



TRIBUNALE ORDINARIO DI PERUGIA
SEZIONE PENALE

N. 376/2019 R.G. TRIB.

N. 4227/2016 R.G.N.R.

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

Il Tribunale di Perugia, Sezione penale, Collegio II, riunito
in camera di consiglio e composto dai seguenti Signori
Magistrati:

Dott. Marco Verola

Presidente

Dott. Francesco Loschi

Giudice est.

Dott.ssa Sonia Grassi

Giudice

all'udienza del 24 novembre 2020 ha pronunciato e
pubblicato mediante lettura del dispositivo e della
contestuale motivazione la seguente

S E N T E N Z A

nei confronti di:

N. 1936/20 Reg.

Sent.

Data del Deposito

24.11.2020

IL CANCELLIERE
Stefania Bertini

Data di

irrevocabilità

Esecuzione

Scheda

Campione

Posizione Giuridica: libero - ASSENTE

IMPUTATO

Del delitto di cui agli artt. 81 e 314 cod. pen. perché, quale rappresentante legale di società dedita alla gestione di due strutture recettive denominate pertanto incaricato di pubblico servizio essendo investito dell'attività di maneggio e di custodia di denaro o di valori di pertinenza dell'erario pubblico, non provvedeva al versamento dovuto in favore dell'erario delle somme di denaro di cui aveva avuto il possesso in ragione del suo ufficio, appropriandosi degli incassi delle imposte di soggiorno relative alle annualità 2013, 2014, 2015, 2016 (per il primo trimestre) per un totale di 23.333,60 euro.

In Perugia, dal 1° gennaio 2013 al 31 marzo 2016.

CONCLUSIONI DELLE PARTI:

Il Pubblico Ministero si oppone alla pronuncia di una sentenza ex art. 129 cod. proc. pen. e chiede procedersi oltre.

Il Difensore dell'imputato chiede l'assoluzione del proprio assistito perché il fatto non è previsto dalla legge come reato.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

è stato citato a comparire innanzi a questo Tribunale per rispondere dei reati allo stesso ascritti nell'imputazione riportata in epigrafe con decreto di rinvio a giudizio del 9 gennaio 2018.

All'udienza del 24 novembre 2020, verificata la regolare instaurazione del contraddittorio processuale e dichiarata l'apertura del dibattimento, il Tribunale invitava le parti ad interloquire, ai sensi dell'art. 129 c.p.p., in ordine all'eventuale *abolitio criminis* dei delitti oggetto di contestazione determinata dall'entrata in vigore dell'art. 180, terzo comma, del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 (c.d. *decreto rilancio*), convertito con modificazioni nella legge 17 luglio 2020, n. 77; all'esito, sulle conclusioni formulate dalle parti nei termini riportati in epigrafe, il processo ha trovato definizione con la pronuncia resa in dispositivo, pubblicata in udienza con le modalità di cui all'art. 545, secondo comma, c.p.p..

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. A _____ viene contestata, nell'ambito dell'odierno procedimento penale, la commissione di plurime condotte di peculato in quanto, *nella sua veste di legale rappresentante di una società dedita alla gestione di alcune strutture ricettive*, avrebbe omesso di procedere al versamento, in favore dell'Erario, delle somme di denaro riscosse da parte degli ospiti delle strutture in commento, *a titolo di imposta di soggiorno*, dall'anno 2013 al primo trimestre dell'anno 2016, il tutto per un importo complessivo pari a 23.333,60 euro.
2. Come è noto, con l'art. 180, terzo comma, del decreto-legge n. 34/2020 (c.d. "*decreto rilancio*", entrato in vigore lo scorso 19 maggio 2020 e convertito, con modificazioni, nella legge 77/2020 entrata in vigore il 19 luglio 2020) il legislatore ha recentemente apportato *significative innovazioni* in relazione alle condotte di *omesso, ritardato o parziale* versamento dell'imposta di soggiorno da parte da parte dei gestori delle strutture ricettive.



La *novum* normativo in commento, all'esito delle modifiche apportate in sede di conversione, sancisce testualmente: *"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 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 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 all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471"*.

Come risulta evidente dal tenore testuale della previsione normativa sopra richiamata e per quanto maggiormente rileva in questa sede, il legislatore della recente riforma - come si avrà modo di illustrare più diffusamente nel prosieguo - non ha inteso soltanto rimeditare la qualifica soggettiva dei gestori delle strutture ricettive (oggi autentici *"responsabili del pagamento dell'imposta"* ai sensi dell'art. 64 d.P.R. 600/1973) ma, in una prospettiva assai più innovativa e dirompente, ha introdotto un inedito illecito amministrativo sagomato proprio sulle condotte di *omesso, ritardato o*



parziale versamento dell'imposta di soggiorno da parte dei gestori delle strutture ricettive.

3. Parimenti nota è la circostanza che, all'indomani dell'entrata in vigore del decreto-legge n. 34/2020 e della successiva legge di conversione, sono state prospettate - tanto in dottrina, quanto in giurisprudenza - soluzioni estremamente variegata, talvolta radicalmente opposte, circa l'eventuale *abolitio criminis* delle condotte di *omesso, ritardato* o *parziale* versamento dell'imposta di soggiorno poste in essere, da parte dei gestori delle strutture ricettive, *antecedentemente* alla data di entrata in vigore del c.d. "*decreto rilancio*".

