedicato un paragrafo alle sue autonome valutazioni. La difesa non ha indicato in quale paragrafo il giudice si sarebbe limitato a recepire le valutazioni del Pubblico Ministero.

3. Manifestamente infondato è il secondo motivo di ricorso.

Il Tribunale ha fatto corretta applicazione dei principi consolidati della giurisprudenza di legittimità in tema di concorso tra reati tributari e truffa. Si è infatti affermato che 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. (Sez. 3, n. 36916 del 03/11/2020, Bernardi, Rv. 280788 – 01). 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, come specificamente contestato al [REDACTED]. La condotta dell'indagato non si è esaurita nell'emissione di fatture per operazioni inesistenti, perché ad esempio sono stati trasmessi dei SAL finali, nonostante le opere di riqualificazione edilizia commissionategli non fossero ancora iniziate o fossero addirittura in corso di esecuzione al momento del sopralluogo effettuato dalle forze dell'ordine (cfr. pag. 22 del decreto di sequestro preventivo). L'indagato ha posto in essere artifici e raggiri finalizzati a conseguire erogazioni pubbliche. Le diverse imputazioni non contestano un'unica condotta materiale, ovvero l'emissione di fatture per operazioni inesistenti, come sostenuto dalla difesa, ma condotte distinte per ogni imputazione.

Va anche sottolineato che l'art. 121 del d.l. n. 34 del 2020 (il cosiddetto "Decreto Rilancio") prevede che i soggetti che sostengono spese relative a determinati interventi (recupero del patrimonio edilizio, efficienza energetica, adozione di misure antisismiche, recupero o restauro della facciata di edifici esistenti, installazione di impianti fotovoltaici, installazione di colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici, superamento ed eliminazione delle barriere architettoniche) possano optare, in alternativa all'utilizzo diretto della detrazione

loro riconosciuta (la quale costituisce, perciò, la prima forma di strutturazione del beneficio): 1) per il cosiddetto "sconto in fattura", praticato dall'esecutore dei lavori, con la conseguente possibilità, per quest'ultimo, di godere di un credito d'imposta di importo pari alla detrazione o di cedere tale credito a terzi (compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari) (lett. a del comma 1); 2) per la diretta cessione a terzi (compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari), da parte dell'originario beneficiario della detrazione, di un credito d'imposta di importo pari alla stessa detrazione (lett. b del comma 1).

Nel caso in esame, le condotte delittuose contestate all'indagato sarebbero consistite nel generare, mediante le operazioni fraudolente che sono puntualmente descritte nell'ordinanza impugnata, dei crediti d'imposta inesistenti, in quanto fondati su dei diritti alla detrazione dei quali mancavano del tutto i presupposti costitutivi (in particolare, quello dell'effettivo compimento delle opere incentivate).

Il Collegio ritiene che le truffe aggravate per il conseguimento di erogazioni pubbliche, commesse generando un credito d'imposta inesistente, si consumino con la creazione dello stesso credito a cui consegue un ingiusto profitto per l'agente e un danno per lo Stato. Quando poi i crediti inesistenti vengono posti in compensazione, l'indagato ottiene un ulteriore profitto costituito dal risparmio fiscale corrispondente all'ammontare dei tributi non versati. Quindi, il profitto dei reati di truffa aggravata e dei reati tributari non è unico, come sostenuto dalla difesa.

4. Manifestamente infondato è il terzo motivo.

La difesa contesta un vizio di motivazione del provvedimento impugnato, che come già detto, non può essere dedotto con il ricorso per Cassazione avverso ordinanze in materia di sequestri. Infatti, la difesa sostiene che la motivazione del Tribunale del riesame sia inadeguata in quanto si limita ad affermare che "le fatture intermedie venivano emesse... in via anticipata e non successiva rispetto alla trasmissione dello stato di avanzamento dei lavori (SAL) falsamente asseverati dall'odierno indagato".

La difesa sostiene che gli operatori di p.g. si sono limitati a riscontri esterni delle strutture e la principale constatazione è stata l'assenza del c.d. "cappotto termico", corrispondente ad una fase finale dell'intervento. A prescindere dalla circostanza che la mancanza del cappotto termico fa venir meno il diritto al "superbonus" trattandosi di un intervento essenziale, la difesa non contesta l'esposizione di informazioni false di cui al capo P) in sede di asseverazione.

