

28664-21



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

Composta da

Giorgio Fidelbo

-Presidente-

Sent. Sez. 562/2021

Anna Criscuolo

P.U. 12/4/2021

Di Stefano Pierluigi

R.G.N. 37795/2020

Orlando Villoni

Emilia Anna Giordano

-Relatore-

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da

Procuratore generale presso la Corte di appello di Torino

nel procedimento a carico di

(omissis) , nata a (omissis)

(omissis) , nato a (omissis)

avverso la sentenza del 18/9/2020 del Tribunale di Torino

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal consigliere Emilia Anna Giordano;

lette le conclusioni del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto procuratore generale Fulvio Troncone che ha concluso chiedendo l'annullamento con rinvio della sentenza impugnata;

lette le conclusioni del difensore di (omissis) , avvocato (omissis) , che ha chiesto il rigetto del ricorso;

lette le conclusioni dei difensori di (omissis) , avvocato (omissis) e avvocato (omissis) (omissis) che hanno chiesto il rigetto del ricorso.

RITENUTO IN FATTO

1. Il Tribunale di Torino, con la sentenza indicata in epigrafe, ha assolto (omissis) e (omissis) dal reato di peculato loro ascritto perché il fatto non è previsto dalla legge come reato. E' pacifico, in fatto, che gli imputati, in qualità, rispettivamente, di amministratore unico della (omissis) s.r.l. e procuratore speciale alla gestione della struttura alberghiera (omissis) (omissis) essendo incaricati della riscossione della tassa di soggiorno degli ospiti in forza dell'art. 4 del d.lgs. n. 23 del 14 marzo 2011 e delle delibera del 19 giugno 2012 del Comune di (omissis) , si appropriavano delle somme versate dagli ospiti della struttura omettendo il versamento alla tesoreria comunale.

2. Il Procuratore generale della Corte di appello di Torino, con i motivi di ricorso, denuncia l'erronea applicazione della legge penale e chiede l'annullamento della sentenza impugnata.

La ricostruzione in diritto sviluppata nella sentenza impugnata è inficiata dal rilievo che il comma 3 dell'art. 180 del d.l. 19 maggio 2020 n. 34, convertito senza modificazioni della disciplina presa in esame, dalla legge n. 77 del 17 luglio 2020 non può considerarsi norma integrativa del precetto penale perché non modifica la nozione astratta di incaricato di pubblico servizio ma, mutando il contenuto dell'obbligo del gestore, fa venire meno le condizioni che consentono, solo a partire dal momento della sua entrata in vigore, la qualifica come responsabile del pagamento del tributo in capo al responsabile della struttura, rispetto alla precedente qualifica di "esattore". Tale ricostruzione rinviene il suo fondamento in un principio recato dalla nota sentenza delle Sezioni Unite n. 2451 del 16 gennaio 2008 secondo il quale in tema di successione di leggi penali, la modificazione della norma extrapenale richiamata dalla disposizione incriminatrice esclude la punibilità del fatto precedentemente commesso se tale norma è integratrice di quella penale oppure ha essa stessa efficacia retroattiva (Sez. U, Sentenza n. 2451 del 27/09/2007, Magra, Rv. 238197).

Non è conferente, ai fini dell'inquadramento giuridico della fattispecie concreta, il richiamo della sentenza impugnata all'art. 9 della legge 681 del 1981 che presuppone la esistenza di due norme mentre i principi sopra affermati, relativi alla mancata possibilità di applicare retroattivamente, ex art. 2, comma 2, cod. pen. la recentissima modifica normativa non può ipotizzarsi.

Conclusivamente è solo a partire dall'entrata in vigore del d.lgs. 34 del 2020 che i gestori delle strutture ricettizie rispondono in via amministrativa del mancato versamento in quanto divenuti coobbligati in solido al pagamento dell'imposta e, dunque, per non avere più la qualifica soggettiva richiesta dal reato di peculato al quale restano assoggettati i fatti commessi fino all'entrata in vigore dell'art. 180 cit..



CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso è fondato e la sentenza impugnata deve essere annullata con rinvio alla Corte di appello di Torino per nuovo giudizio.

