

Imposta di soggiorno e peculato dell'albergatore tra abolitio criminis e irrilevanza del fatto.

di **Filippo Lombardi**

Sommario. **1.** Il peculato dell'albergatore in seguito all'entrata in vigore del Decreto "rilancio". – **2.** La tesi dell'abolitio criminis. – **3.** La tesi del perdurante rilievo penale dei fatti pregressi. – **4.** Osservazioni.

1. Il peculato dell'albergatore in seguito all'entrata in vigore del Decreto "rilancio".

Senza pretesa di esaustività, si consentano alcune brevi riflessioni sulla attualissima tematica della c.d. depenalizzazione del peculato dell'albergatore, ai sensi dell'art. 180 co. 3 decreto-legge 19/05/2020 n. 34, secondo il quale il gestore della struttura ricettiva è responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno con diritto di rivalsa sui soggetti passivi; per l'omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta di soggiorno si applica la sanzione amministrativa di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

L'imposta di soggiorno è un'imposta di carattere locale disciplinata dall'art. 4 del decreto legislativo n. 23/2011, a carico dei clienti di strutture ricettive nei territori qualificati come località turistiche o città d'arte, e destinata – avendo la natura di imposta di scopo – al sostegno dell'attività turistica nel territorio¹. Il rapporto tributario si instaura tra l'ospite e il Comune, sicché il primo, all'atto del pagamento nelle mani del gestore, gli corrisponde la somma a titolo di imposta, sulla quale sono impressa una natura e una destinazione pubblicistica, essendo indirizzata verso le casse comunali. L'albergatore, soggetto esterno al rapporto tributario, assume la natura di mero intermediario, neutro sul piano fiscale, ma ausiliario al concreto espletamento della relazione tributaria tra visitatore ed ente locale, attraendo su di sé la qualifica pubblicistica di agente contabile e dunque di incaricato di pubblico servizio².

¹ D. GALASSO, *Le difficoltà economiche non escludono la punibilità, se...*, in *Dir. e giust.*, 2019, 84, p. 9.

² N. C. GRIMALDI, *Risponde di peculato il legale rappresentante di una struttura alberghiera che trattiene somme incassate per conto del comune a titolo di tassa di soggiorno*, in *Cass. pen.*, 2018, 12, p. 4190 ss.; B. ROSSI, *Appropriazione di somme ricevute a titolo di imposta di soggiorno*, in *Cass. pen.*, 2020, 4, p. 1578 ss.; Corte dei

La giurisprudenza di legittimità si è sovente pronunciata sul caso dell'albergatore il quale, avendo ricevuto l'imposta di soggiorno dal cliente, l'abbia trattenuta indebitamente omettendone il successivo versamento in favore del comune. Sulla scorta della qualifica pubblicistica dell'host, della natura di denaro pubblico della somma introitata e, infine, della condotta appropriativa *uti dominus* dal primo tenuta nel caso di omessa corresponsione all'ente destinatario, specie in seguito a formali richieste o diffide da parte di quest'ultimo, la giurisprudenza dominante ha sostenuto l'ascrivibilità del fatto così descritto al tessuto letterale del delitto di peculato, ex art. 314 c.p.; secondo la tesi maggioritaria, avversata da una parte della dottrina, per configurare l'appropriazione è sufficiente l'omesso versamento una volta scaduto il termine per adempiere, mentre un orientamento più garantista richiede un *quid pluris* che attesti specificamente la volontà di trattenere per sé la somma di denaro³.

Il delitto di peculato veniva tra l'altro applicato unitamente alle sanzioni amministrative eventualmente previste nei regolamenti comunali per l'omesso versamento, escludendosi il concorso apparente ex art. 9 L. 689/1981, per eterogeneità e difetto del rapporto di specialità tra le fattispecie di rilievo penale ed amministrativo⁴.

Ci si è chiesti quale sia stato l'impatto del decreto rilancio sulla responsabilità per peculato del gestore di una struttura ricettiva, considerata la rimediazione della sua qualifica soggettiva.

