



18320-21

**REPUBBLICA ITALIANA**  
In nome del Popolo italiano  
**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
SESTA SEZIONE PENALE

Composta da

Giorgio Fidelbo -Presidente-  
Pierluigi Di Stefano  
Emilia Anna Giordano - Relatore -  
Maria Silvia Giorgi  
Benedetto Paternò Raddusa

Sent. Sez. n. 1596/2020  
CC 13/10/2020  
R.G.N.R. 39553/2019

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso proposto da:

(omissis) , nato a (omissis)

avverso la sentenza del 6/2/2019 del Tribunale di Siena

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso  
udita la relazione svolta dal Consigliere Emilia Anna Giordano  
letta la requisitoria del Pubblico ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Pietro  
Molino che ha concluso chiedendo dichiarare inammissibile il ricorso.

**RITENUTO IN FATTO**

1. Con la sentenza indicata in epigrafe, il giudice dell'udienza preliminare del Tribunale di Siena, su concorde richiesta delle parti, ha applicato a (omissis) , concesse le circostanze attenuanti generiche e quelle di cui agli artt. 62 n. 6 e 62 n. 4 cod. pen., la pena di un anno di reclusione. Ha subordinato il concesso beneficio della pena sospesa al pagamento, a titolo di riparazione pecuniaria a favore del Comune di (omissis) , della somma di euro 2.934,50,

corrispondente al profitto del reato in contestazione commesso dopo l'entrata in vigore della legge n. 69 del 2015).

(omissis) risponde del delitto di peculato (art. 314 cod. pen.) perché, in qualità di titolare della ditta individuale (omissis), struttura ricettiva di case e alberghi per vacanze e addetto alla riscossione dagli ospiti della struttura delle somme di denaro destinate al Comune di (omissis) a titolo di imposta di soggiorno, e dunque incaricato di pubblico servizio, si era appropriato delle somme esatte dagli ospiti negli anni dal 2014 al 2017, omettendo di versarle alle casse comunali.

2. Con i motivi di ricorso, qui sintetizzati ai sensi dell'art. 173 disp. att. cod. proc. pen., il difensore dell'imputato chiede l'annullamento della sentenza impugnata denunciandone vizio di violazione di legge e vizio di motivazione in ordine alla qualificazione giuridica del fatto. Premesso che la contestazione presenta aspetti di genericità che incidono sulla ricorrenza dell'elemento materiale e di quello psicologico del reato, rileva che la sentenza impugnata, che si è lungamente soffermata sulla disciplina legislativa, ha, invece omissis l'esame del Regolamento del Comune di (omissis), che costituisce la fonte diretta dell'obbligo imposto al ricorrente ed offre le coordinate giuridiche applicabili al caso in esame. Con il secondo motivo denuncia la mancata corrispondenza tra accordo sottoposto al giudice e sentenza nella parte in cui il Tribunale ha sottoposto il beneficio della sospensione condizionale della pena al pagamento della somma a titolo di risarcimento al Comune di (omissis). Denuncia, infine, l'illegalità della pena in relazione alla subordinazione del beneficio della pena sospesa al pagamento della somma a titolo risarcitorio avendo il (omissis) già ottemperato al ristoro del danno, tanto da conseguire l'applicazione della circostanza attenuante di cui all'art. 62, n. 4 cod. pen.. La clausola apposta dal giudice, alla fruizione del beneficio, si risolve, dunque, in un inammissibile aggravio di natura sanzionatoria. Con memoria, qui pervenuta il 20 marzo 2020 il difensore ha ribadito i motivi di ricorso insistendo per l'accoglimento.

3. La trattazione del ricorso, fissata ai sensi dell'art. 611 cod. proc. pen. per l'udienza del 1 aprile 2020, è stata differita, per i noti eventi pandemici, al 27 maggio 2020 ed alla data odierna essendo entrato in vigore, in data 19 maggio 2020, il d.l. n. 34 in materia di salute, sostegno al lavoro ed all'economia in connessione con all'emergenza epidemiologica da Covid -19.