Il Tribunale ha esaminato le coordinate normative che presidiavano la materia della riscossione, a cura dei preposti alle strutture alberghiere, della cd. taxa di soggiorno. Secondo la ricostruzione sviluppata in sentenza gli artt. 4, comma 1, del d.lgs. n. 78 del 31 maggio 2010 e 4 del d.lgs. 14 marzo 2011 n. 23, modificato ed integrato dall'art. 33 della l. 28 dicembre 2015 n. 221 avevano previsto la facoltà, per "i comuni capoluogo di provincia, le unioni di comuni e i comuni inclusi negli elenchi regionali delle località turistiche o città d'arte" di istituire, con deliberazione del consiglio, un'imposta di soggiorno a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive situate sul proprio territorio". Tale normativa, che definiva i contorni della disciplina del tributo individuandone il presupposto (costituito dal soggiorno nelle strutture ricettive localizzate entro il territorio degli enti locali impositori) e i soggetti passivi (rappresentati dagli ospiti delle strutture) era stata integrata dall'art. 52, comma 1, del d. lgs. 446/1997 che individuava la misura massima del tributo e, inoltre, alla destinazione del gettito dello stesso delegando ulteriori alla emanazione di un regolamento che, in effetti, non è mai stato adottato. Nelle more i comuni beneficiari dell'imposta potevano, con proprio regolamento, dettare "ulteriori modalità applicative del tributo" prevedendo esenzioni, riduzioni per particolari fattispecie o determinati periodi di tempo".

Sulla base delle enunciate coordinate normative si è ritenuto che il soggetto passivo dell'obbligazione tributaria fosse l'ospite, l'utente della struttura tenuto al pagamento del tributo al gestore della struttura che, in forza degli adempimenti impostigli dal regolamento comunale, assumeva un compito ausiliario dell'ente essendo tenuto a calcolare l'imposta dovuta, ad incassarla e a riversarla all'ente comunale, compilando e conservando la modulistica prevista dall'ente.

La qualifica assunta dal gestore della struttura, esulava dal rapporto di imposta (quale sostituto o responsabile di imposta) venendo, invece, coinvolto nel rapporto con l'ente destinatario del tributo ed assumendo il ruolo di agente contabile in quanto aveva il maneggio di pubblico denaro, tenuto a rendere conto della gestione con soggezione alle giurisdizione della Corte dei conti, secondo le norme e le procedure vigenti: tanto sulla scorta del richiamo, contenuto negli artt. 74, comma 1, r.d. 18 novembre 1923, n. 2440 e 178 del r.d. n. 827 del 1924 i cui principi sono stati ribaditi nel T.U.E.L. n. 267 del 2000, all'art. 93, comma 2. In linea con queste coordinate la giurisprudenza di legittimità aveva affermato il principio secondo cui:

Del tutto diversa, secondo la ricostruzione del Tribunale, è, invece, la configurazione del rapporto tra l'ente locale ed il responsabile delle strutture ricettive in forza della norma recata dall'art. 180 del d.l. n. 34 del 19 maggio 2020, convertito nella legge n. 77 del 17 luglio 2020 che ha inserito, il comma 1-ter all'art. 4 del d.lgs. n. 23 del 14 marzo 2011. La norma assume, in tale prospettiva ricostruttiva, un valore decisivo sia sotto l'aspetto dell'intervenuto mutamento

della qualifica del soggetto incaricato della riscossione e del riversamento dei tributi, sia sotto l'aspetto dell'intervenuto mutamento della sua qualifica del soggetto, in quanto responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno, sia, a fronte della previsione esplicita di una sanzione amministrativa, della idoneità ad escludere le condotte illecite previste dalla sfera penale implicando, tale previsione sanzionatoria, un concorso apparente di norme: e si tratta di prospettazione che incide anche in ordine alla valenza retroattiva del nuovo inquadramento normativo delle condotte di omesso o ritardato incasso dell'imposta di soggiorno, con specifico riferimento a fattispecie già consumate e costituenti oggetto di giudizi già incardinati.

Secondo la sentenza impugnata, infatti, a fronte delle varieguate soluzioni giurisprudenziali ai temi indicati, con riferimento, in particolare, al terzo snodo delle problematiche poste dal "nuovo inquadramento" in merito alla qualifica soggettiva di responsabile del pagamento dell'imposta, alla presentazione della dichiarazione e degli ulteriori adempimenti previsti e la ben diversa configurazione venutasi a determinare con riferimento alla sfera di imputazione che precedentemente convergeva sul gestore della struttura, uno sbocco risolutivo alla soluzione della problematica interpretativa può rinvenirsi nelle ragioni e negli effetti sottesi al richiamo in via esclusiva alla sanzione amministrativa, correlata all'inadempimento. Il tema rinvia al complesso rapporto di specialità esistente tra il sistema penale e il sistema amministrativo e che deve essere risolto, a favore del secondo.

