

## Argomento 6

### **TRACCIA**

**Successioni immediata e mediata di leggi nel tempo: *abolitio criminis* e successione modificativa. Si tratti del rapporto tra reato di peculato e omesso versamento delle imposte da parte dell'albergatore.**

#### A. Schema per punti

1. Successione di leggi nel tempo e principio di retroattività della legge più favorevole. **1.1.** Individuazione della legge più favorevole. **2.** Successione di leggi nel tempo e *abolitio criminis*. **3.** Criteri di distinzione tra abolizione e modificazione del reato. **4.** *Abrogatio sine abolitione*. **5.** La depenalizzazione. **6.** Successioni mediata o indiretta. **6.1.** Imposta di soggiorno e peculato.

#### B. Giurisprudenza

**1. Sindacato di costituzionalità e sanzioni amministrative “convezionalmente penali”:** Corte cost., 28 gennaio 2021, n. 68.

**Nota.** Rinvio sub Argomento 7.

**2. Successione di leggi penali nel tempo. La modifica dell'abuso d'ufficio:** Cass. pen., sez. VI, 9 dicembre 2020, n. 442 (nello stesso senso: Cass. pen., sez. VI, 28 gennaio 2021, n. 8057).

**Nota.** Si tratta di una questione di cui non ho parlato a lezione ma che riprenderemo.

*Omissis.*

*Premesso che la ragion d'essere della figura di reato delineata da una norma di chiusura, come l'art. 323 c.p., è ravvisata nell'obiettivo di tutelare i valori fondanti dell'azione della Pubblica Amministrazione, che l'art. 97 Cost. indica nel buon andamento e nella imparzialità, i nuovi elementi di fattispecie oggetto della violazione penalmente rilevante - introdotti dalla più recente riforma - sono costituiti dalle "specifiche regole di condotta espressamente previste dalla legge o da atti aventi forza di legge e dalle quali non residuino margini di discrezionalità".*

*In luogo del generico richiamo della previgente disciplina alla indeterminata violazione "di norme di legge o di regolamento", si pretende oggi che la condotta produttiva di responsabilità penale del pubblico funzionario sia connotata, nel concreto svolgimento delle funzioni o del servizio, dalla violazione di regole cogenti per l'azione amministrativa, che per un verso siano fissate dalla legge (non rilevano dunque i regolamenti, né eventuali fonti subprimarie o secondarie) e per altro verso siano specificamente disegnate in termini completi e puntuali. Di qui il lineare corollario della limitazione di responsabilità penale del pubblico funzionario, qualora le regole comportamentali gli consentano di agire in un contesto di discrezionalità amministrativa, anche tecnica: intesa, questa, nel suo nucleo essenziale come autonoma scelta di merito - effettuata all'esito di una ponderazione comparativa tra gli interessi pubblici e quelli privati dell'interesse primario pubblico da perseguire in concreto.*

*Beninteso: sempreché l'esercizio del potere discrezionale non trasmodi tuttavia in una vera e propria distorsione funzionale dai fini pubblici - c.d. sviamento di potere o violazione dei limiti esterni della discrezionalità - laddove risultino perseguiti, nel concreto svolgimento delle funzioni o del servizio, interessi oggettivamente difformi e collidenti con quelli per i quali soltanto il potere discrezionale è attribuito; oppure si sostanzii nell'alternativa modalità della condotta, rimasta*

*Si prega di non riprodurre o diffondere i contenuti e il materiale riportati nella presente dispensa perché coperti dal diritto d'autore.*

*Giappichelli Formazione*

*penalmente rilevante, dell'inosservanza dell'obbligo di astensione in situazione di conflitto di interessi.*

*La nuova disposizione normativa ha dunque un ambito applicativo ben più ristretto rispetto a quello definito con la previgente definizione della modalità della condotta punibile, sottraendo al giudice penale tanto l'apprezzamento dell'inosservanza di principi generali o di fonti normative di tipo regolamentare o subprimario (neppure secondo il classico schema della eterointegrazione, cioè della violazione "mediata" di norme di legge interposte), quanto il sindacato del mero "cattivo uso" - la violazione dei limiti interni nelle modalità di esercizio - della discrezionalità amministrativa.*

*La nuova formulazione della fattispecie dell'abuso di ufficio, restringendone l'ambito di operatività con riguardo al diverso atteggiarsi delle modalità della condotta, determina all'evidenza serie questioni di diritto intertemporale. In linea di principio, **non può seriamente dubitarsi che si realizzi una parziale abolitio criminis in relazione ai fatti commessi prima dell'entrata in vigore della riforma, che non siano più riconducibili alla nuova versione dell'art. 323 c.p., siccome realizzati mediante violazione di norme regolamentari o di norme di legge generali e astratte, dalle quali non siano ricavabili regole di condotta specifiche ed espresse o che comunque lascino residuare margini di discrezionalità. Con il lineare corollario per cui all'abolizione del reato, ai sensi dell'art. 2 c.p., comma 2, consegue nei processi in corso il proscioglimento dell'imputato, con la formula "perchè il fatto non è più previsto dalla legge come reato".***

*Omissis.*

**3. Successioni mediata o indiretta: Cass. pen., sez. un., 27 settembre 2007, n. 2451 (sentenza Magera).**

*Omissis.*

*Ritenuto in fatto*

*1. Il Procuratore Generale della Repubblica presso la Corte d'appello di Genova ha proposto ricorso per cassazione avverso la sentenza del 20 settembre 2006 con la quale il Tribunale di Genova, all'esito di un giudizio abbreviato, ha assolto il cittadino rumeno Paul Magera, alias Paul Barna, dall'imputazione di ingiustificata permanenza nel territorio dello Stato in violazione dell'ordine di allontanarsene, impartitogli dal questore di Udine, "perché il fatto non sussiste".*

*Omissis.*

*2. La prima sezione penale ha rimesso il ricorso alle Sezioni unite, rilevando che Magera è cittadino rumeno e che **in seguito all'ingresso della Romania nell'Unione Europea occorre «porsi il quesito relativo all'applicabilità della disciplina dell'art. 2 c.p.» e «stabilire se risulti ancora punibile una condotta che oggi non costituisce più reato».** Come ha ricordato l'ordinanza di remissione, la prima sezione in precedenza, con la sentenza 11 gennaio, 2007, Ferlazzo, nell'esaminare una fattispecie di favoreggiamento dell'immigrazione clandestina relativa all'ingresso illegale in Italia di cittadini di uno Stato (la Polonia), successivamente entrato nell'Unione Europea, aveva ritenuto di trovarsi in presenza «di una vicenda successiva di norme extrapenali che non integrano la fattispecie incriminatrice e tanto meno implicano una modifica della disposizione sanzionatoria penale, bensì determinano esclusivamente una variazione della rilevanza penale del fatto». Però secondo l'ordinanza questa decisione si ricollega a un orientamento giurisprudenziale non incontrastato, al quale se ne contrappone un altro che invece riconduce le modificazioni mediate (relative cioè a norme diverse da quella incriminatrice) nell'ambito dell'art. 2 c.p. e riconosce loro un effetto abolitivo della fattispecie che risulta dalla combinazione della norma penale con quella integratrice. L'ordinanza ha rilevato che questo secondo orientamento è stato seguito anche dalle Sezioni unite, con la sentenza 23 maggio 1987, Tuzet, relativa alla qualificazione dell'attività degli istituti di credito, e da altre decisioni della Corte di cassazione che possono ritenersi espressione di «una linea di fondo prevalente nella giurisprudenza di legittimità». Ciò posto, la prima sezione ha chiesto alle Sezioni unite di **stabilire «se la sopravvenuta circostanza che dal 1° gennaio 2007 la Romania è entrata a far parte dell'Unione Europea giustifichi l'applicazione delle disposizioni di cui all'art. 2***

*Si prega di non riprodurre o diffondere i contenuti e il materiale riportati nella presente dispensa perché coperti dal diritto d'autore.*

*Giappichelli Formazione*

*c.p. e debba, quindi, fare pronunciare l'assoluzione con la formula "perché il fatto non è previsto dalla legge come reato", nel processo a carico di un cittadino rumeno imputato del reato previsto dall'art. 14, comma 5-ter, d. lg. n. 286 del 1998 per l'inosservanza dell'ordine di lasciare il territorio italiano anteriormente emesso dal questore a seguito del decreto prefettizio di espulsione».*

*Considerato in diritto*

*Omissis.*

*2. Come ha ricordato l'ordinanza di rimessione, questa Corte ha ritenuto che non potesse trovare applicazione l'art. 2 c.p. in un caso di favoreggiamento dell'immigrazione clandestina di "stranieri" (si trattava di polacchi), divenuti, nel corso del giudizio, cittadini europei, perché, a suo avviso, si era verificata una «vicenda successiva di norme extrapenali che non integrano la fattispecie incriminatrice e tanto meno implicano una modifica della disposizione sanzionatoria penale, bensì determinano esclusivamente una variazione della rilevanza penale del fatto con decorrenza dalla emanazione del successivo provvedimento normativo di adesione del nuovo paese all'U.E., limitatamente ai casi che possono rientrare nel nuovo provvedimento, senza fare venire meno il disvalore penale del fatto anteriormente commesso» (Sez. I, 11 gennaio 2007, n. 1815, Ferlazzo, rv. 236028). L'ordinanza ha aggiunto che un orientamento analogo in precedenza era stato espresso da Sez. VI, 16 dicembre 2004, n. 9233/2005, Buglione, rv. 230950, relativa all'applicazione di una misura cautelare personale per favoreggiamento dell'immigrazione clandestina di cittadine lettoni, che dopo l'ingresso in Italia avevano perso la qualità di straniere per l'adesione del loro Paese all'Unione Europea. A questi precedenti, citati nell'ordinanza, si possono aggiungere, nello stesso senso, sempre in tema di favoreggiamento (ma questa volta di rumeni), Sez., I, 8 maggio 2007, n. 22805, Mathe e Sez. I, 15 giugno 2007, n. 29728, Afloarei. Invece Sez. I, 22 novembre 2006, n. 42412, Balota, rv. 235584 ha preso in considerazione il reato previsto dall'art. 14, comma 5 ter, d. lg. n. 286/98, in un caso singolare: il Tribunale monocratico di Crotone, con provvedimento del 1° febbraio 2006, aveva negato la convalida dell'arresto di un cittadino rumeno per la violazione dell'ordine di lasciare il territorio dello Stato rilevando che l'arrestato avrebbe dovuto ritenersi in via analogica cittadino europeo, perché era previsto che il 1° gennaio 2007 la Romania sarebbe entrata a far parte dell'Unione Europea. Il provvedimento è stato annullato in quanto, secondo la Corte di cassazione, il delitto dell'art. 14, comma 5 ter, cit. «si perfeziona con la mera realizzazione della condotta, sicché non rilevano né la previsione di un futuro ingresso dello Stato di appartenenza del cittadino extracomunitario nell'Unione europea, né l'adesione in itinere» del suo Paese d'origine all'Unione. La Corte ha aggiunto che l'arrestato non si sarebbe potuto giovare del regime di cui all'art. 2 c.p. neppure successivamente, perché il perfezionamento dell'adesione avrebbe dato luogo a «una vicenda successiva di norme extrapenali che non integrano la fattispecie incriminatrice e tanto meno implicano una modifica della disposizione sanzionatoria penale, bensì determinano esclusivamente una variazione del contenuto del precetto con decorrenza dalla emanazione del successivo provvedimento ... senza fare venire meno il disvalore penale del fatto anteriormente commesso». Inoltre, in vari altri casi la Corte di cassazione ha deciso ricorsi relativi al reato dell'art. 14, comma 5 ter, lg. n. 286/98 senza neppure prospettarsi la possibilità che in seguito alla perdita della qualità di straniero, che l'imputato aveva al momento del fatto, potesse essersi verificata un'abolitio criminis (ved., ad esempio, Sez. I, 27 febbraio 2007, n. 9345, Trandafir; Sez. I, 14 marzo 2007, n. 19096, lordache; Sez. I, 27 marzo 2007, n. 17576, Todeanca). Tenuto conto delle decisioni finora intervenute, deve riconoscersi che, nella giurisprudenza della Corte di cassazione, sulla punibilità dei reati previsti dagli artt. 12 e 14 d. lg. n. 286/98, relativi a stranieri che successivamente abbiano acquistato la cittadinanza europea, non è ravvisabile alcun contrasto; è vero però che, come ha rilevato l'ordinanza di rimessione, esistono orientamenti difformi sugli effetti che in genere può determinare sul trattamento penale la modificazione di una norma extrapenale (nel senso di norma esterna alla fattispecie penale, che potrebbe anche essere una norma penale, come avviene nel caso di calunnia o di associazione per delinquere), cui quella penale faccia in qualche modo riferimento, e che se si dovesse accogliere l'opinione che questa modificazione si risolve sempre in un fenomeno*

*Si prega di non riprodurre o diffondere i contenuti e il materiale riportati nella presente dispensa perché coperti dal diritto d'autore.*

*Giappichelli Formazione*

*di successione di leggi penali si dovrebbe concludere che, diversamente da quanto è stato ritenuto dalle ricordate decisioni, l'acquisto della qualità di cittadino europeo fa escludere, a norma dell'art. 2, comma 2, c.p., la punibilità dei reati previsti dal d. lg. n. 286/98, commessi precedentemente.*

*3. In seguito all'entrata in vigore, il 1 gennaio 2007, del Trattato di adesione della Romania all'Unione Europea (1. 9 gennaio 2006, n. 16) ha perso efficacia il decreto di espulsione emesso dal prefetto a norma dell'art. 13 d. lg. n. 286/98, ed è venuto meno l'obbligo per l'imputato di lasciare il territorio dello Stato, in ottemperanza all'ordine impartito a suo tempo dal questore, e correlativamente è cessato il reato previsto dall'art. 14, comma 5 ter, d. lg. n. 286/98. Poiché però il reato era già stato commesso c'è da chiedersi se ne permanga, o meno, la punibilità. La risposta deve essere ricercata facendo riferimento ai criteri già affermati in tema di successione di leggi penali da queste Sezioni unite con la sentenza 26 marzo 2003, n. 25887, Giordano. In quella sentenza le Sezioni unite hanno escluso la possibilità di accogliere la teoria della doppia punibilità in concreto e hanno affermato che per individuare il campo di applicazione del secondo comma dell'art. 2 c.p. 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. Perciò 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. L'indagine sugli effetti penali della successione di leggi extrapenali va condotta facendo riferimento alla fattispecie astratta e non al fatto concreto: non basta riconoscere che oggi il fatto commesso dall'imputato non costituirebbe più reato, ma occorre prendere in esame la fattispecie 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 (si pensi ad esempio alle modificazioni subite dal reato di abuso d'ufficio o da quello di false comunicazioni sociali). La successione avvenuta tra norme extrapenali non incide invece sulla fattispecie astratta, ma comporta più semplicemente un caso in cui in concreto il reato non è più configurabile, quando rispetto alla norma incriminatrice la modificazione della norma extrapenale comporta solo una nuova e diversa situazione di fatto. In altre parole, nel caso in esame occorre stabilire se la qualità di appartenenti all'Unione Europea, acquistata dai cittadini della Romania e degli altri Stati che sono di recente entrati a far parte dell'Unione, ha inciso sulla fattispecie dell'art. 14, comma 5 ter, d. lg. n. 286/98, con effetto retroattivo o ha solo dato luogo a una modificazione della situazione di fatto, che ha reso lecita la loro permanenza in Italia dal momento dell'ingresso dei rispettivi Stati nell'Unione. L'ordinanza di rimessione alle Sezioni unite ha prospettato la possibilità che nel caso in esame la punibilità venga esclusa in applicazione del quarto comma dell'art. 2 c.p., anziché del secondo comma dello stesso articolo, con l'opportuno effetto in tal caso di rendere inoperante la vicenda, successiva rispetto alle condanne divenute irrevocabili. Però il quarto comma dell'art. 2 c.p., come si desume dal suo contenuto dispositivo e si ritiene generalmente, riguarda la modificazione delle incriminazioni e non la loro abolizione, riguarda cioè l'ipotesi in cui, in seguito a una successione di leggi penali, il fatto continua a costituire reato ma è trattato in modo diverso, e pone la regola che in tale ipotesi deve applicarsi la disposizione più favorevole, «salvo che sia stata pronunciata sentenza irrevocabile». Nel caso in esame occorre invece stabilire se l'incriminazione sia stata o meno abolita in seguito alla modificazione della legge extrapenale, e una risposta affermativa non può non comportare anche il superamento delle eventuali sentenze irrevocabili di condanna, di cui, a norma del secondo comma dell'art. 2 c.p., dovrebbero cessare l'esecuzione e gli effetti penali.*

*4. Sulla questione relativa agli effetti della successione di leggi extrapenali in giurisprudenza sono emerse opinioni diverse e i vari casi che si sono presentati sono stati risolti ora muovendo dell'affermazione di principio che l'art. 2, comma 2, c.p. si applica anche rispetto alla successione di leggi extrapenali, ora, invece, dall'affermazione opposta. Se però si considerano attentamente i*

*Si prega di non riprodurre o diffondere i contenuti e il materiale riportati nella presente dispensa perché coperti dal diritto d'autore.*

*Giappichelli Formazione*

*diversi casi passati al vaglio della giurisprudenza ci si rende conto che per la loro soluzione non ci si può affidare all'affermazione di principio che tutte le modificazioni di dati normativi esterni, implicati dalla fattispecie penale, sono da trattare come un fenomeno di successione di leggi penali o all'affermazione opposta. Anche nella dottrina le opinioni sono diverse e si articolano variamente tra due estremi. Da un lato c'è la tesi di chi ritiene che ogni disposizione che rileva nella descrizione della fattispecie penale finisce, ai fini dell'art. 2 c.p., a connotarsi penalmente e a far assumere rilevanza alle modificazioni che la riguardano; dal lato opposto la tesi di chi invece è convinto che le modificazioni di leggi diverse da quella penale non rilevino se il nucleo penale della fattispecie non cambia. Le modificazioni secondo questa tesi sono assimilabili a quelle relative ai presupposti di fatto e quindi danno origine a una diversità di fatti concreti, rimanendo prive di rilevanza ai fini del secondo comma dell'art. 2 c.p. In mezzo coloro che distinguono tra leggi extrapenali le cui modificazioni sono rilevanti e leggi le cui modificazioni non lo sono, da individuare anche facendo ricorso a criteri valutativi, per riuscire a differenziare i casi in cui la modificazione ha determinato, anche per il passato, il venir meno della lesività del fatto da quelli in cui invece non ha determinato questo effetto. Al primo dei due estremi si colloca una tesi estremamente lineare, la quale dalla premessa che il significato del termine "fatto" nel primo e nel secondo comma dell'art. 2 c.p. deve essere uguale deduce che qualunque modificazione mediata, se da un lato non può avere l'effetto di rendere punibile un fatto che prima non lo era, dall'altro non può non far cessare la punibilità di un fatto che prima lo era. «Se per "fatto" ai fini dell'art. 2, comma 1, c.p. si deve ... assumere il fatto storicamente determinato in tutti gli aspetti rilevanti ai fini dell'applicazione di una disposizione incriminatrice ~ si è detto ~ non si vede perché lo stesso concetto non debba più valere ai fini dell'art. 2, comma 2, c.p.». La tesi è suggestiva, però è dubbio che il "fatto" dell'art. 2, comma 1, c.p. sia quello «storicamente determinato in tutti i suoi aspetti rilevanti», ivi compresi quelli disciplinati dalle norme extrapenali. E' vero che la modificazione di una norma extrapenale non potrebbe dar luogo a un'applicazione retroattiva, ma non sembra che ciò dipenda dal concetto di "fatto" accolto dall'art. 2, comma 1. c.p.p., perché è assai difficile ipotizzare che un fatto divenuto reato per la successiva modificazione di una legge extrapenale possa essere integrato da condotte precedenti, posto che in precedenza potevano esistere, e non sempre, gli elementi di fatto, ma non anche le qualificazioni normative presupposte dalla norma penale. Venendo al caso oggetto di giudizio si immagini una situazione in cui uno Stato cessa di far parte dell'Unione Europea. Il cittadino di questo Stato diviene uno straniero (nel senso precisato dall'art. 1 d.lg. n. 286/98) ma è impossibile ipotizzare che possa essersi verificata in precedenza una condotta riconducibile all'art. 14, comma 5 ter d.lg. n. 286/98 (secondo la sequenza: provvedimento di espulsione del prefetto, impossibilità di eseguire immediatamente l'espulsione e di trattenere lo straniero presso un centro di permanenza temporanea, provvedimento del questore e infine violazione) che potrebbe essere resa punibile in mancanza della regola dell'art. 2, comma 1, c.p. Ma alla stessa conclusione deve giungersi nei casi in cui il fatto commesso prima della modificazione potrebbe essere identico a quello che successivamente integrerebbe un reato. Si pensi all'abuso d'ufficio, per la cui integrazione occorre una «violazione di legge o di regolamento», e si pensi a un atto amministrativo adottato in conformità di una legge che successivamente venga modificata. In seguito alla modificazione l'atto non sarebbe più conforme alla legge e c'è da chiedersi, se in mancanza della regola del primo comma dell'art. 2 c.p. (e dell'art. 25, comma 2, Cost.), la precedente condotta del pubblico ufficiale potrebbe diventare punibile come abuso d'ufficio. La risposta dovrebbe essere certamente negativa perché l'atto non è stato adottato in violazione di legge e la successiva modificazione legislativa non può mutare questo dato di fatto. Come è stato esattamente precisato da Sez. I, 15 gennaio 2003, n. 10656, Villani (per escludere che il reato possa venir meno per effetto della modificazione della norma extrapenale) la violazione di legge nella fattispecie dell'art. 323 c.p. costituisce un "requisito di fatto", e il fatto in quanto tale, una volta accaduto, non può subire modificazioni. Perciò non può concludersi che il concetto di "fatto" accolto dal primo comma dell'art. 2 c.p. è necessariamente comprensivo di tutti gli elementi normativi extrapenali e che questo concetto è recepito anche dal secondo comma dello stesso articolo. E' vero*

*Si prega di non riprodurre o diffondere i contenuti e il materiale riportati nella presente dispensa perché coperti dal diritto d'autore.*

*Giappichelli Formazione*

*che c'è una corrispondenza tra il primo e il secondo comma dell'art. 2 c.p., ma questa corrispondenza si riscontra nei casi in cui, come si vedrà, la legge extrapenale, per il ruolo che svolge nella fattispecie o per sua natura, è in grado di operare retroattivamente. E' in questi casi infatti che l'innovazione, per lo sbarramento del primo comma, non può avere un effetto di incriminazione retroattiva, mentre può avere l'effetto abolitivo previsto dal secondo comma. In realtà l'art. 2 c.p. non offre argomenti per sostenere che, benché nella rubrica si riferisca letteralmente solo alla legge penale, detti delle regole da valere anche per tutte le leggi extrapenali, richiamate in qualche modo dalla disposizione incriminatrice; leggi che possono essere le più varie e possono venire in considerazione anche indirettamente, attraverso una pluralità di rinvii, dalla legge penale a quella extrapenale e da questa ad altre leggi. Ad esempio, come si è visto, per l'integrazione della fattispecie dell'abuso di ufficio l'art. 323 c.p. richiede genericamente la «violazione di norme di legge o di regolamento» e un rinvio di un'ampiezza così smisurata rende arduo sostenere che qualunque modificazione di tali norme, intervenuta dopo la loro violazione, possa costituire una parziale abolitio criminis. Conclusione questa che del resto la giurisprudenza rifiuta decisamente, escludendo che una modificazione del genere abbia rilevanza ai fini dell'art. 2 c.p. (Sez. VI, 15 gennaio 2003, n. 10656, Villani; Sez. II, 2 dicembre 2003, n. 4296, Stellaccio). Di recente il d.lg. 10 agosto 2007, n. 154 ha modificato alcuni articoli della l. n. 286/98 in attuazione della direttiva 2004/114/CE, relativa alle condizioni di ammissione dei cittadini di Paesi terzi per motivi di studio, scambio di alunni, tirocinio non retribuito o volontariato, e non sembra sostenibile che la punibilità per la violazione dell'ordine di lasciare lo Stato a suo tempo legittimamente dato dal questore al cittadino di un Paese terzo possa diventare non punibile perché successivamente la legge sopravvenuta ne avrebbe potuto legittimare la sua permanenza nel territorio dello Stato. La fattispecie dell'art. 14, comma 5 ter, d.lg. n. 286/98 è rimasta immutata e la modificazione intervenuta nella disciplina dei permessi può incidere sulla condizione dello straniero, consentendogli di ottenere un permesso che prima gli era precluso, ma non può far venir meno la punibilità di un fatto già commesso. Diversa a quanto pare dovrebbe essere la conclusione se a cambiare fosse proprio la definizione di straniero contenuta nell'art. 1 d.lg. n. 286/98. Se dalla categoria venisse escluso il cittadino di uno Stato in attesa di adesione all'Unione sarebbe la stessa fattispecie penale a risultare diversa e a vedersi sottrarre una parte della sua sfera di applicazione, secondo lo schema tipico dell'abolizione parziale, riconducibile all'art. 2, comma 2, c.p. (Sez. un. 26 marzo 2003, n. 25887, Giordano). In un caso del genere dall'ambito della precedente fattispecie verrebbe esclusa una sottoclasse, quella relativa ai cittadini dei Paesi candidati all'ingresso nell'Unione Europea, e rispetto a questa sottoclasse si potrebbe parlare di abolitio criminis, come avviene quando in una vicenda di successione di leggi penali una fattispecie più ampia viene sostituita con una più limitata (si pensi alla modificazione del reato di abuso di ufficio o di quello di false comunicazioni sociali, dei quali la giurisprudenza ha avuto occasione di occuparsi ampiamente), facendo venire meno la punibilità dei fatti che, pur integrando precedentemente il reato, non rientrano nella nuova fattispecie. Lo stesso dovrebbe dirsi se dalla più ristretta categoria degli stranieri che devono essere espulsi, individuata dall'art. 13, comma 2, d.lg. n. 286/98, venisse escluso lo straniero che «si è trattenuto nel territorio dello Stato in assenza della comunicazione di cui all'art. 27, comma 1 bis, o senza aver richiesto il permesso di soggiorno nei termini prescritti», nei cui confronti, in ipotesi, una legge successiva introducesse un regime meno rigoroso di quello stabilito nei confronti dello straniero «entrato nel territorio dello Stato sottraendosi ai controlli di frontiera». Anche in questo caso verrebbe ad essere modificata la fattispecie dell'art. 14, comma 5 ter, cit. attraverso una ridefinizione della categoria delle persone alle quali è applicabile la normativa sull'espulsione. Al contrario, la cittadinanza dell'uno o dell'altro Stato, membro oppure no dell'Unione Europea, rispetto alla fattispecie 14, comma 5 ter, d.lg. n. 286/98 non dà luogo a sottoclassi, non designa nell'ambito della categoria una parte con caratteristiche specifiche, ma individua più semplicemente l'appartenenza all'una o all'altra categoria, cioè a quella dei cittadini extracomunitari o dei cittadini comunitari. L'essere rumeno o albanese significa oggi essere o non essere cittadino dell'Unione Europea, perciò, ai fini del reato in questione, l'ingresso di uno Stato*

*Si prega di non riprodurre o diffondere i contenuti e il materiale riportati nella presente dispensa perché coperti dal diritto d'autore.*

