

## **Nuovi confini del peculato nelle dinamiche legate all'imposta di soggiorno. L'omesso o ritardato versamento dell'imposta a seguito del cd. "di rilancio".**

di **Francesco Schippa**

Negli ultimi anni il trattenimento dell'imposta di soggiorno da parte del responsabile della struttura ricettiva è stato diffusamente inquadrato nella fattispecie delittuosa di cui all'art. 314 c.p. Infatti, come si specificherà in seguito, la giurisprudenza della Suprema Corte, attribuendo al c.d. albergatore la qualifica di incaricato di pubblico servizio, nel rapporto instauratosi con l'Ente, ha ricondotto l'omesso e il ritardato riversamento del contributo riscosso al peculato<sup>1</sup>.

Già in passato, peraltro, il peculato era stato contestato ad incaricati di pubblico servizio, tenuti a riversare sui conti degli Enti, che avessero trattenuto il quantum riscosso nell'attività esattoriale<sup>2</sup>.

Molti sono gli interrogativi che gli operatori del diritto si sono posti in merito a questo assunto, anche e soprattutto alla luce del fatto che, a seguito della c.d. Legge Spazzacorrotti, le conseguenze dell'applicazione dell'art. 314 c.p. all'albergatore che non potesse o non volesse adempiere all'obbligazione correlata all'imposta, apparivano di per sé sproporzionate rispetto alla portata offensiva della condotta.

Ed invero, come noto, il tema aveva assunto connotati di interesse mediatico quando taluni gruppi alberghieri avevano dovuto processualmente affrontare la gravissima contestazione, senza poter strutturare una concreta linea difensiva, stante il granitico approdo giurisprudenziale. La gravità dell'imputazione, peraltro, già esprimeva una notevole portata (sostanzialmente) afflittiva e dei riflessi particolarmente invasivi, nel quotidiano estrinsecarsi dell'attività imprenditoriale esaminata, durante la fase cautelare del procedimento penale. Infatti, ricorrente era ed è l'applicazione del sequestro preventivo ex art. 321 c.p.p., sino al valore della somma oggetto di omesso riversamento, dei saldi attivi esistenti sui rapporti finanziari e/o bancari risultanti nella disponibilità degli indagati.

---

<sup>1</sup> Sul tema, BICO F. E CORINALDESI G. *Omesso o ritardato versamento della tassa di soggiorno e peculato: profili sostanziali ed esecutivi a seguito dell'entrata in vigore della c.d. Legge spazzacorrotti*, in *Giurisprudenza Penale Web*, 2019, 11

<sup>2</sup> Cfr. in tal senso Cassazione, 21 settembre 2016, sentenza n. 46235, con la quale la Suprema Corte si è pronunciata in materia di peculato nei confronti del legale rappresentante di una società concessionaria del servizio di riscossione tributi per conto di un Comune.

Orbene, il panorama così delineato sembra apprestarsi a subire uno stravolgimento che apparirebbe espressivo di una presa di posizione legislativa maggiormente favorevole all'impresa alberghiera.

Nel Decreto-Legge 19 maggio 2020, n. 34 recante "*Misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19*", sono state introdotte, all'articolo 180, alcune disposizioni volte a rimodulare il rapporto sussistente tra Ente Locale e responsabile della struttura ricettiva – alberghiera, con riferimento agli oneri comunicativi e riversativi correlati all'istituto dell'imposta di soggiorno.

In particolare, il comma 3 dell'Art. 180 (*Ristoro ai Comuni per la riduzione di gettito dell'imposta di soggiorno e altre disposizioni in materia*) dispone quanto segue:

... 3. *All'articolo 4 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, dopo il comma 1-bis, e' inserito il seguente: «1-ter. Il gestore della struttura ricettiva e' responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno di cui al comma 1 e del contributo di soggiorno di cui all'articolo 14, comma 16, lettera e), del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 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 e' verificato il presupposto impositivo, secondo le modalita' approvate con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza Stato-citta' ed autonomie locali, da emanare entro centottanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente provvedimento. Per l'omessa o infedele presentazione della dichiarazione da parte del responsabile si applica la sanzione amministrativa 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 una sanzione amministrativa di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n.*

