



06130-19

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

Composta da

Anna Petruzzellis	- Presidente -	Sent. n. sez. 1907
Stefano Mogini		UP - 13/11/2018
Mirella Agliastro		R.G.N. 1462/2018
Anna Criscuolo		
Ersilia Calvanese	- Relatore -	

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da

(omissis) , nato a (omissis)

avverso la sentenza del 14/11/2017 della Corte di appello di Milano

visti gli atti, il provvedimento denunciato e il ricorso;
udita la relazione svolta dal consigliere Ersilia Calvanese;
udite le richieste del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Simone Perelli, che ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso;
udito il difensore, avv. (omissis) , che ha concluso insistendo nei motivi di ricorso e chiedendone l'accoglimento.

RITENUTO IN FATTO

1. Con la sentenza in epigrafe indicata, la Corte di appello di Milano confermava la sentenza del Tribunale di Milano, che aveva condannato (omissis) per il reato di cui agli artt. 110 e 314 cod. pen.

In particolare, all'imputato era stato contestato di essersi appropriato, quale amministratore delegato della società proprietaria di un hotel di (omissis) e in concorso con il direttore del medesimo albergo, della somma di euro 47.856, incassata a titolo di imposta di soggiorno, versata dai clienti della struttura

alberghiera dal 1 settembre 2012 al 28 febbraio 2013 (in Milano nell'aprile 2013).

2. Avverso la suddetta sentenza ha proposto ricorso per cassazione l'imputato, a mezzo del difensore, deducendo i motivi di seguito enunciati nei limiti di cui all'art. 173, disp. att. cod. proc. pen.

2.1. Violazione di legge, in relazione agli artt. 314, 357 e 358 cod. pen., alla configurabilità del reato di peculato e alla qualifica dei gestori di strutture alberghiere quali pubblici ufficiali o incaricati di pubblico servizio.

In modo contraddittorio ed erroneo, la Corte di appello da un lato avrebbe ritenuto che le attività attribuite agli albergatori dal Regolamento comunale della città di Milano in ordine all'imposta di soggiorno sia attività amministrativa disciplinata da nome di diritto pubblico, conferendo agli stessi la qualifica di agenti contabili, e dall'altro, mutuando gli arresti della giurisprudenza amministrativa sul tema (che tuttavia non attribuivano una qualifica pubblicistica agli albergatori), avrebbe definito i medesimi obblighi "adempimenti strumentali, non eccessivamente onerosi o complessi", tali da non richiedere la riserva di legge.

2.2. Violazione di legge in relazione agli artt. 4 e 5 l. n. 2248 del 1965 con riferimento alla omessa disapplicazione del Regolamento comunale della città di Milano sull'imposta di soggiorno per contrasto con gli artt. 23 e 36 Cost; in subordine, questione di legittimità costituzionale dell'art. 4 d.lgs. n. 23 del 2011, con riferimento all'art. 52 d.lgs. n. 446 del 1997, per contrasto con gli artt. 23 e 36 Cost.

La normativa regolamentare verrebbe a violare la riserva di legge di cui all'art. 23 Cost. e, in quanto non retribuite, anche il precetto di cui all'art. 36 Cost.

L'attività di riscossione in esame non può essere paragonabile a quella di altre categorie, in quanto previste dalla legge (come quella dei tabaccai, che rinvia ad apposita convenzione l'adesione al servizio e il relativo compenso), mentre nella specie si tratterebbe di un'imposizione unilaterale, senza la possibilità di sottrarsi e imponendo la prestazione a titolo gratuito.

2.3. Violazione di legge in relazione ai artt. 4 e 5 l. n. 2248 del 1965 con riferimento all'omessa disapplicazione del Regolamento comunale della città di Milano sull'imposta di soggiorno, poiché adottato in violazione agli artt. 52 e 53 d.lgs. n. 446 del 1997, richiamati dal d.lgs. n. 23 del 2011.