*Giappichelli Formazione*

*nell'Unione, così come in ipotesi la sua esclusione, non dà luogo a una successione di leggi riconducibile all'art. 2, comma 2, c.p., non modifica, sia pure in modo mediato, la fattispecie penale, ma costituisce un mero d.dato di fatto, anche se frutto di un'attività normativa.*

*5. Come si è visto, nell'ambito della fattispecie penale le norme extrapenali non svolgono tutte la stessa funzione e, nel caso delle norme penali in bianco, possono addirittura costituire il precetto, anche se in questo caso, vista la funzione che svolgono, si parla forse impropriamente di norme extrapenali; perciò occorre operare una distinzione tra le norme integratrici della fattispecie penale e quelle che tali non possono essere considerate. E' una distinzione alla quale si ricorre anche nell'applicazione del terzo comma dell'art. 47 c.p., per decidere se un errore su una legge diversa da quella penale escluda o meno la punibilità, e non è questa la sede per stabilire se ai fini dell'art. 2 e dell'art. 47 c.p. la qualificazione di una norma. extrapenale debba essere la stessa; qui è sufficiente considerare che nell'art. 47 c.p. il legislatore ha riconosciuto l'esistenza di leggi diverse da quelle penali, alle quali ha ricollegato un diverso trattamento dell'errore, e non è arbitrario pensare che anche agli effetti dell'art. 2 c.p. le leggi diverse da quelle penali possano avere trattamenti diversi. E' da aggiungere che la retroattività, mentre per le norme penali di favore rappresenta la regola (art. 2, commi 2, 3 e 4, c.p.), anche se può subire deroghe (Corte cost., 23 novembre 2006, n. 393), per le norme diverse da quelle penali costituisce un'eccezione (art. 11 disposizioni sulla legge in generale), sicché una nuova legge extrapenale può avere, di regola, un effetto retroattivo solo se integra la fattispecie penale, venendo a partecipare della sua natura, e ciò avviene, come nel caso delle disposizioni definitorie, se la disposizione extrapenale può sostituire idealmente la parte della disposizione penale che la richiama. Ad esempio nell'art. 14, comma 5 ter, d.lg. 286/98, come è già stato rilevato, le parole "lo straniero" ben potrebbero essere sostituite con le parole "il cittadino di Stato non appartenente all'Unione Europea e l'apolide" (secondo l'indicazione dell'art. 1 d.lg. n. 286/98), e si verificherebbe certamente una successione di leggi penali se questa definizione cambiasse, escludendo l'apolide o il cittadino di Stati di cui è previsto l'ingresso nell'Unione. Analogamente le parole "minori" o "minorenni", che figurano in numerose disposizioni del codice penale, potrebbero essere sostituite con le parole "persone che non hanno compiuto il diciottesimo anno di età", perciò l'art. 2, comma 1, c.c. sulla maggiore età ben può essere considerato una disposizione integratrice dei precetti penali che si riferiscono a maggiorenni o a minorenni. E tale infatti la giurisprudenza ha considerato la disposizione civilistica quando è stata modificata dall'art. 1 l. 8 marzo 1975, n. 39, che ha ridotto il limite della maggiore età da ventuno a diciotto anni: la vicenda è stata ricondotta nell'ambito dell'art. 2 c.p. ed è stata esclusa la punibilità dei fatti di sottrazione consensuale di minorenni (art. 573 c.p.) commessi nei confronti di persone di età. tra i diciotto e i ventuno anni prima che il limite della maggiore età venisse ridotto (Sez. VI, 11 aprile 1975; n. 8940, Centone, rv. 130790; Sez. VI, 29 dicembre 1977, n. 3791, Amato, rv. 138463). In casi come questi si può parlare di modificazioni mediate della norma incriminatrice, da trattare., alla stregua dell'art. 2 c.p., come una successione di norme penali.*

*6. Oltre che rispetto alle norme integratrici di quelle penali, l'art. 2 c.p. può trovare applicazione rispetto a norme extrapenali che siano esse stesse, esplicitamente o implicitamente, retroattive, quando nella fattispecie penale non rilevano solo per la qualificazione di un elemento ma per l'assetto giuridico che realizzano, come può accadere per le norme penali richiamate dalla norma incriminatrice (e da considerare perciò alla stregua di norme extrapenali, nel senso di norme esterne a quella penale descrittiva del reato). Sotto questo aspetto si può ricordare che una recente decisione ha escluso la configurabilità del reato di associazione per delinquere per l'avvenuta depenalizzazione del reato fine, rilevando, tra l'altro, che «l'abrogatio criminis svuota di contenuto penalmente rilevante le finalità del sodalizio» (Sez. I, 9 marzo, 2005, n. 13382, Screti, rv. 232491). In questo caso l'effetto retroattivo della norma abolitrice del reato ha inciso sulla fattispecie associativa privandola del scopo della, commissione di fatti-reato. Si pensi al caso ancora più semplice di fatti delittuosi successivamente divenuti leciti e addirittura, in ipotesi, apprezzati positivamente (come potrebbe avvenire per delitti collegati a un particolare regime politico, poi abbattuto). Una volta divenuti non*

*Si prega di non riprodurre o diffondere i contenuti e il materiale riportati nella presente dispensa perché coperti dal diritto d'autore.*

*Giappichelli Formazione*

punibili questi fatti non ci sarebbe ragione di punire chi si è associato per commetterli, e se fosse intervenuta condanna sia per i delitti scopo sia per quello associativo la revoca non potrebbe certo riguardare solo i primi. L'effetto abolitivo del reato associativo è conseguenza necessaria dell'effetto retroattivo dell'abolizione del reato scopo. Diverso è il caso della calunnia, che secondo la giurisprudenza consolidata rimane insensibile all'abolizione del reato oggetto dell'incolpazione (Sez. VI, 8 aprile 202, n. 14352, Ba.ssetti, rv. 226425; Sez. VI, 2.1 maggio 1999, n. 8827, Zini, rv. 214674; Sez. VI, 21 novembre 1988, n. 12673, Caronna, rv. 180011). Nella calunnia intatti rileva la qualificazione come reato del fatto oggetto dell'incolpazione, nel momento in cui è avvenuta, e non l'assetto giuridico realizzato dalla norma incriminatrice, sicché l'abrogazione di questa non è in grado di incidere sul reato precedentemente commesso. Ciò che conta ai fini della calunnia è l'incolpazione di un innocente, in modo tale che a suo carico possa iniziare un procedimento penale, e, una volta avvenuta l'incolpazione, l'eventuale successiva abolizione del reato addebitato resta priva di effetti. L'abolizione potrebbe anche avvenire quando il procedimento non solo è iniziato ma ha anche gravemente pregiudicato l'incolpato e in un caso del genere la lesione sarebbe evidentemente irretrattabile. Esempio in proposito è il caso giudicato da Sez. 111, 7 aprile 1951, Ottazzi (in Giust. pen., 1951, II, c. 1073). L'imputato, con denuncia presentata alle autorità politiche e di polizia fasciste dell'epoca, aveva incolpato falsamente una persona di appartenere al Comitato di liberazione nazionale e questa era rimasta incarcerata fino alla liberazione del territorio nazionale. Il fatto che l'appartenenza al Comitato di liberazione nazionale avesse cessato di costituire reato e fosse divenuta titolo di onore non ha impedito alla Cassazione di ritenere ancora punibile la calunnia, perché «la successiva esclusione legislativa del reato incolpato (abolitio criminis) è un posterius del tutto irrilevante, che non elimina l'inganno teso all'amministrazione della giustizia deviata dalle sue funzioni ordinarie mercé la incolpazione di un fatto che all'epoca costituiva reato», e tanto meno elimina il grave danno subito dall'incolpato.

7. L'applicazione dell'art. 2 c.p. rispetto a leggi extrapenali non integratrici del precetto penale e prive di retroattività sarebbe ingiustificata e potrebbe dar luogo a uno sfasamento tra la disciplina extrapenale e quella penale, se per la seconda dovesse valere la regola della retroattività, esclusa invece per la prima. Sfasamento che da Sez. V, 11 maggio 2006, n. 21197, Formaggia, rv. 234113, in un caso particolare, è stato evitato respingendo la tesi che un'avvenuta evasione dell'iva all'importazione fosse divenuta non punibile perché «l'entrata in vigore del Mercato unico europeo a far data dal 1° gennaio 1993 ha l'atto decadere per il commercio intracomunitario tutta la disciplina relativa alle attività di esportazione e importazione». La Corte ha respinto la tesi con l'affermazione che «l'abolizione delle barriere doganali ... non ha fatto venir meno la punibilità delle condotte di contrabbando commesse anteriormente, permanendo comunque il debito derivante dall'obbligazione tributaria già evasa». Insomma, se, nonostante la modificazione normativa, l'imposta, per il passato, continuava ad essere dovuta non poteva non costituire reato la sua evasione. Il cambiamento avvenuto nella normativa extrapenale, modificando il contesto giuridico, ha determinato una diversità del fatto e non della fattispecie: da quando non è più dovuta l'imposta non è più configurabile il reato, ferma però rimanendone la configurabilità fino al momento in cui, invece l'imposta era dovuta. A fondamento della regola della retroattività della norma penale di favore e delle norme extrapenali che la integrano è stato richiamato in dottrina il principio di parità di trattamento, sancito dall'art. 3 Cost., e il richiamo è certamente corretto, con l'avvertenza però che l'art. 3 Cost. riguarda situazioni uguali e legittime, all'opposto, trattamenti diversi quando le situazioni da regolare sono diverse. Generalmente la novazione della norma extrapenale, che non sia retroattiva o meramente ricognitiva di un mutamento già avvenuto, segna il punto di passaggio tra due contesti giuridici (con correlate situazioni di fatto) e che si sono succeduti nel tempo, sicché fare applicazione ai primi del trattamento penale valido per i secondi significherebbe applicare la nuova norma a una situazione diversa da quella alla quale essa si riferisce.

8. Prima di concludere che nella previsione dell'art. 2, comma 3, c.p., oltre alle modificazioni di norme extrapenali integratrici della norma penale, rientrano quelle di altre norme extrapenali, solo

Si prega di non riprodurre o diffondere i contenuti e il materiale riportati nella presente dispensa perché coperti dal diritto d'autore.

Giappichelli Formazione



LEZIONE DEL 29 OTTOBRE 2022

se si tratta di norme retroattive, occorre considerare un precedente in senso diverso delle stesse Sezioni unite. Si tratta della sentenza 23 maggio 1987 ~ 16 luglio 1987, Tuzet, nella quale le Sezioni unite, dopo aver premesso che «per legge incriminatrice deve intendersi il complesso di tutti gli elementi rilevanti ai fini della descrizione del fatto», hanno riconosciuto effetto retroattivo a una novazione legislativa che aveva fatto venir meno per i dipendenti bancari la qualità di incaricati di pubblico servizio, e hanno conseguentemente dichiarato non punibile un reato di peculato commesso precedentemente. Va detto che alle Sezioni unite non era stata sottoposta specificamente la questione relativa alle modificazioni mediate della norma penale e che la sentenza non ha approfondito il tema ma si è limitata ad alcune affermazioni di principio, dopo aver riconosciuto che «la giurisprudenza ... in materia di successione di norme integratrici si mantiene oscillante e sembra influenzata nelle opposte soluzioni dalla specificità dei casi». E all'influenza della specificità del caso non si sono sottratte neppure le Sezioni unite. La sentenza Tuzet era chiamata ad affrontare una questione risalente, relativa alla qualificazione dei dipendenti degli istituti di credito, che una precedente sentenza delle Sezioni unite (10 ottobre 1981 ~ 19 novembre 1981, Carfi) aveva risolto riconoscendo loro la qualità di incaricati di pubblico servizio. La soluzione non era rimasta immune da critiche; la questione non si era sopita e ne erano state inutilmente investite anche la Corte costituzionale e la Corte di giustizia delle Comunità europee. La prima (sent. 1° luglio 1983, n. 205) aveva concluso con un non liquet, in quanto la questione di legittimità costituzionale sollevata coinvolgeva scelte in tema di diritto penale dell'impresa bancaria che spettavano alla discrezionalità del legislatore, mentre la seconda (sent. 7 aprile 1987) aveva dichiarato che «né le disposizioni, né l'obiettivo della direttiva n. 77/780 si oppongono a che sia conferita ai dipendenti degli enti creditizi la qualità di "pubblico ufficiale" o di "persona incaricata di un pubblico servizio" ai fini dell'applicazione del diritto penale di uno Stato membro». Così la questione era ritornata alle Sezioni unite, che con la sentenza Tuzet hanno mutato orientamento, affermando che per effetto della direttiva comunitaria n. 77/780 e delle norme di attuazione (l. 5 marzo 1985, n. 74 e d.P.R. 27 giugno 1985, n. 350) era cambiata la regolamentazione degli istituti di credito e correlativamente i dipendenti avevano perso la qualità di incaricati di pubblico servizio. La modificazione normativa non aveva però impedito ad altre decisioni della Corte di cassazione (Sez. VI, 13 novembre 1985, Ercolano; Sez. II, 20 marzo 1986, Di Gianni) di ribadire il precedente orientamento, mentre la sentenza Tuzet, come è stato rilevato in dottrina, era giunta a una conclusione diversa operando un «ribaltamento della tesi emersa nella decisione Carfi, attraverso un discreto ma sistematico smantellamento dei principali elementi di prova ... addotti dalle Sezioni unite del 1981 a favore della soluzione "panpublicistica"». Insomma la diversa qualificazione data ai dipendenti bancari dalla sentenza Tuzet, più che di una modificazione normativa, era stato il frutto di una diversa interpretazione, alla quale le Sezioni unite avevano inteso riconoscere valore retroattivo, come avviene normalmente per le operazioni interpretative. Perciò dalla sentenza Tuzet non possono trarsi argomenti decisivi per sostenere che tutte le modifiche mediate della norma penale sono riconducibili all'art. 2, comma 2, c.p., né può condividersi la tesi che, come è stata riconosciuta efficacia retroattiva alla perdita, da parte dei dipendenti bancari, della qualità di persone incaricate di un pubblico servizio, analogamente deve riconoscersi efficacia retroattiva alla perdita, da parte dei cittadini rumeni, della qualità di stranieri.

9. Le norme che hanno modificato lo status dei rumeni, facendoli diventare cittadini dell'Unione Europea, non possono, come si è detto, considerarsi integratrici della nonna penale, né possono operare retroattivamente. L'adesione di uno Stato all'Unione Europea non costituisce un dato formale ma giunge al termine di un percorso di non breve periodo che lo Stato candidato è tenuto a compiere sotto il controllo dell'Unione per adeguare le proprie strutture economiche, sociali e ordinamentali ai parametri stabiliti. E l'adesione a sua volta è produttiva di rilevanti effetti, uno dei quali è costituito dalla libertà, per i cittadini dello Stato, di circolare all'interno dell'Unione. Perciò non può ritenersi che i cittadini rumeni, ai fini penali, vadano trattati come se fossero sempre stati cittadini dell'Unione e che i reati commessi quando essi per il nostro ordinamento erano stranieri siano divenuti non punibili in forza dell'art. 2, comma 2, c.p. La situazione di fatto e di diritto

Si prega di non riprodurre o diffondere i contenuti e il materiale riportati nella presente dispensa perché coperti dal diritto d'autore.

Giappichelli Formazione

LEZIONE DEL 29 OTTOBRE 2022

antecedente all'adesione e quella successiva sono diverse e richiedono quindi logicamente trattamenti, anche penali, diversi. Se si dovesse ritenere il contrario, rispetto ai cittadini degli Stati in attesa di entrare a far parte dell'Unione Europea si verificherebbe una situazione paradossale, che darebbe luogo a procedimenti penali inutili, per reati destinati a venire meno nel momento in cui diventerebbe efficace l'adesione. Inoltre, come è stato giustamente rilevato, «la consapevolezza dell'agente che di lì a breve il proprio Stato entrerà nella CE lo indurrebbe a trasgredire senza timore alcuno l'art. 14, comma 5 d.lg. 286 del 1998, confidando poi nella successiva abolitio criminis». E' da aggiungere che esiste una regolamentazione dell'ingresso, del soggiorno in Italia e dell'allontanamento dei cittadini dell'Unione Europea, diversa da quella prevista per gli stranieri e più volte modificata nel tempo (d.P.R. 30 dicembre 1965, n. 1656; d.P.R. 18 gennaio 2002, n. 54; d.lg. 6 febbraio 2007, n. 30 e, da ultimo, d.i. 29 dicembre 2007), e che l'essere in un dato momento cittadino dell'Unione o straniero comporta l'applicazione dell'una o dell'altra normativa. Perciò può ben darsi il caso di una persona soggetta ad espulsione, in quanto straniera, ma che avrebbe anche potuto essere allontanata, ricorrendone le condizioni, se fosse stata cittadino dell'Unione. Ciò significa che alla diversa qualità della persona si collegano due statuti diversi (anche per quanto riguarda il trattamento penale) e che al cambiamento della qualità consegue il cambiamento dello statuto, il quale non può operare retroattivamente. In conclusione deve escludersi che l'adesione della Romania all'Unione Europea abbia determinato l'abolizione del reato previsto dall'art. 14, comma 5 ter, d.lg. n. 286/98, commesso dai cittadini rumeni prima del 1° gennaio 2007, giorno di entrata in vigore del trattato di adesione. E' quindi esclusa l'assoluzione dell'imputato perché il fatto non è più previsto come reato, e poiché il Tribunale di Genova ha erroneamente ritenuto l'insussistenza del fatto, la sentenza impugnata deve essere annullata con rinvio alla Corte di appello di Genova, perché, a norma dell'art. 569, comma 4, c.p.p., proceda al giudizio di appello.

P.Q.M.

La Corte di cassazione annulla la sentenza impugnata con rinvio alla Corte di appello di Genova.  
Omissis.

**Nota.** Si riportano di seguito le massime delle altre sentenze delle Sezioni unite in materia di successione mediata riprese nell'articolo di dottrina di G.L. Gatta, *Abolitio criminis e successione di norme "integratrici" nella recente giurisprudenza delle Sezioni unite della Corte di Cassazione in Relazione all'incontro di studio su "L'evoluzione nel tempo delle norme penali e processuali"*, organizzato dal C.S.M. a Roma il 7 luglio 2010.

**3.1. Segue: Cass. pen. sez. un., 28 febbraio 2008, n. 19601 (sentenza Niccoli).**

Massima:

Il giudice penale investito del giudizio relativo a reati di bancarotta ex artt. 216 e seguenti R.D. 16 marzo 1942, n. 267 non può sindacare la sentenza dichiarativa di fallimento, quanto al presupposto oggettivo dello stato di insolvenza dell'impresa e ai presupposti soggettivi inerenti alle condizioni previste per la fallibilità dell'imprenditore, sicché le modifiche apportate all'art. 1 R.D. n. 267 del 1942 dal D.Lgs. 9 gennaio 2006, n. 5 e dal D.Lgs. 12 settembre 2007, n. 169, non esercitano influenza ai sensi dell'art. 2 cod. pen. sui procedimenti penali in corso.

**3.2. Segue: Cass. pen., sez. un., 26 febbraio 2009, n. 24468 (sentenza Rizzoli).**

Massima:

In materia di successione di leggi penali, 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

*Si prega di non riprodurre o diffondere i contenuti e il materiale riportati nella presente dispensa perché coperti dal diritto d'autore.*

Giappichelli Formazione

radicalmente la figura di reato, ovvero, non incidendo sulla struttura della stessa, consenta la sopravvivenza di un eventuale spazio comune alle suddette fattispecie.

**4. Peculato dell'albergatore sull'imposta di soggiorno, la nuova disciplina del decreto Rilancio e questione della "successione mediata": **Cass. pen., sez. VI, 28 ottobre 2020, n. 36317.****

Massima:

Il d.l. n. 34 del 2020, art. 180, comma 3, ha stabilito l'inserimento all'interno del d.lg. n. 23 del 2011, art. 4, dopo il comma 1 -bis, di un nuovo comma 1 -ter, che regola il rapporto tra gestore della struttura ricettiva e il Comune, rendendo il gestore responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno di cui al comma 1 e del contributo di soggiorno di cui al d.l. 31 maggio 2010, n. 78, art. 14, comma 16, lett. e), conv., con modificazioni, dalla l. 30 luglio 2010, n. 122. Deve escludersi che la modifica del quadro di riferimento normativo di natura extrapenale che regola il versamento dell'imposta di soggiorno abbia comportato un fenomeno di abolitio criminis delle condotte di peculato commesse in precedenza.

Si riporta di seguito la parte motivazionale:

*Omissis.*

**RITENUTO IN FATTO**

*1. Con la sentenza in epigrafe indicata, la Corte di appello di Torino confermava la sentenza del Giudice per le indagini preliminari del Tribunale di Torino che aveva condannato, all'esito di rito abbreviato, B.R. per il reato di cui all'art. 314 c.p..*

*All'imputato era stato contestato di essersi appropriato, in qualità di legale rappresentante dell'hotel (OMISSIS), della somma di Euro 5.472, incassata dal medesimo dai clienti della struttura a titolo di imposta di soggiorno (fatto commesso dal (OMISSIS)).*

*2. Avverso la suddetta sentenza ha proposto ricorso per cassazione l'imputato, denunciando, a mezzo di difensore, i motivi di seguito enunciati nei limiti di cui all'art. 173 disp. att. c.p.p..*

*2.1. Violazione di legge e vizio di motivazione in relazione agli artt. 187,191,192,350,357,442 e 546 c.p.p. e artt. 81 e 314 c.p..*

*La Corte di appello ha basato la condanna del ricorrente su un accertamento di tipo induttivo effettuato in sede tributaria dalla Guardia di Finanza, invertendo l'onere della prova quanto alla dimostrazione dell'effettivo versamento da parte dei clienti dell'imposta di soggiorno all'albergatore. Sotto altro verso i giudici di merito hanno utilizzato una dichiarazione resa dal ricorrente alla polizia giudiziaria trasfusa nell'annotazione dei finanziari senza essere oggetto di un separato verbale redatto ai sensi dell'art. 350 c.p.p. e quindi inesistente ed inutilizzabile (in tal senso, si è pronunciata la Corte di cassazione con sentenza n. 12752 del 2019).*

*3. In data 29 settembre 2020 il difensore del ricorrente ha fatto pervenire una nota con la quale, nel riportarsi integralmente ai motivi di ricorso, fa presente che il fatto contestato non è più previsto dalla legge come reato a seguito dell'entrata in vigore della novella di cui al D.L. 19 maggio 2020, n. 34, art. 180, comma 3, ultimo periodo (Misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19) convertito, con modificazioni, dalla L. 17 luglio 2020, n. 77, che sanziona la condotta di omesso versamento della imposta di soggiorno con la sola sanzione amministrativa, prevista dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, art. 13.*

**CONSIDERATO IN DIRITTO**

*1. L'esame del ricorso impone preliminarmente di affrontare la questione, evidenziata dal difensore e in ogni caso rilevabile d'ufficio, degli effetti derivanti dal citato D.L. n. 34 del 2020, art. 180, comma 3.*

*2. Tale disposizione ha interpolato la disciplina in tema di imposta di soggiorno dettata dal D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, art. 4.*

*Si prega di non riprodurre o diffondere i contenuti e il materiale riportati nella presente dispensa perché coperti dal diritto d'autore.*

*Giappichelli Formazione*

2.1. *Prima di esaminare le modifiche introdotte nel corpo dell'art. 4 è opportuno esaminare la portata della normativa previgente e la giurisprudenza formatasi in **tema di illecita appropriazione da parte del gestore delle strutture ricettive della imposta di soggiorno riscossa dai clienti in esse alloggiati**. Il suddetto decreto legislativo ha dettato all'art. 4 disposizioni in ordine alla imposta di soggiorno, stabilendo al comma 1 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, da applicare, secondo criteri di gradualità in proporzione al prezzo, sino a 5 Euro per notte di soggiorno, il cui 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.*

*Quanto alle modalità applicative della imposta, il comma 3 prevede che "con regolamento da adottare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, ai sensi della L. 23 agosto 1988, n. 400, art. 17, comma 1, d'intesa con la Conferenza Stato-città ed autonomie locali" doveva essere dettata la disciplina generale di attuazione e che, in conformità con quanto stabilito nel predetto regolamento, i comuni, con "proprio regolamento da adottare ai sensi del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 52, sentite le associazioni maggiormente rappresentative dei titolari delle strutture ricettive" avevano facoltà di disporre ulteriori modalità applicative del tributo, nonché di prevedere esenzioni e riduzioni per particolari fattispecie o per determinati periodi di tempo e che, nel caso di mancata emanazione del regolamento generale, i comuni potevano comunque adottare gli atti previsti dal presente articolo.*

*Il regolamento generale non è stato mai emanato e ad oggi gli enti locali indicati al citato art. 4, comma 1, hanno disciplinato le modalità attuative dell'imposta, una volta istituita, con un proprio regolamento.*

*Stante la riserva di legge posta dall'art. 13 Cost., in materia tributaria e l'espresso richiamo del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 52, che disciplina la potestà regolamentare comunale in materia tributaria, alla normativa regolamentare andava sottratta la disciplina degli aspetti fondamentali dei tributi ("Le province ed i comuni possono disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie, salvo per quanto attiene alla individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e della aliquota massima dei singoli tributi, nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti. Per quanto non regolamentato si applicano le disposizioni di legge vigenti").*

2.2. *Sulla base della normativa così delineata dall'art. 4 cit., la giurisprudenza di legittimità era ferma nel ritenere che veniva ad **integrare 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).*

2.2.1. *Questa esegesi si fondava sui seguenti argomenti.*

*L'art. 4 costituisce la base normativa del tributo, disciplinandone gli aspetti essenziali, mentre le disposizioni regolamentari hanno soltanto il compito di specificare le modalità attuative.*

*Sulla base della norma primaria, l'unico soggetto obbligato al versamento della imposta prevista dall'art. 4 è l'ospite della struttura ricettiva.*

*Peraltro, la norma in esame ha posto in capo al soggetto passivo dell'imposta di soggiorno il solo obbligo del pagamento dell'imposta, non stabilendo a suo carico alcun obbligo ulteriore, in ordine sia alla dichiarazione che alle modalità di versamento del tributo.*

*Si prega di non riprodurre o diffondere i contenuti e il materiale riportati nella presente dispensa perché coperti dal diritto d'autore.*

*Giappichelli Formazione*

*A tal fine, gli enti locali hanno con proprio regolamento dettato la disciplina attuativa, stabilendo il più delle volte a carico del gestore della struttura ricettiva oneri accessori, strumentali e funzionali all'esazione dell'obbligazione tributaria, non potendo invece assegnare compiti di sostituzione o di responsabilità impositiva, dai quali sarebbero conseguiti ipotesi di solidarietà tributaria, coperti dalla riserva di legge.*

*Si tratta, in particolare, di compiti 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.*

*I controlli effettuati sul gestore attengono essenzialmente ad aspetti quali la corretta liquidazione del tributo, l'integrale e fedele rendicontazione dell'imposta incassata e il suo integrale riversamento al comune di appartenenza.*