Come noto, l'imposta di soggiorno è istituito introdotto dal DL 31 maggio 2010, n. 78 e dal DL 14 marzo 2011, n. 23<sup>3</sup>. I due decreti, a loro volta, hanno

---

<sup>3</sup> Si rammenta che Il decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, solo per il Comune di Roma, ha stabilito la possibilità di introdurre un contributo di soggiorno a carico di chi alloggia nelle strutture ricettive della città, da applicare secondo criteri di gradualità in proporzione alla loro classificazione fino all'importo massimo di 10,00 euro per notte di soggiorno. Il decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, recante disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale, ha conferito ad altri comuni la facoltà di istituire l'imposta di soggiorno. Più precisamente ai sensi del comma 1 dell'articolo 4 del suddetto decreto, 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

di fatto “abdicato” in favore delle fonti regolamentari comunali, per ciò che attiene l’effettiva “disciplina d’attuazione dell’imposta di soggiorno” (*Con regolamento da adottare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, ai sensi dell’articolo 17, comma 1, della legge 23 agosto 1988, n. 400, d’intesa con la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, e’ dettata la disciplina generale di attuazione dell’imposta di soggiorno*)<sup>4</sup>.

---

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. *Art. 4 Imposta di soggiorno 1. I comuni capoluogo di provincia, le unioni di comuni nonche’ 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 relativo gettito e’ destinato a finanziare interventi in materia di turismo, ivi compresi quelli a sostegno delle strutture ricettive, nonche’ interventi di manutenzione, fruizione e recupero dei beni culturali ed ambientali locali, nonche’ dei relativi servizi pubblici locali. 2. Ferma restando la facoltà di disporre limitazioni alla circolazione nei centri abitati ai sensi dell’articolo 7 del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, l’imposta di soggiorno puo’ sostituire, in tutto o in parte, gli eventuali oneri imposti agli autobus turistici per la circolazione e la sosta nell’ambito del territorio comunale. 3. Con regolamento da adottare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, ai sensi dell’articolo 17, comma 1, della legge 23 agosto 1988, n. 400, d’intesa con la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, e’ dettata la disciplina generale di attuazione dell’imposta di soggiorno. In conformita’ con quanto stabilito nel predetto regolamento, i comuni, con proprio regolamento da adottare ai sensi dell’articolo 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, sentite le associazioni maggiormente rappresentative dei titolari delle strutture ricettive, hanno la facoltà di disporre ulteriori modalità applicative del tributo, nonche’ di prevedere esenzioni e riduzioni per particolari fattispecie o per determinati periodi di tempo. Nel caso di mancata emanazione del regolamento previsto nel primo periodo del presente comma nel termine ivi indicato, i comuni possono comunque adottare gli atti previsti dal presente articolo.*

<sup>4</sup> Per ciò che concerne le modalità attuative del tributo la norma suindicata rinviava ad un regolamento statale, che avrebbe dovuto essere adottato nei sessanta giorni successivi all’entrata in vigore del decreto e ai singoli comuni era riconosciuta la possibilità di disporre ulteriori modalità applicative dell’imposta, mediante l’adozione di una propria disciplina regolamentare, sulla base delle disposizioni di cui all’art. 52 del D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446. Il comma terzo del suddetto art. 4 chiudeva affermando che, in caso di mancata emanazione del citato regolamento governativo entro il termine indicato, cosa effettivamente verificatasi, ai comuni veniva in ogni caso riservata la possibilità di “adottare gli atti previsti dal presente articolo”. A titolo esemplificativo: il Comune di Roma, sulla base delle summenzionate disposizioni normative, ha emanato la Delibera Consiliare n. 67 del 29 luglio 2010, “adottata in attuazione dell’art. 14 comma 16 lettera c) del D.L. 78 del 2010”. Tale delibera attribuisce ai responsabili della struttura alberghiera gli obblighi di riversamento quali incaricati di pubblico servizio. In base a quanto stabilito dalla citata Deliberazione del Consiglio Comunale n. 67 del 2010, tale contributo è dovuto da coloro che alloggiano nelle strutture ricettive della città secondo criteri di gradualità in proporzione alla tipologia e alla classificazione delle strutture stesse; pertanto, ai sensi dell’articolo 52 del Decreto Legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, che attribuisce ai comuni una potestà regolamentare generale in materia di entrate, anche tributarie, Roma Capitale ha disciplinato il contributo di soggiorno attraverso l’approvazione di un apposito regolamento. In data 30 marzo 2018, l’Assemblea Capitolina ha poi apportato dei correttivi alla disciplina regolamentare deliberando *Modifica*

