



16791-21

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

Composta da

Renato Giuseppe Bricchetti      - Presidente -  
Pierluigi Di Stefano  
Massimo Ricciarelli  
Maria Silvia Giorgi  
Debora Tripicciono                - Relatore -

Sent. n. sez. 503  
UP - 24/3/2021  
R.G.N. 37846/2020

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso proposto da

Procuratore generale della Repubblica presso la Corte di appello di Torino  
nel procedimento a carico di

(omissis)            nato a            (omissis)

avverso la sentenza del 22 settembre 2020 emessa dal Tribunale di Torino;

visti gli atti, la sentenza impugnata e il ricorso;

udita la relazione svolta dal Consigliere Debora Tripicciono

Udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale, Marco Dall'Olio, che ha concluso per l'annullamento con rinvio della sentenza impugnata.

Udito il difensore di fiducia del ricorrente, Avv. (omissis), che ha concluso per il rigetto del ricorso.

**RITENUTO IN FATTO**

1. Con la sentenza in epigrafe il Tribunale di Torino ha assolto (omissis) dal reato di cui agli artt. 81 e 314 cod. pen. perché il fatto non è previsto dalla legge come reato.

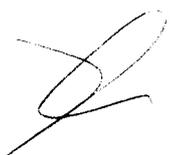
All'imputato è contestato di essersi appropriato, quale legale rappresentante della società (omissis) s.r.l., esercente attività alberghiera e gestore della struttura ricettiva denominata (omissis), della somma complessiva di euro 40.329,75 riscossa dai clienti della struttura a titolo di imposta di soggiorno (fatto commesso dal 17 luglio 2013 al 30 aprile 2017).

Il Tribunale è pervenuto alla pronuncia assolutoria ritenendo che, a seguito delle modifiche introdotte dall'art. 180, comma 3, del d.l. 19 maggio 2020, n. 34, convertito dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, all'art. 4, d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, si sia verificato un concorso apparente tra l'art. 314 cod. pen. e i due illeciti amministrativi introdotti all'art. 4, comma 1-ter, del citato d.lgs., risolto con la prevalenza, secondo il criterio della *lex specialis* previsto dall'art. 9, legge 24 novembre 1981, n. 689, della nuova disciplina. In applicazione del principio della retroattività della norma più favorevole, sancito dall'art. 2, secondo comma, cod. pen., si è, pertanto, escluso che la condotta ascritta all'imputato possa integrare il reato di peculato atteso che, a seguito delle citate modifiche normative, il gestore della struttura ricettiva non può più essere qualificato come agente contabile, secondo l'approdo ermeneutico cristallizzatosi sotto il vecchio regime normativo, bensì quale soggetto responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno e del contributo di soggiorno.

2. Ricorre per cassazione il Procuratore generale della Repubblica presso la Corte di appello di Torino deducendo il vizio di inosservanza o erronea applicazione degli artt. 2, 314 cod. pen. e 180, comma 3, d.l. 19 maggio 2020, n. 34, convertito dalla legge 17 luglio 2020, n. 77.

L'art. 180, comma 3, d.l. n. 34 del 2020 non ha comportato alcuna *abolitio criminis*, rilevante ai sensi dell'art. 2, secondo comma, cod. pen.

Sulla base del principio di diritto affermato dalle Sezioni Unite con la sentenza n. 2451 del 16 gennaio 2008, non si è, infatti, in presenza di una successione di leggi penali: il comma 3 dell'art. 180 non integra la norma penale in quanto non modifica la nozione di incaricato di pubblico servizio, limitandosi a modificare il contenuto dell'obbligo imposto al gestore della struttura ricettiva. Ciò comporta che solo a partire dall'entrata in vigore della nuova disciplina, il gestore, quale sostituto d'imposta, non potrà più essere chiamato a rispondere del delitto di peculato,



configurabile, invece, per le condotte antecedenti, poste in essere in relazione alle somme effettivamente riscosse quale esattore dell'imposta di soggiorno. Dovendosi escludere la contemporanea vigenza delle due disposizioni, in virtù di un'applicazione retroattiva della disposizione più favorevole, non può trovare applicazione, diversamente da quanto ritenuto dal primo giudice, l'art. 9, legge n. 689 del 1981.