*Quindi il rapporto tributario intercorre esclusivamente tra il Comune (come soggetto attivo) e colui che alloggia nella struttura ricettiva (il soggetto passivo), mentre il comune si rapporta con il gestore non come soggetto del rapporto tributario, bensì quale destinatario giuridico delle somme incassate dal gestore a titolo di imposta di soggiorno, nell'ambito di una relazione completamente avulsa dal rapporto tributario, sebbene ad esso funzionalmente orientata e correlata.*

*Il rapporto intercorrente tra il Comune ed il gestore va inquadrato pertanto nell'ambito dei generali principi in materia di maneggio di denaro pubblico.*

*Viene in considerazione la normativa generale sancita dal R.D. 18 novembre 1923, n. 2440, art. 74, comma 1 e R.D. 23 maggio 1924, n. 827, art. 178, i cui principii sono peraltro ribaditi nel D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267 (Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali), che, in particolare, all'art. 93, comma 2, che "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".*

*Tale principio generale dell'ordinamento trova conferma anche nel D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118, 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, 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 (...). 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".*

*2.2.2. Da tali premesse, la Suprema Corte riteneva che il gestore venisse a rivestire la qualità di incaricato di pubblico servizio, nel caso in cui, anche in assenza di un preventivo, specifico incarico da parte della pubblica amministrazione, avesse proceduto effettivamente e materialmente alla riscossione della imposta di soggiorno, in considerazione della natura prettamente pubblicistica della sua attività, direttamente disciplinata dalle norme di diritto pubblico istitutive della relativa imposta.*

*Essenziale quindi era che in relazione al maneggio di denaro si fosse costituita una relazione tra ente di pertinenza ed altro soggetto, divenendo agente contabile anche il soggetto che avesse di fatto maneggio di denaro pubblico.*

*2.3. La suddetta esegesi ha trovato il conforto anche della giurisprudenza contabile, amministrativa e civile.*

*Si prega di non riprodurre o diffondere i contenuti e il materiale riportati nella presente dispensa perché coperti dal diritto d'autore.*

*Giappichelli Formazione*

*Le Sezioni riunite della Corte dei Conti in sede giurisdizionale (n. 22/2016/QM del 8 giugno 2015, dep. 22 settembre 2016) hanno affermato che "I soggetti operanti presso le strutture ricettive, ove incaricati - sulla base dei regolamenti comunali previsti dal D.Lgs. n. 23 del 2011, art. 4, comma 3, - 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".*

*Tale pronuncia ha rimarcato che la riserva di legge posta dall'art. 23 Cost., in materia di imposizione tributaria comporta che sia solo la norma primaria a disciplinare gli aspetti essenziali del tributo, stabilendo non solo il presupposto e la misura del tributo, ma anche il soggetto attivo e quello passivo dell'imposizione tributaria, aspetti, questi, sui quali non poteva giammai incidere la normativa regolamentare di attuazione.*

*Secondo i Giudici contabili, i regolamenti comunali instaurano espressamente tra il gestore ed il Comune un rapporto di servizio con compiti eminentemente contabili e di "servizio", affidando ad un soggetto, estraneo al rapporto tributario, una serie di attività obbligatorie e funzionali alla realizzazione della potestà impositiva dell'ente locale, tra le quali si pongono centralmente i compiti di riscossione dell'imposta ed il suo riversamento nelle casse comunali.*

*A loro volta, i Giudici amministrativi hanno in molteplici pronunce dichiarato illegittime le disposizioni dei regolamenti comunali che hanno attribuito ai gestori la qualifica di responsabile o sostituto di imposta, in caso di mancato pagamento dell'imposta da parte del cliente, ritenendo recuperabili gli importi dovuti e non corrisposti soltanto nei confronti dei soggetti passivi individuati dalla norma primaria (TAR Sicilia, Sez. III, 31/10/2012, n. 2174; TAR Veneto, Sez. III, 10/05/2012, n. 653; TAR Puglia, 30/04/2012, n. 748 e 736).*

*In sede di riparto di giurisdizione, anche le Sezioni Unite civili di questa Corte hanno fatto propri i suddetti principi (Sez. U civ., n. 19654 del 24/07/2018, Rv. 649978), ribadendo che 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, con la conseguenza 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.*

*2.4. Da ultimo, è appena il caso di rilevare che la bozza di regolamento di attuazione predisposta dal Consiglio dei Ministri, ma poi non approvata, definiva le competenze del gestore delle attività ricettive in armonia con i compiti di servizio delineati dalla giurisprudenza, che non potevano essere considerati di sostituto o responsabile dell'imposta posta a carico del pernottante ("Il gestore: a) presenta le dichiarazioni annuali; b) riscuote dal soggetto passivo e riversa al Comune; c) è soggetto ad attività di controllo e sanzionabile per omissioni dichiarative e di versamento; d) deve essere previamente interpellato, tramite le organizzazioni nella fase amministrativa d'istituzione del tributo e anche nella fase di adeguamento dei regolamenti già emessi e per le eventuali variazioni in tema di presentazione di dichiarazioni, versamenti e rimborsi").*

**3. Su tale quadro normativo e giurisprudenziale è intervenuta la novella del 2020.**

**Il D.L. n. 34 del 2020, art. 180, comma 3, ha stabilito l'inserimento all'interno del D.Lgs. n. 23 del 2011, art. 4, dopo il comma 1-bis, di un nuovo comma 1-ter, che così recita nel testo risultante dalla Legge di Conversione n. 77 del 2020:**

*"Il gestore della struttura ricettiva è responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno di cui al comma 1 e del contributo di soggiorno di cui al D.L. 31 maggio 2010, n. 78, art. 14, comma 16, lett. e), convertito, con modificazioni, dalla L. 30 luglio 2010, n. 122, con diritto di rivalsa sui soggetti passivi, della presentazione della dichiarazione, nonché degli ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale. La dichiarazione deve essere presentata cumulativamente ed esclusivamente in via telematica entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui si è verificato il presupposto impositivo, secondo le modalità approvate con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, da emanare entro centottanta*

*Si prega di non riprodurre o diffondere i contenuti e il materiale riportati nella presente dispensa perché coperti dal diritto d'autore.*

*Giappichelli Formazione*

giorni dalla data di entrata in vigore della presente disposizione. Per l'omessa o infedele presentazione della dichiarazione da parte del responsabile si applica la sanzione amministrativa pecuniaria del pagamento di una somma dal 100 al 200 per cento dell'importo dovuto. **Per l'omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta di soggiorno e del contributo di soggiorno si applica la sanzione amministrativa di cui al D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, art. 13".**

La norma ha quindi in primo luogo modificato sostanzialmente il rapporto intercorrente tra il gestore della struttura ricettiva e l'ente impositore, che da rapporto di "servizio" per la riscossione dell'imposta è divenuto un rapporto di natura tributaria in cui il gestore ha assunto il ruolo di "responsabile d'imposta", pur rimanendo il soggetto principale legittimato passivamente colui che alloggia nella struttura ricettiva, come si evince dal fatto che il legislatore non ha modificato l'art. 4 cit., comma 1 e ha previsto a favore del gestore il diritto di rivalsa per l'intero del tributo pagato nei confronti dei "soggetti passivi".

La previsione della solidarietà tributaria ha la funzione di rafforzamento della garanzia di raggiungimento dell'obiettivo di preservare l'integrità dei flussi tributari scaturenti dall'esercizio della struttura ricettiva e dell'introito del tributo, onerandone quei soggetti che, in virtù della relazione con il soggetto obbligato principale, sono posti nella condizione di garantirne l'effettivo integrale pagamento.

**La figura del "responsabile di imposta" si rinviene nel D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 64.**

Tale norma disciplina il diritto di rivalsa di chi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di imposte "in luogo di altri" (il sostituto) o "insieme con altri" (il responsabile) per fatti o situazioni a questi riferibili.

I caratteri strutturali della responsabilità d'imposta, il cui tratto saliente va individuato nell'esigenza di assicurare la tutela dell'interesse pubblico alla percezione dei tributi mediante l'ampliamento del novero dei "debitori di imposta", sono dunque l'obbligazione imposta dalla legge di adempimento della prestazione tributaria, l'esclusiva riferibilità ad altri del fatto che costituisce il presupposto del tributo e il vincolo di solidarietà con l'obbligazione del soggetto a cui il presupposto è riferibile.

Caratteri, questi, riscontrabili nella nuova disciplina della imposta di soggiorno, come risultante dalla novella del 2020.

Il legislatore ha anche previsto, in continuità con altre forme di solidarietà tributaria, la sanzione amministrativa di tipo pecuniario nei casi di omessa o infedele dichiarazione, nonché di "omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta di soggiorno", rinviando in quest'ultima evenienza alla sanzione prevista dal D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13.

Quest'ultimo decreto, che ha riformato le sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, all'art. 13 disciplina le sanzioni per i casi di ritardati od omessi versamenti diretti, da calcolarsi in proporzione all'importo non versato e al ritardo eventualmente effettuato nel versamento.

4. Così tracciato il quadro complessivo dell'intervento normativo del 2020, va quindi affrontata la questione degli effetti da esso scaturenti sulla fattispecie penale del peculato con particolare riferimento alle condotte consumate nella vigenza della precedente disciplina della imposta di soggiorno.

In mancanza di disposizioni transitorie, si tratta quindi di stabilire se la normativa da ultimo intervenuta abbia o meno trasformato con effetto retroattivo la condotta di "omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta di soggiorno" da parte del gestore, prima punita a titolo di peculato, in un illecito amministrativo-tributario.

Come si è già anticipato, la nuova norma ha trasformato radicalmente il ruolo assunto dal gestore rispetto alla imposta di soggiorno: da quello di eventuale incaricato dai regolamenti comunali del pubblico servizio per la riscossione e versamento del tributo nelle casse comunali, al gestore è stata ex novo attribuita una obbligazione tributaria, che lo espone direttamente con altri (con diritto di rivalsa) alla responsabilità del versamento dell'imposta.

Si prega di non riprodurre o diffondere i contenuti e il materiale riportati nella presente dispensa perché coperti dal diritto d'autore.

Giappichelli Formazione

*Quindi è stata attratta nel capo dell'illecito amministrativo-tributario una diversa condotta rispetto a quella rilevante penalmente in passato: nella attuale fattispecie prevista dall'art. 4 cit. non vi è più un agente, estraneo al rapporto tributario, che si appropria della imposta della quale era incaricato della riscossione e del versamento, bensì si è in presenza di un soggetto privato, che è obbligato con altri, che omette di versare la imposta stessa.*

*Così inquadrata la successione delle leggi, il Collegio ritiene che vada escluso che la modifica del quadro di riferimento normativo di natura extrapenale che regola il versamento dell'imposta di soggiorno abbia comportato un fenomeno di abolitio criminis delle condotte di peculato commesse in precedenza.*

*5. La soluzione della questione deve confrontarsi con i principi affermati dalla giurisprudenza di legittimità ed in particolare dai vari arresti delle Sezioni Unite di questa Corte in tema di effetti penali della successione di leggi extrapenali.*

*In linea generale si è affermato (in particolare, tra le tante, Sez. U., n. 25887 del 26/03/2003, Giordano, Rv 224607) che il fenomeno successorio deve essere accertato 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.*

*Si tratta di un criterio che la giurisprudenza ha ritenuto applicabile non solo per le modifiche immediate (quelle, cioè, che incidono direttamente sul testo della norma incriminatrice), ma anche nell'ipotesi delle cosiddette modifiche "mediate".*

*Alla luce del criterio strutturale, va dunque verificato se le modifiche di norme diverse dalla norma incriminatrice, in vario modo richiamate a sua integrazione, determinino 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.*

*La giurisprudenza ha in primo luogo chiarito quali siano le norme extrapenali "integratrici" della fattispecie penale la cui modificazione può comportare la abolitio criminis.*

*A tal fine va richiamata la sentenza Magera delle Sezioni Unite (Sez. U, n. 2451 del 27/09/2007, dep. 2008, Magera, Rv. 238197) che ha affermato:*

*- nell'ambito della fattispecie penale le norme extrapenali non svolgono tutte la stessa funzione, dovendosi distinguere le norme "integratrici" della fattispecie penale e quelle che tali non possono essere considerate;*

*- una nuova legge extrapenale può avere, di regola, un effetto retroattivo, solo se integra la fattispecie penale, venendo a partecipare della sua natura, e ciò avviene, come nel caso delle disposizioni definitorie, se la disposizione extrapenale può sostituire idealmente la parte della disposizione penale che la richiama", ovvero, come nel caso delle norme penali in bianco, se costituisce addirittura il precetto;*

*- tale distinzione è addirittura imposta dalla legge, come dimostra l'art. 47 c.p., comma 3, quando occorre decidere se un errore su una legge diversa da quella penale escluda o meno la punibilità; nell'art. 47 c.p., il legislatore ha riconosciuto l'esistenza di leggi diverse da quelle penali, alle quali ha ricollegato un diverso trattamento dell'errore, e non è arbitrario pensare che anche agli effetti dell'art. 2 c.p., le leggi diverse da quelle penali possano avere trattamenti diversi.*

*Ebbene, coniugando il criterio strutturale alla suddetta distinzione, la sentenza Magera ha affermato:*

*- allorchè abbia luogo una successione nel tempo di leggi extrapenali richiamate dalla disposizione incriminatrice, l'eventuale effetto di abolitio criminis va individuato mediante un raffronto tra le fattispecie astratte risultanti dalle disposizioni succedutesi; e non quindi con riferimento alla possibilità di ricondurre il fatto concreto all'una o all'altra fattispecie, non essendo sufficiente la verifica che esso non costituirebbe astrattamente reato nel momento in cui viene giudicato, ma occorrendo anche 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*

*Si prega di non riprodurre o diffondere i contenuti e il materiale riportati nella presente dispensa perché coperti dal diritto d'autore.*

*Giappichelli Formazione*



**letteralmente immutata, la fattispecie risultante dal collegamento tra la norma penale e quella extrapenale sia cambiata e non sia più configurabile come reato;**

- **in questo 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 avvenuta tra norme extrapenali non incide sulla fattispecie astratta, ma comporta più semplicemente un caso in cui "in concreto" il reato non è più configurabile, quando rispetto alla norma incriminatrice la modificazione della norma extrapenale comporta solo una nuova e diversa "situazione di fatto";**

- **l'applicazione dell'art. 2 c.p., rispetto a leggi extrapenali non integratrici del precetto penale e prive di retroattività sarebbe ingiustificata e potrebbe dar luogo a uno sfasamento tra la disciplina extrapenale e quella penale, se per la seconda dovesse valere la regola della retroattività, esclusa invece per la prima.**

Accanto al criterio strutturale, la sentenza Magera, se pur incidentalmente, ha richiamato un altro criterio di accertamento:

- **oltre che rispetto alle norme integratrici di quelle penali, l'art. 2 c.p., può trovare applicazione rispetto a norme extrapenali che siano esse stesse, esplicitamente o implicitamente, retroattive, quando nella fattispecie penale non rilevano solo per la qualificazione di un elemento (come nel caso di abolitio criminis del reato oggetto di incolpazione nel reato di calunnia, irrilevante per la sua integrazione), ma per "l'assetto giuridico" che realizzano (come nel caso dell'abolizione del delitto-scopo dell'associazione per delinquere).**

Sul tema è intervenuta in seguito la sentenza Niccoli (Sez. U, n. 19601 del 28/02/2008, Niccoli, Rv. 239398), con la quale le Sezioni unite hanno dato continuità ai principi espressi dalla sentenza Magera, così affermando:

- **per stabilire se nella vicenda in esame si verta in tema di aboliti criminis, rilevante ex art. 2 c.p., comma 2, occorre verificare se la norma extrapenale incida su un elemento della fattispecie astratta, non essendo di per sè rilevante una mutata situazione di fatto che da quella norma derivi;**

- **non possono dirsi norme extrapenali che interferiscono sulla fattispecie penale quelle che incidono non su un "dato strutturale" del paradigma della fattispecie, ma sulle sole "condizioni di fatto" che dalla quelle norme derivi.**

Principi, questi, sviluppati anche dalla successiva sentenza delle Sezioni unite Rizzoli (Sez. U, n. 24468 del 26/02/2009, Rizzoli, Rv. 243585), che 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.**

La sentenza Rizzoli ha così argomentato:

- **l'aboliti criminis, quale effetto del fenomeno di diritto intertemporale, consegue alla corrispondente modifica normativa della fattispecie legale astratta;**

- **soltanto nell'ipotesi della trasformazione dell'illecito penale in illecito amministrativo (c.d. depenalizzazione) l'abolizione del reato si realizza, per lo più, sostituendo la nuova sanzione (amministrativa) a quella precedente (penale) e incidendo, quindi, certamente sulla norma incriminatrice ma non anche sulla struttura della fattispecie;**

- **è attraverso la fattispecie legale astratta che il legislatore individua i fatti ritenuti meritevoli del presidio penale o, specularmente, rinuncia a punire determinati fatti, non più considerati, in base a scelte politico-criminali, in linea col "giudizio di disvalore astratto espresso dalla legge precedente".**

Si prega di non riprodurre o diffondere i contenuti e il materiale riportati nella presente dispensa perché coperti dal diritto d'autore.

Giappichelli Formazione

*Incisivamente si è detto che "la funzione della fattispecie legale è duplice: non solo strumento di selezione dei fatti penalmente rilevanti, ma anche strumento di de-selezione dei fatti stessi";*

*- l'interprete, quindi, per accertare l'abolitio criminis, deve procedere al "confronto strutturale" tra le fattispecie legali astratte che si succedono nel tempo, quella precedente e quella successiva all'intervento del legislatore, al fine di verificare la sussistenza di uno spazio comune alle dette fattispecie, senza la necessità di ricercare conferme della continuità, facendo ricorso ai criteri valutativi dei beni tutelati e delle modalità di offesa, inidonei ad assicurare approdi interpretativi sicuri;*

*- se l'intervento legislativo posteriore "altera la fisionomia della fattispecie", nel senso che sopprime un "elemento strutturale" della stessa e, quindi, la figura di reato in essa descritta, ci si trova - di norma - di fronte ad una ipotesi di abolitio criminis, il fatto cioè, già penalmente rilevante, diventa penalmente irrilevante per effetto dell'abrogazione di quell'elemento, quale conseguenza del mutato giudizio di disvalore insito nella scelta di politica criminale; in questo caso, non può non trovare applicazione la disciplina prevista dall'art. 2 c.p., comma 2;*

*- la ratio della retroattività della legge abolitrice del reato va individuata nell'esigenza di giustizia e di ragionevolezza, non potendosi tollerare di continuare a punire chi in passato ha commesso un fatto che l'ordinamento non ritiene più meritevole o bisognoso di pena. Il principio di retroattività della legge abolitrice, anche se non inderogabile a differenza di quello della irretroattività della legge sfavorevole, finisce per acquisire rilievo costituzionale sotto il profilo dell'art. 3 della Carta Fondamentale (principio di uguaglianza) e si impone anche in forza del modello di "diritto penale del fatto" accolto nel nostro ordinamento.*

*6. Sintetizzando quanto sopra premesso, va quindi rilevato che il criterio strutturale consente di dare rilievo alla "funzione" della modifica normativa di incidere sulla fattispecie legale astratta.*

***Modifiche mediate che possono incidere sugli elementi strutturali del reato, come quelle sul soggetto attivo.***

*Proprio su questo campo le Sezioni unite 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, perchè 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.*

*La Suprema Corte ha osservato che la situazione di fatto e di diritto antecedente all'adesione e quella successiva erano diverse e richiedevano quindi logicamente risposte punitive diverse.*

*Ad analoghe conclusioni deve pervenirsi 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 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 prega di non riprodurre o diffondere i contenuti e il materiale riportati nella presente dispensa perché coperti dal diritto d'autore.*

*Giappichelli Formazione*

7. *Non può ritenersi infine 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.*

*Una siffatta soluzione richiama quanto a suo tempo affermato dalla sentenza delle Sezioni Unite Tuzet (Sez. U, n. 8342 del 23/05/1987. Tuzet, Rv. 176404), con la quale si è ritenuta rilevante, ai fini della abolitio criminis in tema di peculato, la diversa qualificazione data ai dipendenti bancari, che avevano perso la qualità di incaricati di pubblico servizio: in tal caso le Sezioni unite hanno rilevato che la diversa qualificazione, più che di una modificazione normativa, era stato il frutto di una diversa interpretazione, alla quale andava riconosciuto valore retroattivo, come avviene normalmente per le operazioni interpretative.*

*Nel caso in esame, una siffatta interpretazione "autentica" con effetto retroattivo non è praticabile per una serie di ragioni.*

*In primo luogo, essa risulterebbe contraria ai principi costituzionali in tema di riserva di legge in materia tributaria, che impone al legislatore di individuare con sufficiente analiticità gli elementi essenziali della stessa prestazione (presupposto d'imposta, base imponibile, soggetti obbligati, indici di capacità contributiva) (tra tante, Corte Cost. n. 69 del 2017).*

*Anche D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 52, sopra richiamato che disciplina la potestà regolamentare comunale in materia tributaria, richiamato dall'art. 4 cit., stabilisce che tale potestà non possa estendersi all'individuazione dei soggetti passivi.*

*Il silenzio del legislatore in altri termini quanto all'imputazione in capo al gestore del rapporto tributario assume un significato non diversamente interpretabile.*

*Ma vi sono anche argomenti che fanno protendere per un consapevole silenzio del legislatore.*

*Si tratta 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.*

*Significativa è la novella dell'art. 4 introdotta dal D.L. 22 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla L. 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 (comma 3-bis) la "imposta di sbarco" (ora denominata "contributo 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".*

*In tal caso, il legislatore ha inteso istituire il nuovo tributo con modalità (e conseguenze) del tutto analoghe rispetto a quelle ora previste anche per il gestore, definendo espressamente la compagnia di navigazione come "responsabile di imposta", mantenendo tuttavia sino alla novella del 2020 una disciplina volutamente differenziata per l'imposta di soggiorno.*

*La giurisprudenza ha avuto modo di chiarire che l'imposta di sbarco, sia pur presentando analogie con la "tassa di soggiorno" e, potendosi sostituire ad essa, sia da considerare una imposta "nuova", basata su presupposti alternativi a quelli dell'imposta di soggiorno (Sez. 5 civ., n. 31800 del 05/12/2019, Rv. 656027).*

*Nella stessa linea di differenziare espressamente il regime della imposta di soggiorno da altre forme di tributi comunali connessi ad analoghi presupposti si pone il D.L. 24 aprile 2017, n. 50, convertito nella L. 21 giugno 2017, n. 96, che ha previsto la responsabilità del pagamento dell'imposta di soggiorno a carico di coloro che incassano, anche quali intermediari, i corrispettivi ed i canoni relativi alle locazioni brevi.*

*Non da ultimo, va rilevato che una interpretazione autentica abrogans da parte del legislatore, non accompagnata da disposizioni transitorie, avrebbe l'effetto illogico ed irragionevole di privare per il passato del tutto di sanzione (anche amministrativa o tributaria) la condotta del gestore che ha omesso il versamento dell'imposta - anche se effettivamente riscossa dal cliente.*

*Come ha chiarito la giurisprudenza (Sez. U, n. 25457 del 29/03/2012; Campagne, Rv. 252694), il principio di cui all'art. 2 c.p.p., comma 4, (retroattività della legge più favorevole al reo) non è stato*

*Si prega di non riprodurre o diffondere i contenuti e il materiale riportati nella presente dispensa perché coperti dal diritto d'autore.*

*Giappichelli Formazione*

recepito nella L. 24 novembre 1981, n. 689, art. 1 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, che per l'illecito tributario trova la sua costituzionalizzazione nell'art. 23 Cost..

8. E' appena il caso di precisare che, in mancanza del presupposto costituito dall'identità del fatto, non può venire in considerazione per le condotte pregresse neppure il principio di specialità previsto dalla L. 24 novembre 1981, n. 689, art. 9, 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".

9. Conclusivamente, per il complesso delle suddette argomentazioni, deve ribadirsi la rilevanza penale a titolo di peculato delle condotte, tra cui quella ascritta al ricorrente, commesse in epoca anteriore alla novatio legis di cui all'art. 180, comma 4, cit.

10. Passando quindi ad esaminare i motivi di ricorso, devono ritenersi infondate le critiche del ricorrente.

10.1. Quanto alla prova del peculato, va osservato che la Corte di appello ha accertato la avvenuta riscossione della imposta ad opera del ricorrente non sulla base di un ragionamento meramente induttivo, mutuando le regole dell'accertamento tributario, bensì fondandosi su convergenti elementi indiziari, costituiti da un lato dal comportamento del ricorrente - che alla contestazione aveva provveduto a versare la somma senza nulla obiettare - e dall'altro dalle dichiarazioni rese dal medesimo durante l'accertamento fiscale, quanto al valore non dirimente della dicitura "tassa di soggiorno" apposta sulle ricevute (indipendentemente dalla dicitura, la ricevuta era, secondo il ricorrente, sempre comprensiva della tassa di soggiorno).

Va a tal riguardo rammentato che, in tema di prova indiziaria, alla Corte di Cassazione compete il sindacato sulle massime di esperienza adottate nella valutazione degli indizi, nonchè la verifica della completezza, della correttezza e della logicità del ragionamento seguito e delle argomentazioni sostenute per qualificare l'elemento indiziario, ma non, anche, un nuovo accertamento che ripeta l'esperienza conoscitiva del giudice del merito (tra tante, Sez. 5, n. 602 del 14/11/2013, dep. 2014, Ungureanu, Rv. 258677).

Così delimitato il controllo di legittimità le censure appaiono prive di fondamento, posto che la Corte di appello ha dato conto della gravità, precisione e concordanza degli indizi, con ragionamento non manifestamente illogico.

10.2. Quanto poi alla correttezza del ragionamento probatorio, il rilievo è generico.

Va rammentato, in tema di attività ispettive di vigilanza di natura amministrativa, che il momento a partire dal quale, nel corso di tale attività, sorge l'obbligo di rispettare le garanzie del codice di procedura penale è quello nel quale è possibile attribuire rilevanza penale al fatto, emergendone tutti gli elementi costitutivi, anche se ancora non possa essere ascritto a persona determinata (Sez. 3, n. 31223 del 04/06/2019, Di Vico, Rv. 276679).

In particolare, va tenuto presente che le Sezioni unite hanno affermato che il divieto di testimonianza sulle dichiarazioni dell'imputato o dell'indagato ed il connesso divieto di utilizzazione si applicano alla testimonianza resa da un ispettore del lavoro su quanto a lui riferito da persona nei cui confronti siano emersi, nel corso dell'attività ispettiva, anche semplici dati indicativi di un fatto apprezzabile come reato e le cui dichiarazioni, ciononostante, siano state assunte in violazione delle norme poste a garanzia del diritto di difesa, atteso che il significato dell'espressione "quando (...) emergano indizi di reato" - contenuta nell'art. 220 disp. att. c.p.p. e tesa a fissare il momento a partire dal quale, nell'ipotesi di svolgimento di ispezioni o di attività di vigilanza, sorge l'obbligo di osservare le disposizioni del codice di procedura penale per assicurare le fonti di prova e raccogliere quant'altro possa servire ai fini dell'applicazione della legge penale - deve intendersi nel senso che presupposto dell'operatività della norma sia non l'insorgenza di una prova indiretta quale indicata dall'art. 192 c.p.p., bensì la sussistenza della mera possibilità di attribuire comunque rilevanza penale al fatto che

Si prega di non riprodurre o diffondere i contenuti e il materiale riportati nella presente dispensa perché coperti dal diritto d'autore.