Infatti, lo si anticipava, in seguito al d.l. 34/2020 cit., l'albergatore dismette i panni dell'intermediario pubblico onerato della consegna del denaro ricevuto dal cliente, e diviene egli stesso responsabile d'imposta, vale a dire co-obbligato in solido unitamente al cliente: il dovere ascrittogli dall'ordinamento è - trattandosi di soggetto passivo dell'obbligazione ma non dell'imposta, tale restando il solo cliente - quello di versare direttamente e personalmente l'imposta nelle casse comunali, rivalendosi sul cliente in ossequio alle basilari regole sulla solidarietà passiva; nel caso di omesso o tardivo o parziale versamento, il gestore va incontro ad una sanzione amministrativa.

Conti, sezioni riunite, 22 settembre 2016, n. 22; conf. Cass. civ., sez. un., ord. n. 19654 del 24 luglio 2018.

³ F. SCHIPPA, *Nuovi confini del peculato nelle dinamiche legate all'imposta di soggiorno. L'omesso o ritardato versamento dell'imposta a seguito del cd. "dl rilancio"*, in questa rivista, 2020, 6; Cass. sez. VI, 12 novembre 2009, n. 43279, Rv. 244992; Cass. sez. VI, 19 novembre 2013, n. 6749, Rv. 258995; Cass. sez. VI, 17 maggio 2018, n. 32058, Rv. 273446; Cass. 7 febbraio 2019, n. 6130; Cass. 9 maggio 2019, n. 19925; Cass. sez. VI, 21 giugno 2019, n. 27707).

⁴ Cass. sez. II, 28 maggio 2019, n. 29632, Rv. 276977.

Orbene, per la particolare morfologia del recente intervento normativo, vi sono opinioni discordanti in merito alla questione se ci si trovi di fronte ad una vera e propria depenalizzazione del peculato dell'albergatore. Se è vero, ed è incontestato dai commentatori sinora intervenuti sul punto, che in futuro costui non rischierà di essere sottoposto a procedimento penale per aver trattenuto quanto dovuto a titolo di imposta di soggiorno, potendogli essere irrogata solo una sanzione amministrativa, resta da comprendere la sorte dell'albergatore nei cui confronti sia già stata instaurata la vicenda processuale per una condotta appropriativa antecedente all'intervento normativo in commento, tenuto conto della irretroattività della sanzione amministrativa stessa e considerata l'assenza di una disciplina transitoria. Si sono delineati due filoni interpretativi, sebbene disomogenei al proprio interno quanto ai capisaldi del ragionamento.

2. La tesi dell'*abolitio criminis*.

I primi interventi dottrinali, suffragati da arresti giurisprudenziali anche recentissimi, hanno ritenuto che l'art. 180 del decreto rilancio abbia sortito l'effetto dell'*abolitio criminis* ai sensi dell'art. 2 co. 2 c.p.⁵; alcuni tra detti interpreti, facendo leva sulla *intentio legis*, hanno a tal uopo affermato che la vocazione ideologica della novella legislativa sia quella di salvaguardare e sostenere gli albergatori in difficoltà prendendo atto della gravissima condizione del settore alberghiero, già in difficoltà ma di recente del tutto flagellato dall'emergenza epidemiologica.

Sul piano più propriamente giuridico, al netto delle argomentazioni valoristiche, una parte dei sostenitori della tesi della *abolitio* ha ritenuto che la normativa abbia ritagliato una sottofattispecie che, pur godendo dei tratti strutturali del peculato, sia punita a livello meramente amministrativo, con la conseguenza che, sul piano sincronico, l'illecito amministrativo sia destinato a prevalere *ex art. 9 L. 689/1981* sul delitto di peculato, e, sul piano diacronico, si sia in presenza di una successione tra norma penale e norma amministrativa qualificabile come depenalizzazione *ex art. 2 co. 2 c.p.*⁶; si è pure affermato nella recente giurisprudenza di merito, irrobustendo l'argomento strutturale, che la nuova fattispecie amministrativa sarebbe fornita di tre elementi specializzanti rispetto alla fattispecie penale (art. 314 c.p.): *a)* il soggetto agente, poiché il gestore della struttura ricettiva sarebbe speciale rispetto all'incaricato di pubblico servizio; *b)* la condotta, poiché

⁵ C. SANTORIELLO, Non è più peculato il mancato versamento dell'imposta di soggiorno da parte dell'albergatore, ne Il quotidiano giuridico, 22 settembre 2020.

