

Penale Sent. Sez. 2 Num. 27133 Anno 2026
Presidente: ALMA MARCO MARIA
Relatore: NICASTRO GIUSEPPE
Data Udienza: 09/07/2026

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

Mandalà Salvatore, nato a Palermo il 29/10/1968

avverso l'ordinanza del 30/03/2026 del Tribunale di Cagliari

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

lette le conclusioni del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Ettore Pedicini, il quale ha concluso chiedendo che il ricorso venga dichiarato inammissibile;

udita la relazione svolta dal Consigliere Giuseppe Nicastro.

RITENUTO IN FATTO

1. Con ordinanza del 30/03/2026, il Tribunale di Cagliari rigettava l'appello che era stato proposto da Salvatore Mandalà contro l'ordinanza del 23/02/2026 con la quale il G.i.p. del Tribunale di Cagliari aveva rigettato la richiesta del Mandalà di revocare il sequestro preventivo che era stato disposto dallo stesso G.i.p. del Tribunale di Cagliari:

a) con decreto del 08/11/2024, con riferimento al *fumus* dei reati di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74) continuata per gli anni 2018-2022 e di autoriciclaggio continuato;

b) con decreto del 29/09/2025, con riferimento al *fumus* del reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici in relazione all'anno 2023.

Con tali decreti, era stato rispettivamente disposto:

a) con quello del 08/11/2024, il sequestro preventivo finalizzato alla confisca delle somme di denaro giacenti sui conti correnti e/o dei rapporti finanziari intestati o riconducibili al Mandalà fino all'importo di € 1.241.413,20 e, ove ciò non fosse stato possibile, il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente, fino a concorrenza del suddetto importo di € 1.241.413,20, di beni mobili o immobili di proprietà del Mandalà o nella sua disponibilità;

b) con quello del 29/09/2025, il sequestro preventivo finalizzato alla confisca delle somme di denaro giacenti sui conti correnti e/o dei rapporti finanziari intestati o riconducibili al Mandalà fino all'importo di € 147.074,22 e, ove ciò non fosse stato possibile, il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente, fino a concorrenza del suddetto importo di € 147.074,22, di beni mobili o immobili di proprietà del Mandalà o nella sua disponibilità.

2. Avverso l'indicata ordinanza del 30/03/2026 del Tribunale di Cagliari, ha proposto ricorso per cassazione, per il tramite del proprio difensore avv. Ivano Iai, Salvatore Mandalà, affidato a cinque motivi.

2.1. Con il primo motivo, il ricorrente denuncia, in relazione all'art. 606, comma 1, lett. b), cod. proc. pen., l'inosservanza e/o l'erronea applicazione dell'art. 3 del d.lgs. n. 74 del 2000, degli artt. 25 «e ss.» del Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR; d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917) e dell'art. 3 del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23 (che disciplina la cedolare secca sugli affitti), con riguardo a: «difetto degli elementi costitutivi del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici e conseguente difetto di *fumus delicti* ex art. 321 c.p.p. relativamente al suddetto reato».

Il Tribunale di Cagliari sarebbe incorso nel duplice errore di:

a) qualificare il reddito derivante dalle locazioni degli immobili soggetto a imposizione come reddito d'impresa, anziché come reddito fondiario, con la conseguente erronea esclusione dell'applicabilità del regime della cedolare secca sugli affitti;

b) comunque, nel qualificare lo stesso reddito come reddito d'impresa, avere ommesso di attribuire rilievo ai costi e, quindi, di dedurli dai ricavi.

Secondo il ricorrente, in assenza di tali lamentati errori, come era stato evidenziato nelle relazioni tecniche dei suoi consulenti fiscali depositate nel corso del giudizio di merito, l'imposta evasa per ciascuno degli anni in contestazione sarebbe stata inferiore alla soglia minima prevista dall'art. 3, comma 1, lett. a), del d.lgs. n. 74 del 2000, con la conseguente insussistenza del reato di dichiarazione fraudolenta continuato di cui allo stesso art. 3.