Il Tribunale del riesame precisa che i sopralluoghi effettuati dai militari consentivano di riscontrare che per la maggior parte dei committenti, sebbene fosse stato trasmesso il S.A.L. finale relativo alla conclusione dei lavori, le opere erano rimaste incomplete, in alcuni casi ancora in corso di esecuzione all'atto del

sopralluogo. La motivazione del provvedimento impugnato non può ritenersi apparente, dal momento che esamina le singole censure formulate dalla difesa, che vengono reiterate in maniera del tutto generica in sede di ricorso.

5. Manifestamente infondato è il quarto motivo.

La difesa non si confronta con la motivazione del provvedimento impugnato, pienamente condivisibile, nel quale si evidenzia che non rileva la censura mossa dalla difesa relativa all'invocato inquadramento del fatto nel 1 comma ("crediti non spettanti") piuttosto che nel 2 comma ("crediti inesistenti") dell'art. 10 quater d. Lgs. 74/2000, essendo pacifica in entrambi i casi la legittimità del sequestro finalizzato alla confisca, come disposto dal GIP, del profitto pari al valore delle imposte a vario titolo dovute dalla ditta individuale e compensate con l'utilizzo dei crediti d'imposta ottenuti fraudolentemente. La difesa si limita ad affermare che la diversa qualificazione incide sia sul *fumus commissi delicti*, sia sull'intensità del dolo, sia sulla dosimetria della pena.

Rileva il Collegio che le circostanze evidenziate dalla difesa possono incidere eventualmente nel giudizio di merito ma non nella fase cautelare.

6. Il quinto motivo (violazione di legge in relazione al profitto confiscabile ex art. 8 d.lgs. n. 74/2000 e al concorso del reato tra emittente e utilizzatore dovendo essere il profitto commisurato al prezzo della emissione) è tardivo perché non proposto in sede di riesame.

Al riguardo giova osservare che "in tema di impugnazioni cautelari reali, la parte che propone richiesta di riesame, per la natura di mezzo di gravame della stessa, è tenuta ad articolare appositi motivi, sicché, ove successivamente proponga ricorso per cassazione avverso la decisione del tribunale del riesame, è tenuta a dedurre motivi corrispondenti a quelli con i quali erano state fatte valere le questioni a questo prospettate, pena l'inammissibilità delle deduzioni, siccome nuove" (Sez. 3, n. 29366 del 23/04/2024, Secondulfo, Rv. 286752 - 01.). Tale principio si fonda sulla natura devolutiva del riesame e sulla conseguente preclusione alla prospettazione, in sede di legittimità, di questioni non sottoposte al previo scrutinio del giudice cautelare.

Nel caso in esame, non si pone neppure astrattamente un problema di concorso tra l'emittente e l'utilizzatore delle fatture per operazioni inesistenti, in quanto viene contestato al [REDACTED] di aver utilizzato nella dichiarazione IVA fatture per operazioni inesistenti emesse da altre società.

7. Con il sesto motivo, la difesa contesta sostanzialmente l'assenza di un'adeguata motivazione in relazione al *periculum in mora*, censura che non può essere proposta con il ricorso per Cassazione avverso una misura reale.

In ogni caso, ad avviso dei giudici della cautela sussiste la necessità anticipatoria rispetto ai beni colpiti dal sequestro in funzione della confisca per

equivalente, visto il rischio di dispersione atteso che l'indagato ha perseverato nelle condotte analoghe a quelle contestate, durante e dopo i controlli della Guardia di Finanza, e nella massiva opera di monetizzazione e compensazione dei crediti di imposta illecitamente ottenuti posta in essere dall'indagato, con progressiva erosione dei crediti giacenti nei cassetti fiscali. Il Tribunale, quindi, ha assolto all'onere motivazionale richiestogli argomentando in modo adeguato le ragioni della necessità anticipatoria del sequestro per come già sostanzialmente esposte dal giudice per le indagini preliminari.

8. In definitiva, stante l'infondatezza delle censure sollevate, il ricorso proposto nell'interesse di [REDACTED] deve essere rigettato, con onere per il ricorrente, ex art. 616 cod. proc. pen., di sostenere le spese del procedimento.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali.
Così è deciso, 06/03/2026

Il Consigliere estensore

PIA VERDEROSA



Il Presidente

ALDO ACETO



Deposito in Cancelleria

Oggi

30 APR. 2026



IL CANCELLIERE ESPERTO

Donna Elisabetta Arrabito