⁶ M. GAMBARDELLA, *Il decreto rilancio e la degradazione della condotta di omesso versamento dell'imposta di soggiorno da peculato a illecito amministrativo*, in *Penale Diritto e Procedura*, 1 giugno 2020; v. anche D. MICHELETTI, Le modificazioni mediate apparenti, in *Criminalia*, 21 ottobre 2020.

l'omesso, parziale o tardivo versamento sarebbe speciale rispetto alla condotta appropriativa; c) l'oggetto della condotta, poiché l'imposta di soggiorno sarebbe speciale rispetto al denaro o cosa mobile altrui⁷.

Un sub-filone ermeneutico ha ritenuto i precedenti approdi suffragabili in base al *dictum* giurisprudenziale delle Sezioni unite, sentenza 23 maggio 1987, Tuzet, con cui il supremo Consesso nella sua più autorevole composizione ha affermato che per legge incriminatrice debba intendersi il complesso di tutti gli elementi rilevanti ai fini della descrizione del fatto e, tra questi elementi, non può che annoverarsi la qualità del soggetto attivo⁸; in questo senso la rimozione, in capo a taluno, della qualifica soggettiva penalmente rilevante non può che comportare la non configurabilità del reato proprio ascritto al soggetto sottoposto a procedimento, con conseguente *abolitio*.

Altra parte della giurisprudenza di merito ha preso le distanze dall'asserita esigenza di raffrontare le fattispecie – penale ed amministrativa – sul piano strutturale e ha ritenuto doversi svolgere una valutazione di fatto andando a sondare se il gestore della struttura ricettiva che ometta di versare le somme dovute a titolo di imposta commetta o meno, oggi, reato⁹. Sulla scorta di tale criterio, noto come teoria del fatto concreto¹⁰, appare del tutto evidente che la condotta appropriativa del gestore, avente ad oggetto la somma pecuniaria da versare a titolo di imposta di soggiorno, non configurerà reato (ma solo un illecito amministrativo) a partire dall'entrata in vigore del decreto rilancio¹¹.

Va da sé, e la dottrina ne dà atto¹², che la depenalizzazione in assenza di disciplina transitoria, comporterebbe la non assoggettabilità dell'albergatore -sottoposto a procedimento per fatti anteriori al decreto ristori- né alla sanzione penale, per essere il fatto non più previsto dalla legge come reato, né alla sanzione amministrativa, efficace solo per l'avvenire.

⁷ Per queste riflessioni v. Trib. Perugia, 24 novembre 2020, n. 1936.

⁸ Cfr. Trib. Rimini, Ufficio G.i.p., sent. 24 luglio 2020.

⁹ G.u.p. Trib. Roma, 2 novembre 2020, n. 1520 in *Sist. pen.*, 2020, 23 novembre 2020, con nota di F. VITARELLI; ma l'assunto riecheggia anche in Trib. Rimini, cit., laddove si asserisce che *"in altre parole è la fattispecie concreta, prevista o non più prevista come illecito penale in base alla legge posteriore il punto di riferimento di qualsiasi vicenda successiva"*.

¹⁰ Si veda per un'ampia disamina della successione mediata, con riferimenti alla teoria citata, G. PUGLISI, *Modificazioni mediate della fattispecie e diritto penale intertemporale: ragioni teleologiche ed ermeneutiche pro libertate*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 2017, 2, p. 789 ss.

¹¹ In dottrina G. FIANDACA - E. MUSCO, *Diritto penale. Parte generale*, Zanichelli, 2009, p. 95; T. PADOVANI, *Diritto penale*, Giuffrè, 2008, p. 43; L. RISICATO, *Gli elementi normativi della fattispecie penale*, Giuffrè, 2004, p. 273 s.

¹² M. GAMBARDELLA, op. cit.

Taluno ha sostenuto che a tal fine, ferma restando l'opportunità di un innesto in sede di conversione del decreto-legge, potrebbe o mutuari l'articolo 8 del decreto legislativo n. 8 del 2016, che prevede la retroattività della sanzione amministrativa qualora il procedimento penale non sia stato definito con sentenza irrevocabile; o applicarsi retroattivamente la disciplina amministrativa in ossequio ai principi stabiliti con sentenza Corte cost. 63/2019 in materia di sanzioni amministrative con finalità afflittiva, alle quali dovrebbe essere estesa la garanzia penale della retroazione favorevole¹³.