2.1.1. Quanto al primo degli errori lamentati, il Mandalà contesta che il reddito delle locazioni dei suoi immobili derivasse dall'esercizio di un'attività

d'impresa avente a oggetto la locazione di immobili a fini ricettivi, atteso che, «qualora la locazione (come accaduto nel caso di specie) venga effettuata da persone fisiche in assenza della fornitura di servizi accessori (servizi che non vengono mai nemmeno menzionati negli atti d'indagine), i canoni si qualificano fiscalmente come redditi fondiari», ai sensi dell'art. 25 TUIR, in particolare, come redditi di fabbricati, con la conseguente applicabilità, anche nel caso di locazioni brevi (ex art. 4 del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, conv. con modif. dalla legge 21 giugno 2017, n. 96), del regime della cedolare secca sugli affitti di cui all'art. 3 del d.lgs. n. 23 del 2011, per il quale egli aveva pertanto legittimamente optato.

Nel caso di specie, sarebbe emersa «esclusivamente la concessione in godimento degli immobili senza prestazioni di servizi aggiuntivi (colazione, ristorazione, pulizia camere, cambio biancheria, messa a disposizione di auto a noleggio o di guide turistiche o di interpreti [...])».

Il Mandalà argomenta che il locatore può optare per il regime della cedolare secca anche nell'ipotesi in cui il conduttore concluda il contratto di locazione a uso abitativo nell'esercizio della sua attività professionale, e ribadisce che egli non ha locato i propri immobili nell'esercizio di un'attività di impresa, con la conseguente illegittima esclusione dell'applicabilità della cedolare secca, per la quale egli aveva optato.

2.1.2. Quanto al secondo degli errori lamentati, il Mandalà contesta che, anche a voler qualificare il reddito derivante dalle locazioni dei suoi immobili quale reddito d'impresa, al fine di determinare tale reddito, sarebbe stato necessario dedurre dai ricavi i costi inerenti all'attività dell'impresa.

Rappresenta in proposito che, secondo la relazione del suo consulente tecnico Francesco Salaris (dottore commercialista e revisore contabile), l'applicazione dei parametri ISA (indici sintetici di affidabilità fiscale) previsti per l'attività di locazione immobiliare a fini ricettivi (di cui al codice ATECO 55.20.51) determinerebbe un'incidenza dei costi sui ricavi del 65%, ciò che comporterebbe la riduzione dei redditi e, quindi, la riduzione delle imposte al di sotto della soglia di € 30.000,00 che è prevista dall'art. 3, comma 1, lett. a), del d.lgs. n. 74 del 2000 (e, comunque, a un ammontare inferiore a quello posto a base del sequestro).

In contrasto con quanto esposto, sia il G.i.p. del Tribunale di Cagliari sia il Tribunale del riesame avrebbero omesso di considerare i costi deducibili, così finendo col ritenere sottoposto a tassazione il profitto lordo, anziché quello netto, in violazione del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost.

Tali principi, elaborati nella materia tributaria, sarebbero validi anche in sede penale, in quanto l'imposta evasa di cui all'art. 3 del d.lgs. n. 74 del 2000

dovrebbe essere calcolata sul reddito effettivamente imponibile.

Secondo il ricorrente, i costi avrebbero dovuto «essere riconosciuti anche in assenza di documentazione analitica, mediante determinazione presuntiva o forfettaria, eventualmente sulla base delle medie di settore».

2.2. Con il secondo motivo, il ricorrente denuncia, in relazione all'art. 606, comma 1, lett. *b*), cod. proc. pen., l'inosservanza e/o l'erronea applicazione dell'art. 321, commi 2 e 3, dello stesso codice, dell'art. 240 cod. pen. e dell'art. 12-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000.

Il Mandalà censura l'«obliterazione, ad opera dell'ordinanza impugnata, dei principi affermati dalla Corte di Giustizia Tributaria [di primo grado di Cagliari] con la sentenza n. 781/2025», con la quale tale Corte di giustizia, con riferimento all'anno 2017, ha ritenuto l'erroneità del metodo che era stato utilizzato dall'Agenzia delle entrate, reputando che il reddito derivante dalla locazione degli immobili del Mandalà dovesse essere qualificato come reddito di fabbricati e che lo stesso Mandalà potesse legittimamente optare per il regime della cedolare secca.

Contrariamente a quanto avrebbe ritenuto il Tribunale di Cagliari, dal principio dell'autonomia delle due giurisdizioni, penale e tributaria, non si potrebbe «desumere [...] l'assunto secondo cui il sequestro preventivo finalizzato alla confisca (a tutela dell'Erario) sia completamente impermeabile all'accertamento del credito erariale nella sede propria, che è quella tributaria».