## **CONSIDERATO IN DIRITTO**

1. Il primo motivo di ricorso è fondato.

E' noto che, in tema di applicazione della pena su richiesta delle parti, la possibilità di ricorrere per cassazione deducendo l'erronea qualificazione giuridica del fatto deve essere limitata ai casi di errore manifesto, ossia ai casi in cui sussiste l'eventualità che l'accordo sulla pena si trasformi in un accordo sui reati con conseguente inammissibilità della denuncia

di errori valutativi in diritto che non risultino evidenti dal testo del provvedimento impugnato (Sez. 6, Sentenza n. 25617 del 25/06/2020, Annas, Rv. 279573). Nel caso in esame, sulla scorta della motivazione della sentenza impugnata e degli elementi in essa richiamati, si è in presenza di una questione in diritto che presenta evidenti margini di opinabilità e che denotano l'errore nel quale sono incorsi le parti e il giudice.

La sentenza impugnata contiene, infatti, ai fini della qualificazione giuridica del fatto e del suo presupposto, costituito dalla qualifica soggettiva dell'imputato quale agente contabile e incaricato di pubblico servizio, una precisa ricostruzione delle disposizioni normative, delle decisioni della Corte dei Conti e delle Sezioni Unite civili di questa Corte ed il riferimento alla giurisprudenza di legittimità in materia di illecita appropriazione, quale condotta di peculato, da parte del gestore delle strutture ricettive, dell'imposta riscossa dai clienti in esse alloggiati. Viceversa non è stato compiutamente esaminato il tema della qualifica soggettiva dell'imputato quale incaricato di pubblico servizio alla stregua del contenuto del Regolamento con il quale il Comune di (omissis) ha disciplinato la materia dei rapporti con i gestori delle strutture alberghiere, Regolamento che concorre alla individuazione delle mansioni e delle funzioni svolte dal gestore della struttura nell'attività di riscossione dell'imposta e del versamento alle strutture comunali e che è stato esaminato dal giudice dell'udienza preliminare secondo una erronea prospettiva di giudizio.

2. Sulla base della normativa recata dall'art. 4 del d.lgs. 14 marzo 2011 n. 23 la giurisprudenza di legittimità era ferma nel ritenere che integra il reato di peculato la condotta posta in essere dal gestore di una struttura ricettiva che si appropriava delle somme riscosse a titolo di imposta di soggiorno, omettendo di riversarle al Comune, in quanto lo svolgimento dell'attività ausiliaria di responsabile del versamento, strumentale all'esecuzione dell'obbligazione tributaria intercorrente tra l'ente impositore e il cliente della struttura, determinava l'attribuzione della qualifica di incaricato di pubblico servizio in capo al privato cui era demandata la materiale riscossione dell'imposta (per tutte, Sez. 6, n. 27707 del 26/03/2019; Norsa, Rv. 276220; Sez. 6, n. 32058 del 17/05/2018, Locane, Rv. 273446).

Le conclusioni della giurisprudenza si fondavano su argomenti tratti dalla disciplina positiva del tributo, secondo cui l'unico soggetto obbligato al versamento dell'imposta prevista era l'ospite della struttura alberghiera senza che, a suo carico fossero previsti obblighi dichiarativi o adempimenti ulteriori, e sul rilievo che il Comune si rapporta con il gestore della struttura alberghiera non come soggetto del rapporto tributario, bensì quale destinatario giuridico delle somme incassate dal gestore a titolo di imposta di soggiorno e nell'ambito di una relazione completamente avulsa dal rapporto tributario, sebbene ad esso funzionalmente orientata e correlata.

La giurisprudenza di legittimità riteneva, pertanto, che il gestore rivestisse la qualità di incaricato di pubblico servizio, anche in assenza di un preventivo, specifico incarico da parte della pubblica amministrazione, qualora avesse proceduto effettivamente e materialmente alla

riscossione dell'imposta di soggiorno in considerazione dell'attività prettamente pubblicistica della sua attività direttamente disciplinata dalle norme di diritto pubblico istitutive della relativa imposta. Essenziale, in tale prospettiva, era che fosse costituita una relazione tra ente di pertinenza dell'imposta ed altro soggetto, divenendo agente contabile anche il soggetto che avesse fatto maneggio di denaro pubblico.