## **CONSIDERATO IN DIRITTO**

### 1. Il ricorso è fondato.

1.1 L'art. 4, d.lgs 14 marzo 2011 n. 23 consente ai comuni capoluogo di provincia, alle unioni di comuni nonché ai 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, da applicare, secondo criteri di gradualità in proporzione al prezzo, sino a 5 euro per notte di soggiorno. Il relativo gettito è destinato a finanziare interventi in materia di turismo, ivi compresi quelli a sostegno delle strutture ricettive, nonché interventi di manutenzione, fruizione e recupero dei beni culturali ed ambientali locali, nonché dei relativi servizi pubblici locali.

Per quanto rileva in questa sede, tale norma è stata modificata dall'art. 180, comma 3, d.l. 19 maggio 2020, n. 34 (c.d. decreto "rilancio"), convertito con modifiche dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, con l'introduzione del comma 1-ter in cui viene espressamente disciplinato il rapporto tra l'ente impositore dell'imposta di soggiorno ed il gestore della struttura ricettiva.

La norma prevede, infatti, che quest'ultimo è responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno e del contributo di soggiorno (di cui all'articolo 14, comma 16, lettera e), del d.l. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122) con diritto di rivalsa sui soggetti passivi. Il gestore della struttura ricettiva è, altresì, responsabile della presentazione della relativa dichiarazione - da inviare cumulativamente ed esclusivamente in via telematica entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui si è verificato il presupposto impositivo - nonché degli ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale.

La novella del 2020 ha, infine, introdotto due illeciti amministrativi per il caso di omessa o infedele presentazione della dichiarazione da parte del responsabile - punito con la sanzione amministrativa pecuniaria del pagamento di una somma dal



100 al 200 per cento dell'importo dovuto - e dell'omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta di soggiorno e del contributo di soggiorno, punito con la sanzione amministrativa di cui all'art. 13 del d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

1.2. Fino alla novella del 2020, l'unico soggetto obbligato al versamento della imposta di soggiorno era l'ospite della struttura ricettiva. Sulla base di specifici regolamenti adottati dagli enti locali, sono stati, invece, posti a carico del gestore della struttura ricettiva oneri accessori, strumentali e funzionali all'esazione dell'obbligazione tributaria, relativi all'informazione, al calcolo dell'imposta dovuta, all'incasso dell'imposta, alla conservazione e compilazione della modulistica, all'obbligo di riversamento delle somme riscosse a titolo di imposta, nonché ai connessi obblighi dichiarativi e certificativi.

Sulla base della peculiare connotazione di tale rapporto, estraneo a quello tributario ed inquadrabile nell'ambito dei generali principi in materia di maneggio di denaro pubblico, la giurisprudenza di legittimità ha riconosciuto la qualità di incaricato di pubblico servizio al gestore di struttura ricettiva residenziale che, anche in assenza di un preventivo specifico incarico da parte della pubblica amministrazione, procede alla riscossione dell'imposta di soggiorno per conto dell'ente comunale, qualificando come peculato la condotta appropriativa delle somme riscosse a tale titolo (per tutte, Sez. 6, n. 27707 del 26/03/2019; Norsa, Rv. 276220; Sez. 6, n. 32058 del 17/05/2018, Locane, Rv. 273446).

Coerentemente con i criteri ermeneutici offerti dalla giurisprudenza di legittimità in sede civile (Sez. U. n. 13330 del 01/06/2010, Rv. 613290; Sez. U. n. 14891 del 21/06/2010, Rv. 613822, Sez. U. n. 232 del 10/04/1999, Rv. 525148) e da quella contabile (Sezioni riunite in sede giurisdizionale della Corte dei Conti, n. 22/2016, QM del 08/06/2015), che ha individuato gli elementi essenziali ai fini dell'assunzione della qualifica di agente contabile nel carattere pubblico dell'ente per il quale il soggetto agisce e del denaro o del bene oggetto della sua gestione, la Corte ha, pertanto, ritenuto che l'incaricato o responsabile della riscossione dell'imposta di soggiorno assume tale qualità, e non quella di sostituto d'imposta, svolgendo un'attività ausiliaria nei confronti dell'ente impositore ed oggettivamente strumentale rispetto all'esecuzione dell'obbligazione tributaria.