In assenza di una disciplina generale, nella specie mai attuata, il d.lgs. n. 23 del 2011 consente ai comuni di adottare ai sensi dell'art. 52 d.lgs. n. 446 del 1997 propri regolamenti per stabilire le modalità applicative del tributo in esame.

L'art. 52 cit. in particolare stabilisce che l'affidamento del servizio avvenga soltanto nei confronti di soggetti specifici, privati iscritti nell'albo di cui all'art. 53 dello stesso decreto legislativo (soggetti abilitati alla liquidazione, accertamento, riscossione di tributi o altre entrate locali).

Nel caso in esame, il ricorrente non aveva tale qualifica e su tale questione la Corte di appello avrebbe omesso di motivare.

2.4. Violazione dell'art. 5 cod. pen. e al principio espresso dalla Corte costituzionale (sent. n. 364 del 1988) in tema di ignoranza inevitabile, quanto alla qualifica pubblica assunta con il Regolamento comunale sull'imposta di soggiorno nella città di Milano.

All'epoca dei fatti la normativa in esame era sicuramente oscura quanto ai profili giuridici dell'attività delegata ai gestori di strutture ricettive dai regolamenti comunali, tenuto conto dell'apparato sanzionatorio dagli stessi previsto (sanzioni di tipo amministrativo).

Nel caso in esame lo stesso funzionario comunale aveva ravvisato nei fatti il reato di cui all'art. 646 cod. pen., presentando solo successivamente denuncia per peculato; persino l'ufficio del P.M. aveva inizialmente a sua volta qualificato i fatti come truffa.

2.5. Violazione di legge e vizio di motivazione in relazione all'art. 54 cod. pen. e all'omesso riconoscimento dello stato di necessità.

La Corte di appello avrebbe omesso di effettuare un accertamento in ordine al dolo in termini di esigibilità del comportamento doveroso, non considerando la documentazione dimostrativa dello stato di grave crisi di liquidità in cui versava la società proprietaria della struttura alberghiera, che giustificava il tardivo versamento delle somme dovute a titolo di imposta (tanto da richiedere la rateizzazione della somma e da provvedere poi all'integrale versamento del dovuto).

2.6. Violazione dell'art. 9 l. n. 689 del 1981, quanto al carattere speciale della normativa sanzionatoria dettata dal Regolamento sopra indicato rispetto all'art. 314 cod. pen.

Le condotte previste dalla normativa regolamentare e da quella penale sarebbero del tutto coincidenti e sovrapponibili e la circostanza che il legislatore non abbia previsto sanzioni penali per punire gli inadempimenti in ordine alla riscossione dell'imposta di soggiorno renderebbe evidente l'intenzione del legislatore di affidarne la punizione alla sola sanzione amministrativa.

Per il principio di specialità andrebbe quindi applicata la sola norma amministrativa, caratterizzata da connotati specializzanti.

2.7. Violazione dell'art. 646 cod. pen. ed impossibilità di contestare il reato di peculato per mancanza dei requisiti soggettivi.

La condotta per quanto sopra indicato andava qualificata ai sensi dell'art. 646 cod. pen.

2.8. Mancata concessione dell'attenuante di cui all'art. 323-*bis* cod. pen.

Il ricorrente aveva provveduto a versare tutte le somme dovute, con i relativi interessi, dimostrando che la condotta non era connotata da alcuna gravità. Pertanto, andava riconosciuta la sopra indicata circostanza mitigatrice della pena, tenuto conto anche delle condizioni in cui versava il ricorrente all'epoca dei fatti e della poca chiarezza del quadro normativo.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso è infondato in ogni sua articolazione e va pertanto rigettato.

2. La questione della configurabilità del reato di peculato nel caso di appropriazione da parte del gestore di una struttura alberghiera o ricettiva residenziale delle somme riscosse a titolo di imposta di soggiorno per conto dell'ente comunale è stata già affrontata da due arresti della Suprema Corte, dai quali non vi è motivo per discostarsi, condividendone il Collegio le conclusioni (Sez. 6, n. 53467 del 25 ottobre 2017, Ranieri, non mass.; Sez. 6, n. 32058 del 17/05/2018, Locane Pantaleone, Rv. 273446).