In sintesi, dall'esame dell'apparato normativo che ha preceduto il c.d. Decreto Rilancio, sembrerebbe potersi affermare che la qualifica di *intraeus* veniva conferita dalla disciplina regolamentare, attuativa di disposizioni legislative (DL del 2010 e del 2011), istituita dal singolo Comune.

Molti dei regolamenti comunali, tra le altre cose, hanno esplicitato che all'agente contabile inadempiente (*rectius*: alla sua struttura) dovessero irrogarsi sanzioni di natura amministrativa. Oltre alla sanzione amministrativa, prevista a livello regolamentare, si attivava (quantomeno prima della nuova disposizione normativa) la pretesa punitiva dello Stato, configurandosi – per giurisprudenza consolidata – il delitto di peculato, in assenza di una normativa "nazionale" che disciplinasse e qualificasse in modo diverso il predetto illecito.

Il presupposto dal quale muoveva, e muove tuttora, il filone interpretativo che ha ricondotto gli inadempimenti del responsabile del riversamento al delitto ex art. 314 c.p. era – in sintesi – che il soggetto responsabile della riscossione e del versamento al Comune dell'imposta di soggiorno assumesse la qualifica di "agente contabile".

Tale qualifica deriva, in particolare, dalla pronuncia n. 22/2016/QM delle Sezioni Riunite della Corte dei Conti e tali assunti sono stati confermati dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione civile (ordinanza n. 19654 del 24 luglio 2018)<sup>5</sup>. In armonia con la predetta impostazione interpretativa la Cassazione

---

*del Regolamento sul Contributo di Soggiorno nella città di Roma Capitale, approvato dal Commissario Straordinario con i poteri dell'Assemblea Capitolina con deliberazione n. 14 del 18 marzo 2016, e ripubblicazione integrale dello stesso. Dal verbale dell'assemblea del 30 marzo 2018 si evince che l'articolo 6 è sostituito dal seguente: "Articolo 6 Versamenti 1. Entro il sedicesimo giorno dalla fine di ciascun trimestre solare, il gestore della struttura ricettiva e il responsabile del contributo provvedono, rispettivamente, al riversamento delle somme riscosse e al versamento di quanto dovuto a titolo di contributo di soggiorno in favore di Roma Capitale ...".*

<sup>5</sup> Cfr. F. BICO E G. CORINALDESI, *Omesso o ritardato versamento della tassa di soggiorno e peculato: profili sostanziali ed esecutivi a seguito dell'entrata in vigore della c.d. Legge spazzacorrotti*, *Giurisprudenza Penale Web*, 2019, 11 In particolare, la Corte dei Conti, Sez. Riunite in sede giurisdizionale, nella sentenza n. 22/2016, ha formulato il seguente principio di diritto: "I soggetti operanti presso le strutture ricettive, ove incaricati - sulla base dei regolamenti comunali previsti dall'art. 4, comma 3, del D.lgs n. 23/2011 - della riscossione e poi del riversamento nelle casse comunali dell'imposta di soggiorno corrisposta da coloro che alloggiano in dette strutture, assumono la funzione di agenti contabili, tenuti conseguentemente alla resa del conto giudiziale della gestione svolta"; come precisato dalla Corte dei Conti nella citata sentenza il "gestore" della struttura ricettiva è del tutto estraneo al rapporto tributario (che intercorre tra Roma Capitale soggetto attivo e chi pernotta - soggetto passivo), non potendo assumere, nel silenzio della norma primaria, la funzione di sostituto" o "responsabile d'imposta", né tale ruolo potrebbe essergli attribuito dai regolamenti comunali, con la conseguenza che "gli adempimenti posti a carico dei gestori sono degli adempimenti strumentali all'esazione dell'imposta del tutto distinti dall'obbligazione tributaria, per la quale sussiste la riserva di legge, sicché il gestore non assume per detti obblighi il ruolo di sostituto o responsabile di imposta ai sensi dell'art. 64 del D.P.R.n. 600/1973.