Deporrebbe, in particolare, in senso contrario a tale assunto il disposto del comma 2 dell'art. 12-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000, il quale «andrebbe applicato *a fortiori*», atteso che, «nel caso di specie non si è semplicemente richiesta una rateizzazione», alla quale fa riferimento il suddetto comma 2 dell'art. 12-*bis*, «ma la Corte di Giustizia Tributaria ha escluso (in larghissima parte) la stessa sussistenza dell'evasione».

Secondo il Mandalà, pertanto, «i principi affermati dalla Corte di Giustizia Tributaria nel caso di specie, pena la violazione del contenuto precettivo desumibile dall'art. 12-*bis* del D. Lgs. n. 74/2000, devono essere applicati quantomeno ai fini della determinazione degli importi sequestrabili».

2.3. Con il terzo motivo, il ricorrente denuncia, in relazione all'art. 606, comma 1, lett. *b*), cod. proc. pen., la violazione e/o la falsa applicazione dell'art. 3 del d.lgs. n. 74 del 2000 «per difetto di condotte dirette ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria», con «conseguente difetto del *fumus delicti* ex art. 321 c.p.p. relativamente al suddetto reato e inapplicabilità del sequestro preventivo».

Secondo il Mandalà, né l'opzione per il regime della cedolare secca né «le clausole contrattuali relative ai rimborsi spese» potrebbero integrare quei mezzi

fraudolenti idonei a ostacolare l'accertamento e a indurre in errore l'amministrazione finanziaria che sono richiesti ai fini dell'integrazione del reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, atteso che si tratterebbe «di opzioni (nel caso della cedolare secca) ovvero di clausole (nel caso dei rimborsi spese) del tutto palesi e in alcun modo occultate».

2.4. Con il quarto motivo, il ricorrente denuncia, in relazione all'art. 606, comma 1, lett. *b*), cod. proc. pen., la violazione e/o la falsa applicazione dell'art. 648-*ter*.1 cod. pen.: a) «per difetto del reato presupposto», con «conseguente difetto del *fumus delicti* ex art. 321 c.p.p. relativamente al suddetto reato e inapplicabilità del sequestro preventivo»; b) «per difetto della condotta diretta ad ostacolare concretamente l'identificazione della asserita provenienza delittuosa del denaro».

2.4.1. Sotto il primo dei profili indicati, di cui *sub a*), il Mandalà deduce che, poiché sulla base di quanto esposto nei motivi precedenti risulterebbe non essere stata superata la soglia di € 30.000,00 prevista dall'art. 3, comma 1, lett. *a*), del d.lgs. n. 74 del 2000, non sarebbe configurabile il delitto di autoriciclaggio per difetto del relativo reato presupposto.

2.4.2. Sotto il secondo dei profili indicati, di cui *sub b*), il Mandalà contesta che i giudici del merito non avrebbero evidenziato il necessario «*quid pluris* dissimulatorio, vale a dire la dimostrata finalità di occultamento della provenienza della provvista dal reato presupposto».

Non sarebbe «stata dimostrata l'idoneità *ex ante* della condotta posta in essere a costituire ostacolo all'identificazione della (asserita) provenienza delittuosa del bene».

2.5. Con il quinto motivo, il ricorrente denuncia, in relazione all'art. 606, comma 1, lett. *b*), cod. proc. pen., la violazione e/o la falsa applicazione dell'art. 321 dello stesso codice, degli artt. 240, 648-*ter*.1 e 648-*quater* cod. pen. e degli artt. 3, 12-*bis* e 12-*ter* del d.lgs. n. 74 del 2000, con riguardo all'«applicazione del sequestro per importi eccedenti il prodotto e/o profitto del reato».

2.5.1. Quanto al profitto del reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici continuata, il ricorrente, nel richiamare i precedenti motivi, deduce che: «a) escludendo il superamento delle soglie di punibilità per i suddetti motivi, non sarebbe applicabile alcun sequestro; b) finanche ritenendo integrata la fattispecie di cui all'art. 3 del D. Lgs. n. 74/2000, la quantificazione del profitto sarebbe [...] contraria alla legge [...] stante l'omessa deduzione di ogni costo dai redditi (asseritamente) d'impresa».