1.3 Già all'indomani della riforma si è posto, dunque, il problema della qualificazione delle condotte di omesso versamento dell'imposta di soggiorno poste in essere anteriormente alla sua entrata in vigore.



Si tratta, cioè, di verificare se la trasformazione del ruolo del gestore della struttura ricettiva - da incaricato del servizio pubblico di riscossione e versamento dell'imposta di soggiorno nelle casse comunali, a quella di obbligato in solido, sia pure con diritto di rivalsa sul fruitore del servizio, al pagamento di tale imposta - e la previsione di una sanzione amministrativa per le condotte di omesso, ritardato o parziale versamento, abbiano determinato un'*abolitio criminis* con riferimento alle condotte appropriate poste in essere prima dell'entrata in vigore della nuova disciplina.

1.4 La questione è stata già risolta negativamente da precedenti arresti di questa Corte, cui il Collegio intende dare continuità (Sez. 6, n. 36317 del 28/10/2020, Brugnoli, Rv. 280286; Sez. 6, n. 30227 del 28/09/2020, Di Bono, Rv. 279724).

Si è, infatti, affermata la punibilità a titolo di peculato delle condotte appropriate poste in essere antecedentemente alle modifiche introdotte dell'art. 180 del d. l. 19 maggio 2020, n. 34, convertito nella legge n. 77 del 20 luglio 2020, escludendo che la novella abbia comportato una parziale "*abolitio criminis*", essendosi limitata a far venir meno "in concreto" la qualifica soggettiva pubblicistica del gestore, senza incidere sulla struttura del delitto di cui all'art. 314 cod. pen.

1.5 Quanto alla natura della norma introdotta dall'art. 180 d.l. cit., Sez. 6, n. 36317 del 2020 ha escluso che possa considerarsi quale norma interpretativa (si richiama, in proposito, la diversa soluzione adottata da Sez. U, n. 8342 del 23/05/1987. Tuzet, Rv. 176404, con riferimento alla qualificazione data ai dipendenti bancari, che avevano perso la qualità di incaricati di pubblico servizio) e ciò sia perché, così qualificata, la norma risulterebbe in contrasto con i principi costituzionali in tema di riserva di legge in materia tributaria, che delle plurime occasioni nelle quali il legislatore ha riformato l'imposta di soggiorno di cui all'art. 4 cit., lasciando tuttavia volutamente inalterata la disciplina relativa al gestore delle strutture ricettive (si richiama, ad esempio, la novella dell'art. 4, d.lgs. n. 23 del 2011 introdotta dal d.l. 22 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni dalla legge 26 aprile 2012, n. 44, che, nell'ambito di disposizioni in materia di "semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento", ha introdotto la "imposta di sbarco" che i comuni, che hanno sede giuridica nelle isole minori e i comuni nel cui territorio insistono isole minori, possono istituire "in alternativa all'imposta di soggiorno di cui al comma 1"). La Corte ha, infine, rilevato che ove si aderisse alla tesi di una interpretazione autentica *abrogans* da parte del legislatore,



non accompagnata da disposizioni transitorie, si determinerebbe l'effetto illogico ed irragionevole di privare per il passato del tutto di sanzione (anche amministrativa o tributaria) la condotta del gestore che ha ommesso il versamento dell'imposta — anche se effettivamente riscossa dal cliente. Ciò in quanto, come chiarito dalla giurisprudenza di legittimità (Sez. U, n. 25457 del 29/03/2012, Campagne, Rv. 252694), «il principio di cui all'art. 2, quarto comma, cod. pen. (retroattività della legge più favorevole al reo) non è stato recepito nell'art. 1 della legge 24 novembre 1981, n. 689 e non è estensibile alla disciplina della "successione" dell'illecito amministrativo rispetto all'illecito penale, essendo, invece, necessarie apposite norme, affidate alla discrezionalità del legislatore ordinario (pur sempre nel rispetto del principio di ragionevolezza ex art. 3 Cost.), per poter superare l'autonomo principio d'irretroattività.»