In particolare, l'ultimo degli arresti ora citati ha ricostruito ampiamente la normativa di settore, fornendo risposta alle questioni sollevate dal ricorrente con i motivi di annullamento primo, secondo e settimo e dimostrando pertanto la correttezza della decisione assunta dai giudici di merito.

Non resta quindi che ripercorrere i passaggi salienti delle suddette pronunce di legittimità.

2.2. La disciplina dell'imposta di soggiorno è contenuta nell'art. 4 del d. lgs. 14 marzo 2011, n. 23, contenente disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale.

L'imposta di soggiorno propriamente denominata è esclusivamente quella individuata dal primo comma dell'art. 4, il quale dispone che "*i comuni capoluogo di provincia, le unioni di comuni nonché i comuni inclusi negli elenchi regionali delle località turistiche o città d'arte possono istituire, con deliberazione del consiglio, un'imposta di soggiorno a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive situate sul proprio territorio*".

Il legislatore, pertanto, ha definito i contorni della disciplina del tributo, individuandone il presupposto, costituito dal soggiorno nelle strutture ricettive localizzate entro il territorio degli enti locali impositori, nonché i soggetti passivi, rappresentati dagli ospiti di tali strutture.

In conformità al principio della riserva di legge vigente per la materia tributaria, sancito dall'art. 23 Cost. e riaffermato, nel contesto della ripartizione dei poteri tra Stato centrale ed enti locali, dall'art. 52, comma 1, del d.lgs. n. 446 del 1997, sono state individuate la misura massima dell'aliquota nonché i criteri di modulazione della medesima, per cui il tributo deve applicarsi *"secondo criteri di gradualità in proporzione al prezzo, sino a 5 euro per notte di soggiorno"*.

Il legislatore è altresì intervenuto con riguardo alla destinazione del gettito del tributo, disponendo che le entrate sono destinate 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"*.

La disciplina di dettaglio - demandata dall'art. 4 d.lgs. cit. all'adozione di un regolamento governativo da emanare entro il termine di sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del decreto, d'intesa con la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, ai sensi dell'art. 17, comma 1, della legge 23 agosto 1988, n. 400 - non è ancora stata varata, con la conseguenza che, in sede di regolamentazione del tributo da parte delle singole municipalità, i comuni capoluogo di provincia (e le unioni di comuni) sono espressamente autorizzati, dal comma 3 del su citato art. 4, secondo periodo, a disporre, con proprio regolamento, ai sensi dell'art. 52 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, "ulteriori modalità applicative del tributo", nonché a prevedere "esenzioni e riduzioni per particolari fattispecie o per determinati periodi di tempo".

L'art. 4, comma 3, ultimo periodo, del d.lgs. n. 23 del 2011 espressamente statuisce, infatti, che, nel caso di mancata emanazione del regolamento nei termini previsti, i comuni possono comunque procedere alla istituzione del tributo.

2.3. Ciò premesso, diversamente da quanto prospettato dal ricorrente, emerge con evidenza, già da una sommaria analisi del quadro normativo di riferimento, che le disposizioni contenute nel regolamento comunale trovano la loro base normativa in una espressa norma di legge volta a disciplinare gli aspetti essenziali del tributo, laddove quella regolamentare viene adottata al fine di attuarne e specificarne il generale contenuto di indirizzo nella competente sede territoriale.

2.4. Quanto ai profili soggettivi, è stato evidenziato dalla Suprema Corte che l'unico obbligo previsto dall'art. 4 del d.lgs. n. 23 del 2011 in capo al soggetto passivo dell'imposta di soggiorno, ossia dell'ospite della struttura ricettiva, è quello del pagamento dell'imposta, non essendo infatti previsto a suo carico

alcun obbligo dichiarativo proprio in virtù dell'intervento del gestore della struttura ricettiva.