penale, in diverse pronunce, ha sostenuto che dalla qualifica di agente contabile discende, a sua volta, la qualifica di incaricato di pubblico servizio e, pertanto, l'astratta configurabilità del peculato (cfr. Cassazione penale sentenza n. 32058 del 12 luglio 2018; sentenze n. 6130 del 7 febbraio 2019 e n. 19925 del 9 maggio 2019).

Tra le altre, risulta estremamente chiara, nei suoi contenuti, la Sentenza del 21 giugno 2019, n. 27707 Corte di Cassazione, Sezione 6 penale, secondo la quale *"Integra 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"*.

Ad onor del vero, alcuni spiragli dai quali si potesse scorgere un'interpretazione meno rigida per la posizione del responsabile della struttura, quanto meno sotto il profilo del dolo, potevano rinvenirsi nella sentenza n. 48623 del 2019 della Suprema Corte Sez. II. In tale sentenza gli ermellini hanno evidenziato che *"può dirsi verificata l'interversione possessionis allorquando si realizzi un'immolazione del rapporto tra il soggetto e la res, ossia quando il soggetto abbia cessato d'esercitare il potere di fatto sulla cosa in nome altrui ed abbia iniziato ad esercitarlo esclusivamente in nome proprio, con correlata sostituzione di precedente animus detinendi in animus res sibi habendi"*. Sulla base di questo presupposto, la Cassazione ha specificato che ove il "debitore", "accusato" di essersi appropriato di somme spettanti ad un Ente, abbia semplicemente ritardato il pagamento degli oneri, senza però disconoscere la loro effettiva destinazione, ed anzi, riconoscendo la signoria dell'Ente titolare sulle medesime somme, non si configura l'*animus appropriandi* che costituisce il presupposto del peculato. In sintesi, se il soggetto privato deve delle somme al Comune, ma non le versa per motivi che non abbiano nulla a che vedere con il disconoscimento della loro effettiva destinazione, non può parlarsi di condotta appropriativa, ma di mero inadempimento (che rileverà, semmai, in sede civile o amministrativa)<sup>6</sup>. Verosimile, in concreto, che tale interpretazione potesse spendersi nel caso dell'albergatore che rispettasse gli obblighi comunicativi correlati alle somme da riversare, senza poi provvedervi<sup>7</sup>.

---

<sup>6</sup> Si veda M. ROMANO, *I delitti contro la pubblica amministrazione, i delitti dei pubblici ufficiali*, Giuffrè Editore, ediz. Terza, Milano, 2013, p. 31 e p. 32

<sup>7</sup> Sul comportamento *uti dominus* dell'agente nei confronti della "cosa" mediante il compimento di atti incompatibili con il titolo per cui si possiede, così da realizzare l'interversione possessionis e l'interruzione della relazione funzionale tra il bene e il suo legittimo

Peraltro, ulteriori possibili margini difensivi si potevano scorgere nel delineare l'esclusione del dolo, in caso di impossibilità di pagare nei termini. Ed invero, questa impostazione si potrebbe riscontrare anche nell'ambito della giurisprudenza in materia di reati tributari<sup>8</sup>. E' noto, in effetti, che spesso ci si è interrogati addirittura sulla possibilità di applicare l'istituto dello stato di necessità, ex art. 54 c.p., nel caso in cui l'imprenditore non avesse potuto pagare i tributi all'Erario, privilegiando adempimenti che consentissero la "continuità aziendale"<sup>9</sup>.