2.5.2. Quanto al profitto del reato di autoriciclaggio, il Mandalà, dopo avere richiamato i principi affermati da Sez. 6, n. 40672 del 06/11/2025, Luongo, Rv. 289046-01 e Rv. 289046-02, e dopo avere riportato un ampio stralcio della

motivazione di tale sentenza, contesta anzitutto che, nel determinare il profitto del reato di autoriciclaggio, non sarebbero stati considerati i soli affitti percepiti da immobili acquistati con proventi di provenienza delittuosa, ma anche, «incomprensibilmente (difettando qualsiasi nesso di derivazione causale con il delitto)»: «in relazione al pagamento di rate di finanziamenti o mutui, si è tenuto conto dell'immobile per il quale tali finanziamenti erano serviti, ossia quello in Iglesias nella via Martini [...] e dei canoni percepiti dalla locazione di tale immobile, pari ad € 30.000,00» (pag. 12 dell'ordinanza impugnata, secondo trattino). Cioè, si lamenta, «canoni relativi ad un immobile che era già stato acquistato con proventi non contestati e in relazione al quale si ipotizza che i proventi asseritamente illeciti possano avere contribuito, al limite, al pagamento delle rate di mutuo».

In secondo luogo, il Mandalà contesta che: «in relazione ai pagamenti effettuati per realizzare nuove opere e ristrutturare gli immobili ad uso turistico adibiti ai residence di "Su Castededdu" e "B&B Piazza Sella 40" sono stati considerati gli introiti ricavati da tale attività ricettiva, quantificati nell'importo totale di € 578.586,29» (pag. 12 dell'ordinanza impugnata, terzo trattino). Cioè, si lamenta, «gli introiti di € 578.586,29 asseritamente ricavati da attività ricettive (residence di "Su Castededdu" e "B&B Piazza Sella 40") che erano già esistenti ben prima dei fatti di cui alle contestazioni, soltanto perché (e qui risiederebbe l'incomprensibile nesso eziologico con l'autoriciclaggio), con i proventi asseritamente derivanti dalla frode fiscale sarebbero stati effettuati pagamenti per realizzare nuove opere e ristrutturare gli stessi immobili». Tuttavia, «posto che tali immobili erano pacificamente suscettibili di essere adibiti alle locazioni, a prescindere da lavori di ristrutturazione», non sarebbe possibile «sostenere che gli importi delle locazioni derivino dall'autoriciclaggio semplicemente perché, secondo l'ipotesi accusatoria, tale delitto avrebbe consentito di effettuare opere di ristrutturazione».

2.5.3. Si sarebbe così determinato un cortocircuito logico-giuridico, atteso che «le stesse strutture (*recte*: i contratti di locazione delle stesse strutture) sarebbero, per un verso, fonte dell'evasione fiscale (poiché, secondo le contestazioni elevate al Mandalà, quest'ultimo avrebbe evaso, fraudolentemente, le imposte dovute sui canoni percepiti); per altro verso, gli stessi identici canoni di locazione formerebbero, nella loro integralità, il profitto dell'autoriciclaggio», con la conseguenza che le «stesse "voci"» verrebbero computate più volte nella determinazione del profitto confiscabile e, «oltretutto, in ordine all'autoriciclaggio, in totale mancanza di un vincolo di derivazione con il suddetto delitto».

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il primo motivo non è fondato sotto il primo profilo in cui è articolato, mentre è fondato sotto il secondo profilo.

1.1. Il motivo non è fondato sotto il profilo con il quale il ricorrente ha contestato che l'attività di locazione di immobili a fini ricettivi fosse stata da lui svolta imprenditorialmente (punto 2.1.1. della parte in fatto).

Il Tribunale di Cagliari ha qualificato tale attività come d'impresa argomentando come essa – la quale, secondo quanto era emerso, aveva a oggetto decine di immobili – fosse esercitata in modo organizzato e continuativo («con una gestione strutturata e continuativa con organizzazione di mezzi, *turn over* di clientela, utilizzo di portali e interposizioni soggettive») e, quindi, in modo professionale.

Tale qualificazione risulta conforme alla nozione giuridica di attività d'impresa come esercizio professionale di un'attività economica organizzata ai fini della produzione o dello scambio di beni e/o servizi, e, essendo fondata su una valutazione in punto di fatto – che, in quanto tale, spetta al giudice del merito –, non è censurabile in questa sede di legittimità, tanto meno in sede di ricorso ex art. 325 cod. proc. pen.

Ne discende che, col qualificare l'attività di locazione di immobili a fini ricettivi svolta dal Mandalà come d'impresa e con l'escludere, di conseguenza, che a tale attività fosse applicabile il regime della cedolare secca – esclusione che è prevista dal comma 6 dell'art. 3 del d.lgs. n. 23 del 2011 e, con riguardo alle locazioni brevi, dall'art. 4, comma 1, del decreto-legge n. 50 del 2017 –, il Tribunale di Cagliari non è incorso in alcuna violazione di norme giuridiche, in particolare, delle norme giuridiche che sono state invocate dal ricorrente, ma ha compiuto una motivata valutazione di fatto che, in quanto tale, non è censurabile in questa sede, tanto meno, come si è detto, in sede di ricorso ex art. 325 cod. proc. pen.