3. La tesi del perdurante rilievo penale dei fatti pregressi.

Secondo un recente, sebbene allo stato avversato, orientamento di legittimità¹⁴, ferma restando l'inapplicabilità dell'art. 314 c.p. all'albergatore che non versi l'imposta di soggiorno dopo l'entrata in vigore del decreto rilancio, l'art. 2 co. 2 c.p. non potrebbe attivarsi nel caso di specie al vaglio e dunque i procedimenti in corso, iscritti per il delitto suddetto, potrebbero continuare e giungere alla loro naturale conclusione con eventuale assoggettamento del gestore alla sanzione penale.

La Corte della nomofilachia ha ritenuto infatti che, nel caso – come quello di specie – in cui l'intervento normativo non incida direttamente sulla norma incriminatrice, può discorrersi di abolitio criminis solo nel caso di successione mediata *stricto sensu* tra norme, il che avviene quando la novella legislativa incida su disposizioni extrapenali che specifichino elementi strutturali dell'incriminazione o colmino di significato il precetto delle c.d. norme penali in bianco.

Resterebbe pertanto escluso dall'ambito operativo ex art. 2 c.p. il caso dell'intervento normativo che, al di fuori del perimetro tracciato, innovi disposizioni non incorporabili nella norma incriminatrice, ma soltanto rilevanti esternamente ai fini della qualificazione giuridica di un fatto storico. Nella specie, l'art. 180 del decreto rilancio rimuove la qualifica di incaricato di pubblico servizio precedentemente imputabile al gestore della struttura ricettiva con riferimento al versamento dell'imposta di soggiorno, non incidendo né direttamente sulla norma penale, né su norme a propria volta integratrici di quest'ultima; l'art. 180 cit. si limita a chiarire che al gestore è ora attribuita la qualifica di responsabile di imposta e non più quella di agente contabile per conto del comune, senza incidere né sull'art. 314 c.p. né, ad esempio, sulla definizione di incaricato di pubblico servizio ex art. 358 c.p., di agente contabile, o su altra norma integrativa di elementi strutturali dell'incriminazione.

La Corte di legittimità, ribadendo gli autorevoli assunti sostenuti con le sentenze "Magera" del 2007, "Niccoli" del 2008 e "Rizzoli" del 2009, ripropone

¹³ M. GAMBARDELLA, op. cit.; F. SCHIPPA, op. ult. cit., pag. 9.

¹⁴ Cass. sez. VI, 28 settembre 2020, n. 30227.

il criterio risolutivo di tipo "strutturale"¹⁵ (già sostenuto nella sentenza "Giordano", Sez. Un. 26 marzo 2003, n. 25887, di cui si riportano alcuni significativi passaggi), secondo cui *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 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*"; e ancora, si legge, *"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"*.

Una parte della dottrina si è schierata a favore di questa ricostruzione riepilogando come attualmente, a seguito della stratificazione giurisprudenziale di legittimità, che ha superato il minoritario orientamento della doppia punibilità o del fatto concreto e ha accolto il criterio strutturale per l'analisi della successione di norme, possono dirsi norme realmente integratrici ai fini della successione mediata solo le norme definitorie e quelle richiamate da una norma penale in bianco, non invece le norme di rilievo indiretto in quanto comunque evocate da elementi normativi della fattispecie astratta¹⁶.

¹⁵ A. CADOPPI - P. VENEZIANI, *Elementi di diritto penale. Parte generale*, Cedam, 2012, p. 122; G. MARINUCCI - E. DOLCINI, *Corso di diritto penale, vol. I*, Giuffrè, 2001, p. 273 ss.; Id., *Manuale di diritto penale. Parte generale*, Giuffrè, 2015, p. 119 ss.; A. PAGLIARO, *Principi di diritto penale. Parte generale*, Giuffrè, 2003, p. 133 ss.