Al netto di questa dovuta premessa, l'odierno panorama normativo si appresta a ridimensionare, o forse a neutralizzare tout court (se non altro in attesa della possibile conversione del Decreto), la portata applicativa del delitto di peculato nel contesto in esame.

Il nuovo Decreto (non ancora convertito), in effetti, disciplina a livello nazionale il fenomeno dell'omesso riversamento (o del ritardo nel riversamento) indicando la sola sanzione amministrativa come risposta all'inadempimento e menziona - a chiusura della norma - la disciplina che ha riformato le *"sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q), della legge 23 dicembre 1996, n. 662"*<sup>10</sup>.

Ora, in assenza di lavori preparatori, non è immediato comprendere la ratio della norma, ancorché appaia verosimile che il Legislatore abbia voluto ridimensionare la drasticità della risposta "punitiva", nei confronti di chi, soprattutto in epoca emergenziale, difficilmente riuscirebbe ad adempiere agli oneri discendenti dalla normativa sull'imposta di soggiorno.

---

proprietario, si veda altresì BENUSSI C. *"uso improprio del telefono in dotazione al pubblico funzionario per ragioni d'ufficio: le Sezioni Unite chiamate a pronunciarsi Nota a Cass. pen., sez. VI, ord. 18.7.2012 (dep. 24.9.2012) n. 36760, Pres. Agrò, Rel. Citterio, ric. Vattani"*. Sul concetto stesso di servirsi del bene come se fosse proprio, Cfr., fra gli altri, PAGLIARO, voce Appropriazione indebita, in Dig. pen., vol. I, Utet, Torino, 1987, 228; PEDRAZZI, voce Appropriazione indebita, in Enc. Dir., II, 1958, 844; PISAPIA; ANTOLISEI, Manuale di diritto penale. Parte speciale, vol. I, 13° ed., Giuffrè, Milano 1999, 343

<sup>8</sup> Sul punto FERRIANI C., *Omesso versamento iva e ritenute: escluso il dolo se non si ravvisa la concreta possibilità di adempiere al pagamento nei termini di legge* in Giurisprudenza Penale Web, 2019, 5

<sup>9</sup> Cfr. STAMPANONI BASSI G. *Reati tributari, difficoltà finanziaria e stato di necessità*, in Giurisprudenza Penale Web 2014, 6

<sup>10</sup> D. lgs 471 del 1997. Art. 13. Ritardati od omessi versamenti diretti *"Chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorche' non effettuati, e' soggetto a sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato, anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile. Identica sanzione si applica nei casi di liquidazione della maggior imposta ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e ai sensi dell'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633"*.

D'altro lato, l'esplicito richiamo alla sanzione amministrativa appare teso in modo incontrovertibile ad evitare che – a prescindere dai reati contro la pubblica amministrazione – si riversi in ipotesi delittuose (evitandosi così, per esempio, l'astratta applicabilità dell'art. 646 c.p.).

La norma introdotta con l'art. 180 deve essere però esaminata sotto distinti profili: il possibile mutamento della qualifica del responsabile del riversamento; la possibilità che con la disposizione suindicata, ed in particolare con l'esplicito richiamo alla sanzione amministrativa, si escludano tali illeciti dalla sfera penalistica, prevenendo il c.d. doppio binario punitivo; la portata retroattiva o meno della presente *lex mitior* in merito a fattispecie già consumatesi (e in particolare, ai procedimenti penali già incardinati).

In merito al primo aspetto, il responsabile della struttura alberghiera viene considerato testualmente come "responsabile del pagamento" dell'imposta di soggiorno e non "agente contabile". Sembrerebbe in tal senso perdere la qualifica che gli aveva attribuito la giurisprudenza summenzionata (nell'impostazione precedente, viceversa, il responsabile della struttura alberghiera era considerato responsabile del versamento e non mero sostituto d'imposta, quale soggetto ausiliario nei confronti dell'Ente impositore e strumentale all'esecuzione dell'obbligazione tributaria intercorrente tra il Comune e il cliente della struttura)<sup>11</sup>.