Nel caso in esame, in particolare, sono stati introdotti dal legislatore due distinti illeciti amministrativi, non sanciti dalla normativa precedente, e non suscettibili di interferire con la norma incriminatrice di cui all'art. 314 cod. pen., determinando un concorso apparente di norme, illeciti che sanzionano in via esclusivamente amministrativa le condotte tenute dai responsabili delle strutture ricettive, nella loro qualità di responsabili di fronte all'ente percettore del pagamento dell'imposta di soggiorno aventi ad oggetto l'omesso, il ritardato o il parziale versamento del tributo (in quanto tenuti al versamento dell'imposta di soggiorno di cui all'art. 4, comma 1, d.lgs. cit. e del contributo di soggiorno di cui all'art. 14, comma 16, lett. e) del d.l. 31 maggio 2010, n. 78, convertito con modificazioni, dalla l. 30 luglio 2010 n. 122) e non suscettibili di interferire con la norma incriminatrice di cui all'art. 314 cod. pen. che riconosce rilevanza penale alla condotta di indebita appropriazione di denaro da parte dei pubblici ufficiali o incaricati di pubblico ufficio o servizio che ne hanno il possesso o, comunque, la disponibilità per ragione del rispettivo ufficio o servizio.

La nuova norma, secondo tale esegesi, ha di fatto sgombrato il campo da qualsivoglia indicazione normativa suscettibile di mantenere o, comunque, rievocare la struttura normativa e regolamentare dalla quale sono state desunte le prerogative pubblicistiche connaturate all'attività di "riscossione e riversamento del gettito dell'imposta di soggiorno all'ente percettore da parte dei responsabili delle strutture superando le problematiche connaturate al pregresso dal quadro normativo di riferimento, nell'ambito del quale la base normativa aveva finito con il demandare in forma permanente alla disciplina regolamentare emanata dai vari enti territoriali



interessati al fine di attuarne e specificamente il generale contenuto di indirizzo nella competente sede territoriale”.

In tale prospettiva non potendo più essere considerati agenti contabili a fronte della resa del conto della gestione svolta, perché qualificati come puri e semplici responsabili del riversamento a favore dell'ente percettore, in contrasto come l'approdo cristallizzatosi sotto il vecchio regime normativo sul piano interpretativo giurisprudenziale, ed essendo stata introdotta da una norma primaria la loro nuova qualifica, si giunge alla conclusione che il dato testuale della normativa attuale esclude esplicitamente che ad essi possano essere ricondotte qualifiche, prerogative ed oneri di natura pubblicistica, ancorché in via ausiliaria, suscettibili di aprire il varco all'applicazione della norma incriminatrice di cui all'art. 314 cod. pen..

E, in forza dell'art. 2 cod. pen., la novella di cui al comma 3 dell'art. 180 d. lgs. n. 34 del 19 maggio 2020, facendo venire meno la qualifica soggettiva di incaricato di pubblico servizio in capo agli imputati porta ad escludere la sussistenza del reato.

2. Gli argomenti della sentenza impugnata non sono condivisibili e sono stati superati dalla giurisprudenza di questa Corte, secondo cui l'entrata in vigore dell'art. 180 del d.l. 19 maggio 2020 n. 34, convertito, con modificazioni, dalla l. 17 luglio 2020 n. 77, non ha comportato una parziale "abolitio criminis" dell'illecito di cui all'art. 314 cod. pen., riferibile all'agente in ragione della qualifica soggettiva rivestita, essendosi limitata a far venir meno "in concreto" tale qualifica, senza che ciò abbia inciso sulla struttura del delitto di cui all'art. 314 cod. pen. (Sez. 6, Sentenza n. 36317 del 28/10/2020, Brugnoli, Rv. 280286).

Con riferimento, al tema della qualifica soggettiva, come agente contabile, del responsabile della struttura ricettiva, la sentenza Brugnoli ha esaminato la giurisprudenza di legittimità - e, in particolare le decisioni delle Sezioni Unite di questa Corte - che hanno analizzato i temi delle modifiche degli elementi cd. normativi della fattispecie penale e della loro incidenza sulla portata delle fattispecie incriminatrici in relazione all'art. 2 cod. pen. ed ha premesso che, in tale materia, l'analisi del fenomeno successorio deve essere condotta secondo il criterio del "confronto strutturale" tra fattispecie legali astratte (c.d. doppia incriminabilità in astratto), senza che sia necessario, di regola, fare ricorso ai criteri valutativi del bene tutelato o delle modalità di offesa (in particolare, tra le tante, Sez. U., Sentenza n. 25887 del 26/03/2003, Giordano, Rv 224607; Sentenza n. 24468 del 26/02/2009, Rizzoli, Rv. 243585).

In particolare, secondo la pacifica giurisprudenza di legittimità che si è occupata proprio delle modifiche *mediate* che possono incidere sugli elementi strutturali del reato, come quelle sul soggetto attivo, e delle modifiche definitorie in generale, è necessario, al fine di accertare se la modifica normativa determini una modifica rilevante agli effetti penali della fattispecie incriminatrice (con conseguente applicazione del principio di retroattività) o se piuttosto, stante l'identità della norma incriminatrice, tali variazioni possano considerarsi irrilevanti rispetto agli effetti penali, è indispensabile esaminare la norma incriminatrice per inferirne se il dato rilevabile da una norma extrapenale sia o meno integrativo della fattispecie penale, e, dunque, suscettibile

di subire modifiche per effetto della nuova legge extrapenale, potendo, in tale caso, la disposizione extrapenale sostituire idealmente la parte della disposizione penale che la richiama o meno.