¹⁶ G. L. GATTA, *Omesso versamento della tassa di soggiorno da parte dell'albergatore e peculato, abolitio criminis dopo il "decreto rilancio"?*, in *Sist. pen.*, 5 ottobre 2020; ID., *Abolitio criminis e successione di norme "integratrici" nella recente giurisprudenza delle sezioni unite della corte di cassazione*, in *Dir. pen. cont.*, 15

In questo senso la rimozione della qualifica di incaricato di pubblico servizio dalle prerogative dell'albergatore, lungi dall'impingere sulla normativa direttamente descrittiva o in altro modo compilativa di elementi strutturali della norma penale incriminatrice, si risolve in una eliminazione, di fatto, di un connotato utile alla sussunzione dell'omesso versamento nel tessuto positivo dell'art. 314 c.p.; ma, giustappunto, si tratta di una implicazione fattuale che non consente di riportare la condotta ora indicata nel delitto di peculato, e per nulla connessa ad un intervento – neanche mediato – della normativa di favore sulla norma incriminatrice¹⁷.

4. Osservazioni.

Il decreto rilancio, definendo l'albergatore quale responsabile di imposta, lo ha reso obbligato in solido con il cliente per il versamento della somma a titolo di imposta di soggiorno. Egli è direttamente investito, quale soggetto passivo dell'obbligazione, del dovere di versare nelle casse comunali l'imposta sul soggiorno dovuta dal visitatore (che realizza il presupposto di imposta), e ciò può fare o prelevando il denaro dal proprio patrimonio e adempiendo per poi rivalersi sul cliente (questa è la modalità menzionata dal decreto rilancio) o – è indifferente – apprendendo la somma dal cliente e versandola all'ente locale nei termini di legge.

Il legislatore, con un sol tratto di penna, ha dunque non solo eliminato la qualifica soggettiva di incaricato di pubblico servizio (agente contabile, intermediario nella riscossione), ma ha contestualmente istituito un rapporto, giuridico e di fatto, del tutto innovativo tra gestore e denaro. In virtù della instaurata solidarietà passiva tra il titolare della struttura alberghiera e il cliente, la inevitabile commistione o fungibilità tra i due patrimoni esposti all'obbligo tributario consente di ritenere cessata ogni forma di maneggio di denaro pubblico da parte del gestore della struttura ricettiva.

Inconfutabile l'impossibilità di ascrivere, dopo il decreto rilancio, all'albergatore che trattenga l'imposta di soggiorno il delitto di peculato, proprio a causa della insussistenza degli elementi costitutivi del reato.

Quanto alla punibilità dei comportamenti pregressi, appare sostenibile l'intervento del giudice di legittimità, avallato da autorevole dottrina, non persuadendo gli argomenti contrari.

In particolare, a parere di chi scrive, non convincono in primo luogo i ragionamenti valoristici o ideologici proposti, che pongono in evidenza l'asserita finalità del legislatore, o comunque la necessità per l'interprete, di

ottobre 2020; R. GAROFOLI, Compendio di diritto penale. Parte generale, Neldiritto, p. 132 ss.

¹⁷ M. FAGGIOLI, I. BRICCHETTI, Peculato e omesso versamento della tassa di soggiorno, da parte del gestore della struttura, alla luce del decreto rilancio. Nulla cambia, se non per il futuro, in Il Penalista, 25 settembre 2020.

tutelare gli albergatori colpiti dalla crisi e pertanto predisporre soluzioni innocentiste per far fronte all'eccessivo rigore di una imputazione per peculato. Appare ardito sostenere che il fenomeno della *abolitio criminis* o della depenalizzazione possa desumersi non dall'analitico studio delle norme ma da una valutazione socio-economica, con il rischio tra l'altro di lasciare indenni da sanzione – in maniera indiscriminata – soggetti non colpiti dalla crisi e che abbiano con particolare intento fraudolento trattenuto il denaro pubblico.

Non convincono nemmeno le argomentazioni inclini: 1) a descrivere l'attuale omesso versamento dell'imposta di soggiorno quale sottoinsieme delle condotte di peculato, estraniato dal legislatore per rivolgerci una reazione non penalmente punitiva; 2) a descrivere la nuova norma come specializzante, sotto tre angolazioni, rispetto alla norma sul peculato.