Giappichelli Formazione

*emerge dall'inchiesta amministrativa e nel momento in cui emerge, a prescindere dalla circostanza che esso possa essere riferito ad una persona determinata (Sez. U, n. 45477 del 28/11/2001, Raineri, Rv. 220291).*

*La censura difensiva presuppone quindi che nell'inchiesta amministrativa si fosse già delineato, nei termini indicati dalle Sezioni Unite, al momento della dichiarazione resa dal ricorrente, un fatto di rilievo penale inteso questo nella sua completezza come descritto nella fattispecie normativa.*

*Va a tal riguardo rammentato che la regola per cui la inutilizzabilità può essere rilevata in ogni stato e grado del procedimento deve essere raccordata alla norma che limita la cognizione della corte di cassazione, oltre i confini del "devolutum", alle sole questioni di puro diritto, sganciate da ogni accertamento sul fatto.*

*Ne consegue che non possono essere proposte - come nelle specie - per la prima volta, nel giudizio di legittimità, questioni di inutilizzabilità la cui valutazione richieda accertamenti di merito, che come tali devono essere necessariamente sollecitati nel giudizio di appello (tra tante, Sez. 6, n. 18889 del 28/02/2017, Tomasi, Rv. 269891).*

*11. Sulla base di quanto premesso, il ricorso va rigettato con le conseguenze di legge.*

*Omissis.*

#### **4.1. Retroattività della norma che attribuisce la qualifica di responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno ai gestori delle strutture ricettive: non configurabilità del reato di peculato: **Cass. pen., sez. VI, 15 febbraio 2022, n. 9213.****

Massima:

A seguito della entrata in vigore della disposizione di cui all'art. 5-quinquies l. n. 215 del 2021, la qualifica soggettiva di responsabile d'imposta va riconosciuta al gestore della struttura ricettiva anche per i fatti relativi all'omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta di soggiorno verificatisi in epoca antecedente all'entrata in vigore del d.l. n. 34 del 2020. Di conseguenza, anche per i fatti antecedenti al 19 maggio 2020, non è più configurabile il delitto di peculato, postulando tale fattispecie incriminatrice come presupposto necessario della condotta del soggetto attivo la veste giuridica del pubblico ufficiale o dell'incaricato di pubblico servizio.

Si riporta di seguito la parte motivazionale:

*Omissis.*

*Fatto*

**RITENUTO IN FATTO**

*1. Con sentenza del 7 ottobre 2021 il Giudice per le indagini preliminari del Tribunale di Como ha applicato su richiesta delle parti ex artt. 444 ss. c.p.p. la pena di anno uno e mesi quattro di reclusione a K.T. - rappresentante legale di una società titolare di una struttura ricettiva alberghiera - per il reato di cui all'art. 81 c.p., comma 2 e art. 314 c.p., previo riconoscimento delle circostanze attenuanti generiche e di quella di cui all'art. 62 c.p., n. 6, **con riferimento alla condotta di appropriazione delle somme ricevute dai turisti a titolo di tassa di soggiorno per gli anni 2016, 2017 e 2018 e al conseguente omesso versamento al Comune di Como dei relativi importi, così come stabilito dal regolamento comunale.***

*2. Avverso la su indicata decisione hanno proposto ricorso per cassazione i difensori, **Avv. Vittorio Manes e Avv. Paolo Camporini**, deducendo, con unico motivo, l'erronea applicazione dell'art. 444 c.p.p., comma 2, art. 448 c.p.p., comma 2-bis, con riferimento all'art. 314 c.p., art. 358 c.p., comma 2 e al D.L. 19 maggio 2020, n. 34, art. 180, comma 3, per essere stata applicata la pena richiesta dalle parti per il reato di peculato continuato ancorché ricorressero i presupposti per una diversa qualificazione giuridica dei fatti tale da imporre il proscioglimento ai sensi dell'art. 129 c.p.p., **in ragione dell'abolitio criminis determinata dall'entrata in vigore della disposizione di cui all'art. 180, comma 3, cit. e della conseguente omessa applicazione retroattiva della legge più favorevole, che escludeva la rilevanza penale del fatto.***

*Si prega di non riprodurre o diffondere i contenuti e il materiale riportati nella presente dispensa perché coperti dal diritto d'autore.*

*Giappichelli Formazione*

2.1. *Si pone in rilievo, al riguardo, che i precedenti giurisprudenziali richiamati nella decisione impugnata escludono la retroattività dell'abolitio criminis muovendo da un presupposto non condivisibile, ossia che la modifica legislativa abbia riguardato non la norma incriminatrice, ma una norma esterna che avrebbe incidenza esclusivamente sulle condizioni di fatto da cui dipende la configurabilità del reato.*

*Si assume, in particolare, che sulla base dei principi espressi dalle Sezioni Unite nei casi "Giordano", "Niccoli", "Rizzoli" e "Tuzet", non v'è ragione di negare la retroattività della *lex mitior* nel caso di specie, atteso che l'utilizzo del criterio basato sul raffronto strutturale tra le fattispecie, adattato all'ipotesi in cui l'intervento normativo ricada sulle norme extra-penali, induce a ritenere, di contro, che vi sia stata una parziale abolitio criminis, discendendo, dalla richiamata modifica dell'art. 180 cit., l'elisione di un elemento strutturale della fattispecie la qualifica soggettiva richiesta dall'art. 314 c.p. per l'integrazione del reato di peculato - sia pure limitatamente all'ipotesi del versamento dell'imposta di soggiorno da parte dell'operatore turistico.*

*La modifica della richiamata disposizione di cui all'art. 180 cit. viene ad incidere, pertanto, su un dato strutturale della fattispecie de qua e, sia pure con specifico riferimento al versamento della tassa di soggiorno, viene ad eliminare proprio il presupposto soggettivo del reato, ossia la qualifica di **incaricato di pubblico servizio**. Il legislatore, afferma la ricorrente, ha inteso escludere dall'area della rilevanza penale non qualsiasi condotta di chi si appropria di denaro pubblico, ma solo quella di chi ometta di conferire agli enti pubblici gli introiti riscossi a titolo di tassa di soggiorno, attribuendole mera rilevanza amministrativa attraverso l'esclusione della qualifica di incaricato di pubblico servizio in capo all'operatore turistico.*

2.2. *Richiamati i principi espressi dalla Corte costituzionale e dalle Corti sovranazionali in ordine al principio di retroattività della norma più favorevole in materia penale ed alla sua estensione alle sanzioni amministrative aventi natura e funzione "punitiva", la ricorrente pone in evidenza la disparità di trattamento cui darebbe luogo l'attuale, divergente, risposta normativa a fatti tra loro identici: quelli commessi dopo il 19 maggio 2020 (data di entrata in vigore della L. n. 34 del 2020) sono qualificati come illecito amministrativo, mentre quelli commessi prima vengono sussunti nella fattispecie di peculato, così escludendo che l'intervenuta novazione abbia determinato l'effetto dell'abolitio criminis, benché la modifica della qualifica pubblicistica abbia inciso in maniera rilevante sulla struttura della fattispecie attraverso un fenomeno di specialità per specificazione in virtù del quale è stata sottratta, al I. normativo di incaricato di pubblico servizio di cui all'art. 358 c.p., la nozione dell'albergatore quale soggetto chiamato al servizio di riscossione con l'obbligo di riversare all'erario il quantum previsto per l'imposta di soggiorno.*

*Ne discende l'applicabilità al caso in esame del principio di retroattività della norma più favorevole nella prospettiva segnata dall'art. 2 c.p., comma 2, con la conseguente riqualificazione del fatto come illecito amministrativo, laddove la decisione impugnata ha omissis di prendere atto della sopravvenuta irrilevanza penale della condotta.*

2.3. *In via subordinata si prospettano: a) la questione di legittimità costituzionale dell'art. 314 c.p. per contrasto con gli artt. 3 e 117 Cost. e art. 7 CEDU, nella parte in cui prevede una pena assolutamente sproporzionata per condotte il cui disvalore è oggi inquadrato in un illecito ritenuto dal legislatore meritevole solo di una sanzione amministrativa; b) la questione di legittimità costituzionale del combinato disposto dell'art. 314 c.p. e dell'art. 180 cit. per come interpretati sulla base dell'argomento incentrato sull'elemento normativo non integrativo della fattispecie, per violazione degli artt. 3 e 117 Cost. e art. 7 CEDU con riferimento alla preminente garanzia della *lex mitior*.*

3. *Con requisitoria trasmessa alla Cancelleria di questa Suprema Corte in data 25 gennaio 2022 il Procuratore generale ha illustrato le sue conclusioni, chiedendo la declaratoria di inammissibilità del ricorso.*

4. *Con memoria trasmessa alla Cancelleria di questa Suprema Corte in data 28 gennaio 2022 i difensori dell'imputata hanno insistito nell'accoglimento dei motivi del ricorso, evidenziando la*

*Si prega di non riprodurre o diffondere i contenuti e il materiale riportati nella presente dispensa perché coperti dal diritto d'autore.*

*Giappichelli Formazione*

*rilevanza della modifica nelle more sopravvenuta per effetto della norma di interpretazione autentica di cui al D.L. n. 146 del 2021, art. 5-quinquies, che ha stabilito che il D.Lgs. n. 23 del 2011, art. 4, comma 1-ter, ai sensi del quale è stata attribuita al gestore la qualifica di responsabile diretto del pagamento dell'imposta di soggiorno, deve ritenersi applicabile anche ai casi verificatisi prima del 19 maggio 2020.*

*Diritto*

#### **CONSIDERATO IN DIRITTO**

*1. Il ricorso è fondato e va accolto entro i limiti e per gli effetti qui di seguito esposti e precisati.*

*2. Infondata deve ritenersi la censura mossa in relazione all'erronea applicazione dell'art. 444 c.p.p., comma 2, art. 448 c.p.p., comma 2-bis, con riferimento agli art. 314,358,2 c.p. e al D.L. 19 maggio 2020, n. 34, art. 180, comma 3, poiché, in tema di applicazione della pena su richiesta delle parti, la possibilità di ricorrere per cassazione deducendo l'erronea qualificazione del fatto contenuto in sentenza è limitata ai casi in cui tale qualificazione risulti, con indiscussa immediatezza, palesemente eccentrica rispetto al contenuto del capo di imputazione, con la conseguente inammissibilità dell'impugnazione che denunci errori valutativi in diritto che non risultino evidenti dalla contestazione (Sez. 6, n. 3108 del 08/01/2018, Antoci, Rv. 272252; Sez. 5, n. 33145 del 08/10/2020, Cari, Rv. 279842; Sez. 2, n. 14377 del 31/03/2021, Paolino, Rv. 281116).*

*La modifica operata con la L. 23 giugno 2017, n. 103, art. 1, comma 51, che ha interpolato l'art. 448 c.p.p. inserendovi la nuova disposizione del comma 2-bis, ha inteso restringere i limiti del ricorso per cassazione avverso la sentenza di patteggiamento, in ragione della sua natura e in considerazione del suo essere frutto di un accordo tra le parti, raggiunto successivamente alla verifica del corretto inquadramento giuridico dei fatti commessi.*

*La possibilità di ricorrere per cassazione deducendo l'erronea qualificazione del fatto contenuto in sentenza deve essere limitata, dunque, 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, mentre deve essere esclusa tutte le volte in cui la diversa qualificazione presenti margini di opinabilità (Sez. 6, n. 15009 del 27/11/2012, dep. 2013, Bisignani, Rv. 254865).*

*Anche a fronte di tale evenienza, e proprio in ragione della peculiare natura del procedimento di applicazione della pena su richiesta e della impossibilità di svolgere, con riferimento al suo epilogo decisorio, un vaglio deliberativo necessariamente implicante, in ipotesi, un preventivo controllo di tipo dibattimentale, la verifica sull'osservanza della previsione contenuta nell'art. 444 c.p.p., comma 2, deve essere compiuta esclusivamente sulla base dei capi di imputazione, della succinta motivazione della sentenza e dei motivi dedotti nel ricorso.*

*2.1. Nel caso in esame, la decisione impugnata, pur nei limiti di sinteticità fisiologicamente connotati ad una sentenza di applicazione della pena, ha puntualmente escluso, di contro, la sussistenza del vizio dal ricorrente prospettato, là dove ha esposto le ragioni giustificative della correttezza della qualificazione giuridica del fatto richiamando una consolidata linea interpretativa tracciata da questa Suprema Corte all'indomani della **modifica normativa del D.Lgs. n. 23 del 2011, art. 4 comma 1-ter, sì come apportata dal D.L. 19 maggio 2020, n. 34, art. 180, comma 3, convertito dalla L. 20 luglio 2020, n. 77.***

*Al riguardo, invero, questa Corte (Sez. 6, n. 36317 del 28/10/2020, Brugnoli, Rv. 280286; Sez. 6, n. 30227 del 28/09/2020, Di Bono, Rv. 279724) ha affermato il principio secondo cui, **in tema di omesso versamento da parte del gestore di struttura ricettiva dell'imposta di soggiorno, permane la rilevanza penale del fatto a titolo di peculato per le condotte poste in essere antecedentemente alle modifiche introdotte dal D.L. 19 maggio 2020, n. 34, art. 180, convertito nella L. n. 77 del 2020, atteso che la novella non ha comportato una parziale abolitio criminis, essendosi limitata a far venir meno "in concreto" la qualifica soggettiva pubblicistica del gestore, senza che ciò abbia inciso sulla struttura del delitto di cui all'art. 314 c.p.***

*In particolare, la Corte ha precisato che il gestore, a seguito della novella, non riveste più la qualifica di incaricato o, quanto meno, di custode del denaro pubblico incassato per conto del Comune, bensì*

*Si prega di non riprodurre o diffondere i contenuti e il materiale riportati nella presente dispensa perché coperti dal diritto d'autore.*

*Giappichelli Formazione*

*quella di soggetto obbligato solidalmente al versamento dell'imposta. Pertanto, egli è divenuto soggetto passivo dell'obbligazione tributaria, con diritto di rivalsa sul fruitore del servizio, sicché non può più considerarsi quale "agente contabile" con obbligo di rendiconto delle somme riscosse per conto dell'ente.*

*All'interno della richiamata disposizione di cui al D.Lgs. n. 23 del 2011, art. 4 è stato inserito, dopo il comma 1-bis, un nuovo comma 1-ter, che così recita: "Il gestore della struttura ricettiva è responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno di cui al comma 1 e del contributo di soggiorno di cui al D.L. 31 maggio 2010, n. 78, art. 14, comma 16, lett. e), convertito, con modificazioni, dalla L. 30 luglio 2010, n. 122, con diritto di rivalsa sui soggetti passivi, della presentazione della dichiarazione, nonché degli ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale. La dichiarazione deve essere presentata cumulativamente ed esclusivamente in via telematica entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui si è verificato il presupposto impositivo, secondo le modalità approvate con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, da emanare entro centottanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente disposizione. **Per l'omessa o infedele presentazione della dichiarazione da parte del responsabile si applica la sanzione amministrativa pecuniaria del pagamento di una somma dal 100 al 200 per cento dell'importo dovuto. Per l'omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta di soggiorno e del contributo di soggiorno si applica la sanzione amministrativa di cui al D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, art. 13".***

***Per effetto di tale modifica normativa, come affermato da questa Suprema Corte (Sez. 6, n. 36317 del 28/10/2020, Brugnoli, cit.; Sez. 6, n. 30227 del 28/09/2020, Di Bono, cit.), è mutato il rapporto fra il gestore della struttura ricettiva e l'ente impositore, che da rapporto di "servizio" per la riscossione dell'imposta è divenuto un rapporto di natura tributaria in cui il gestore ha assunto il ruolo di "responsabile d'imposta", pur rimanendo l'ospite della struttura ricettiva il principale soggetto passivamente legittimato, come si evince dal fatto che il legislatore non ha modificato l'art. 4 cit., comma 1 ed ha previsto in favore del gestore di tale struttura il diritto di rivalsa per l'intero del tributo pagato nei confronti dei "soggetti passivi".***

*La previsione della solidarietà tributaria ha infatti la funzione di rafforzamento della garanzia di raggiungimento dell'obiettivo di preservare l'integrità dei flussi tributari scaturenti dall'esercizio della struttura ricettiva e dall'introito del tributo, onerandone quei soggetti che, in virtù della relazione con il soggetto obbligato principale, sono posti nella condizione di garantirne l'effettivo integrale pagamento.*

*Il legislatore ha inoltre previsto, in continuità con altre forme di solidarietà tributaria, la sanzione amministrativa di tipo pecuniario nei casi di omessa o infedele dichiarazione da parte del responsabile, nonché di "omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta di soggiorno", rinviando in quest'ultima evenienza alla sanzione prevista dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, art. 13.*

*Ciò posto, questa Corte ha escluso che, per effetto della richiamata novella legislativa, sia stata trasformata con effetto retroattivo la condotta di "omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta di soggiorno" da parte del gestore, prima punita a titolo di peculato, in un illecito amministrativo-tributario.*

*In conseguenza della suddetta modifica normativa, nel raggio d'azione dell'illecito amministrativo-tributario è stata attratta una diversa condotta rispetto a quella rilevante penalmente in passato: **nell'ambito della fattispecie prevista dall'art. 4 cit. non vi è più un agente, estraneo al rapporto tributario, che si appropria delle somme di denaro dovute in conseguenza dell'imposta della cui riscossione e versamento egli sia incaricato, ma si è in presenza di un soggetto privato che, solidalmente responsabile ed obbligato con altri, omette di versare quanto dovuto a titolo di imposta.***

*2.2. **Richiamato il criterio basato sul cd. "confronto strutturale" tra fattispecie legali astratte, alla luce dei principi progressivamente stabiliti nei più recenti arresti delle Sezioni Unite per chiarire, in***

*Si prega di non riprodurre o diffondere i contenuti e il materiale riportati nella presente dispensa perché coperti dal diritto d'autore.*

*Giappichelli Formazione*



*tema di effetti della successione di leggi extra-penali, quali siano le norme extra-penali integratrici della fattispecie penale la cui modificazione può determinare una situazione di abolitio criminis (Sez. U, n. 25887 del 26/03/2003, Giordano, Rv 224607; Sez. U, n. 2451 del 27/09/2007, dep. 2008, Magera, Rv. 238197; Sez. U, n. 19601 del 28/02/2008, Niccoli, Rv. 239398; Sez. U, n. 24468 del 26/02/2009, Rizzoli, Rv. 243585), la Corte, con le menzionate decisioni, ha esaminato l'incidenza del novum apportato dalla disposizione di cui all'art. 180 cit., affermando che la stessa non ha modificato la fattispecie astratta del peculato, ma ha fatto venir meno "in concreto" la qualifica soggettiva pubblicistica del gestore, senza alterare la definizione stessa di incaricato di pubblico servizio.*

*Sulla base del raffronto operato tra le due fattispecie questa Corte ha ritenuto che il legislatore non ha inteso incidere su un "elemento strutturale" del delitto di peculato, ma è intervenuto modificando lo status del gestore rispetto all'imposta di soggiorno: da un ruolo ausiliario di custode del denaro pubblico incassato per conto del comune e di responsabile del versamento, strumentale all'esecuzione dell'obbligazione tributaria intercorrente tra l'ente impositore e il cliente della struttura, a quello di soggetto solidalmente obbligato al versamento dell'imposta. La eterogeneità delle fattispecie, in tal modo, può cogliersi nel rilievo che l'una è "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)".*

*Pienamente coerenti rispetto a tale diverso assetto normativo sono stati dunque ritenuti il disvalore del fatto e la conseguente 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" (Sez. 6, n. 36317 del 28/10/2020, Brugnoli, cit.).*

*Escluso che la disposizione di cui all'art. 180 cit. sia una norma interpretativa, che abbia inteso cioè vincolare il giudice nella qualificazione giuridica del rapporto tributario sottostante alla tassa di soggiorno, questa Corte ha affermato richiamandosi direttamente all'insegnamento dettato da Sez. U, n. 25457 del 29/03/2012; Campagne, Rv. 252694) - che il principio di cui all'art. 2 c.p., comma 4, in tema di retroattività della legge più favorevole al reo non è stato recepito nella L. 24 novembre 1981, n. 689, art. 1 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, che per l'illecito tributario trova la sua costituzionalizzazione nell'art. 23 Cost..*

*La modifica intervenuta sulla disciplina extrapenale, dunque, non ha inciso sulla fattispecie del peculato, poiché le norme che regolamentano l'imposta di soggiorno ed il rapporto instaurato fra il gestore della struttura ricettiva e l'ente comunale non ne integrano il precetto.*

*Norme integratrici della legge penale - come chiarito nella sentenza Magera sono quelle richiamate da fattispecie penali in bianco (e tale non è il peculato) e le norme definitorie: a tal riguardo, però, il cd. "decreto-rilancio" non ha modificato la definizione di incaricato di un pubblico servizio, limitandosi semplicemente ad incidere su norme "presupposte" dalla definizione legale contenuta nell'art. 358 c.p..*

*Si tratta di una situazione analoga a quella oggetto della sentenza Magera, concernente la perdurante rilevanza penale di reati propri degli extracomunitari, commessi da cittadini rumeni e giudicati successivamente al venir meno di quella qualifica in capo a quei soggetti (ossia di "stranieri" ai sensi del testo unico sull'immigrazione): in quel caso, infatti, le Sezioni Unite hanno escluso che ricorresse una situazione di abolitio criminis dopo aver escluso che il risultato dell'innovazione normativa avesse determinato una modifica della norma definitoria integratrice della legge penale, analogamente a quanto avvenuto nel caso di specie.*

*Si prega di non riprodurre o diffondere i contenuti e il materiale riportati nella presente dispensa perché coperti dal diritto d'autore.*

*Giappichelli Formazione*

Entro tale prospettiva si è parimenti rilevato, sotto altro ma connesso profilo, come la disciplina extrapenale non avesse natura integratrice della legge penale (art. 314 c.p.), ma fungesse, secondo il meccanismo proprio delle norme richiamate attraverso gli elementi normativi della fattispecie (presenti, nel caso di specie, nella definizione legale di cui all'art. 358 c.p.), da mero presupposto giuridico di applicazione della qualifica soggettiva di incaricato di pubblico servizio: presupposto, questo, la cui ricorrenza deve essere necessariamente valutata al momento della commissione del fatto, sicché se, per un verso, l'ambito di applicazione della fattispecie del peculato ricomprende in sé i fatti commessi dall'albergatore allorché, sulla base della disciplina extrapenale vigente al tempo del fatto, egli poteva definirsi un incaricato di pubblico servizio, per altro verso la sfera applicativa del nuovo illecito amministrativo copre e sanziona i fatti commessi, nel corso della sua vigenza, dal gestore di una struttura alberghiera, in quanto non più incaricato di pubblico servizio, bensì titolare di un obbligo tributario.

Nessuna incidenza, in altri termini, è stata ravvisata sulla descrizione degli elementi strutturali della fattispecie legale astratta e, per suo tramite, sul giudizio di disvalore e sulle scelte politico-criminali espresse dal legislatore nella configurazione del reato: inmutata la norma incriminatrice che contiene l'elemento normativo, è mutata, di contro, la norma extrapenale che vi è richiamata e che a sua volta opera quale criterio o presupposto di attribuzione della qualifica che quell'elemento esprime. Le norme da esso richiamate, pertanto, non apportano alcun contributo alla descrizione del modello di condotta penalmente sanzionato, ossia al modello astratto della fattispecie legale individuata quale oggetto del confronto strutturale, ma funzionano solo come criteri o presupposti di attribuzione della qualifica cristallizzata nell'elemento normativo, il cui significato intrinseco non è mutato e non muta con il variare delle classi di oggetti alle quali può essere di volta in volta attribuita la correlativa qualificazione da esso espressa (Sez. 6, n. 18105 del 26/01/2021, Martinez).

Ne', in mancanza del presupposto costituito dall'identità del fatto, potrebbe venire in considerazione, per le condotte pregresse, il principio di specialità previsto dalla L. 24 novembre 1981, n. 689, art. 9 - peraltro destinato ad operare nei rapporti sincronici, e non già diacronici, tra gli illeciti - 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" (v. Sez. 6, n. 36317 del 28/10/2020, Brugnoli, cit.).

A tal riguardo, peraltro, deve rilevarsi come questa Corte (Sez. 2, n. 29632 del 28/05/2019, Kunsagi Tamas, Rv. 276977) già in precedenza avesse escluso la configurabilità di un rapporto di specialità tra la fattispecie penalmente rilevante di appropriazione di somme ricevute a titolo di imposta di soggiorno da parte di operatori commerciali che esercitano attività alberghiere e ricettive - nella specie contestata ai sensi dell'art. 646 c.p. e riqualificata dalla Corte nell'ipotesi prevista dall'art. 314 c.p. - e quella di mancato versamento all'amministrazione comunale dei medesimi importi, sanzionata in via amministrativa da un regolamento comunale, poiché l'illecito amministrativo concerne il solo dato dell'omesso versamento di tali somme, onde non trova applicazione il principio di cui alla L. 24 novembre 1981, n. 681, art. 9, in mancanza del presupposto costituito dall'identità del fatto. Nella motivazione, peraltro, la Corte ha precisato che il sistema delle sanzioni amministrative non consente a fonti regolamentari di rendere penalmente irrilevanti fatti sanzionati da norme di rango superiore.

Sulla base del quadro argomentativo teste' sinteticamente delineato, questa Corte ha affermato la rilevanza penale a titolo di peculato delle condotte commesse in epoca anteriore alla modifica dal legislatore apportata per effetto della disposizione cui all'art. 180, comma 4, cit.

A tale orientamento interpretativo hanno dato costantemente seguito ulteriori decisioni assunte da questa Corte (ex plurimis v. Sez. 6, n. 18105 del 26/01/2021, Martinez; Sez. 6, n. 18320 del 13/10/2020, dep. 2021, Bandini; Sez. 6, n. 14083 del 11/03/2021, Castiglione; Sez. 6, n. 28664 del 12/04/2021, Princigallo; Sez. 6, n. 22117 del 15/04/2021, Conte; Sez. 1, n. 21890 del 16 aprile 2021,

Si prega di non riprodurre o diffondere i contenuti e il materiale riportati nella presente dispensa perché coperti dal diritto d'autore.