Se si accedesse a questa impostazione, verosimilmente, potrebbe considerarsi il *novum* normativo derivante dal decreto alla stregua di una sostanziale depenalizzazione. D'ora in poi i suddetti inadempimenti verrebbero confinati nell'ambito amministrativistico, evitando il proliferare di procedimenti penali, iscritti in conseguenza dell'immediata ed imprevedibile crisi del settore.

Per i procedimenti già incardinati, invece, lo scenario offrirebbe spunti di riflessione più articolati e dubbi. Potrebbe però sostenersi, risolvendo taluni possibili problemi interpretativi "alla radice", che la nuova norma imponga il venir meno del requisito soggettivo di cui all'art. 314 c.p.: in concreto l'albergatore non potrebbe essere più considerato agente contabile tenuto alla resa del conto giudiziale della gestione svolta, a dispetto di quanto pacificamente ritenuto a livello interpretativo - giurisprudenziale. Indicando il responsabile della struttura alberghiera come mero responsabile del riversamento, potrebbe sostenersi che il dato testuale della normativa attuale escluda – in generale ed in assoluto - che al c.d. albergatore vengano attribuite qualifiche ed oneri di natura pubblicistica, ancorché in via ausiliaria, che consentirebbero l'applicazione dell'art. 314 c.p. Sarebbe pertanto sostenibile un'applicazione retroattiva della norma favorevole al reo, anche per le fattispecie consumatesi prima dell'entrata in vigore del decreto.

---

<sup>11</sup> Sul punto cfr. Corte di Cassazione, Sezione 6 penale Sentenza 21 giugno 2019, n. 27707. Data udienza 26 marzo 2019.

Non potendosi però asserire con certezza che la qualifica testuale di responsabile del versamento escluda *tout court* che il medesimo sia comunque qualificato alla stregua di un *intraneus* agente contabile, l'interrogativo avente ad oggetto la qualifica degli illeciti passati, può essere esaminato sotto altra prospettiva. Viene in gioco, pertanto, il secondo profilo meritevole d'approfondimento: le ragioni e gli effetti di un richiamo – in via esclusiva – alla sanzione amministrativa.

Ed invero, – in via generale – il rapporto fra gli illeciti amministrativi e gli illeciti penali è risolto dall'art. 9 L. 24 novembre 1981, n. 689, secondo il quale *"quando uno stesso fatto è punito da una disposizione penale e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, ovvero da una pluralità di disposizioni che prevedono sanzioni amministrative, si applica la disposizione speciale"*. Esattamente ciò che dovrebbe prevedersi con l'applicazione del nuovo Decreto, in luogo dell'art. 314 c.p. (considerabile come "norma di carattere generale"), quanto meno per il futuro<sup>12</sup>.

Il richiamo alla sanzione amministrativa confinerebbe l'illecito nella sfera extra – penale, sempreché non si asserisca che *"Non sussiste 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 cod. pen. e riqualificata dalla Corte nell'ipotesi prevista dall'art. 314 cod. pen. - e quella di mancato versamento all'amministrazione comunale dei medesimi importi, sanzionata in via amministrativa– nella specie, 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 all'art. 9 della legge 24 novembre 1981, n. 681, in mancanza del presupposto costituito dall'identità del fatto. (In motivazione la Corte ha,*