Una sentenza fondante in materia è costituita dalla nota sentenza Magera (Sez. U, n.2451 del 27/09/2007, dep. 2008, Magera, Rv. 238197) che ha individuato i criteri di selezione delle norme extrapenali, in chiave di integrazione del precetto penale, precisando che, agli effetti della integrazione cd. mediata occorre stabilire se la norma extrapenale modificata svolga, in collegamento con la disposizione incriminatrice, un ruolo tale da far ritenere che, pur essendo quest'ultima rimasta letteralmente immutata, la fattispecie risultante dal collegamento tra la norma penale e quella extrapenale sia cambiata e non sia più configurabile come reato: solo in tal caso ci si trova in presenza di *abolitio criminis* parziale, analoga a quella che si verifica quando è la stessa disposizione penale ad essere modificata con l'esclusione di una porzione di fattispecie che prima ne faceva parte. Diversamente deve concludersi se la successione sia avvenuta tra norme extrapenali che non incidono sulla fattispecie astratta ma comportano, più semplicemente, un caso in cui "in concreto" il reato non è più configurabile e che si realizza quando rispetto alla norma incriminatrice la modificazione della norma extrapenale comporta solo una nuova e diversa "situazione di fatto". E, proprio in questo campo, le Sezioni unite - nella vicenda Magera - hanno ritenuto che la perdita dello *status* di cittadino extracomunitario per effetto dell'adesione del suo Stato di cittadinanza all'Unione europea non venisse ad integrare un fenomeno di *abolitio criminis* del reato di inosservanza dell'ordine di allontanamento dallo Stato impartito dal questore, perché il *novum* non veniva ad integrare il precetto penale (che vedeva come soggetto attivo pur sempre il cittadino extracomunitario), ma soltanto ad incidere su un mero dato di fatto.

Ad analoghe conclusioni deve pervenirsi - secondo la richiamata sentenza Brugnoli - in relazione al *novum* apportato dall'art. 180 cit., che non ha modificato la fattispecie astratta del peculato.

Tale norma ha fatto venir meno "in concreto" la qualifica soggettiva pubblicistica del gestore, ma non ha di certo alterato la definizione stessa di incaricato di pubblico servizio. Dal raffronto delle due fattispecie è evidente che il legislatore non ha inteso incidere su un "elemento strutturale" del delitto di peculato, ma è intervenuto modificando lo *status* di fatto del gestore rispetto alla tassa di soggiorno: dal ruolo di incaricato o soltanto di custode del denaro pubblico incassato per conto del comune a quello di soggetto obbligato solidalmente al versamento della imposta. Si tratta, conclude la sentenza citata, in definitiva di fattispecie tra loro eterogenee: l'una destinata ad operare in rapporto al vecchio regime dell'imposta di soggiorno - e alla qualifica pubblicistica dell'albergatore (e del denaro incassato), l'altra in relazione al nuovo regime dell'imposta stessa - e alla qualifica privatistica dell'albergatore (e del denaro incassato). Coerente a tale diverso assetto è il disvalore del fatto e quindi la diversa risposta punitiva, restando pur sempre nell'area penale il comportamento di colui che, in ragione del servizio pubblico svolto, si sia appropriato di denaro che, al momento dell'incasso, era della pubblica

amministrazione. Si deve, infine, escludere che l'art. 180 cit. sia in realtà una norma interpretativa, che abbia inteso cioè vincolare il giudice nella qualificazione giuridica del rapporto tributario sottostante alla tassa di soggiorno, non risultante da una norma specifica e ricostruito sulla base dei principi generali non essendo praticabile una mera operazione di interpretazione cd. autentica che risulterebbe contraria ai principi costituzionali in tema di riserva di legge in materia tributaria, e che non può estendersi, per effetto dei poteri regolamentari attribuiti in materia ai Comuni dall'art. 4 del d.lgs. 23 cit..

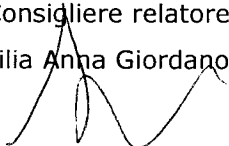
3. Tali condivisibili conclusioni comportano l'annullamento della sentenza impugnata per manifesta infondatezza delle coordinate giuridiche alla stregua delle quali è stata ricostruita la vicenda concreta e il rinvio per nuovo giudizio alla Corte di appello di Torino.

P.Q.M.

Annulla la sentenza impugnata e rinvia per nuovo giudizio ad altra sezione della Corte di appello di Torino.

Così deciso il 12 aprile 2021

Il Consigliere relatore
Emilia Anna Giordano



Il Presidente
Giorgio Fidelbo