Giappichelli Formazione

LEZIONE DEL 29 OTTOBRE 2022

*Paladino; Sez. 1, n. 41793 del 09/09/2021, Fasano; Sez. 6, n. 33568 del 15/06/2021, Niazy; Sez. 6, n. 1175 del 06/12/2021, dep. 2022, Marcucci), ribadendone in toto l'impostazione ermeneutica.*

*2.3. Non ravvisabile, in definitiva, deve ritenersi l'evocato presupposto del vizio di erronea qualificazione giuridica del fatto, dalla ricorrente dedotto a sostegno di ragioni di doglianza che, di contro, dissimulano una contestazione dei profili di merito della regiudicanda e che, come tali, avrebbero dovuto essere introdotte e vagliate nella diversa sede dibattimentale.*

*Ne' ricorrono, per le su esposte ragioni, le condizioni per l'accoglimento delle questioni dedotte in via subordinata.*

*3. A diverse conclusioni deve pervenirsi riguardo ai motivi esposti nella richiamata memoria difensiva con riferimento alle conseguenze, valutabili ai sensi dell'art. 129 c.p.p., comma 1, della modifica normativa nelle more sopravvenuta per effetto della entrata in vigore della disposizione di interpretazione autentica di cui al D.L. n. 146 del 2021, art. 5 quinquies.*

*Con la L. 17 dicembre 2021, n. 215, art. 5-quinquies, di conversione del D.L. 21 ottobre 2021, n. 146, recante misure urgenti in materia economica e fiscale, a tutela del lavoro e per esigenze indifferibili (cd. decreto fisco e lavoro), il legislatore ha inteso delineare, come enunciato nella rubrica, una norma di "Interpretazione autentica del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, art. 4, comma 1-ter, stabilendo che "Il D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, art. 4, comma 1-ter, ai sensi del quale si attribuisce la qualifica di responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno al gestore della struttura ricettiva con diritto di rivalsa sui soggetti passivi e si definisce la relativa disciplina sanzionatoria, si intende applicabile anche ai casi verificatisi prima del 19 maggio 2020".*

*Si è già rilevato come, rispetto alla nuova disciplina dell'imposta di soggiorno, il gestore della struttura ricettiva abbia assunto, per effetto dei richiamati mutamenti del quadro normativo, il ruolo di debitore in relazione alle somme dovute dai suoi ospiti in favore dell'ente pubblico, mantenendo però il diritto di rivalsa sui soggetti passivi.*

*E' noto che la disposizione di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 64, comma 3, contiene la definizione del responsabile d'imposta, individuato in colui che "...in forza di disposizioni di legge, è obbligato al pagamento dell'imposta insieme con altri, per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi", attribuendogli il diritto di rivalsa.*

*La figura del responsabile d'imposta rafforza l'adempimento dell'obbligazione tributaria del soggetto passivo, ma va esclusa dal novero dei soggetti passivi in quanto estranea alla situazione di fatto che integra il presupposto del tributo.*

*Egli, dunque, risponde del pagamento del tributo insieme con il contribuente, ma, a differenza del sostituto di imposta, che è obbligato al pagamento in luogo del contribuente, è solidalmente obbligato con quest'ultimo e vanta nei suoi confronti il diritto di rivalsa per l'intera somma pagata.*

*Questa Corte (Sez. 1, n. 12066 del 27/10/1999, Rv. 530805) ne ha coerentemente inquadrato la nozione, affermando che il responsabile d'imposta assume la veste di un coobbligato solidale (dipendente), che la legge affianca al soggetto passivo d'imposta non per la sua partecipazione al presupposto d'imposta, che è esclusivamente riferibile ad altri, ma perché ha posto in essere fatti ulteriori e diversi dal presupposto, ai quali la legge stessa - pur non costituendo detti fatti manifestazione di capacità contributiva - ricollega automaticamente, al fine della protezione dell'interesse generale alla riscossione dei tributi (c.d. interesse fiscale, anch'esso tutelato dall'art. 53 Cost.), l'obbligo del pagamento del tributo, cioè della medesima somma dovuta dal soggetto passivo d'imposta.*

*3.1. Ora, la modifica da ultimo operata dal legislatore investe sia la componente precettiva della disciplina relativa all'imposta di soggiorno, sia quella propriamente sanzionatoria, rendendo applicabili anche ai fatti pregressi, ossia anche ai casi verificatisi prima del 19 maggio 2020, gli effetti della richiamata disciplina a suo tempo introdotta per l'illecito amministrativo-tributario, in deroga al principio di irretroattività di cui alla L. n. 689 del 1981, art. 1.*

*La disposizione di cui all'art. 5-quinquies cit., che il legislatore ha formalmente qualificato "di interpretazione autentica", contiene dunque una norma innovativa di quella a suo tempo introdotta*

*Si prega di non riprodurre o diffondere i contenuti e il materiale riportati nella presente dispensa perché coperti dal diritto d'autore.*

*Giappichelli Formazione*

LEZIONE DEL 29 OTTOBRE 2022

con il D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, art. 4, comma 1-ter, per come modificato a seguito dell'interpolazione operata con il D.L. 19 maggio 2020, n. 34, art. 180, comma 3, inserendo nel testo del D.L. n. 23 del 2011 la connotazione di retroattività della norma attributiva della qualifica soggettiva di responsabile d'imposta in capo al gestore della struttura ricettiva.

A ben vedere, nonostante l'apparente stato formale, la formulazione lessicale della norma sopravvenuta induce a non ritenerla, propriamente, di interpretazione autentica di un elemento normativo o di un profilo descrittivo della precedente disposizione, ma ne disvela, piuttosto, la natura di norma dal contenuto innovativo con effetto retroattivo sia riguardo all'estensione temporale dell'attribuzione di una qualifica soggettiva (già individuata dal legislatore) che alla dimensione applicativa della relativa disciplina sanzionatoria in sede tributaria (qui contemplata in deroga al principio di irretroattività).

Si è dianzi osservato come il nuovo illecito amministrativo tributario previsto dall'ultima parte dell'art. 180, comma 3, cit. per l'omesso, parziale o ritardato versamento dell'imposta di soggiorno non potesse essere applicato retroattivamente, in ragione del limite posto dalla L. n. 689 del 1981, art. 1 e della mancanza di una norma transitoria ad hoc.

Il legislatore ha significativamente innovato tali profili della disciplina normativa dell'imposta di soggiorno stabilendone l'efficacia retroattiva, senza introdurre contenuti ricognitivi del significato di termini o concetti il cui alveo semantico fosse stato erroneamente delimitato o frainteso da una errata "lettura" della pregressa disposizione secondo gli ordinari, e nel caso in esame ampiamente consolidati, meccanismi evolutivi del diritto "vivente".

Sotto altro, ma connesso profilo, vi ha inserito una nuova regola di diritto intertemporale, prima non prevista dal legislatore, in deroga alla regola generale della irretroattività sancita dalla L. n. 689 del 1981, art. 1.

Al riguardo la Corte costituzionale (sent. n. 39 del 10 febbraio 1993) ha chiarito che deve essere riconosciuta natura interpretativa "a quella disposizione che si riferisca e si saldi con quella da interpretare ed intervenga esclusivamente sul significato normativo senza intaccare ed integrare il dato testuale".

Il carattere interpretativo, dunque, è quello proprio di una legge che, fermo "il tenore testuale della norma interpretata" ne chiarisce il significato normativo ovvero privilegia una tra le tante interpretazioni possibili, di guisa che il contenuto precettivo è espresso dalla coesistenza delle due norme (quella precedente e l'altra successiva che ne esplicita il significato), le quali rimangono entrambe in vigore e sono quindi idonee ed essere modificate separatamente" (sent. n. 155 del 4 aprile 1990).

Evenienze, queste, non ravvisabili, come dianzi rilevato, nel caso qui in esame.

3.2. Ciò non di meno, della richiamata disposizione normativa devono essere analizzati i profili di eventuale irragionevolezza secondo i parametri individuati dalla Corte costituzionale.

Al riguardo, infatti, si è affermato che non è decisivo verificare se la norma abbia carattere effettivamente interpretativo e sia perciò retroattiva, ovvero sia innovativa con efficacia retroattiva, **poiché ciò che rileva, piuttosto, è accertare in entrambi i casi se la retroattività della legge, il cui divieto non è stato elevato a dignità costituzionale, salvo in ambito penale, "trovi adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza e non contrasti con altri valori ed interessi costituzionalmente protetti"** (sent. n. 6 del 14 gennaio 1994; sent. n. 74 del 28 marzo 2008; sent. n. 234 del 26 giugno 2007; sent. n. 170 del 23 maggio 2008; sent. n. 24 del 30 gennaio 2009; sent. n. 209 del 11 giugno 2010; sent. n. 41 del 9 febbraio 2011; sent. n. 93 del 21 marzo 2011; sent. n. 271 del 21 ottobre 2011; sent. n. 78 del 5 aprile 2012).

Muovendo da tale impostazione ermeneutica, la Corte costituzionale ha precisato che, al di fuori della materia penale, dove il divieto di retroattività è elevato a dignità costituzionale ex art. 25 Cost., "l'emanazione di leggi con efficacia retroattiva da parte del legislatore incontra una serie di limiti.....che attengono alla salvaguardia di fondamentali valori di civiltà giuridica posti a tutela dei destinatari della norma e dello stesso ordinamento, tra i quali vanno ricompresi il rispetto del

Si prega di non riprodurre o diffondere i contenuti e il materiale riportati nella presente dispensa perché coperti dal diritto d'autore.

Giappichelli Formazione

*principio generale di ragionevolezza e di eguaglianza, la tutela dell'affidamento legittimamente sorto nei soggetti quale principio connaturato allo Stato di diritto e il rispetto delle funzioni costituzionalmente riservate al potere giudiziario" (sent. n. 282 del 15 luglio 2005).*

*Entro tale prospettiva il giudice delle leggi ha più volte affermato che la retroattività della legge deve trovare un'adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza e non deve contrastare con altri valori o interessi costituzionalmente protetti (sent. n. 69 del 2014; sent. n. 257 del 2011; sent. n. 74 del 2008; sent. n. 234 del 2007).*

*E' necessario, in particolare, che interventi interpretativi e retroattivi trovino un'adeguata giustificazione nell'esigenza di tutelare principi, diritti e beni di rilievo costituzionale, che costituiscono altrettanti "motivi imperativi di interesse generale" anche nella prospettiva delineata dalla giurisprudenza della Corte EDU (sent. n. 46 del 2021; sent. n. 170 del 2013 e n. 78 del 2012).*

*Nella elaborazione giurisprudenziale della Corte EDU, infatti, si è più volte ribadito che i principi del giusto processo sancito dall'art. 6 CEDU ostano, salvo motivi imperativi di interesse generale, all'interferenza del potere legislativo nell'amministrazione della giustizia allo scopo di influenzare l'esito giudiziario della controversia (Corte EDU, 30 gennaio 2020, Cicero e altri contro Italia; Corte EDU, 15 aprile 2014, Stefanetti e altri contro Italia e 28 ottobre 1999, Zielinski ed altri contro Francia).*

*Occorre, altresì, che la retroattività della norma non contrasti con altri valori ed interessi costituzionalmente protetti (sent. n. 93 e n. 41 del 2011).*

*A tal fine, dunque, la Corte ha individuato una serie di limiti generali all'efficacia retroattiva delle leggi con riferimento alla salvaguardia dei principi costituzionali e di altri valori di civiltà giuridica, tra i quali sono ricompresi: a) il rispetto del principio generale di ragionevolezza, che si riflette nel divieto di introdurre ingiustificate disparità di trattamento; b) la tutela dell'affidamento legittimamente sorto nei soggetti quale principio connaturato allo Stato di diritto; c) la coerenza e la certezza dell'ordinamento giuridico; d) il rispetto delle funzioni costituzionalmente riservate al potere giudiziario (sent. n. 78 del 2012 e n. 209 del 2010).*

*4. Ora, a seguito della entrata in vigore della disposizione di cui all'art. 5-quinquies cit., deve ritenersi che la qualifica soggettiva di responsabile d'imposta vada riconosciuta al gestore della struttura ricettiva anche per i fatti relativi all'omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta di soggiorno verificatisi in epoca antecedente all'entrata in vigore del D.L. n. 34 del 2020, ossia alla data del 19 maggio 2020.*

*Conseguenza immediata della novella legislativa e', sul piano penale, quella secondo cui il mancato, ritardato o parziale versamento dell'imposta di soggiorno, anche per i fatti antecedenti al 19 maggio 2020, non è più sussumibile nel delitto di peculato, postulando tale fattispecie incriminatrice come presupposto necessario della condotta del soggetto attivo la veste giuridica del pubblico ufficiale o dell'incaricato di pubblico servizio (v., supra, il par. 2.1.).*

*Ne consegue che il fatto oggetto di contestazione non è più previsto dalla legge come reato, in ragione dell'intervento operato dal legislatore con l'aggiunta dell'art. 5-quinquies in fase di conversione del D.L. 21 ottobre 2021, n. 146, sì come incidente su una normativa extra-penale con effetti riflessi su quella penale in virtù di una modifica solo mediata dei presupposti applicativi della su indicata figura criminosa.*

*Si tratta di una soluzione esegetica imposta dal ius superveniens, e in sé non irragionevole, nonostante si diriga verso una determinata categoria di attività imprenditoriali e un determinato settore economico-commerciale: lo scopo dell'intervento normativo è infatti quello di porre riparo, secondo una scelta discrezionale compiuta dal legislatore, ad una complessiva situazione di incoerenza obiettivamente determinatasi nell'ordinamento a seguito della precedente riforma legislativa del 2020, per la quale il gestore di una struttura ricettiva (eventualmente identificabile anche nella stessa persona fisica) che abbia omesso, ritardato o versato solo in parte le somme relative all'imposta di soggiorno dopo il 19 maggio 2020 ne risponde solo in sede amministrativo-*

*Si prega di non riprodurre o diffondere i contenuti e il materiale riportati nella presente dispensa perché coperti dal diritto d'autore.*

*Giappichelli Formazione*

tributaria ai sensi del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, art. 13, mentre prima di quella data poteva rispondere di tali fatti a titolo di peculato.

Gli effetti legati all'applicazione della riforma del 2020 comportavano il prodursi della singolare situazione per cui alla diversa qualità soggettiva della persona si ricollegavano due diversi statuti (anche per quanto riguardava il trattamento penale), sicché al cambiamento della qualità conseguiva anche il cambiamento dello statuto, che tuttavia non poteva operare in via retroattiva per l'assenza di un'apposita regola di diritto intertemporale.

L'intervento da ultimo operato costituisce dunque il frutto di una scelta discrezionale del legislatore, compiuta all'esito di un bilanciamento di principi ed interessi costituzionalmente protetti, la cui cristallizzazione in sede normativa, pur interferendo sull'area delle attribuzioni riservate al potere giudiziario, là dove incide sulla definizione di attività processuali in corso di trattazione ovvero già esaurite, trova una sua giustificazione sul piano della ragionevolezza e della complessiva coerenza dell'ordinamento giuridico nella prospettiva di evitare il rischio di ingiustificate disparità di trattamento nei confronti di persone che svolgono il medesimo tipo di attività.

La disposizione di cui all'art. 5-quinquies cit., come già rilevato, ha determinato l'equiparazione, con efficacia retroattiva, delle condotte poste in essere dai gestori delle strutture ricettive in qualsiasi tempo commesse, ossia anche anteriormente all'entrata in vigore del D.L. n. 34 del 2020.

L'estensione retroattiva dell'apparato sanzionatorio, in particolare, costituisce un indizio della volontà del legislatore di non lasciare priva di copertura la tutela attivabile dalle pubbliche autorità dinanzi alla realizzazione di condotte considerate comunque illecite dall'ordinamento giuridico.

Proprio il meccanismo di retroazione della disciplina relativa all'apparato sanzionatorio consente di individuare un ulteriore argomento a sostegno della ragionevolezza della modifica operata dal legislatore, evitando che l'entrata in vigore delle nuove disposizioni determini un'ingiustificata diversità di trattamento in favore degli autori dei fatti pregressi.

Entro tale prospettiva, il legislatore ha optato per l'introduzione di una deroga rispetto alla regola generale dei rapporti intertemporali in materia di illeciti amministrativi (enucleabile dalla L. 24 novembre 1981, n. 689, art. 1, per le sanzioni amministrative, e per le sanzioni tributarie dal D.Lgs. 19 dicembre 1997, n. 472, art. 3, comma 1), muovendo da un duplice ordine di considerazioni: a) per un verso, dal possibile rilievo che in relazione alle misure sanzionatorie diverse dalle pene in senso stretto la Corte costituzionale (sent. n. 276 del 2016) ha affermato che sussiste "l'esigenza della prefissione ex lege di rigorosi criteri di esercizio del potere relativo all'applicazione (o alla non applicazione) di esse" (sent. n. 447 del 1988), precisando come la necessità "che sia la legge a configurare, con sufficienza adeguata alla fattispecie, i fatti da punire" risulti pur sempre "ricavabile anche per le sanzioni amministrative dall'art. 25 Cost., comma 2" (sent. n. 78 del 1967); b) per altro verso, dal dato di fatto che le più favorevoli conseguenze concretamente riconducibili all'applicazione di una sanzione solo amministrativa in luogo di quella penale non comportano alcuna violazione del generale divieto di retroattività.

Ne', peraltro, sembrano sorgere, come osservato dalla dottrina, problemi di diritto intertemporale in ordine alla possibile applicazione retroattiva delle sanzioni amministrative previste dalla novella, non operando per esse, in quanto connotate da finalità essenzialmente ripristinatorie di carattere erariale, il principio costituzionale di irretroattività sancito per la materia penale dall'art. 25 Cost., comma 2, la cui rilevanza, di converso, è suscettibile di ampliare il suo raggio di incidenza, secondo una progressione interpretativa di recente portata a compimento dalla Corte costituzionale, alle sole sanzioni amministrative di natura sostanzialmente "punitiva" (sent. n. 68 del 16 aprile 2021).

5. Sulla base delle su esposte considerazioni s'impone, conclusivamente, l'annullamento senza rinvio della sentenza impugnata secondo la formula in dispositivo enunciata.

Deve disporsi la trasmissione della presente sentenza al Comune di Como per quanto di eventuale competenza riguardo all'applicazione delle sanzioni amministrative di cui al D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, art. 4, comma 1-ter, in relazione al D.L. 21 ottobre 2021, n. 146, art. 5-quinquies, convertito dalla L. 17 dicembre 2021, n. 215.

Si prega di non riprodurre o diffondere i contenuti e il materiale riportati nella presente dispensa perché coperti dal diritto d'autore.

Giappichelli Formazione

P.Q.M.

*Annulla senza rinvio la sentenza impugnata perché il fatto non è più previsto dalla legge come reato. Dispone la trasmissione della presente sentenza per quanto di eventuale competenza al Comune di Como.*

*Così deciso in Roma, il 15 febbraio 2022.*

*Depositato in Cancelleria il 17 marzo 2022.*

*Omissis.*

## **C. Dottrina**

**1. Abolito criminis e successione di norme "integratrici" nella recente giurisprudenza delle Sezioni unite della Corte di Cassazione G.L. Gatta in Relazione all'incontro di studio su "L'evoluzione nel tempo delle norme penali e processuali", organizzato dal C.S.M. a Roma il 7 luglio 2010.**

*Importanti indicazioni per la soluzione dell'annoso e controverso problema dell'abolito criminis come conseguenza della successione di norme "integratrici" (c.d. modifiche mediate) provengono da tre sentenze delle Sezioni Unite della Cassazione, pronunciate tra il 2007 e il 2009 (sentenze Magera, Niccoli e Rizzoli). Uno sguardo congiunto alle tre sentenze consente di individuare un filo comune, rappresentato dall'adozione del medesimo criterio di accertamento dell'abolito criminis: il 'criterio strutturale', già accolto dalle S.U. sul terreno delle c.d. modifiche immediate (sentenza Giordano del 2003). Decisivo è dunque distinguere tra norme integratrici, in grado modificandosi di incidere sulla fattispecie legale astratta, e norme non integratrici, che tale capacità non hanno.*

SOMMARIO: 1. Abolito criminis e successione di norme "integratrici": problema e panorama della casistica giurisprudenziale. – 2. Soluzione del problema in tre recenti pronunce delle Sezioni Unite. – 3. Le sentenze Magera (2007), Niccoli (2008) e Rizzoli (2009). – 4. Il filo comune alle tre sentenze: l'adozione del 'criterio strutturale' per l'accertamento dell'abolito criminis. – 5. Soluzione, alla luce del 'criterio strutturale', dei diversi casi affrontati dalle S.U. – 6. Considerazioni conclusive.

**1. Abolito criminis e successione di norme "integratrici": problema e panorama della casistica giurisprudenziale.**

Può l'abolito criminis essere conseguenza di modifiche di norme diverse dalla norma incriminatrice, in vario modo richiamate a sua (reale o apparente) integrazione? E' uno degli interrogativi più controversi del diritto penale intertemporale, con il quale la prassi si confronta di frequente in un cospicuo ed eterogeneo numero di casi[1]. Ci si chiede, ad esempio:

a) – **ipotesi di modifica di norme penali richiamate da elementi normativi** –, se sia punibile la calunnia qualora il fatto oggetto dell'inculpazione cessi, per legge posteriore, dal costituire reato (è il caso-guida nella giurisprudenza della Cassazione, affrontato già nel Secondo dopoguerra)[2]; il favoreggiamento, personale, se il reato favorito viene successivamente abolito[3]; l'associazione per delinquere, se il delitto-scopo viene abolito dopo che l'associazione si è costituita per realizzarlo[4]; la ricettazione, se dopo la commissione del fatto viene abolito il delitto presupposto dal quale provengono il denaro o le cose ricettate[5];

b) – **ipotesi di modifica di norme extrapenali richiamate da elementi normativi** –, se sia punibile la contraffazione di monete, qualora dopo la commissione del fatto la moneta contraffatta (ad es., la Lira) cessi dall'aver corso legale (in conseguenza dell'introduzione dell'Euro)[6];

la contraffazione di pubblici sigilli, in caso di sopravvenuta 'privatizzazione' dell'ente il cui sigillo è stato contraffatto (es., l'ENEL)[7]; il peculato, la concussione, la corruzione, qualora dopo la commissione del fatto venga meno, in capo all'agente, la qualifica di pubblico ufficiale o di

*Si prega di non riprodurre o diffondere i contenuti e il materiale riportati nella presente dispensa perché coperti dal diritto d'autore.*

*Giappichelli Formazione*

incaricato di pubblico servizio[8]; *l'abuso d'ufficio*, se dopo la commissione del fatto vengono modificate le norme di legge o di regolamento che individuano i doveri d'ufficio[9]; *l'esercizio abusivo della professione*, se sopravviene la modifica delle norme che qualificano come abusivo l'esercizio di una determinata professione[10]; *l'omicidio colposo*, o le *lesioni personali colpose*, qualora dopo la commissione del fatto venga abrogata o modificata la regola cautelare violata dall'agente[11] oppure, in caso di reato omissivo improprio, qualora dopo quel momento venga meno in capo all'agente l'obbligo giuridico di impedire l'evento[12]; la pubblicazione arbitraria di atti di un procedimento penale, qualora dopo la commissione del fatto vengano modificate le norme impositive del divieto di pubblicazione degli atti processuali[13]; il *contrabbando*, se dopo la commissione del fatto viene abolito il diritto di confine (ad es., un dazio doganale) che l'agente ha omesso di pagare[14]; i c.d. reati di *assenza dal servizio alle armi*, se dopo la loro commissione sopravviene (come è avvenuto a decorrere dal 1° gennaio 2005) la sospensione del servizio militare obbligatorio[15]; il *favoreggiamento dell'immigrazione clandestina*, se dopo la commissione del fatto lo straniero del quale è stato favorito l'ingresso illegale nel nostro Paese cessa dall'essere extracomunitario, in conseguenza dell'adesione all'UE dello Stato di cui è cittadino (es., la Polonia)[16];

**c) ipotesi di modifica di norme extragiuridiche (o culturali) richiamate da elementi normativi** –, se sono punibili gli *atti osceni* (ad es., la pratica del *topless*), o le *pubblicazioni e gli spettacoli osceni* (es., la pubblicazione di una rivista per adulti o la proiezione in pubblico del film *Ultimo tango a Parigi*), se, dopo la commissione del fatto, un mutamento delle norme etico-sociali che individuano il comune sentimento del pudore ne fa venir meno il carattere osceno[17];

**d) ipotesi di modifica di norme che 'riempiono' il precetto di 'norme penali in bianco'** –, se sono punibili la *produzione, il traffico o la detenzione di sostanze stupefacenti* qualora, dopo la commissione del fatto, un decreto ministeriale escluda dall'elenco delle sostanze stupefacenti la sostanza oggetto di produzione, traffico o detenzione[18];

**e) ipotesi di modifica di norme definitorie** –, se sono punibili i *reati a danno di un «minore»* (es., la circonvenzione di persone incapaci) qualora, come è avvenuto a seguito della riforma del diritto di famiglia del 1975, dopo la commissione del fatto muti la definizione legale della «maggiore età» (art. 2 c.c.: non più compimento del ventunesimo anno, bensì del diciottesimo) e la vittima cessi di conseguenza dall'essere un «minore» (perché al momento del fatto, commesso prima di quella riforma, aveva un'età compresa tra i diciotto e i ventuno anni)[19]; i *reati in materia di rifiuti* se, a seguito di una modifica in senso restrittivo della nozione di rifiuto (art. 183 d.lgs. n. 152/2006), l'oggetto materiale della condotta (ad es., di gestione abusiva o traffico illecito) cessa dall'essere un rifiuto[20]; la *bancarotta* se, a seguito della modifica della definizione legale di «piccolo imprenditore» commerciale (art. 1 l. fall.), risulti piccolo imprenditore (e come tale escluso dalla dichiarazione di fallimento) chi non lo era al momento del fatto[21].

## 2. Soluzione del problema in tre recenti pronunce delle Sezioni Unite.

Rispetto a una simile costellazione di casi – e folla di interrogativi – può dirsi, con una certa approssimazione, che la giurisprudenza, soprattutto di legittimità, tende generalmente ad *escludere l'abolitio criminis* (in tal senso è ad es. da decenni consolidato l'orientamento della S.C. a proposito del caso-guida in tema di calunnia). Non mancano, però, decisioni di segno opposto (ad es., a proposito del caso dell'abolizione del delitto-scopo dell'associazione per delinquere) e si registra, come d'altra parte in dottrina[22], *l'assenza di criteri di soluzione univoci*. Importanti indicazioni – e contributi alla soluzione del problema dell'*abolitio criminis* come conseguenza della successione di norme "integratrici" – provengono da *tre recenti sentenze delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione*, pronunciate tra il 2007 e il 2009, a testimonianza di quanto sia attuale e pressante, nella prassi, l'esigenza di individuare un criterio di soluzione di quel problema. In questa mia breve relazione provvederò dapprima ad illustrare brevemente i tre diversi casi affrontati dalle S.U. e poi, nel dar conto delle rispettive soluzioni ed argomentazioni,

*Si prega di non riprodurre o diffondere i contenuti e il materiale riportati nella presente dispensa perché coperti dal diritto d'autore.*

*Giappichelli Formazione*



a mettere in rilievo i *principi di diritto che trovano affermazione comune nelle tre sentenze* e che, pertanto, si impongono oggi senz'altro all'attenzione dell'interprete.

**3. Le sentenze Magera (2007), Niccoli (2008) e Rizzoli (2009).**

1° caso – Cass. S.U. 27 settembre 2007, Magera[23]: sono punibili i cittadini rumeni espulsi, autori del reato di inosservanza dell'ordine di allontanamento dallo Stato impartito dal questore (art. 14, co. 5 ter t.u. imm.), se, in un momento successivo alla commissione del fatto, perdono lo status di extracomunitari per effetto dell'adesione della Romania all'U.E.? La questione, rimessa alle S.U. pur in assenza di un contrasto tra le Sezioni semplici, si pone in quanto, ai sensi dell'art. 1, co. 1 t.u. imm., le disposizioni del t.u., ivi compresa l'anzidetta norma incriminatrice, si applicano «ai cittadini di Stati non appartenenti all'Unione europea e agli apolidi, di seguito indicati come *stranieri*». Per effetto del Trattato di adesione della Romania all'UE, i rumeni hanno cessato, a decorrere dal 1° gennaio 2007, di essere extracomunitari e, quindi, possibili autori del reato suddetto. Si è allora verificata una parziale *abolitio criminis*, limitata ai fatti antecedentemente commessi dai cittadini rumeni?[24] La risposta delle S.U., per le ragioni di cui si dirà, è negativa: nessuna *abolitio criminis*.