---

<sup>12</sup> Peralto, sulla possibile compresenza di illeciti e sanzioni di natura diversa la giurisprudenza della Suprema Corte ha stabilito che in caso di concorso tra disposizione penale incriminatrice e disposizione amministrativa sanzionatoria in riferimento allo stesso fatto, deve trovare applicazione esclusivamente la disposizione che risulti speciale rispetto all'altra, all'esito del confronto tra le rispettive fattispecie astratte (ex multis, Cass. Pen. SSUU 1963 del 21 gennaio 2011). Nella sentenza richiamata, tra le altre cose, si individua il contenuto della locuzione "stessa materia", contenuta nell'art. 15 c.p., che negli anni ha ingenerato – come noto – diverse disquisizioni interpretative: *"Valgono infatti, nel caso di concorso tra fattispecie penali e violazioni di natura amministrativa, le medesime considerazioni in precedenza espresse sulla necessità che il confronto avvenga tra le fattispecie tipiche astratte e non tra le fattispecie concrete. Il che, del resto, è confermato dal tenore dell'articolo 9 che, facendo riferimento al "fatto punito", non può che riferirsi a quello astrattamente previsto come illecito dalla norma e non certo al fatto naturalisticamente inteso. Orientamento condiviso anche dalla Corte costituzionale che, nella sentenza 3 aprile 1987, n. 97 - pronunciata proprio sul tema del concorso tra fattispecie di reato e violazione di natura amministrativa e con riferimento alla disciplina prevista dalla Legge n. 689 del 1981, articolo 9, comma 1, - ebbe ad osservare che per risolvere il problema del concorso apparente "vanno confrontate le astratte, tipiche fattispecie che, almeno a prima vista, sembrano convergere su di un fatto naturalisticamente inteso"*

*altresì, precisato che il sistema delle sanzioni amministrative non consente a fonti regolamentari di rendere penalmente irrilevanti fatti sanzionati da norme di rango superiore*) (Corte di Cassazione, Sezione 2 penale Sentenza 8 luglio 2019, n. 29632, data udienza 28 maggio 2019).

Ed è proprio sulla scorta di quest'ultima riflessione che occorre esaminare il terzo aspetto critico della normativa introdotta con il Decreto: se anche si escludesse – per il futuro – l'applicazione dell'art. 314 c.p. (e di qualsiasi altro reato), cosa ne sarebbe delle condotte riconducibili al periodo che ha preceduto l'entrata in vigore del Decreto?

Sul punto potrebbe inserirsi una considerazione relazionata al fenomeno della retroattività favorevole delle sanzioni amministrative punitive, secondo i canoni introdotti dalla Consulta con la sentenza del 21 marzo 2019, n. 63.

Nella suindicata pronuncia è stata riconosciuta la possibile estensione della regola della *lex mitior* anche alle sanzioni amministrative e la Corte ha altresì ribadito come alle sanzioni amministrative "che abbiano natura e finalità punitiva" sia invece senz'altro applicabile il complesso delle garanzie della "materia penale" (quale convenzionalmente definita), compresa quella della retroattività favorevole<sup>13</sup>.

Muovendo dall'approdo summenzionato, potrebbe sostenersi – in armonia con i parametri di ragionevolezza indicati nella medesima sentenza – che nel rapporto tra albergatore ed Ente destinatario delle somme riscosse si debba inserire, in via esclusiva, ed anche per la casistica che precede il nuovo decreto, la mera sanzione amministrativa, esulando dal perimetro del diritto penale. Ciò nonostante, ad oggi non potrebbe neppure escludersi *tout court* l'effetto - per certi versi paradossale - derivante dalla convergenza in materia, di due diversi "principi di legalità" (ex art. 2, comma II, c.p. ed ex art. 1 l. 689/81) che porterebbero, in astratto, per un fatto commesso anteriormente all'entrata in vigore del Decreto, al paradosso dell'inapplicabilità sia della sanzione penale (non più vigente al momento del giudizio), che della sanzione amministrativa (non ancora vigente al momento del fatto)<sup>14</sup>.