Giacché l'incaricato o responsabile della riscossione del tributo svolge un'attività ausiliaria nei confronti dell'ente impositore ed oggettivamente strumentale rispetto all'esecuzione dell'obbligazione tributaria, la quale, per l'appunto, comporta l'incasso delle somme spontaneamente versate dal soggetto passivo e il conseguente obbligo di riversarle all'ente impositore di competenza.

La qualifica assunta dai gestori delle strutture ricettive esula dall'ambito della responsabilità d'imposta, sicché il gestore è un terzo rispetto all'obbligazione tributaria ed il suo coinvolgimento avviene ad altro titolo, ossia quale destinatario di obblighi formali e strumentali all'esazione del tributo comunale.

Ne discende che il rapporto tributario intercorre esclusivamente tra il Comune (come soggetto attivo) e colui che alloggia nella struttura ricettiva (soggetto passivo), mentre il Comune si rapporta con il gestore non come soggetto attivo del rapporto tributario, bensì quale destinatario giuridico delle somme incassate dal gestore a titolo di imposta di soggiorno, nell'ambito di un rapporto completamente avulso dal rapporto tributario, sebbene ad esso funzionalmente orientato e correlato.

Il quadro normativo di riferimento si completa con il necessario richiamo alla norma generale sancita dagli artt. 74, comma 1, R.D. 18 novembre 1923, n. 2440 e 178 del R.D. n. 827 del 1924, i cui principii sono peraltro ribaditi nel T.U.E.L. n. 267 del 2000, che, in particolare, all'art. 93, comma 2, recita: *"il tesoriere ed ogni altro agente contabile che abbia maneggio di pubblico denaro o sia incaricato della gestione dei beni degli enti locali, nonché coloro che si ingeriscano negli incarichi attribuiti a detti agenti devono rendere il conto della loro gestione e sono soggetti alla giurisdizione della Corte dei conti secondo le norme e le procedure previste dalle leggi vigenti"*.

Si tratta di un principio generale dell'ordinamento, senza alcuna eccezione di carattere settoriale, che trova conferma anche nel d.lgs. n. 118 del 23 giugno 2011 - entrato in vigore dal 10 agosto 2011, che nel dettare "Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni degli Enti locali e dei loro organismi", nell'allegato n. 4/2, al punto 4.2, introdotto con il d.lgs. n. 126 del 2014, dispone espressamente che: *"Gli incaricati della riscossione assumono la figura di agente contabile e sono soggetti alla giurisdizione della Corte dei conti, a cui devono rendere il conto giudiziale. Agli stessi obblighi sono sottoposti tutti coloro che, anche senza legale autorizzazione, si ingeriscono di fatto, negli incarichi attribuiti agli agenti anzidetti."* Si prevede, altresì, nella medesima prospettiva e ad ulteriore

conferma di quanto ora illustrato, che *"Gli agenti contabili devono tenere un registro giornaliero delle riscossioni e versare all'amministrazione per la quale operano gli introiti riscossi secondo la cadenza fissata dal regolamento di contabilità. Il regolamento di contabilità disciplina le modalità di esercizio del riscontro contabile e le modalità di riscossione e successivo versamento in tesoreria delle entrate a mezzo degli agenti della riscossione"*.

A ciò deve aggiungersi che anche la Corte dei conti ha affermato che «I soggetti operanti presso le strutture ricettive, ove incaricati - sulla base dei regolamenti comunali previsti dall'art. 4, comma 3, del d.lgs. n. 23 del 2011 - della riscossione e poi del riversamento nelle casse comunali dell'imposta di soggiorno corrisposta da coloro che alloggiano in dette strutture, assumono la funzione di agenti contabili, tenuti conseguentemente alla resa del conto giudiziale della gestione svolta» (Sezioni riunite in sede giurisdizionale, n. 22/2016/QM del 8 giugno 2015, dep. 2016).