2° caso – Cass. S.U. 28 febbraio 2008, Niccoli[25]: è punibile la bancarotta (artt. 216, 217, 223 l. fall.) se, dopo la commissione del fatto, mutano i requisiti per l'assoggettabilità dell'impresa al fallimento, cosicché l'imprenditore, in base alla nuova disciplina, non potrebbe più essere dichiarato fallito? La questione – rimessa alle S.U. per l'esistenza di un contrasto giurisprudenziale interno alla Quinta Sezione[26] – si pone in quanto, come è noto, *autore dei reati di bancarotta può essere solo l'imprenditore soggetto alle disposizioni sul fallimento*. Fino al recente passato, per individuare i soggetti esonerati dal fallimento l'art. 1 l. fall. (nella versione precedente al d.lgs. n. 169/2007) utilizzava la nozione di «piccolo imprenditore»: era piccolo l'imprenditore commerciale che non possedeva determinati requisiti dimensionali; e chi era «piccolo imprenditore» non era soggetto al fallimento e, pertanto, non poteva essere autore dei reati di bancarotta. Orbene, con la riforma della legge fallimentare del 2006 (d.lgs. 9 gennaio 2006, n. 5) sono stati modificati i requisiti per l'attribuzione della qualifica di piccolo imprenditore, nel segno di un *ampliamento del novero dei soggetti esonerati dal fallimento*. Questi sono stati individuati, in particolare, negli esercenti un'attività commerciale, in forma individuale o collettiva, che, alternativamente, non avessero effettuato investimenti nell'azienda per un capitale di valore superiore a 300.000 euro, ovvero non avessero realizzato ricavi lordi, calcolati sulla media degli ultimi tre anni, per un ammontare complessivo annuo superiore a 200.000 euro. Nel caso affrontato dalle S.U., si è trattato di decidere sulla perdurante rilevanza penale di fatti di bancarotta semplice documentale commessi da imprenditore che, in considerazione dell'ammontare dei ricavi e degli investimenti nel periodo di riferimento, possedeva all'epoca del fatto i requisiti dimensionali previsti dalla *nuova* nozione di «piccolo imprenditore», in base alla quale pertanto *non* potrebbe più essere dichiarato fallito. Si è verificata allora una parziale *abolitio criminis*, limitata ai fatti commessi dagli imprenditori che in base alla nuova disciplina extrapenale non potrebbero più essere dichiarati falliti? La risposta delle Sezioni Unite, per le ragioni di cui si dirà, è anche in questo caso negativa: nessuna *abolitio criminis*.

3° caso – Cass. S.U. 26 febbraio 2009, Rizzoli[27]: è punibile la bancarotta fraudolenta impropria commessa nella gestione di una società ammessa all'amministrazione controllata (art. 236, co. 2, n. 1 l. fall.) se, dopo la commissione del fatto, detta procedura concorsuale viene abolita, come è avvenuto in occasione della già citata riforma della legge fallimentare del 2006? Il quesito – rimesso alle S.U. per prevenire l'insorgere di un possibile contrasto giurisprudenziale – si pone in quanto l'art. 236, co. 2, n. 1 l. fall. estende le norme incriminatrici della bancarotta impropria, fraudolenta e semplice, all'amministrazione controllata e al concordato preventivo; procedure che risultano parificate al fallimento, agli effetti della repressione dei reati sia pre-concorsuali sia post-concorsuali. Abolita l'amministrazione controllata, l'anzidetta norma incriminatrice si riferisce oggi al solo concordato preventivo (procedura sensibilmente rinnovata dalla legge fallimentare,

*Si prega di non riprodurre o diffondere i contenuti e il materiale riportati nella presente dispensa perché coperti dal diritto d'autore.*

*Giappichelli Formazione*

ma non abolita). Orbene: *può dirsi che l'abolizione dell'amministrazione controllata abbia comportato l'abolitio criminis della bancarotta connessa a tale procedura concorsuale, con conseguente revoca ex art. 673 c.p.p. delle sentenze di condanna passate in giudicato?* A differenza dei due casi precedenti, la risposta delle S.U., per le ragioni di cui si appresso si dirà, è affermativa, e ha portato alla revoca della sentenza di condanna.

#### **4. Il filo comune alle tre sentenze: l'adozione del 'criterio strutturale' per l'accertamento dell'abolitio criminis.**

Uno sguardo congiunto alle motivazioni delle tre sentenze delle Sezioni Unite consente di individuare, al di là delle diverse soluzioni, *un filo comune*, rappresentato dall'adozione del *medesimo criterio per l'accertamento dell'abolitio criminis*, ora negata (sentenze Magera e Niccoli), ora affermata (sentenza Rizzoli). E' il c.d. *criterio strutturale*: l'*abolitio criminis*, che comporta la perdita di rilevanza penale del fatto, consegue sempre a una *modifica della fattispecie legale astratta*, che rappresenta, come si legge nella sentenza **Rizzoli**, "non solo strumento di *selezione* dei fatti penalmente rilevanti, ma anche strumento di *de-selezione* dei fatti stessi"[28]. L'adozione del criterio 'strutturale' per la soluzione dei problemi di *abolitio criminis* in caso di successione di norme "integratrici" rappresenta, nella giurisprudenza delle Sezioni Unite, una novità. La sentenza Tuzet – la prima in ordine di tempo delle S.U. sulla questione in esame –, si era infatti espressa alla fine degli anni ottanta a favore del criterio del 'fatto concreto' (o della doppia punibilità in concreto)[29], allorché aveva escluso la punibilità del peculato dell'operatore bancario per i fatti commessi prima che venisse meno, in capo a quel soggetto, la qualifica di incaricato di pubblico servizio: "la formulazione letterale del 2° comma dell'art. 2 è abbastanza chiara nell'escludere la punibilità per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce più reato. E per quanti bizantinismi si vogliono fare, non si potrà mai contestare che il fatto ascritto [all'imputato], se commesso oggi, non costituirebbe reato".

E' un criterio, patrocinato da autorevole dottrina[30], che tuttavia – si tratta di una novità – non è oggi più accolto dalle S.U. Ribadendo un principio già espresso nella nota sentenza Giordano del 2003[31] – relativa ai problemi di diritto intertemporale conseguenti alla riforma del falso in bilancio e della bancarotta impropria da reato societario, ad opera del d.lgs. 11 aprile 2002, n. 61 –, le S.U. affermano oggi che per accertare l'*abolitio criminis* l'interprete deve procedere al "*confronto strutturale tra le fattispecie legali astratte che si succedono nel tempo, quella precedente e quella successiva all'intervento del legislatore*"[32].

Il *criterio 'strutturale'*, affermatosi a partire dalla sentenza Giordano sul terreno delle c.d. modifiche immediate (quelle, cioè, che incidono *direttamente* sul testo della norma incriminatrice), ha finito dunque per imporsi, nella giurisprudenza delle S.U., come criterio di accertamento dell'*abolitio criminis* anche nell'*ipotesi delle c.d. modifiche mediate*[33]. Esplicita in tal senso è la sentenza **Magera**, secondo cui la risposta al quesito posto dal primo dei casi suesposti (effetti penali dell'adesione all'UE della Romania) "deve essere ricercata facendo riferimento ai criteri già affermati in tema di successione di leggi penali da queste Sezioni Unite con la sentenza 26 marzo 2003, n. 25887, Giordano. In quella sentenza le Sezioni Unite hanno escluso la possibilità di accogliere la teoria della doppia punibilità in concreto e hanno affermato che per individuare il campo di applicazione del secondo comma dell'art. 2 c.p. non ci si può limitare a considerare se il fatto, punito in base alla legge anteriore, sia punito, o meno, in base a quella posteriore [...]. *L'indagine sugli effetti penali della successione di leggi extrapenali va condotta facendo riferimento alla fattispecie astratta e non al fatto concreto: non basta riconoscere che oggi il fatto commesso dall'imputato non costituirebbe più reato, ma occorre prendere in esame la fattispecie 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 immutata, la fattispecie risultante dal collegamento tra la norma penale e quella extrapenale sia cambiata e in parte non sia più prevista come reato [...]. La successione avvenuta tra norme extrapenali non incide invece sulla fattispecie astratta, ma comporta più semplicemente*

*Si prega di non riprodurre o diffondere i contenuti e il materiale riportati nella presente dispensa perché coperti dal diritto d'autore.*

*Giappichelli Formazione*

*un caso in cui in concreto il reato non è più configurabile, quando rispetto alla norma incriminatrice la modificazione della norma extrapenale comporta solo una nuova e diversa situazione di fatto*”[34]. Sono principi che vengono d’altra parte ribaditi nella sentenza **Niccoli** nella quale, dopo aver richiamato espressamente le sentenze Giordano e Magera, si afferma testualmente che per accertare l’*abolitio criminis* “*occorre verificare se la norma extrapenale incida su un elemento della fattispecie astratta, non essendo di per sé rilevante una mutata situazione di fatto che da quella norma derivi*”[35].

Quando però può dirsi che la modifica di una norma ‘extrapenale’ *incide sulla fattispecie legale astratta* e, pertanto, è in grado di comportare *abolitio criminis*? Una chiara risposta a questo *cruciale* interrogativo si legge nella sentenza **Magera**: “*nell’ambito della fattispecie penale le norme extrapenali non svolgono tutte la stessa funzione [...]; occorre operare una distinzione tra le norme integratrici della fattispecie penale e quelle che tali non possono essere considerate. [...] una nuova legge extrapenale può avere, di regola, un effetto retroattivo, solo se integra la fattispecie penale, venendo a partecipare della sua natura, e ciò avviene, come nel caso delle disposizioni definitorie, se la disposizione extrapenale può sostituire idealmente la parte della disposizione penale che la richiama*”, ovvero, come nel caso delle *norme penali in bianco*, se costituisce addirittura il precetto[36].

Nel percorrere la via della distinzione tra norme integratrici e norme non integratrici, un passaggio centrale della motivazione della sentenza **Magera** sottolinea peraltro opportunamente come si tratti di *distinzione possibile e imposta dalla legge*: “*è una distinzione alla quale si ricorre anche nell’applicazione del terzo comma dell’art. 47 c.p., per decidere se un errore su una legge diversa da quella penale escluda o meno la punibilità, e non è questa la sede per stabilire se ai fini dell’art. 2 e dell’art. 47 c.p. la qualificazione di una norma extrapenale debba essere la stessa*”[37]; *qui è sufficiente considerare che nell’art. 47 c.p. il legislatore ha riconosciuto l’esistenza di leggi diverse da quelle penali, alle quali ha ricollegato un diverso trattamento dell’errore, e non è arbitrario pensare che anche agli effetti dell’art. 2 c.p. le leggi diverse da quelle penali possano avere trattamenti diversi*”.

##### **5. Soluzione, alla luce del ‘criterio strutturale’, dei diversi casi affrontati dalle S.U.**

In applicazione dei principi di diritto sopra esposti, le sentenze **Magera** e **Niccoli** hanno negato l’*abolitio criminis*, nei casi rispettivamente affrontati, dopo aver escluso che le norme extrapenali venute in rilievo possano essere qualificate come norme *integratrici*, capaci, modificandosi, di incidere *sulla fisionomia della fattispecie penale*.

**a)** Secondo la sentenza **Magera**, l’ingresso di uno Stato nell’UE, così come in ipotesi la sua esclusione, “*non modifica, sia pure in modo mediato, la fattispecie penale [di cui all’art. 14, co. 5 ter t.u. imm.], ma costituisce un mero dato di fatto, anche se frutto di un’attività normativa*”[38]. Si realizzerebbe una modifica della fattispecie legale, e conseguentemente una parziale *abolitio criminis*, se il legislatore modificasse la norma, essa sì integratrice, che definendo il concetto di «straniero» individua il soggetto attivo del reato di cui si tratta: “*se dalla categoria venisse escluso il cittadino di uno Stato in attesa di adesione all’Unione [ovvero l’apolide] sarebbe la stessa fattispecie penale a risultare diversa e a vedersi sottrarre una parte della sua sfera di applicazione, secondo lo schema tipico dell’abolizione parziale, riconducibile all’art. 2, comma 2 c.p. (Sez. Un. 26 marzo 2003, n. 25887, Giordano). In un caso del genere dall’ambito della precedente fattispecie verrebbe esclusa una sottoclasse, quella relativa ai cittadini di Paesi candidati all’ingresso nell’Unione europea [o agli apolidi] e rispetto a questa sottoclasse si potrebbe parlare di *abolitio criminis*, come avviene quando in una vicenda di successione di leggi penali una fattispecie più ampia viene sostituita con una più limitata [...], facendo venire meno la punibilità dei fatti che, pur integrando precedentemente il reato, non rientrano nella nuova fattispecie*”[39].

**b)** Secondo la sentenza **Niccoli**, la modifica dei requisiti perché l’imprenditore sia assoggettabile al fallimento non incide sulla fattispecie di bancarotta: “*i nuovi contenuti dell’art. 1 l. fall. non incidono su un dato strutturale del paradigma della bancarotta (semplice o fraudolenta), ma sulle*

*Si prega di non riprodurre o diffondere i contenuti e il materiale riportati nella presente dispensa perché coperti dal diritto d’autore.*

*Giappichelli Formazione*

condizioni di fatto per la dichiarazione di fallimento, sicché non possono dirsi norme extrapenali che interferiscono sulla fattispecie penale”[40]. Secondo le S.U., infatti, “nella struttura dei reati di bancarotta la dichiarazione di fallimento assume rilevanza nella sua natura di provvedimento giurisdizionale, e non per i fatti con essa accertati”: ciò che rileva è l’esistenza di una sentenza dichiarativa di fallimento, a prescindere dalle condizioni di fatto normativamente richieste per la dichiarazione di fallimento. Se muta la definizione dei presupposti perché un provvedimento giurisdizionale richiamato dalla fattispecie penale possa essere adottato, non può dirsi che le norme sopravvenute incidano *sulla struttura* del reato. Questa infatti continua pur sempre a richiedere, quale elemento costitutivo del fatto, l’esistenza di una sentenza dichiarativa di fallimento che, una volta intervenuta e passata in giudicato, è un dato di fatto non modificabile. Non solo, abbandonando il più recente orientamento di legittimità sul punto, le S.U. giungono ad affermare – e finiscono per porre al centro della motivazione della loro sentenza – *l’insindacabilità da parte del giudice penale della sentenza dichiarativa di fallimento*, che vincolerebbe il giudice penale quale elemento della fattispecie, e non quale questione pregiudiziale: “quando elemento della fattispecie è una sentenza, il giudice penale non è abilitato a compiere alcuna valutazione, neppure incidentale, sulla legittimità di essa, perché le sentenze, a prescindere dalla loro definitività, hanno un valore *erga omnes* che può essere messo in discussione solo in via principale, con i rimedi previsti dall’ordinamento per gli errori giudiziari (e cioè con i mezzi ordinari o straordinari di impugnazione previsti dalla disciplina processuale)”[41]. Il tempo a disposizione non consente di soffermarci criticamente sulla sentenza Niccoli: non può però farsi a meno di far notare come se le S.U. avessero riconosciuto, come noi riteniamo[42], che l’art. 1 l. fall. contiene una *norma definitoria* del concetto di ‘imprenditore fallito’, soggetto attivo della bancarotta, avrebbero dovuto affermare, per coerenza con il criterio strutturale e con quanto affermato dalla richiamata sentenza Magera, che la modifica di quella definizione (cioè dei presupposti per l’assoggettabilità dell’imprenditore al fallimento) incide sulla fattispecie legale, ed è, almeno in via di principio, in grado di comportare *abolitio criminis* allorché, come nel caso di specie, amplia il novero degli imprenditori esonerati dal fallimento. Sennonché le S.U., come emerge dalla motivazione della sentenza, avrebbero comunque negato l’*abolitio criminis*[43]: “ove anche si fosse potuta assumere una incidenza nelle fattispecie di bancarotta delle modifiche recate all’art. 1 l. fall.” l’*abolitio criminis* dovrebbe escludersi in applicazione della disciplina transitoria prevista dalla riforma della legge fallimentare (art. 150 d.lgs. n. 5/2006), che opererebbe in deroga all’art. 2 c.p., e ai sensi della quale « i ricorsi per dichiarazione di fallimento e le domande di concordato fallimentare depositate prima dell’entrata in vigore del presente decreto, nonché le procedure di fallimento e di concordato fallimentare pendenti alla stessa data, sono definiti secondo la legge anteriore»[44].

c) Quanto infine alla sentenza **Rizzoli**, che al contrario delle sentenze Magera e Niccoli ha affermato l’*abolitio criminis*, va messo in rilievo quel che le S.U. hanno correttamente osservato in via preliminare e, cioè, che nel caso sottoposto al loro esame, contrariamente a quanto prospettato dall’ordinanza di rimessione della Prima Sezione[45] non si trattava di un’ipotesi di modifica ‘mediata’ legge penale, bensì di un caso di modifica ‘immediata’ della stessa. Ciò in quanto la riforma della legge fallimentare “non si è limitata a intervenire sulla normativa ‘esterna’ relativa [all’istituto dell’amministrazione controllata], ma ha eliminato ogni riferimento a questo *presente nella disposizione incriminatrice*, risultata, quindi, amputata di un suo elemento strutturale”. E proprio in ragione di tale modifica strutturale della fattispecie legale astratta le S.U. hanno riconosciuto l’*abolitio criminis* della bancarotta antecedentemente commessa in società ammesse all’amministrazione controllata.

A ben vedere – lo notiamo incidentalmente – il caso affrontato dalla sentenza Rizzoli offre lo spunto per sottolineare una distinzione spesso in ombra: un conto è la modifica (nel caso di specie la soppressione) di un elemento normativo della fattispecie penale (il termine «amministrazione controllata», nel testo dell’art. 236 l. fall.), che è modifica ‘immediata’ della fattispecie stessa, atteso che gli elementi normativi “partecipano alla descrizione della fattispecie legale”; altro è la

*Si prega di non riprodurre o diffondere i contenuti e il materiale riportati nella presente dispensa perché coperti dal diritto d’autore.*

*Giappichelli Formazione*

modifica *delle norme richiamate dall'elemento normativo* (ad es., della disciplina dell'amministrazione controllata, piuttosto che del fallimento o del concordato preventivo), che è modifica 'mediata', incapace di incidere sulla struttura della fattispecie legale e pertanto di comportare *abolitio criminis*[46].

### 6. Considerazioni conclusive.

Nonostante l'ultima giurisprudenza delle Sezioni Unite fornisca all'interprete chiare indicazioni in merito al criterio di accertamento dell'*abolitio criminis* in caso di successione di norme "integratrici", è ragionevole ritenere che la prassi continuerà a conoscere soluzioni non univoche. Da un lato, perché il criterio 'strutturale', come d'altra parte ogni altro criterio ad esso alternativo, è sempre passibile di un'errata applicazione: lo dimostra, a noi pare, il caso affrontato dalla sentenza Niccoli, dove ci sembra – lo ribadiamo – che la Cassazione non abbia riconosciuto che la riforma dell'art. 1 l. fall. ha comportato una modifica della norma che definisce il concetto di 'imprenditore fallito', soggetto attivo della bancarotta, e, quindi, di una vera e propria norma *integratrice*, partecipe della struttura della fattispecie penale.

Dall'altro lato, non va taciuto che nella stessa giurisprudenza delle S.U. – e in particolare nella sentenza Magera – si individua, in un ampio *obiter dictum*[47], un criterio di accertamento dell'*abolitio criminis* ulteriore e *diverso da quello strutturale*, i cui contorni però non ci sembrano altrettanto chiari. Si legge nella sentenza Magera: "Oltre che rispetto alle norme integratrici di quelle penali, l'art. 2 c.p. può trovare applicazione rispetto a *norme extrapenali che siano esse stesse, esplicitamente o implicitamente, retroattive, quando nella fattispecie penale non rilevano solo per la qualificazione di un elemento, ma per l'assetto giuridico che realizzano, come può accadere per le norme penali richiamate dalla norma incriminatrice* (e da considerare perciò alla stregua di norme extrapenali, nel senso di norme esterne a quella penale descrittiva del reato)". Non è chiaro, però, quando possa dirsi che la norma richiamata "rileva solo per la qualificazione di un elemento" della fattispecie – sicché modificandosi *non può* comportare *abolitio criminis* – e quando invece "rileva per l'assetto giuridico che realizza" – sicché, al contrario, modificandosi *può* comportare *abolitio criminis*. Secondo la sentenza Magera, la prima ipotesi si realizzerebbe nel caso dell'abolizione del delitto oggetto di falsa incolpazione nella *calunnia*: "nella calunnia, infatti, rileva la qualificazione come reato del fatto oggetto dell'incolpazione, nel momento in cui è avvenuta, e non l'assetto giuridico realizzato dalla norma incriminatrice, sicché l'abrogazione di questa non è in grado di incidere sul reato precedentemente commesso". Non altrettanto potrebbe dirsi rispetto alla seconda ipotesi, alla quale la sentenza Magera riconduce il caso dell'abolizione del delitto-scopo dell'*associazione per delinquere*, confermando così una sentenza della Prima Sezione che, nel 2005, ha affermato l'*abolitio criminis* dell'associazione per delinquere, a fronte della depenalizzazione del delitto-scopo (la sofisticazione vinicola)[48]. In questo caso, secondo la sentenza Magera, "l'effetto retroattivo della norma abolitrice del reato ha inciso sulla fattispecie associativa privandola dello scopo della commissione di fatti-reato [...]. L'effetto abolitivo del reato associativo è conseguenza necessaria dell'effetto retroattivo dell'abolizione del reato scopo".

Senonché, a nostro avviso, contrariamente a quanto anche autorevole dottrina sostiene[49], l'*abolitio criminis* deve essere esclusa *tanto* nel caso dell'abolizione del reato oggetto d'incolpazione nella calunnia, quanto in quello dell'abolizione del delitto-scopo dell'associazione per delinquere[50]. Si tratta infatti di due *casi strutturalmente identici*, implicanti la modifica di norme penali richiamate da elementi normativi della fattispecie (i termini «reato», nell'art. 368 c.p., e «delitti», nell'art. 416 c.p.). In entrambi i casi si realizza una successione di norme *non integratrici* – tali sono immancabilmente le norme richiamate dagli elementi normativi[51] –: le rispettive fisionomie della calunnia (incolpare taluno falsamente di un reato, quale che sia) e dell'associazione per delinquere (associarsi allo scopo di commettere più delitti, quali che siano) restano immutate, così come d'altra parte rimangono *irreversibili le offese ormai recate ai beni*

*Si prega di non riprodurre o diffondere i contenuti e il materiale riportati nella presente dispensa perché coperti dal diritto d'autore.*

*Giappichelli Formazione*

*giuridici tutelati* (amministrazione della giustizia, onore e libertà personale dell'innocente, nel caso della calunnia; ordine pubblico, nel caso dell'associazione per delinquere).

**2. Peculato per omesso versamento dell'imposta di soggiorno: la Cassazione nega l'abolitio criminis dopo il "decreto rilancio" di G.L. Gatta in Dir. Pen. e Processo, 2021, 8, 1088.**

**Nota a sentenza: Cass. pen. Sez. VI, 28 ottobre 2020, n. 36317**

La riforma dell'imposta di soggiorno, realizzata dal "decreto-rilancio" (D.L. n. 34/2020), ha posto per i fatti pregressi il problema della perdurante punibilità, a titolo di peculato, dell'omesso versamento. Prima della riforma, infatti, l'albergatore, incaricato di riscuotere le somme a titolo d'imposta pagate dal cliente e di trasferirle all'ente pubblico, era considerato, quale agente contabile, un incaricato di un pubblico servizio. La riforma del 2020 ha trasformato il rapporto tra albergatore ed ente pubblico: da rapporto di "servizio" a rapporto di natura tributaria in cui il gestore ha assunto il ruolo di "responsabile d'imposta". Il venir meno della qualifica pubblicistica ha posto una questione di successione di norme "integratrici" della legge penale, che la Cassazione risolve persuasivamente negando l'intervenuta *abolitio criminis*.

Sommario: I profili di interesse della sentenza - La disciplina dell'imposta di soggiorno - Il ruolo dell'albergatore rispetto all'imposta - La riforma del 2020 (il "decreto-rilancio") - I nuovi illeciti amministrativi - Le questioni di diritto intertemporale - I contrapposti orientamenti - La soluzione della Cassazione - a) Nessuna modifica "mediata" della fattispecie di peculato - b) Nessuna parziale depenalizzazione del peculato

I profili di interesse della sentenza

Con la sentenza annotata la Corte di cassazione ha escluso che la recente modifica della disciplina dell'imposta di soggiorno, prevista da alcuni comuni a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive, abbia comportato una (parziale) *abolitio criminis* del peculato antecedentemente commesso dall'albergatore omettendo di versare all'ente pubblico le somme di denaro incassate dai propri clienti, e da questi versate a titolo d'imposta.

Le ragioni di interesse della pronuncia in commento non si esauriscono peraltro sul terreno del peculato. Confrontandosi con una questione di successione di norme "integratrici" della legge penale<sup>(1)</sup>, la Cassazione ha infatti affermato principi di portata generale relativi all'*abolitio criminis*. In particolare, valorizzando e leggendo unitariamente la giurisprudenza delle Sezioni Unite degli ultimi due decenni<sup>(2)</sup>, nella sentenza in commento si afferma che il criterio di accertamento dell'*abolitio criminis*, in ipotesi di modificazioni "mediate" della fattispecie penale, è di tipo *strutturale*, analogamente a quanto la giurisprudenza stessa ritiene rispetto alle c.d. modificazioni "immediate". Se è vero che l'abolizione del reato implica una modifica della fattispecie legale astratta - criterio di selezione e di de-selezione dei fatti penalmente rilevanti -, ne consegue che la successione di norme "extrapenali", in vario modo richiamate dalla legge penale, può comportare *abolitio criminis* solo allorché si tratti di norme che, *integrando* la legge penale, si incorporano in essa contribuendo a descrivere il tipo di fatto incriminato. Ciò è stato escluso dalla Cassazione, nel caso di specie, in relazione alle norme del diritto tributario che disciplinano l'imposta di soggiorno. Quelle norme, per la Suprema Corte, non sono integratrici. Ne consegue l'esclusione dell'*abolitio criminis* (parziale) del peculato e l'affermazione della perdurante rilevanza penale dei fatti di appropriazione del denaro pubblico antecedentemente commessi dall'albergatore.

La disciplina dell'imposta di soggiorno

Per inquadrare la decisione in commento occorre soffermarsi anzitutto sulla disciplina extrapenale che viene in rilievo nel caso di specie. L'imposta di soggiorno è stata introdotta dall'art. 4, D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, che consente a determinati comuni (tra i quali, capoluoghi di provincia, 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, per un importo sino a 5 euro per notte di soggiorno.