I procedimenti già "in essere" (*rectius* già incardinati, o comunque per i quali la notizia di reato è stata già iscritta) dovrebbero pertanto subire il naturale

---

<sup>13</sup> Cfr. SCOLETTA M. *Retroattività favorevole e sanzioni amministrative punitive: la svolta, finalmente, della Corte Costituzionale*, in *Diritto Penale Contemporaneo web*, 2.4.2019; si veda altresì DI GIROLAMO D. *La Corte Costituzionale si pronuncia su sanzioni amministrative e principio di retroattività della lex mitior* *Giurisprudenza Penale Web*, 1, 2017; si veda, da ultimo C. Cost. n. 193/2016, sulla quale v. SCOLETTA, *Materia penale e retroattività favorevole: il 'caso' delle sanzioni amministrative*, in *Giur. cost.*, 2016, p. 115 ss.; v. anche CHIBELLI, *La problematica applicabilità del principio di retroattività favorevole alle sanzioni amministrative*, in *Dir. pen. cont – Riv. trim.*, n. 3/2016, p. 247 ss.

<sup>14</sup> Questioni intertemporali simili si sono poste anche in ordine alla depenalizzazione dell'art. 650 c.p. nei limiti in cui veniva contestato a coloro che trasgredivano le disposizioni "normative emergenziali" sugli spostamenti, neutralizzate dalla depenalizzazione di cui al DL 19/2020.

stravolgimento "pro reo" che discende dalla depenalizzazione, secondo i canoni dell'art. 2 c.p. e nei procedimenti penali già incardinati, dovrebbe verificarsi la trasmissione degli atti alla competente autorità amministrativa<sup>15</sup>. Certo è che nuovi ed ulteriori dubbi potrebbero sorgere in ordine all'applicazione del comma II o del comma IV del predetto articolo, soprattutto ove sia stata già emessa una sentenza di condanna divenuta irrevocabile. E il quesito potrebbe riscontrare diversi tipi di risposte anche in base al fatto che l'attuale DL venga convertito o meno.

In conclusione, attendendo le prime pronunce in materia, sembrerebbe potersi affermare che il Legislatore abbia posto (o tentato di porre) un freno all'orizzonte interpretativo che portava le Procure alla gravissima contestazione ex art. 314 c.p., nei casi di omesso o ritardato riversamento del contributo nelle casse dell'Ente. Ancorché secondo modalità che lasciano spazio ad interpretazioni contrarie, sembrerebbe che la volontà legislativa sia quella di evitare, a maggior ragione in epoca emergenziale, che il responsabile della struttura ricettiva possa essere penalmente perseguito – e soggetto ad istituti esecutivi degni di ben altri tipi di condotte – per questioni di natura concettualmente contributiva. Si attendono pronunce che consentano di avere certezza dei prossimi orientamenti, anche per ciò che concerne i procedimenti già iscritti e, perché no, per ciò che riguarda alcuni procedimenti già definiti.

In sede di conversione potrebbe auspicarsi una disciplina transitoria che consenta di fugare dubbi interpretativi e prassi applicative difformi tra i vari fori, anche e soprattutto per comprendere l'effettiva portata della novità normativa per i fatti commessi in vigenza del precedente assetto.

---

<sup>15</sup> Un fenomeno simile si è già verificato altresì in materia di porto d'armi. Sul punto, la Corte di Cassazione, Sezione 1 penale Sentenza 22 settembre 1990, n. 12659 stabilì che "La legge 21 febbraio 1990 n. 36 all'art. 6 (nuove norme sulla detenzione delle armi, delle munizioni, degli esplosivi e dei congegni assimilati) ha "depenalizzato" il porto di arma per uso caccia da parte di persone munite di licenza nel caso di omesso pagamento della tassa di concessione governativa, stabilendo la sola sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro, ma non ha espressamente previsto la trasmissione degli atti all'autorità amministrativa competente. Tale trasmissione, tuttavia, deve essere disposta in applicazione degli artt. 40 e 41 della legge 24 novembre 1981 n. 689 (modifiche al sistema generale) che in relazione ai procedimenti penali per le violazioni non costituenti più reati, espressamente l'impone all'autorità giudiziaria procedente. La disposizione, è dettata esplicitamente per i procedimenti pendenti all'entrata in vigore della legge suddetta, ma essa costituisce una norma generale di inquadramento valida per tutti i futuri casi di trasformazione del reato in illecito amministrativo per effetto della depenalizzazione".