1.6 Come si diceva, esclusa la natura di norma interpretativa, la giurisprudenza di questa Corte ha ritenuto che la modifica del quadro di riferimento normativo di natura extra penale che regola il versamento dell'imposta di soggiorno non abbia comportato un fenomeno di *abolitio criminis*, facendo applicazione del criterio strutturale, più volte richiamato dalle Sezioni Unite di questa Corte in tema di effetti penali della successione di leggi (Sez. U., n. 24468 del 26/02/2009, Rizzoli, Rv. 243585; Sez. U, n. 19601 del 28/02/2008, Niccoli, Rv. 239398; Sez. U., n. 2451 del 27/09/2007, dep. 2008, Magera, Rv. 238197; Sez. U., n. 25887 del 26/03/2003, Giordano, Rv. 224607).

In particolare, la sentenza Giordano ha individuato nella "coincidenza strutturale" tra le fattispecie astratte il criterio da utilizzare al fine accertare i termini del fenomeno successorio. Si è, infatti, affermato che in tema di successione di leggi penali, perché sia applicabile la regola del terzo comma dell'art.2 cod. pen., occorre che il fatto costituente reato secondo la legge precedente sia tuttora punibile secondo la nuova legge, mentre non sono più punibili i fatti commessi in precedenza e rimasti fuori del perimetro della nuova fattispecie. Tale situazione va verificata in base al criterio di coincidenza strutturale tra le fattispecie previste dalle leggi succedutesi nel tempo, senza che sia necessario, di regola, fare ricorso ai criteri valutativi del bene tutelato o delle modalità di offesa.

Tale criterio è stato applicato dalle Sezioni Unite Magera anche nei casi in cui il fenomeno successorio ha interessato le leggi extrapenali, distinguendosi tra quelle che, svolgendo una funzione integratrice della fattispecie penale, partecipano della sua natura (come nel caso delle norme definitorie o di quelle che, in relazione alle



norme penali in bianco, ne costituiscono il precetto), e quelle che, invece, non hanno tale portata. Solo nel primo caso si è ritenuto che la modifica della norma extrapenale possa comportare una *abolitio criminis*, escludendo la punibilità del fatto precedentemente commesso ai sensi dell'art. 2, secondo comma cod. pen. (Nella specie, la Corte ha ritenuto che l'adesione della Romania all'Unione europea, con il conseguente acquisto da parte dei rumeni della condizione di cittadini europei, non ha determinato la non punibilità del reato di ingiustificata inosservanza dell'ordine del questore di allontanamento dal territorio dello Stato commesso dagli stessi prima del 1° gennaio 2007, data di entrata in vigore del Trattato di adesione, in quanto quest'ultimo e la relativa legge di ratifica si sono limitati a modificare la situazione di fatto, facendo solo perdere ai rumeni la condizione di stranieri, senza che tuttavia tale circostanza sia stata in grado di operare retroattivamente sul reato già commesso).

In particolare, le Sezioni Unite hanno chiarito che, al fine di individuare il campo di applicazione del secondo comma dell'art. 2 cod. pen., non ci si può limitare a considerare se il fatto, punito in base alla legge anteriore, sia punito o meno anche in base a quella posteriore, ma occorre analizzare la fattispecie astratta e stabilire se la norma extrapenale modificata svolga, in collegamento con la disposizione incriminatrice, un ruolo tale da far ritenere che, pur essendo questa rimasta letteralmente immutata, la fattispecie risultante dal collegamento tra la norma penale e quella extrapenale sia cambiata e in parte non sia più prevista come reato. In questo caso ci si trova in presenza di un'*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.