3. Ritiene il Collegio che, ai fini di individuare il contenuto del rapporto intercorrente tra il comune e i gestori delle strutture operanti nel territorio assumono rilievo decisivo i regolamenti comunali ai quali rinvia il comma 3 dell'art. 4 cit. e, nella fattispecie, il Regolamento del Comune di Poggibonsi, ampiamente richiamato nei motivi di ricorso e con i contenuti del quale non si è, invece, confrontata la sentenza impugnata, che ha esaminato il tema della qualificazione giuridica in una prospettiva generale, ai fini della ricostruzione della disciplina pubblicistica che regola l'attività del gestore della struttura sia nella fase di riscossione dell'imposta che in quella del versamento e degli (eventuali) contenuti giuridici pubblici che ne connotano l'esercizio.

L'art. 2 del Regolamento del Comune di (omissis), invero, ferma restando la indicazione del soggetto passivo dell'imposta nella persona che pernotta nelle strutture ricettive presenti sul territorio comunale, ha individuato nel gestore della struttura ricettiva l'addetto alla riscossione dell'imposta ma ha, altresì, previsto che questi risponda "direttamente" del corretto e integrale versamento della stessa al Comune di (omissis); nel successivo articolo 5, il Regolamento ha illustrato gli obblighi essenzialmente dichiarativi che gravano sul gestore della struttura ricettiva ed ha disciplinato i termini di versamento delle somme dovute al Comune e, all'art. 8, ha previsto, per l'omesso, ritardato o parziale versamento l'applicazione della sanzione amministrativa pari al 30% dell'importo non versato, ai sensi dell'art. 13 del lgs. n. 471/1997 con applicazione, nel procedimento di irrogazione della sanzione, delle disposizioni prescritte dagli artt. 9, comma 1, primo periodo e 17, del citato d. lgs. e la devoluzione delle corrispondenti controversie concernenti l'imposta di soggiorno alla giurisdizione delle Commissioni Tributarie, ai sensi del d. lgs. 546/1992.

Non si tratta di verificare, secondo l'erronea prospettiva seguita dalla sentenza impugnata, se la disciplina recata dal Regolamento del Comune di Poggibonsi avesse individuato il gestore della struttura quale "responsabile di imposta" (secondo uno schema del diritto tributario non praticabile prima dell'entrata in vigore dell'art. 180 d.l. 34 del 2020), ma di esaminare in concreto quali fossero, nella prospettiva funzionale oggettiva che caratterizza la qualificazione del soggetto attivo del reato quale incaricato di pubblico servizio, i connotati pubblicistici dell'attività svolta dal gestore della struttura sia nella fase di riscossione che in quella di versamento dell'imposta, tenuto conto che il gestore della struttura viene individuato, ai sensi del richiamato art. 2 del Regolamento, quale soggetto che risponde *direttamente* del corretto e integrale versamento dell'imposta di soggiorno al Comune, dunque in assenza del vincolo di solidarietà e

del potere di rivalsa verso il soggetto passivo del rapporto tributario, aspetti, questi essenziali della figura di responsabile di imposta nel diritto tributario.

Fermo restando quindi il rapporto tributario, che intercorre tra il Comune di (omissis) e il soggetto passivo del tributo – cioè il cliente della struttura – il Regolamento del Comune di (omissis) configura in capo al gestore della struttura un obbligo “diretto”, *ergo*, lo individua come debitore in proprio di somme nei confronti dell'Ente, obbligo rispetto al quale gli vengono imposti adempimenti di natura squisitamente dichiarativa e “tributaria” (tra i quali l'assoggettamento, in caso di controversia, alla giurisdizione della Commissione Tributaria) e, in caso di omesso, ma anche ritardato o parziale versamento dell'imposta, una sanzione amministrativa, anche questa “tipicamente tributaria”, quale quella prevista dall'art. 13 del d. lgs. n. 471/1997.

Non emergono, dal contenuto del Regolamento, elementi per ritenere sussistente, in capo al gestore della struttura alberghiera, l'esercizio di poteri *latu sensu* pubblicistici nella fase della determinazione e versamento dell'imposta dell'importo dovuto: tale fase è incentrata sull'adempimento di obblighi essenzialmente dichiarativi e sull'assoggettamento ai poteri di accertamento e controllo dell'amministrazione comunale.