Quanto al punto *sub* 1), si può discorrere di sottoinsieme quando una condotta oggetto di vaglio sia includibile nel più ampio insieme che la contiene. Ciò vuol dire che, nel caso posto alla nostra attenzione, si dovrebbe innanzitutto verificare se l'omesso versamento dell'imposta di registro da parte dell'albergatore alla luce del decreto ristori abbia tutti i connotati del peculato, posseda peculiarità proprie e al contempo sia esposto a sanzione diversa da quella penale. A parere di chi scrive, difetta il presupposto: l'omesso versamento dell'albergatore non pare una forma peculiare di peculato, non essendo caratterizzata dai connotati di cui all'art. 314 c.p., proprio per difetto della qualifica pubblicistica e del maneggio di denaro pubblico; per queste ragioni non può essere considerato un sottoinsieme del peculato estrapolato dalla novella del decreto rilancio per conferirvi una etichetta di stampo amministrativo.

Quanto al punto *sub* 2), l'omesso versamento non è una forma peculiare di appropriazione, che presuppone l'altruità della cosa, infatti nel caso di specie l'albergatore omette il versamento di denaro potenzialmente proprio; ancora, il gestore della struttura ricettiva non è una forma peculiare di incaricato di pubblico servizio, anzi il decreto rilancio, il quale esclude che questa categoria imprenditoriale abbia tale qualifica, consente di sostenere decisamente il contrario; l'imposta di soggiorno, infine, non è un bene speciale rispetto al denaro o cosa mobile altrui, lo sarebbe – a parere di chi scrive – se godesse a monte anche del requisito dell'altruità.

Sul punto, la giurisprudenza di legittimità ha già in passato escluso il rapporto strutturale tra peculato dell'albergatore e omesso versamento amministrativamente previsto dai regolamenti comunali, ritenendo insussistenti profili di specialità tra le norme, per giunta nel periodo in cui l'albergatore possedeva financo la qualifica di incaricato di pubblico servizio¹⁸.

¹⁸ Cass. sez. II, 28 maggio 2019, n. 29632.

Non paiono più sostenibili le teorie della punibilità in concreto, in quanto risultano superate dalla ormai costante adozione del criterio strutturale, più consono al dettato normativo di cui all'art. 2 c.p., che regola pur sempre, prima che la mera sussumibilità del fatto nella norma, una successione tra norme che devono connotarsi per una interferenza contenutistica. Il criterio strutturale impone perciò un doppio accertamento, "normativo-fattuale", nel senso che dapprima si dovrà verificare l'incidenza, già sul piano astratto, del *novum* sui componenti dell'incriminazione, e poi si dovrà analizzare la sussumibilità del fatto storico in entrambe le disposizioni per vagliare l'eventuale continuità punitiva. Nel caso della successione mediata, l'art. 2 c.p. viene in gioco solo quando la norma successiva intervenga sugli elementi strutturali dell'incriminazione, disciplinandone la dimensione lessicale o riempiendo di significato il precetto della norma penale in bianco.

L'uso del criterio strutturale, approfondito sotto il versante della successione mediata, non sortisce nel caso di specie l'esito da alcuni paventato - non desumendosi una reale interferenza (se non di puro vaglio fattuale) tra le fattispecie sul piano astratto - ed anzi restituisce all'interprete la netta sensazione della loro sostanziale eterogeneità per l'attuale diversità di soggetti agenti (incaricato di pubblico servizio vs responsabile di imposta) e per la conseguente diversità di condotta (omesso versamento di denaro dell'ente locale vs omesso versamento di denaro proprio). Nel caso dell'omesso versamento dell'imposta di soggiorno da parte dell'albergatore, non può dunque parlarsi di *abolitio criminis* poiché siamo in presenza di un fatto che, semplicemente, non può più ripetersi con gli specifici connotati che lo rendevano sussumibile nell'alveo dell'art. 314 c.p. ponendosi ora le due condotte di peculato e di omesso versamento su un piano di alterità che le rende una rilevante per il passato e una rilevante per il futuro.

In conclusione, l'impossibilità di manifestazione *in rerum natura* della condotta prima punibile non è spiegabile alla luce dell'*abolitio criminis*, essendo al contrario relegabile ad una dimensione puramente fattuale, vale a dire di non emersione, nella realtà fenomenica, dei caratteri del peculato, il che non elimina nemmeno parzialmente il disvalore della condotta appropriativa pregressa, fondata sulla diversa portata criminosa propria dell'indebito trattenimento, con dolo di appropriazione, da parte dell'agente contabile, di risorse pubbliche.