In tal senso giova anche richiamare il recente arresto in tema di imposta di soggiorno delle Sezioni Unite civili della Corte cassazione (ord. 19654 del 24/07/2018, Rv. 649978), secondo cui tra il gestore della struttura ricettiva (o "albergatore") ed il Comune si instaura un rapporto di servizio pubblico con compiti eminentemente contabili, che implicano il maneggio di denaro pubblico. Ne consegue che ogni controversia intercorrente con l'ente impositore avente ad oggetto la verifica dei rapporti di dare e avere, e il risultato finale di tali rapporti, dà luogo ad un giudizio di conto, sul quale sussiste, pertanto, la giurisdizione della Corte dei Conti.

L'attività di accertamento e riscossione dell'imposta comunale ha invero natura di servizio pubblico e l'obbligazione del concessionario di versare all'ente locale le somme a tale titolo incassate ha natura pubblicistica, essendo regolata da norme che deviano dal regime comune delle obbligazioni civili in ragione della tutela dell'interesse della pubblica amministrazione creditrice alla pronta e sicura esazione delle entrate.

Ne consegue che il rapporto tra società ed ente si configura come rapporto di servizio, in quanto il soggetto esterno si inserisce nell'iter procedimentale dell'ente pubblico, come partecipante dell'attività pubblicistica di quest'ultimo, e la società concessionaria riveste la qualifica di agente contabile, non rilevando in contrario né la sua natura di soggetto privato, né il titolo giuridico in forza del quale il servizio viene svolto, ed essendo necessario e sufficiente che, in relazione al maneggio di denaro, sia costituita una relazione tra ente pubblico ed altro soggetto, per la quale la percezione del denaro avvenga, in base a un titolo di diritto pubblico o di diritto privato, in funzione della pertinenza di tale denaro all'ente pubblico e secondo uno schema procedimentale di tipo contabile.

Muovendo da tali premesse, la Suprema Corte ha ritenuto che il gestore della struttura, incaricato della riscossione dell'imposta di soggiorno in esame, rivesta la qualità di incaricato di pubblico servizio, anche in assenza di un preventivo, specifico incarico da parte della pubblica amministrazione, in considerazione della natura prettamente pubblicistica della sua attività - di compartecipe dell'attività amministrativa del Comune quale ente impositore, anche in considerazione degli obblighi gravanti sugli albergatori, tenuti alla presentazione delle dichiarazioni relative all'imposta di soggiorno versata dai clienti e all'integrale riversamento della stessa al Comune - sì come direttamente disciplinata dalle norme di diritto pubblico istitutive della relativa imposta.

2.5. Come già affermato da questa Corte nella citata sentenza n. 32058 del 2018, non sono ravvisabili profili di gravosità negli obblighi strumentali alla riscossione dell'imposta previsti dai regolamenti comunali: essi sono conformi alle leggi di contabilità pubblica e si tratta di obblighi facilmente gestibili per qualsiasi operatore del settore e che comportano, in estrema sintesi, una mera separazione contabile degli incassi a titolo di imposta di soggiorno rispetto a quelli rivenienti dall'esercizio dell'attività di impresa, ai fini della relativa rendicontazione e del versamento nei confronti del Comune.

3. Non può essere accolto neppure il terzo motivo.

Quanto al presupposto dell'iscrizione all'albo richiesto dall'art. 52 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, è sufficiente rilevare esso si riferisce alla diversa ipotesi in cui sia affidata dai comuni a terzi la "gestione" del servizio di accertamento e riscossione dei tributi ed entrate.

4. Non ha fondamento neppure il quarto motivo.

Nella specie, l'oscurità lamentata dal ricorrente riguardava la esatta qualificazione giuridica della condotta e l'ignoranza non è consistita nell'affidamento del privato nella liceità della sua condotta (di appropriazione).

Correttamente, quindi, la Corte di appello ha escluso l'ignoranza scusabile, posto che non sussisteva alcun dubbio ragionevole che le somme andassero riversate al Comune (il ricorrente si era astenuto da qualsiasi attività volta a documentare la riscossione, dimostrando plasticamente la volontà di non voler effettuare alcun riversamento).