Ma, ad avviso del Collegio, ai fini della qualificazione soggettiva del gestore della struttura come incaricato di pubblico servizio, sulla scorta degli elementi evincibili dal Regolamento, non sono stati accertati elementi che connotino in senso immediatamente “pubblicistico” neppure l'attività svolta nella fase in cui il gestore della struttura procede all'incasso dell'imposta dal momento che la responsabilità diretta del gestore, nella fase del versamento dell'imposta al Comune, si pone in termini di incompatibilità ontologica con la configurabilità delle sue mansioni quale agente contabile, cioè di soggetto addetto alla riscossione dell'imposta quale incaricato del Comune.

La previsione regolamentare, secondo la quale il gestore risponde *direttamente* del corretto ed integrale versamento dell'imposta al Comune, suggerisce infatti che le somme dovute dall' esercente appartengono al suo patrimonio e non a quello del Comune sicché risulta difficile configurare il “maneggio di denaro pubblico”, *conditio sine qua non* al fine di attribuire la qualifica di agente contabile al gestore della struttura ricettiva non potendosi imputare a quest'ultimo alcuna condotta di omesso versamento di denaro già *ab origine* di pertinenza della pubblica amministrazione, ma soltanto di inadempimento di un obbligo posto direttamente a suo carico nei confronti di quest'ultima.

Né la sentenza impugnata, al confronto con le mansioni e funzioni in concreto svolte dall'imputato come enucleate dal Regolamento nella fase dell'incasso della somma dal cliente ne ha individuato la correlativa disciplina pubblicistica dell'attività svolta o eventuali contenuti giuridici pubblici di tale attività, tali non potendosi considerare né l'operazione di calcolo dell'imposta dovuta – che si risolve nell'applicazione della misura di imposta sul pernottamento e per persona – né il rilascio della quietanza di pagamento dalla quale esula qualsivoglia funzione



certificativa e la cui capacità rappresentativa è assorbita nelle dichiarazioni dovute al Comune di (omissis), anche se il gestore deve conservarne idonea documentazione.

Se è vero che l'art. 358 cod. pen. attribuisce la qualifica di incaricato di pubblico servizio a coloro che, a qualunque titolo, prestano un pubblico servizio, prescindendo dall'esistenza di un rapporto di dipendenza con la pubblica amministrazione, è imprescindibile l'esame dei caratteri qualificanti dell'attività in concreto svolta dai soggetti per definirla pubblico servizio e, altresì, che tale attività non si concreti in semplici mansioni di ordine o si esaurisca in attività di prestazione d'opera meramente materiale e che non si esaurisce nella mera destinazione, a finalità pubbliche, delle somme riscosse.

Si rende necessario, pertanto, un più approfondito accertamento per verificare le ricadute di tale disciplina regolamentare, a prescindere dalla sua idoneità a determinare l'insorgere di un'obbligazione tributaria tra Comune e il gestore della struttura, sull'esercizio di poteri pubblicistici e sui contenuti pubblicistici che eventualmente la connotano.

Non può trascurarsi, infine, che tale accertamento risulta rilevante anche sotto il profilo psicologico e della consapevolezza del gestore della struttura alberghiera sulle funzioni e sui poteri pubblici esercitati e, quindi del correlativo elemento psicologico del reato di peculato.

4. Consegue l'annullamento della sentenza impugnata e la trasmissione degli atti, per ulteriore corso, al Tribunale di Siena, restando assorbita la valutazione degli ulteriori motivi di impugnazione.

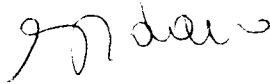
**P.Q.M.**

Annulla la sentenza impugnata e dispone trasmettersi gli atti al Tribunale di Siena per ulteriore corso.

Così deciso il 13 ottobre 2020

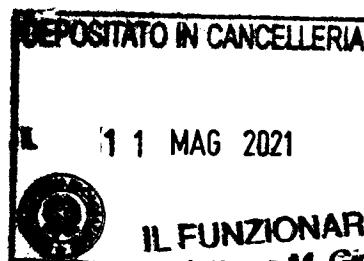
Il Consigliere relatore

Emilia Anna Giordano



Il Presidente

Giorgio Fidelbo



IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO  
dott.ssa M. Giovanna Fedeschi