1.2. Il motivo è invece fondato sotto il profilo con il quale il ricorrente ha contestato che il Tribunale di Cagliari, nel qualificare come d'impresa l'attività di locazione di immobili a fini ricettivi da lui svolta, avrebbe illecitamente determinato l'imposta evasa sul reddito lordo, giacché avrebbe illecitamente omissso di dedurre dallo stesso i costi inerenti alla suddetta attività d'impresa (punto 2.1.2. della parte in fatto).

Con il proprio appello, il Mandalà aveva in effetti dedotto che, anche a qualificare i redditi in contestazione come derivanti da un'attività d'impresa, l'imposta evasa avrebbe dovuto essere calcolata applicando la relativa aliquota sul reddito determinato al netto dei costi inerenti alla suddetta attività.

Il Tribunale di Cagliari, ancorché abbia dato atto di tale specifica deduzione, non risulta avere motivato in ordine alla stessa.

Esso risulta infatti avere argomentato esclusivamente sulla correttezza della ricostruzione dei ricavi che era stata operata dalla Guardia di finanza, ma non ha così considerato che, al fine di calcolare l'imposta evasa – e, quindi, di verificare il superamento o no della soglia di punibilità di € 30.000,00 che è prevista dall'art. 3, comma 1, lett. a), del d.lgs. n. 74 del 2000 –, assumono rilievo, sia pure alle condizioni di cui subito si dirà, i costi inerenti all'attività d'impresa, in quanto deducibili dai suddetti ricavi, atteso che la stessa imposta deve essere calcolata non sui ricavi ma sul reddito imponibile, che è dato appunto dalla differenza tra i ricavi e i costi deducibili.

Si deve peraltro ribadire, quanto alle condizioni in presenza delle quali è possibile considerare gli stessi costi, che, secondo la Corte di cassazione, in tema di reati tributari, il giudice, per determinare l'imposta evasa, deve effettuare una verifica che, pur non potendo prescindere dai criteri di accertamento dell'imponibile che sono previsti dalla normativa fiscale, subisce le limitazioni che derivano dalla diversa finalità dell'accertamento penale e dalle regole che lo governano, con la conseguenza che i costi deducibili non contabilizzati devono essere considerati solo se sono suffragati, quanto meno, da allegazioni fattuali da cui desumere la certezza o, comunque, il ragionevole dubbio della loro esistenza, essendo legittimo inferire l'inesistenza di quelli la cui consistenza si fonda su mere asserzioni, prive di collegamento con gli elementi istruttori (Sez. 3, n. 14821 del 11/12/2024, dep. 2025, Tarricone, Rv. 287860-01; Sez. 5, n. n. 40412 del 13/06/2019, Tirozzi, Rv. 277120-01; Sez. 3, n. 37094 del 29/05/2015, Granata, Rv. 265160-01).

L'ordinanza impugnata deve pertanto essere annullata, con rinvio, per un nuovo giudizio, al Tribunale di Cagliari, competente ai sensi dell'art. 324, comma 5, cod. proc. pen.

2. L'esame degli ulteriori motivi resta assorbito dall'accoglimento del secondo profilo del primo motivo, atteso anche che, qualora l'evasione fiscale dovesse risultare "sotto soglia", non sarebbe configurabile non solo il reato di cui all'art. 3 del d.lgs. n. 74 del 2000 ma neppure il reato di autoriciclaggio del denaro proveniente dalla stessa evasione, in quanto ne difetterebbe il necessario reato presupposto per l'assenza, *ab origine*, di rilievo penale del fatto tipico, atteso che le soglie di punibilità che sono previste dal d.lgs. n. 74 del 2000 rientrano tra gli elementi costitutivi del reato tributario (Sez. 2, n. 11986 del 18/02/2021, Festa, Rv. 280995-01).

Annulla l'ordinanza impugnata e rinvia per nuovo giudizio al Tribunale di Cagliari competente ai sensi dell'art. 324, co. 5, c.p.p.

Così è deciso, 09/07/2026

Il Consigliere estensore

Corte di Cassazione - copia non ufficiale