5. Equal sorte va assegnata al quinto motivo.

In modo non censurabile in questa sede, la Corte di appello ha escluso la sussistenza della invocata scriminante.

L'esimente dello stato di necessità postula infatti il pericolo attuale di un danno grave alla persona, non scongiurabile se non attraverso l'atto penalmente illecito, e non può quindi applicarsi a reati asseritamente provocati da uno stato di bisogno economico, qualora ad esso possa comunque avviarsi attraverso comportamenti non criminalmente rilevanti (Sez. 3, n. 35590 del 11/05/2016, Mbaye, Rv. 267640).

6. Non può essere accolto neppure il sesto motivo, concernente il principio specialità.

Il d.lgs. n. 267 del 2000, sull'ordinamento degli enti locali, ha previsto in via generale che «per le violazioni delle disposizioni dei regolamenti comunali e provinciali si applica la sanzione amministrativa pecuniaria da 25 euro a 500 euro», facendo comunque salva una «diversa disposizione di legge» (art. 7-*bis*).

Tale disposizione ha sostanzialmente riprodotto quanto prevedeva il previgente art. 106 del T.U. 3 marzo 1934, n. 383 in ordine al potere riconosciuto potere agli Enti locali di irrogare sanzioni amministrative per la violazione di regolamenti, con una norma che aveva anch'essa funzione residuale di chiusura laddove mancasse altra previsione di settore (Consiglio di Stato, Sez. 1, parere 17/10/2001, n. 885).

Sul carattere residuale dell'art. 7-*bis* cit. già questa Corte si è pronunciata (Sez. 3, n. 45712 del 11/10/2012, Cupiti, Rv. 253872).

Pertanto non siamo in presenza di una disposizione «speciale» ai sensi dell'art. 9 l. n. 689 del 1981, quanto piuttosto di una disposizione di portata generale e residuale, recessiva pertanto in presenza di una «diversa disposizione di legge».

Né potrebbe essere consentito ai regolamenti comunali di depenalizzare fatti di rilevanza penale.

Invero, lo stesso art. 9 cit. al secondo comma esclude che, nel concorso tra una norma penale e una regionale (o delle province autonome), possa prevalere quest'ultima. La norma ora citata non fa riferimento ai comuni e alle altre province in quanto questi enti non possono emanare atti, con valore di legge e, pertanto, per essi è impossibile invocare il principio di specialità per dirimere il rapporto tra norme.

D'altra parte è sufficiente rilevare che lo stesso regolamento comunale applicabile al caso in esame, nello stabilire che l'inosservanza delle disposizioni di quest'ultimo, comportino l'applicazione di una sanzione amministrativa pecuniaria, ha richiamato espressamente l'art. 7-*bis* cit., confermando in tal modo che si è in presenza di una sanzione prevista soltanto in via residuale.

7. Anche l'ottavo motivo, relativo alla circostanza attenuante speciale di cui all'323-bis cod. pen., non ha fondamento.

La Corte di appello ha infatti motivato senza incorrere in errori di diritto ed esponendo argomenti del tutto plausibili e coerenti con la valutazione in termini di non particolare tenuità dei fatti (segnatamente, evidenziando la durata e la reiterazione dell'inadempimento e l'importo significativo).

Né l'applicazione delle attenuanti generiche implica necessariamente un giudizio di non gravità del fatto reato (tra tante, Sez. 5, n. 12049 del 16/12/2009, dep. 29/03/2010, Migliazza, Rv. 246887), essendo le stesse riconosciute in considerazione della personalità del ricorrente.

8. Sulla base di quanto premesso, il ricorso deve essere rigettato con la condanna del ricorrente al pagamento delle spese del procedimento.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali.

Così deciso il 13/11/2018.

Il Consigliere estensore

Ersilia Calvanese

Il Presidente

Anna Petruzzellis