Ad avviso della Corte, dunque, non può escludersi che un fatto, divenuto non punibile per la legge extrapenale posteriore, rimanga punibile per la legge anteriore, vigente al momento della sua commissione. Ciò è quanto accade nel caso in cui la successione tra norme extrapenali non incide sulla fattispecie astratta, ma comporta più semplicemente una nuova e diversa situazione di fatto in cui in concreto il reato non è più configurabile.

A tali principi hanno dato continuità i successivi arresti delle Sezioni Unite con le sentenze Niccoli e Rizzoli. In particolare, in tale ultimo arresto, la Corte ha ribadito il principio in materia di successione di leggi penali, secondo cui in caso di modifica della norma incriminatrice, per accertare se ricorra o meno "*abolitio criminis*" è sufficiente procedere al confronto strutturale tra le fattispecie legali astratte che si succedono nel tempo, senza la necessità di ricercare conferme della eventuale



continuità tra le stesse facendo ricorso ai criteri valutativi dei beni tutelati e delle modalità di offesa, atteso che tale confronto permette in maniera autonoma di verificare se l'intervento legislativo posteriore assuma carattere demolitorio di un elemento costitutivo del fatto tipico, alterando così radicalmente la figura di reato, ovvero, non incidendo sulla struttura della stessa, consenta la sopravvivenza di un eventuale spazio comune alle suddette fattispecie.

1.7 Applicando tali principi alla fattispecie in esame, può, dunque, escludersi che la modifica apportata all'art. 4, d.lgs. n. 23 del 2011, ad opera dell'art. 180, comma 3, d.l. n. 34 del 2020, abbia determinato la modifica di un elemento strutturale della fattispecie astratta del peculato o della definizione di incaricato di pubblico servizio, essendosi limitata ad incidere sulla situazione di fatto inerente il ruolo del gestore della struttura ricettiva rispetto alla tassa di soggiorno, trasformandolo da quello di incaricato per regolamento della riscossione e versamento delle somme riscosse a tale titolo o, quanto meno, di custode del denaro pubblico ricevuto dal cliente al medesimo titolo, a quello di obbligato in solido con il cliente al pagamento dell'imposta di soggiorno.

In mancanza del presupposto costituito dall'identità del fatto, non può, dunque, venire in considerazione per le condotte pregresse il principio di specialità previsto dall'art. 9 della legge 24 novembre 1981, n. 689, secondo il quale *«quando uno stesso fatto è punito da una disposizione penale e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, ovvero da una pluralità di disposizioni che prevedono sanzioni amministrative, si applica la disposizione speciale»*.

Conclusivamente, per il complesso delle suddette argomentazioni, deve affermarsi che con la novella del 2020 si è determinata una successione nel tempo di norme extrapenali in cui, stante la diversità strutturale delle due fattispecie previste dall'art. 314 cod. pen. e dall'art. 4, comma 1-ter, d.lgs. n. 23 del 2011, fondate sulla diversa qualifica assunta dal gestore del struttura ricettiva, permane, dunque, la rilevanza penale delle condotte appropriative poste in essere anteriormente alla novella del 2020, essendo rimasti inalterati sia il precetto (art. 314 cod. pen.) che la qualifica pubblicistica (art. 358 cod. pen.) richiesta ai fini della punibilità a titolo di peculato.

2. Alla luce delle considerazioni sopra esposte, la sentenza impugnata deve essere annullata con rinvio per nuovo esame alla Corte di appello di Torino, ai sensi dell'art. 569, comma 4, cod. proc. pen.



**P.Q.M.**

Annulla con rinvio la sentenza impugnata e dispone trasmettersi gli atti alla Corte d'appello di Torino ai sensi dell'art. 569, comma 4, cod. proc. pen.

Così deciso il 24 marzo 2021

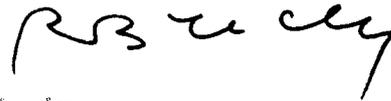
Il Consigliere estensore

Debora Tripiccone



Il Presidente

Renato Giuseppe Bricchetti



Depositaro di segreteria



3/5/21  
IL DIRETTORE  
Dott.ssa Rosa