*Si prega di non riprodurre o diffondere i contenuti e il materiale riportati nella presente dispensa perché coperti dal diritto d'autore.*

*Giappichelli Formazione*

In base a questa disciplina, che come diremo a breve è stata oggetto di una recente modifica, alla quale si deve l'origine della questione di diritto intertemporale affrontata dalla Cassazione, l'unico soggetto obbligato al versamento della imposta è l'ospite della struttura ricettiva. In capo a tale soggetto la legge prevedeva - e prevede - il solo obbligo del pagamento dell'imposta al titolare della struttura ricettiva (c.d. albergatore). Con le parole della Cassazione, sulla base di questo assetto di disciplina, precedente alla riforma di cui presto diremo, "il rapporto tributario intercorre esclusivamente tra il Comune (come soggetto attivo) e colui che alloggia nella struttura ricettiva (il soggetto passivo), mentre il Comune si rapporta con il gestore non come soggetto del rapporto tributario, bensì quale destinatario giuridico delle somme incassate dal gestore a titolo d'imposta di soggiorno, nell'ambito di una relazione completamente avulsa dal rapporto tributario, sebbene ad esso funzionalmente orientata e correlata".

#### Il ruolo dell'albergatore rispetto all'imposta

La sentenza annotata ricostruisce in modo accurato la natura giuridica del rapporto intercorrente tra il Comune e il gestore della struttura ricettiva. Si tratta infatti, come si vedrà, di un tema centrale rispetto alla questione di diritto intertemporale in esame.

La Cassazione ritiene in proposito che, nell'assetto di disciplina sopra delineato - precedente alla recente riforma - quel rapporto abbia natura pubblicistica e debba essere "inquadrate nell'ambito dei generali principi in materia di maneggio di denaro pubblico". L'albergatore, incaricato della riscossione e del versamento al Comune dell'imposta pagata dal cliente, è qualificato come "agente contabile" e pertanto come incaricato di un pubblico servizio ai sensi dell'art. 358 c.p.

Questo inquadramento è stato riconosciuto dalle sezioni penali della Corte di cassazione allorché hanno affermato - e ci avviciniamo al punto - che risponde del delitto di peculato l'albergatore che si appropria delle somme di denaro riscosse a titolo di imposta di soggiorno<sup>(3)</sup>.

Tale inquadramento pubblicistico del rapporto intercorrente tra l'albergatore e il Comune - osserva la sentenza annotata - ha trovato conferma nella giurisprudenza contabile, amministrativa e civile.

La natura di "agente contabile" è stata riconosciuta infatti, in capo all'albergatore, dalle Sezioni riunite della Corte dei conti, davanti alla quale quel soggetto è pertanto chiamato a rispondere, nel giudizio di conto, per il danno erariale conseguente al mancato versamento dell'imposta<sup>(4)</sup>. Secondo la Corte dei conti, infatti, "ad un rapporto di servizio che preveda l'attività di riscossione e riversamento di denaro, e quindi implichi la 'disponibilità materiale' di denaro pubblico, non può essere disconosciuto un contenuto prettamente contabile".

La tesi ha trovato conferma nella giurisprudenza amministrativa, che ha più volte dichiarato illegittime le disposizioni di alcuni regolamenti comunali che hanno attribuito ai gestori delle strutture ricettive la qualifica di "responsabile" o "sostituto d'imposta", in caso di mancato pagamento da parte del cliente, ritenendo così recuperabili le somme solo nei confronti dei clienti stessi<sup>(5)</sup>.

In sede di riparto di giurisdizione con la Corte dei conti, infine, le Sezioni Unite civili della Corte di cassazione hanno confermato l'inquadramento dell'albergatore come "agente contabile" e hanno ribadito che il rapporto tra questi e il Comune è di "pubblico servizio", implicando il "maneggio di denaro pubblico"<sup>(6)</sup>.

Sulla base di una simile qualifica del rapporto in esame, era del tutto conseguente, per il giudice penale, ritenere configurabile il peculato in caso di appropriazione delle somme riscosse dall'albergatore a titolo di imposta di soggiorno.

#### La riforma del 2020 (il "decreto-rilancio")

Il c.d. decreto-rilancio (art. 180, comma 3, D.L. 19 maggio 2020, n. 34, conv. in L. 17 luglio 2020, n. 77)<sup>(7)</sup> - adottato nell'ambito dell'emergenza pandemica - ha radicalmente mutato il descritto quadro normativo introducendo nell'art. 4, D.Lgs. n. 23/2011 un nuovo comma 1-ter. In base alla nuova disciplina, il gestore della struttura ricettiva "è responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno...con diritto di rivalsa sui soggetti passivi", nonché della presentazione della relativa dichiarazione fiscale.

*Si prega di non riprodurre o diffondere i contenuti e il materiale riportati nella presente dispensa perché coperti dal diritto d'autore.*

*Giappichelli Formazione*

LEZIONE DEL 29 OTTOBRE 2022

Secondo la sentenza annotata, la riforma del 2020 "ha modificato sostanzialmente il rapporto intercorrente tra il gestore della struttura ricettiva e l'ente impositore, che *da rapporto di 'servizio' per la riscossione dell'imposta è divenuto un rapporto di natura tributaria* in cui il gestore ha assunto il ruolo di 'responsabile d'imposta', pur rimanendo il soggetto principale legittimato passivamente colui che alloggia nella struttura ricettiva come si evince dal fatto che il legislatore... ha previsto a favore del gestore il diritto di rivalsa per l'intero del tributo pagato nei confronti dei soggetti passivi"<sup>(8)</sup>.

L'albergatore, con il decreto-rilancio, è pertanto diventato *soggetto attivo di un obbligo tributario*. È un "responsabile d'imposta" - figura che, come ricorda la sentenza annotata, è disciplinata dall'art. 64, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 - cioè un soggetto obbligato al pagamento di imposte non già in luogo d'altri (come il sostituto d'imposta), ma "insieme ad altri", per fatti ad essi riferibili. Come è stato ben detto in un documento della Procura della Repubblica di Roma (gruppo P.A.)<sup>(9)</sup>, egli "non riscuote più per conto del comune denaro (che diventa pubblico fin dal suo incasso e) che è poi obbligato a versare nelle casse dell'ente locale, ma deve pagare al Comune, quale obbligato in solido, l'importo dell'imposta di soggiorno; il denaro che deve versare non è dell'ente pubblico ma proviene dall'ospite o, nel caso in cui questi non l'abbia corrisposto, dal proprio patrimonio potendo essere costretto ad anticiparlo per il soggetto passivo, nei cui confronti ha un diritto di rivalsa di natura privatistica".

Il legislatore del 2020 - come riconosce la Suprema Corte - ha pertanto *ampliato il novero dei debitori d'imposta*, assicurando così la *tutela dell'interesse pubblico alla percezione dei tributi*.

#### I nuovi illeciti amministrativi

Sempre a tutela del predetto interesse, sono stati introdotti nell'art. 4, comma 1-ter, D.Lgs. n. 23/2011 due nuovi illeciti tributari, per i quali sono comminate sanzioni amministrative pecuniarie.

Il primo illecito amministrativo sanziona *l'omessa o infedele presentazione della dichiarazione* da parte del responsabile. È prevista in questo caso la sanzione amministrativa pecuniaria del pagamento di una somma dal 100 al 200 per cento dell'importo dovuto.

Il secondo illecito amministrativo sanziona *l'omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta di soggiorno*. In tale ipotesi è comminata la sanzione amministrativa pecuniaria di cui all'art. 13, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, pari di norma al 30% dell'imposta non versata.

#### Le questioni di diritto intertemporale

A seguito della riforma del 2020, sembra oggi pacifico che, venuta meno la qualifica pubblicistica in capo all'albergatore, il mancato versamento delle somme riscosse e destinate al pagamento dell'imposta di soggiorno non integri più il peculato, bensì l'illecito amministrativo-tributario di nuovo conio.

Ad essere problematica è invece la sorte da riservare ai *fatti pregressi*. La riforma del 2020, complessivamente considerata, pone infatti all'interprete due diverse e connesse questioni di diritto intertemporale, che si pongono in relazione ai fatti di omesso versamento dell'imposta antecedentemente commessi.

La *prima questione* riguarda la fattispecie del peculato e si presenta come *una classica questione di successione di norme "integratrici"* della legge penale: è ancora punibile l'albergatore che, *prima della riforma* - allorché era considerato dalla legge un agente pubblico - non abbia versato le somme riscosse a titolo d'imposta di soggiorno, appropriandosene? Oppure il venir meno della qualifica pubblicistica, per effetto della mutata disciplina extrapenale, comporta una parziale *abolitio criminis*, agli effetti dell'art. 2, comma 2, c.p.?

La *seconda questione* riguarda i rapporti tra il delitto di peculato e il nuovo illecito amministrativo previsto per l'omesso versamento dell'imposta: può dirsi che, configurando questo illecito amministrativo, il legislatore abbia inteso depenalizzare fatti in precedenza riconducibili alla norma incriminatrice del peculato?

#### I contrapposti orientamenti

*Si prega di non riprodurre o diffondere i contenuti e il materiale riportati nella presente dispensa perché coperti dal diritto d'autore.*

*Giappichelli Formazione*



L'intreccio tra le due questioni di cui si è detto è verosimilmente alla base dei contrasti giurisprudenziali che si sono registrati tra la giurisprudenza di merito, da un lato, e quella di legittimità, dall'altro lato.

In particolare, all'indomani della riforma diversi giudici di merito hanno valorizzato, a sostegno della tesi dell'*abolitio criminis - sub specie* di intervenuta depenalizzazione - l'introduzione del nuovo illecito amministrativo per l'omesso versamento dell'imposta<sup>(10)</sup>. E in un noto caso, relativo al mancato versamento di una somma pari a circa due milioni di euro, si è giunti alla revoca *ex art. 673 c.p.p.* di una sentenza di patteggiamento per il delitto di peculato<sup>(11)</sup>.

Per contro, nelle due occasioni in cui è stata chiamata ad affrontare il problema - una delle quali rappresentata dalla sentenza in commento<sup>(12)</sup> - la Corte di cassazione (Sez. VI) ha escluso l'*abolitio criminis*, con serrate argomentazioni<sup>(13)</sup>.

Tesi contrapposte - favorevoli e contrarie all'*abolitio criminis* - sono state sostenute anche in dottrina, dando vita a un vivace e articolato dibattito, del quale non può certo darsi conto in questa sede<sup>(14)</sup>.

La questione promette d'altra parte sviluppi anche sul terreno extrapenale, con possibili riflessi penalistici. Secondo alcune sezioni giurisdizionali della Corte dei conti - evidentemente preoccupate di perdere la loro giurisdizione - i gestori delle strutture ricettive resterebbero infatti agenti contabili, responsabili di fronte all'erario, pur dopo la riforma del 2020<sup>(15)</sup>. Una tesi, questa, apertamente contraddetta dalla sentenza annotata, e che nondimeno - escludendo che sia venuta meno la qualifica pubblicistica in capo all'albergatore - sembrerebbe per tutt'altra via portare argomenti a sostegno, pur sempre, della tesi che *esclude* l'intervenuta *abolitio criminis* del peculato.

#### La soluzione della Cassazione

In modo a nostro avviso condivisibile<sup>(16)</sup>, e con argomentazione persuasiva, la sentenza annotata fornisce una risposta negativa a entrambi i quesiti di diritto intertemporale di cui si è detto.

##### a) Nessuna modifica "mediata" della fattispecie di peculato

La Suprema Corte esclude, anzitutto, che la modifica della disciplina extrapenale dell'imposta di soggiorno abbia comportato una (parziale) *abolitio criminis* del peculato, in relazione ai fatti di appropriazione di denaro realizzati attraverso l'omesso versamento dell'imposta stessa.

La soluzione viene argomentata dopo aver preliminarmente individuato il criterio di accertamento dell'*abolitio criminis* nel "confronto strutturale" tra le fattispecie legali astratte: tra la fisionomia del peculato prima e dopo la riforma che nel 2020 ha interessato l'imposta di soggiorno e la qualifica pubblicistica degli albergatori. Orbene, quella riforma, osserva la Suprema Corte, "non ha modificato **la fattispecie astratta del peculato**". Ciò in quanto, in caso di successione di norme extrapenali, una modifica della fattispecie legale astratta è possibile solo a fronte del mutamento di vere e proprie norme integratrici: **le norme definitorie di termini impiegati nella formulazione della fattispecie, e le norme che riempiono il precetto di norme penali in bianco; non anche le norme richiamate da elementi o concetti normativi**. La riforma del 2020, osserva la sentenza annotata, "non ha dicerto **alterato la definizione**" di **incaricato di pubblico servizio; ha solo "fatto venir meno in concreto la qualifica pubblicistica del gestore"**, determinando, per il futuro, l'impossibilità di riferire a quel soggetto la definizione legale, rimasta inalterata.

La soluzione, sorretta da un criterio formale, qual è quello strutturale, è peraltro ragionevole sul piano sostanziale: **rimane infatti invariato "il disvalore penale del fatto di colui che, in ragione del servizio pubblico svolto, si sia appropriato di denaro che, al momento dell'incasso, era della pubblica amministrazione"**.

La motivazione della sentenza valorizza la giurisprudenza delle Sezioni Unite, che negli ultimi due decenni hanno formato un ormai consolidato diritto vivente in materia di criteri di accertamento della *abolitio criminis*<sup>(17)</sup>.

La premessa è l'abbandono del criterio del **"fatto concreto"**, che valorizza la mera riconducibilità di quel fatto alla previsione legale, prima e dopo la modifica normativa, indipendentemente dalla fisionomia della fattispecie legale astratta. Quel differente criterio fu accolto a metà degli anni Ottanta **del secolo scorso dalla sentenza Tuzet**<sup>(18)</sup>, che affrontando una questione in tema, proprio, di

*Si prega di non riprodurre o diffondere i contenuti e il materiale riportati nella presente dispensa perché coperti dal diritto d'autore.*

*Giappichelli Formazione*

peculato, affermò **l'abolitio criminis dopo il venir meno della qualifica pubblicistica in capo agli operatori bancari, in relazione all'attività di raccolta del risparmio**. Così si espressero le Sezioni Unite, in quella nota e ormai lontana sentenza: "la formulazione letterale del secondo comma dell'art. 2 è abbastanza chiara nell'escludere la punibilità per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce più reato. E **per quanti bizantinismi si vogliono fare, non si potrà mai contestare che il fatto ascritto al Tuzet..., se commesso oggi, non costituirebbe reato**. Quel fatto storico illecito al momento in cui fu commesso, non corrisponde più alla fattispecie astratta del reato". È evidente che **la logica del "fatto concreto" porterebbe ad affermare l'abolitio criminis anche nell'odierno caso del peculato dell'albergatore**. Senonché quel criterio, accolto con favore anche da una parte della dottrina<sup>(19)</sup>, è stato come si diceva abbandonato dalla successiva giurisprudenza delle Sezioni Unite a favore del criterio, opposto, **del confronto strutturale**<sup>(20)</sup>. Un ruolo decisivo ha avuto, in tal direzione, l'affermazione dello stesso **criterio strutturale in rapporto alle c.d. modifiche immediate della fattispecie**; un'affermazione compiuta nella storica **sentenza Giordano del 2003**, relativa alle complesse questioni di diritto intertemporale sollevate dalla riforma del falso in bilancio, nel 2002<sup>(21)</sup>. Una successiva fondamentale tappa fu poi rappresentata dalla sentenza Magera del 2007<sup>(22)</sup>, relativa al reato di inosservanza dell'ordine di allontanamento dello straniero espulso e alla perdurante punibilità dei cittadini rumeni, per fatti commessi allorché, prima dell'adesione della Romania all'U.E., erano extracomunitari. La sentenza Magera traspose in modo persuasivo e coerente il criterio strutturale, scolpito dalla sentenza Giordano, nell'ambito delle c.d. modifiche mediate della fattispecie. Corollario di quel criterio, nel diverso contesto problematico, fu l'affermazione - in linea con una parte della dottrina - della **necessità di distinguere tra le norme extrapenali in vario modo richiamate dalla legge penale quelle che sono integratrici da quelle che non lo sono**. È una distinzione, sottolineò la sentenza Magera, imposta dalla legge, come dimostra la disciplina dell'art. 47, comma 3, c.p. sul diverso ma parallelo terreno dell'errore su legge extrapenale. Questa la perfetta sintesi della sentenza qui annotata, nel ripercorrere uno snodo fondamentale della sentenza Magera: "nell'art. 47 cod. pen. il legislatore ha riconosciuto l'esistenza di leggi diverse da quelle penali, alle quali ha ricollegato un diverso trattamento dell'errore, e non è arbitrario pensare che anche agli effetti dell'art. 2 cod. pen. le leggi diverse da quelle penali possano avere trattamenti diversi". Di qui la **fondamentale distinzione tra norme integratrici (le norme definitorie e le norme di riempimento di norme penali in bianco) e norme non integratrici (le norme richiamate da elementi normativi)**: le prime capaci di incidere sulla fisionomia della fattispecie legale, che concorrono a comporre, e pertanto soggette all'art. 2 c.p.; le seconde estranee alla struttura della fattispecie legale, sulla quale non incidono in caso di modifica, con conseguente estraneità alla disciplina dell'art. 2 c.p.

I principi della sentenza Magera troveranno conferma in due successive sentenze delle Sezioni Unite - la **sentenza Niccoli**<sup>(23)</sup>, nel 2008, e la **sentenza Rizzoli**<sup>(24)</sup>, nel 2009 -, come anche nella giurisprudenza maggioritaria delle sezioni semplici, nella quale si inserisce in modo armonico la decisione qui annotata. Oggi può ben dirsi che la giurisprudenza prevalente, in linea con le Sezioni Unite, **concorda nel ritenere che l'abolitio criminis possa essere conseguenza della modifica delle sole norme integratrici. Ad essere controversa, in questa o quella occasione, è invece non di rado la natura integratrice o meno delle norme extrapenali che vengono in rilievo nel caso di specie**. L'infinità varietà dei casi concreti e la pluralità dei modelli di rinvio a norme extrapenali rendono difficile una sistemazione definitiva della questione delle modifiche "mediate", rispetto alla quale, nella giurisprudenza, assumono particolare importanza decisioni come quella in commento, che si fanno carico di uno sforzo argomentativo valorizzando i precedenti più autorevoli della giurisprudenza di legittimità e contribuendo quindi alla funzione nomofilattica della Cassazione: una funzione che, dopo la riforma dell'imposta di soggiorno, assume ancor più rilievo a fronte della posizione assunta dalla giurisprudenza di merito, che nelle pronunce edite si è espressa a favore della tesi della parziale abolizione del peculato senza riconoscere la natura non integratrice delle riformate norme tributarie<sup>(25)</sup>.

*Si prega di non riprodurre o diffondere i contenuti e il materiale riportati nella presente dispensa perché coperti dal diritto d'autore.*

*Giappichelli Formazione*

b) Nessuna parziale depenalizzazione del peculato

Ciò che sembra aver disorientato la giurisprudenza di merito, all'indomani della riforma dell'imposta di soggiorno, è l'introduzione di un nuovo illecito amministrativo che punisce l'omesso versamento dell'imposta stessa, da parte dell'albergatore. È parso di scorgere, in ciò, l'intenzione di *depenalizzare* lo stesso tipo di fatto in precedenza riconducibile al delitto di peculato. Per mettere fuori gioco la norma incriminatrice si è in tal direzione invocato, nella giurisprudenza di merito<sup>(26)</sup>, il principio di specialità tra illecito amministrativo e illecito penale, di cui all'art. 9, L. 24 novembre 1981, n. 689 sostenendo come oggi, in caso di omesso versamento dell'imposta di soggiorno, trovi applicazione l'illecito **amministrativo**. **Si è provato cioè ad argomentare la tesi della parziale abolitio criminis del peculato, per sopravvenuta depenalizzazione, prospettando una successione tra illecito penale e illecito amministrativo speciale, rispetto al primo.**

Senonché si è trascurata la circostanza - non irrilevante - che nel caso di specie a venire in rilievo è una modifica "mediata" e non "immediata" della fattispecie penale e, soprattutto, il criterio strutturale è stato applicato a parole, **mentre in realtà si è deciso secondo la logica del criterio del fatto concreto**. Come ha sottolineato la sentenza annotata, infatti, nel rapporto tra il peculato dell'albergatore, commesso allorché rivestiva la qualifica di incaricato di pubblico servizio, e il nuovo illecito amministrativo oggi realizzabile da quel soggetto, *manca l'identità del fatto tipico* e quindi l'omogeneità strutturale tra le fattispecie. Scrive a chiare lettere la Cassazione: "si tratta 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".

**3. Il “peculato dell'albergatore”: una depenalizzazione che non retroagisce? di M. Gambardella in Cassazione Penale, fasc.1, 2021, pag. 187.**

**Nota a sentenza: Cassazione penale, 28 ottobre 2020, n.36317, sez. VI**

Sommario 1. La modifica della disciplina relativa all'imposta di soggiorno per gli albergatori: una legge ad personam? — 2. Gli argomenti della Corte di cassazione: l'assioma della successione di norme extrapenali. — 3. L'innovazione legislativa del 2020 e il suo inquadramento nel fenomeno della “depenalizzazione”. — 4. La relazione di “specialità sincronica sopravvenuta” fra il peculato e il nuovo illecito amministrativo. — 5. Gli esiti della depenalizzazione. — 6. Qualche riflessione di politica criminale.

**1. LA MODIFICA DELLA DISCIPLINA RELATIVA ALL'IMPOSTA DI SOGGIORNO PER GLI ALBERGATORI: UNA LEGGE AD PERSONAM ?**

Uno dei temi di dibattito, immediatamente seguiti all'entrata in vigore del “decreto rilancio” (d.l. 19 maggio 2020, n. 34, convertito nella l. 20 luglio 2020, n. 77, in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia, in connessione all'emergenza epidemiologica da Covid-19), ha riguardato la modifica della disciplina relativa all'imposta di soggiorno per gli albergatori (1). Sulla stampa si è parlato esplicitamente di “colpo di spugna per gli albergatori”. Ma l'attenzione dell'opinione pubblica si è concentrata soprattutto sull'eventuale natura di legge *ad personam* di questa parte del provvedimento normativo incentrata sulle misure per il turismo e la cultura (2). Ci si è chiesti se l'art. 180 del “decreto rilancio” favorisca Cesare Palladino, suocero di fatto del premier Conte, che ha patteggiato a luglio una pena di un anno due mesi e 17 giorni per peculato perché, in quanto *patron* dell'Hotel Plaza di Roma, tra il 2014 e il 2018 non aveva versato oltre 2 milioni di euro di tassa di soggiorno al Campidoglio (3).

L'art. 180, al comma 3, del “decreto rilancio” (il quale ha inserito nell'art. 4 d.lg. n. 23 del 2011 un nuovo comma 1-ter) stabilisce che all'omesso, parziale o ritardato versamento dell'imposta di soggiorno da parte degli albergatori si applichi la sanzione amministrativa. La disposizione introduce

*Si prega di non riprodurre o diffondere i contenuti e il materiale riportati nella presente dispensa perché coperti dal diritto d'autore.*

*Giappichelli Formazione*

così un inedito illecito amministrativo di natura tributaria per il fatto del gestore della struttura ricettiva che si appropri indebitamente dell'imposta di soggiorno (o almeno di una parte). Nel recente passato si rinvenivano alcune pronunce della Corte di cassazione, le quali – prima delle modifiche introdotte dal d.l. n. 34 del 2020 oggetto delle sentenze in commento – hanno asserito che tale fatto integra invece il reato di cui all'art. 314 c.p.

Ebbene l'albergatore, quale incaricato di pubblico servizio, che ha ricevuto denaro per conto della pubblica amministrazione (la somma a titolo di tassa di soggiorno), pone in essere l'appropriazione sanzionata dal delitto di peculato nel momento stesso in cui egli ne omette o ritarda il versamento, cominciando in tal modo a comportarsi *uti dominus* nei confronti del bene del quale ha il possesso per ragioni d'ufficio.

*Ante* riforma 2020 si è statuito, così, che realizza il delitto di peculato la condotta posta in essere dal gestore di una struttura ricettiva che si appropri 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, determina l'attribuzione della qualifica di incaricato di pubblico servizio in capo al privato cui è demandata la materiale riscossione dell'imposta (4). Ad avviso, poi, della suprema Corte, riveste la qualità di incaricato di pubblico servizio il 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, trattandosi di agente contabile, e non di un sostituto di imposta, che svolge un'attività ausiliaria nei confronti dell'ente impositore ed oggettivamente strumentale all'esecuzione dell'obbligazione tributaria (5).

Dal momento dell'incasso dell'imposta di soggiorno il gestore alberghiero è, quindi, qualificabile come agente contabile nei confronti del Comune. La connotazione pubblicistica di tale attività emerge, invero, per il suo diretto collegamento al preminente interesse generale alla corretta riscossione delle entrate tributarie dell'ente locale, che ne è titolare in virtù del potere impositivo a lui riconosciuto dalla legge. In caso di impresa alberghiera esercitata in forma collettiva, la qualità di agente contabile è attribuita al legale rappresentante dell'ente societario (6). In pratica, il gestore della struttura alberghiera deve provvedere all'incasso della tassa di soggiorno, accantonandola; e poi, successivamente, deve trasmetterla al Comune. Il gestore non assume così la veste di sostituto di imposta, bensì è unicamente il responsabile del versamento, un agente contabile che maneggia denaro pubblico ed è tenuto a riversarlo nelle casse dell'ente pubblico (7). In particolare, quanto alla differenza tra sostituto d'imposta e incaricato o responsabile della riscossione del tributo, quest'ultimo 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. Mentre, il sostituto d'imposta risponde in proprio del versamento del tributo, anche nell'eventualità in cui il soggetto passivo (l'ospite) si rifiuti di pagare o comunque non versi l'imposta. La qualifica assunta dai gestori delle strutture ricettive esula pertanto 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 (8).

## 2. GLI ARGOMENTI DELLA CORTE DI CASSAZIONE: L'ASSIOMA DELLA SUCCESSIONE DI NORME EXTRAPENALI

Ebbene, si è trattato di una modifica normativa molto delicata dal punto di vista strettamente politico, soprattutto per le implicazioni relative alla figura del Presidente del Consiglio. Ma sembrava un “caso facile” di successione di leggi penali nel tempo: una espressa degradazione della condotta di omesso versamento dell'imposta di soggiorno, da parte dell'albergatore, da delitto di peculato a illecito amministrativo di natura tributaria.

*Si prega di non riprodurre o diffondere i contenuti e il materiale riportati nella presente dispensa perché coperti dal diritto d'autore.*

*Giappichelli Formazione*

Eppure, nella giurisprudenza di legittimità, si è affermato un orientamento che appare del tutto smentire la “semplicità” dell'innovazione legislativa del 2020.

Un indirizzo che giunge a una soluzione che sembrerebbe di natura “equitativa”: a ben vedere, pare in realtà che la “decisione” non scaturisca dagli argomenti giuridici che la “giustificano”. Nel discorso logico, potrebbe parlarsi di un ricorso ad argomenti fallaci, un modo di ragionare errato perché si assumono premesse non corrette (c.d. fallacie *a priori*).

Le “ragioni” di un esito equitativo della modifica legislativa possono d'altronde rinvenirsi all'interno di una delle sentenze in commento: il prescegliere la tesi della depenalizzazione/*abolitio criminis* con effetti iperretroattivi comporterebbe il risultato «illogico ed irragionevole di privare per il passato del tutto di sanzione (anche amministrativa o tributaria) la condotta del gestore che ha omesso il versamento dell'imposta – anche se effettivamente riscossa dal cliente» (cfr. Sez. VI, n. 36317/2020).

**Il d.l. n. 34 del 2020 conv. dalla l. n. 77 del 2020 non ha infatti inserito nessuna disposizione transitoria e, di conseguenza, l'illecito amministrativo vale solo per i fatti futuri: in** relazione alle condotte realizzate dopo l'entrata in vigore del decreto legge. E questo per la presenza del principio di legalità dell'illecito amministrativo (art. 1 l. n. 689 del 1981), nonché per lo statuto ormai assunto a livello convenzionale delle misure pur non formalmente “penali”, ma nella sostanza afflittive/punitiva: per le quali valgono tutte le garanzie della “materia penale” (compreso ovviamente il divieto di retroattività *ex art. 7 Cedu*) (9).

In pratica – se si optasse per la tesi dell'*abolitio criminis* retroattiva –, in assenza di specifiche norme transitorie che impongono la rimessione degli atti all'autorità competente per infliggere la sanzione amministrativa, i fatti **commessi prima dell'entrata in vigore del decreto legge (e non giudicati in via definitiva) non riceverebbero alcuna sanzione: né quella penale, né quella amministrativa.**

Per evitare tale esito, si poteva mutuare, ad esempio, quanto previsto dall'ultimo importante provvedimento di depenalizzazione: il d.lg. n. 8 del 2016. Esplicitamente l'art. 8 del d.lg. cit. ha disposto l'applicabilità delle sanzioni amministrative alle violazioni anteriormente commesse, sempre che il procedimento penale non sia stato definito con sentenza irrevocabile.

A meno che non si sostenga che nell'avvicendamento tra l'illecito penale e l'illecito amministrativo nella disciplina del fatto dell'albergatore, che non versa l'imposta di soggiorno, operi il disposto dell'art. 2, comma 4, c.p. Nel senso che siamo al cospetto di una ipotesi di c.d. successione modificativa di disciplina. Ma la regola del comma 4 dell'art. 2 c.p. sembrerebbe, invero, prendere in considerazione esclusivamente avvicendamenti tra leggi penali in senso stretto (10).

A prescindere della ragione per cui non è stata inserita una disposizione transitoria: errore, svista, manina, si era segnalata al momento dell'emanazione del decreto legge l'opportunità di modificare lo stesso in sede di conversione, mediante l'inserimento di una disposizione transitoria, per eliminare qualsiasi dubbio in relazione all'operatività della sanzione amministrativa nei riguardi dei fatti commessi prima della vigenza dell'art. 180 del decreto rilancio (11).

La soluzione “equitativa” appare realizzata dall'orientamento della VI sezione della Cassazione in esame tramite la scissione in due degli effetti della riforma in tema di appropriazione da parte del gestore di strutture ricettive della imposta soggiorno riscossa dai clienti in esse alloggiati (12).

**Per i “fatti anteriori” alla *novatio legis* di cui all'art. 180, comma 3, d.l. n. 34 del 2020 resta ferma la loro qualificazione come delitto di peculato *ex art. 314 c.p.* Per i “fatti successivi” alla modifica legislativa opera esclusivamente il nuovo illecito amministrativo di natura tributaria. Ma quali sono gli argomenti sui quali si fonda l'indirizzo della VI sezione della Corte di cassazione?**

Anzitutto, il vero e proprio assioma da cui la suprema Corte muove nelle due sentenze in commento: si **tratterebbe di un fenomeno di successione di norme (leggi) extrapenali, ossia di modifiche mediate di fattispecie** (13).

E sulla scorta di tale qualificazione – come ipotesi di successione di disposizioni integratrici – si è aggiunto che, alla luce della giurisprudenza delle Sezioni unite penali, il fenomeno successorio **deve**

*Si prega di non riprodurre o diffondere i contenuti e il materiale riportati nella presente dispensa perché coperti dal diritto d'autore.*

*Giappichelli Formazione*

**essere accertato secondo il criterio del “confronto strutturale” tra fattispecie legali astratte.** Vengono scomodate importanti decisioni delle Sezioni unite in tema di successione di leggi integratrici, che riguardano però ipotesi di legge penale nel tempo diverse da quella odierna (14). **Si tratta dunque di pronunce inconferenti, non pertinenti alla fenomenologia del peculato dell'albergatore nella quale il legislatore – come si dirà meglio – è intervenuto esplicitamente trasformando una classe di fattispecie da illecito penale a illecito amministrativo.** I percorsi argomentativi delle due pronunce in esame si snodano poi seguendo tracciati in parte coincidenti.

Ad avviso di Sez. VI, n. 36317/2020, va pertanto verificato se le modifiche di norme diverse dalla norma incriminatrice, in vario modo richiamate a sua integrazione, determinino 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.

E la giurisprudenza delle Sezioni unite (sent. Magera e sent. Rizzoli) – prosegue la Corte – ha chiarito quali siano le norme extrapenali “integratrici” della fattispecie penale la cui modificazione può comportare *l'abolitio criminis*. **Il criterio strutturale consente, infatti, di dar rilievo alla “funzione” della modifica normativa di incidere sulla fattispecie legale astratta. Modifiche mediate che possono incidere sugli elementi strutturali del reato, come quelle che riguardano il soggetto attivo dello stesso.**

Dal raffronto delle due fattispecie è evidente – sempre secondo Sez. VI, n. 36317/2020 – 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 (15).

**Qui il novum apportato dall'art. 180 cit. non ha perciò modificato l'astratta fattispecie del delitto di peculato, bensì ha soltanto fatto venir meno “in concreto” la qualifica soggettiva pubblicistica del gestore, non alterando tuttavia in nessun modo la definizione di incaricato di pubblico servizio.**

In definitiva – per la Corte – si tratta di fattispecie tra loro eterogenee (*sic!*): l'una – quella penale, il peculato – destinata ad operare in rapporto al vecchio regime dell'imposta di soggiorno (e alla qualifica pubblicistica dell'albergatore); l'altra – quella amministrativa, il nuovo art. 180 cit. – ad essere applicata al nuovo regime dell'imposta stessa (e alla qualifica privatistica dell'albergatore). Nell'altra pronuncia di legittimità in commento (sent. n. 30227/2020, *retro*, n. 2.4) – sempre sul presupposto che si è al cospetto di una successione nel tempo di norme extrapenali – si è puntualizzato come la trasformazione della qualifica soggettiva dell'albergatore (da incaricato di un pubblico servizio a destinatario dell'obbligo tributario) si è prodotta solo per il futuro, quale diretta conseguenza della sostituzione di determinati obblighi normativi ad altri. In precedenza, il gestore raccoglieva e custodiva il denaro versato dai clienti a titolo di imposta di soggiorno per poi riversarlo all'ente titolare della riscossione, mentre adesso egli deve versare il tributo a prescindere dal pagamento effettuato dagli ospiti della struttura ricettiva, sui quali può esercitare il diritto di rivalsa. Ad opinione della Corte, si deve di conseguenza escludere che la modifica del quadro normativo di natura extrapenale che regola il versamento dell'imposta di soggiorno abbia comportato un fenomeno di *abolitio criminis*, poiché tale effetto si determina soltanto quando la modifica abbia **riguardato norme “realmente” integratrici della legge penale, come quelle di riempimento di norme penali in bianco o le norme definitorie, ma** non anche le norme richiamate da elementi normativi della fattispecie penale. E quindi nessuna delle situazioni di norme “realmente” integratrici si è verificata nella vicenda normativa in esame, giacché la successione di norme extrapenali ha lasciato qui inalterato sia l'art. 358 c.p. che definisce la qualifica soggettiva dell'agente pubblico, sia l'art. 314 c.p. che definisce la struttura del delitto di peculato.

*Si prega di non riprodurre o diffondere i contenuti e il materiale riportati nella presente dispensa perché coperti dal diritto d'autore.*

*Giappichelli Formazione*

E sulla scorta di tali considerazioni, la Corte ha affermato la perdurante rilevanza penale a titolo di peculato delle condotte commesse in epoca anteriore alla *novatio legis* di cui all'art. 180 cit. 3. **L'INNOVAZIONE LEGISLATIVA DEL 2020 E IL SUO INQUADRAMENTO NEL FENOMENO DELLA “DEPENALIZZAZIONE”**

Ebbene, lo si ribadisce si trattava di un “caso facile” nella teorica della successione di leggi penali. In estrema sintesi, è una ipotesi di depenalizzazione (in astratto): il legislatore ha espressamente degradato, trasformato, una classe di fattispecie astratta da illecito penale a illecito amministrativo, attraverso la diversa qualificazione del soggetto attivo dell'illecito (da agente pubblico a responsabile d'imposta) e la previsione di una sanzione amministrativa al posto di quella criminale. L'assioma da cui muove la Corte di cassazione nelle due pronunce in commento, ossia che si tratti di una ipotesi di **successione di leggi extrapenali, è smentito dalla definizione di tale fenomeno.** Ora, l'avvicendamento di norme extrapenali, le modifiche mediate o indirette di fattispecie, è fenomeno che si produce allorché il dato oggetto di variazione non è l'enunciato legislativo principale (la disposizione incriminatrice), ma **un enunciato secondario** che apporta un effettivo contributo alla determinazione del tipo di reato. Si tratta, in pratica, di un meccanismo di eterointegrazione **della fattispecie astratta mediante apporti derivanti da altri testi normativi.** Se, a seguito della modifica dell'enunciato secondario, si è determinata una restrizione della figura di reato, possiamo allora affermare di essere al cospetto di un fenomeno abolitivo (16).

Posta tale consolidata definizione della successione di leggi extrapenali, può osservarsi quanto segue. **Anzitutto, che l'introduzione dell'art. 180 d.l. n. 34 del 2020 abbia comportato una modificazione mediata della fattispecie incriminatrice è affermazione contraddetta dalla circostanza che manca, in realtà, una preesistente norma integratrice che sia stata sostituita.** L'art. 180 cit. non è subentrato infatti a una precedente enunciato normativo richiamato dagli artt. 314 e 358 c.p., ma **più semplicemente ha qualificato in maniera diversa il rapporto tributario (da agente pubblico contabile a responsabile diretto dell'imposta) (17).**

**Inoltre, l'innovazione legislativa (l'art. 180 d.l. n. 34 del 2020) non ha modificato un enunciato normativo richiamato dalla disposizione incriminatrice (l'art. 314 c.p.), bensì ha innestato un nuovo illecito amministrativo con tanto di compiuta descrizione della fattispecie e relativa sanzione amministrativa (18).**

La **modifica mediata presuppone che dall'esterno si muti la fattispecie:** qui il legislatore ne ha invece inserita un'altra specifica. Il nuovo illecito amministrativo non ha inteso in alcun **modo richiamare o integrare l'incriminazione di cui all'art. 314 c.p.** E dunque non ha senso (giuridico) andare a verificare – per rilevare l'effetto abolitivo – se la fattispecie astratta del peculato si sia ristretta o meno in conseguenza della novatio legis che ha interessato la disposizione integratrice. In definitiva, nella vicenda dell'albergatore e del mancato versamento della tassa di soggiorno, il legislatore è intervenuto non già modificando un enunciato che eterointegra la figura di reato, piuttosto esplicitamente inserendo nell'ordinamento uno specifico illecito dotato di una sua configurazione per sanzionare in via amministrativa il comportamento prima punito tramite il delitto di peculato. L'innovazione ha investito il tipo di sanzione punitiva comminata: non si è inciso infatti sulla qualifica di illecito del comportamento vietato.

E d'altronde tutti gli autorevoli precedenti a Sezioni unite portati a sostegno della soluzione privilegiata dall'orientamento della VI sezione della Cassazione concernono vicende nelle quali si discuteva intorno alla **modificazione di una norma extrapenale richiamata dalla disposizione incriminatrice e alla funzione integratrice della stessa norma extrapenale (19).** Si pensi alle Sezioni unite Magera del 2007, le quali hanno 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 una parziale abolitio criminis del reato di ingiustificata inosservanza dell'ordine del questore di allontanamento dal territorio dello Stato (art. 14, comma 5-ter, t.u. imm.) commesso dagli stessi prima del 1° gennaio 2007 (data di entrata in vigore del Trattato di adesione).** E ciò perché il citato Trattato e la relativa legge di **ratifica si sono limitati**

*Si prega di non riprodurre o diffondere i contenuti e il materiale riportati nella presente dispensa perché coperti dal diritto d'autore.*

*Giappichelli Formazione*

**a modificare la situazione di fatto**, facendo solo perdere ai rumeni la condizione di stranieri, senza integrare la norma incriminatrice (20).

Viene in considerazione, nelle Sezioni unite Magera, una vicenda del tutto diversa rispetto a quella relativa all'albergatore e all'omesso versamento dell'imposta di soggiorno.

**Nel caso dei cittadini rumeni l'adesione della Romania all'Unione europea ha reso necessario stabilire se si sia verificata una parziale *abolitio criminis* per i reati in materia di immigrazione, giacché una classe di possibili soggetti attivi – a seguito della “modifica mediata” – era stata esclusa dal campo applicativo dell'incriminazione.**

Invece, nel caso del gestore della struttura ricettiva non abbiamo avuto alcuna successione di disposizioni integratrici, bensì l'innesto di una specifica figura di illecito amministrativo che descrive compiutamente una condotta (l'omesso versamento dell'imposta di soggiorno) già sanzionata penalmente.

Ecco perché la (corretta) osservazione di una delle due pronunce in esame (sent. n. 30227/2020), secondo cui l'*abolitio criminis* si verifica solo allorché la modifica riguardi norme “realmente” integratrici della legge penale, ha senso (giuridico) unicamente se messa in relazione con una modificazione di una norma extrapenale richiamata dalla disposizione incriminatrice. Ma qui il legislatore del 2020 ha, invece, introdotto nell'ordinamento un illecito amministrativo autonomo per il caso del gestore della struttura ricettiva che omette di versare l'imposta di soggiorno. Ecco perché il (condivisibile e pacifico nella giurisprudenza penale di legittimità (21) “criterio strutturale” (il “confronto strutturale” tra fattispecie legali astratte), evocato dall'indirizzo della VI sezione, per stabilire se la variazione di enunciati legislativi diversi dalla disposizione incriminatrice principale determinino una modifica rilevante con l'eventuale applicazione del principio di retroattività della *lex mitior*, non ha senso (giuridico) se collegato all'intenzione del legislatore di incidere o meno sulla struttura del delitto di peculato (art. 314 c.p.) o sulla definizione di incaricato di pubblico servizio (art. 358 c.p.). Invero, nell'ipotesi dell'albergatore – come diremo meglio – il modello di soluzione delle questioni intertemporali, fondato sul confronto astratto tra fattispecie per determinare la presenza di un fenomeno abolitivo, va applicato non già all'art. 314 c.p. e all'art. 358 c.p., bensì alle due autonome figure di illecito in successione rispetto alle concrete vicende: il delitto di peculato → l'illecito amministrativo ex art. 180 d.l. n. 34 del 2020.

#### 4. LA RELAZIONE DI “SPECIALITÀ SINCRONICA SOPRAVVENUTA” FRA IL PECULATO E IL NUOVO ILLECITO AMMINISTRATIVO

Ma che cosa è accaduto con la novella di cui al d.l. n. 34 del 2020 in relazione alla c.d. “tassa di soggiorno”?

Il legislatore del 2020 ha, in **pratica, isolato una sottofattispecie prima riferibile al delitto di peculato e l'ha resa un autonomo illecito amministrativo**, modificandone la qualificazione del **soggetto attivo-albergatore attraverso la diversa regolamentazione** del rapporto intercorrente fra il gestore della struttura ricettiva e l'ente impositore: l'albergatore è stato trasformato da agente “pubblico” contabile a responsabile “privato” del pagamento dell'imposta (con diritto di rivalsa). **L'illecito amministrativo previsto dal comma 3 dell'art. 180 cit. presenta una classe di fattispecie “speciale” rispetto alla figura “generale” dell'illecito penale di peculato.** La specialità è un concetto di relazione tra due norme: la norma generale e quella speciale; isolatamente considerata nessuna norma può dirsi speciale (22).

Per come è stata configurato nel “decreto rilancio”, il nuovo illecito amministrativo di natura tributaria costituisce **infatti una figura speciale rispetto al delitto peculato, ne ritaglia una sottofattispecie (uno specifico sottoinsieme). In assenza della norma speciale (l'illecito amministrativo), tutti i relativi casi verrebbero disciplinati dalla norma generale (il peculato), perché già li ricomprende (espressamente o tacitamente) (23).**

Inoltre, dal confronto strutturale tra le fattispecie astratte, mediante la comparazione degli elementi costitutivi che concorrono a definire le fattispecie stesse, emerge una omogeneità **dei requisiti che le caratterizzano (24); distinguendosi poi le fattispecie soprattutto per la differente qualificazione**

*Si prega di non riprodurre o diffondere i contenuti e il materiale riportati nella presente dispensa perché coperti dal diritto d'autore.*

*Giappichelli Formazione*



**del soggetto attivo dell'illecito: agente pubblico** nel peculato e responsabile del pagamento dell'imposta nella nuova violazione amministrativa (25).

Una necessaria differenziazione del soggetto attivo, altrimenti si sarebbe rischiato di applicare entrambi gli illeciti (penale e amministrativo). Evenienza che, per esempio, si è verificata nel campo degli illeciti di abuso di mercato, con il sistema del c.d. “doppio binario” (26). Le due figure di illecito (art. 314 c.p./art. 180 d.l. n. 34 del 2020) coesistono ora nell'ordinamento in **rapporto di specialità sincronica, una sincronia che è “sopravvenuta”** per effetto della novità del “decreto rilancio” del maggio 2020. In questo contesto, la norma speciale non toglie vigore alla norma generale, ma ne circoscrive solo l'ambito di efficacia e di applicabilità. In altri termini, con l'art. 180 cit. si è introdotto un illecito amministrativo di natura tributaria che occupa l'astratta area già presidiata dall'art. 314 c.p.: la sottoclasse di fattispecie cioè che permetteva di qualificare come delitto di peculato l'appropriazione della tassa di soggiorno da parte dell'albergatore.

Un fenomeno di specialità sincronica sopravvenuta. La norma speciale (la violazione amministrativa) è stata inserita nello spazio prima reso penalmente rilevante tramite il delitto di peculato. Una situazione di coesistenza nell'ordinamento tra illecito penale (art. 314 c.p.) e illecito amministrativo nella disciplina dell'appropriazione da parte del gestore della struttura ricettiva dell'imposta di soggiorno, risolta – *ex art. 9 l. n. 689 del 1981* – a favore della norma speciale sanzionata in via amministrativa.

Il comma 3 dell'art. 180 cit. ha ritagliato una sottofattispecie dal delitto di peculato, configurando un nuovo illecito amministrativo. Quest'ultimo, sul piano “sincronico”, in quanto norma speciale, prevale sulla norma generale incriminatrice derogandola.

Una antinomia che viene decisa nel nostro ordinamento – come per l'art. 15 c.p. – con l'applicazione della sola *lex specialis*. Dunque, anche quando il fatto storico sia riconducibile *prima facie* tanto al reato quanto alla violazione amministrativa opera – ai sensi dell'art. 9 l. n. 689 del 1981 – il principio di specialità (27).

Sul piano “diacronico” si è determinata poi una *abolitio criminis* che impone l'applicazione integrale della disciplina dell'art. 2, comma 2, c.p. (ivi incluso anche l'art. 673 c.p.p.) (28), avendo il legislatore trasformato la sottofattispecie da illecito penale in violazione amministrativa (29).

#### 5. GLI ESITI DELLA DEPENALIZZAZIONE

Dalle premesse argomentative ne discende logicamente che le vicende legate alla modifica della disciplina riguardante la c.d. tassa di soggiorno dell'albergatore vanno ascritte al **fenomeno della depenalizzazione**.

Bisogna allora interrogarsi sugli esiti, sulle conseguenze giuridiche, della depenalizzazione verificatasi a seguito dell'emanazione dell'art. 180, comma 3, d.l. n. 34 del 2020. Come anticipato, la depenalizzazione è una ipotesi peculiare di *abolitio criminis* (ossia di abrogazione di una norma incriminatrice), disciplinata pur sempre dall'art. 2, comma 2, c.p.: è uno dei casi di *lex mitior*, nei quali si produce cioè un mutamento favorevole retroattivo nel sistema penale. La particolarità consiste nell'abrogazione della norma incriminatrice e nella contestuale introduzione al suo posto di un'ipotesi di violazione amministrativa (30).

La trasformazione della condotta di omesso versamento dell'imposta di soggiorno da delitto in illecito amministrativo dovrebbe far cessare tutti i procedimenti penali in corso. Con l'archiviazione, ai sensi dell'art. 411 c.p.p., se sono ancora in fase di indagine, perché il fatto non è previsto dalla legge come reato; o con una sentenza di proscioglimento, *ex art. 129 c.p.p.*, perché il fatto non è previsto dalla legge come reato, in ogni stato o grado del processo (anche nel giudizio di cassazione). L'aspetto più importante è che le condanne definitive, pronunciate sulla base della sottofattispecie di reato depenalizzata, dovrebbero essere revocate dal giudice dell'esecuzione, su richiesta dell'imputato o anche d'ufficio, ai sensi dell'art. 673 c.p.p. Il giudice dovrebbe inoltre rimuovere gli effetti giuridici comunque pregiudizievoli che scaturiscono dalla pronuncia di condanna passata in giudicato: come ad es. eliminare le iscrizioni nel casellario giudiziale (la sentenza di condanna non potrà essere più

*Si prega di non riprodurre o diffondere i contenuti e il materiale riportati nella presente dispensa perché coperti dal diritto d'autore.*

*Giappichelli Formazione*

considerata “un precedente” nemmeno per una successiva sospensione condizionale della pena) o far cessare le pene accessorie.

Oltre alla sentenza, in alcune ipotesi dovrebbe essere revocata anche la confisca, e questo vale pure in caso di patteggiamento. Quando, per esempio, si tratti di una ipotesi in cui bisogna riconoscere alla confisca natura di “pena” e non già di misura di sicurezza patrimoniale, come per i casi di cosiddetta confisca per equivalente.

Come sappiamo, attualmente è molto difficile prevedere deroghe all'operatività della disciplina dell'*abolitio criminis*, rispetto alle condotte poste in essere prima della degradazione dell'illecito penale in violazione amministrativa, che superino il vaglio di costituzionalità (31). Dal 2009 con la sentenza Scoppola c. Italia della Corte Edu (Grande Camera), il principio di retroattività della legge penale più favorevole (*lex mitior*) è diventato infatti un diritto fondamentale dell'uomo (art. 7 Cedu) (32).

Il che vuole dire che l'*abolitio criminis* – e la depenalizzazione che ne è una ipotesi peculiare, connotata dalla contestuale introduzione di un illecito amministrativo – opera, senza (quasi) possibilità di deroga, per tutti i fatti del passato.

In pratica, il passato viene coperto dall'oblio, e il legislatore non può evitare tale esito prevedendo una apposita disciplina che imponga una eccezione al principio della retroazione della *lex mitior*. E, a maggior ragione, tale deroga alla necessaria applicazione al passato della depenalizzazione non è nella disponibilità della giurisprudenza di legittimità.

#### 6. QUALCHE RIFLESSIONE DI POLITICA CRIMINALE

L'interrogativo finale a cui non ci si può sottrarre, nonostante la sua insidiosità, è se sia stato “giusto” depenalizzare la fattispecie del peculato dell'albergatore. Riformulando il quesito con il lessico e le categorie del penalista: se sotto il profilo politico-criminale il ricorso allo strumento penale appariva qui ingiustificato, perché la protezione del bene era ottenibile tramite altre misure sanzionatorie di natura extrapenale; inoltre se era carente, nel caso di specie, la necessaria proporzione fra la gravità della violazione e l'afflittività della sanzione penale.

La risposta a questa domanda non può dipendere dalla circostanza che la depenalizzazione avvantaggi o meno il sig. Cesare Palladino, suocero di fatto del premier Conte. Certamente, dalla degradazione in illecito amministrativo della condotta rilevante come peculato scaturiscono effetti di favore per il sig. Palladino: gli dovrà essere revocata la sentenza di patteggiamento con tutti i suoi effetti penali. La condanna, soprattutto, dovrà essere eliminata dal casellario giudiziale. D'altronde, questo vale per tutti.

Eppure, dal punto di vista politico criminale, era molto forte la qualificazione di peculato rispetto a tali fatti. Credo che prevedere un illecito amministrativo per questi comportamenti sia stato ragionevole e proporzionato al disvalore della condotta. Il peculato è un'appropriazione indebita di soldi altrui da parte di un agente pubblico che li detiene. Ed è sicuramente arduo sostenere che l'albergatore sia un agente pubblico, perfino nell'immaginario collettivo.

La *ratio* della nuova disposizione è sicuramente quella di aiutare gli albergatori in difficoltà per la pandemia da Covid-19. Va tenuta tuttavia separata la prima parte dell'art. 180 del “decreto rilancio” dalla restante porzione della disposizione. Negli iniziali due commi dell'art. 180 s'istituisce presso il Ministero dell'interno un Fondo (100 milioni di euro) per il ristoro parziale dei Comuni a fronte delle minori entrate derivanti della mancata riscossione dell'imposta di soggiorno.

Se un comportamento viene sanzionato in modo più blando, l'effetto dal punto di vista della prevenzione generale sarà quello di invogliare l'albergatore a trattenere l'imposta di soggiorno. Costoro sapranno di non rischiare più il carcere, il processo, il sequestro, la confisca. È chiaramente un trattamento di favore che rassicura l'albergatore che non ha lavorato per mesi. Ma questa è una scelta “politica”. Dal punto di vista “politico-criminale” la sanzione penale appariva sproporzionata rispetto al disvalore e alla gravità della condotta: il peculato ha una pena che arriva fino a 10 anni e 6 mesi di reclusione. E forse in questo caso sono un po' troppi per un albergatore che non versa l'imposta di soggiorno molto spesso di entità irrisoria.

*Si prega di non riprodurre o diffondere i contenuti e il materiale riportati nella presente dispensa perché coperti dal diritto d'autore.*

*Giappichelli Formazione*

LEZIONE DEL 29 OTTOBRE 2022

In conclusione, a mio avviso, è chiaro che la novella del 2020 ha voluto prevedere un illecito amministrativo (“norma-speciale”) per evitare l'applicazione del reato di peculato (“norma-generale”), determinando una parziale *abolitio criminis* “per depenalizzazione”. Poi, certo, una parte della giurisprudenza (quella di legittimità, in particolare) sta provando a disinnescare l'esito abrogativo e soprattutto la sua retroazione (anche sulle condanne definitive).

Si persegue, in tal modo, un intento “equitativo” nella deprecabile assenza di esplicite disposizioni transitorie inserite dal legislatore del 2020, che avrebbero permesso l'operatività del nuovo illecito amministrativo alle condotte già realizzate; in costanza dell'aleggiare, oltretutto, del sospetto che si tratti di una legge *ad personam*.

Ma una “depenalizzazione che non retroagisce” è in palese violazione del principio della necessaria retroattività della *lex mitior*, del diritto fondamentale garantito dall'art. 7 CEDU (e dell'art. 3 Cost. sotto il profilo della ragionevolezza); ormai di difficilissima deroga da parte del legislatore nazionale e del quale non può fare di certo le veci la giurisprudenza di legittimità ... sebbene per nobili fini (33).