Più nel dettaglio, pacifica l'irrilevanza penale *pro futuro* delle condotte menzionate da ultimo (attesa la sussumibilità di esse, *oggi*, nell'ambito dell'illecito amministrativo di nuovo conio), ci si chiede se analoga *abolitio criminis* possa essere predicata anche con riferimento alle condotte poste in essere *antecedentemente* all'entrata in vigore del decreto più volte menzionato (e dunque in relazione alle condotte perfezionatesi prima del 19 maggio 2020), esattamente come quelle in relazione alle quali si procede in questa sede nei confronti dell'odierno imputato.

4. Su tale questione, come anticipato, dottrina e giurisprudenza sono pervenute a soluzione diametralmente opposte.

Più nel dettaglio e pur nella consapevolezza dei limiti connaturati a schematizzazioni di questo tipo, il dibattito dottrinale e giurisprudenziale ha finito per polarizzarsi attorno a due differenti orientamenti interpretativi, tra loro radicalmente alternativi ed incompatibili.

5. Alla stregua di una prima impostazione, allo stato senz'altro *minoritaria* (quantomeno a livello di formante giurisprudenziale) ma autorevolmente ratificata, di recente, da una pronuncia della Suprema Corte di Cassazione (il riferimento, come noto, è a Cass.



Pen., Sez. VI, 30 ottobre 2020, n. 30227, Pres. Mogini, Est. Villoni, Imp. Di Bono, non ancora massimata e richiamata da parte del Pubblico Ministero nel rassegnare le proprie conclusioni), le condotte di *omesso, ritardato o parziale* versamento dell'imposta di soggiorno da parte dei gestori delle strutture ricettive poste in essere *antecedentemente* alla data di entrata in vigore del decreto-legge n. 34/2020 manterrebbero intatta la loro rilevanza penale: tanto sull'assunto secondo cui il recente intervento normativo si sarebbe sostanzialmente limitato ad innescare una successione nel tempo di leggi *extrapenali* in alcun modo qualificabili come autenticamente integratrici del precetto.

Semplificando un percorso argomentativo ben più complesso ed articolato, l'orientamento in commento ha fermamente escluso che si verta al cospetto di un fenomeno di *abolitio criminis* in considerazione del fatto che il legislatore del c.d. "*decreto rilancio*" si sarebbe esclusivamente limitato a rimeditare, *per il futuro*, la qualifica soggettiva dei gestori delle strutture ricettive (oggi, come anticipato, autentici "*responsabili del pagamento dell'imposta*" ai sensi dell'art. 64, terzo comma, d.P.R. 600/1973) prevedendo, in luogo della qualifica pubblicistica (ed in particolare quella di incaricato di pubblico servizio) da tempo attribuita a costoro, per vero non senza oscillazioni, dalla giurisprudenza maggioritaria della Suprema Corte di Cassazione (cfr., da ultimo, *Cass. Pen., Sez. VI, n. 27707 del 26 marzo 2019, Rv. 276220 - 01, Pres. Paoloni, Est. Ricciarelli, Imp. Norsa*) e dalla Corte dei Conti, peraltro nella sua più autorevole composizione (il riferimento, come è noto, è alla sentenza della *Corte dei Conti, Sezioni Riunite in Sede Giurisdizionale, n. 10 del 12 dicembre 2018, Pres. Pischedda, Est. Brancato*), quella di "*responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno [...] con diritto di rivalsa sui soggetti passivi*".



In ciò consisterebbe la predicata successione nel tempo di leggi *extrapenali* non integratrici del precetto: in luogo della veste di incaricato di pubblico servizio (e più nel dettaglio di *agente contabile* incaricato dell'espletamento di un'attività ausiliaria nei confronti dell'ente impositore ed oggettivamente strumentale all'esecuzione dell'obbligazione tributaria intercorrente, in via esclusiva, tra il Comune ed il soggetto alloggiante nella struttura ricettiva) il decreto-legge n. 34/2020 (recentemente convertito, con modificazioni, nella legge 77/2020) si sarebbe limitato ad attribuire al gestore di strutture ricettive la veste di *coobbligato solidale* del cliente alloggiante nella propria struttura, *con espresso diritto di rivalsa nei confronti di quest'ultimo*, dunque - a ben vedere - non già la veste di "sostituto d'imposta" del cliente ai sensi dell'art. 64, primo e secondo comma, d.P.R. 600/1973 (come pure sostenuto in un recente arresto giurisprudenziale di merito) bensì, più propriamente, quella di "responsabile d'imposta" del cliente medesimo ai sensi dell'art. 64, terzo comma, d.P.R. 600/1973.

Proprio facendo leva sul (solo) profilo relativo al mutamento della qualifica soggettiva del gestore di strutture ricettive nei termini precedentemente compendiati, la Suprema Corte di Cassazione, nella pronuncia segnalata, ha ritenuto di poter fare applicazione dei principi di diritto autorevolmente enunciati dalle Sezioni Unite nel 2007 (il riferimento, come è noto, è a *Cass. Pen., Sez. Un., n. 2451 del 27 settembre 2007, Rv. 238197 - 01, Pres. Lupo, Est. Lattanzi, Imp. Magera*) nell'ambito di una paradigmatica vicenda di successione nel tempo di leggi *extrapenali* innescata dall'adesione della Romania all'Unione europea, con il conseguente acquisto - da parte dei rumeni - dello *status* di cittadini europei.

Con la pronuncia in commento (e con altre di segno analogo intervenute successivamente) le Sezioni unite, ribadita l'obbligatorietà del ricorso al criterio del raffronto strutturale in astratto tra



fattispecie al fine di verificare l'eventuale operatività della disciplina contenuta nell'art. 2, *secondo comma*, c.p., ebbero ad affermare che nell'ipotesi di successione nel tempo di leggi *extrapenali* si verte al cospetto di un fenomeno di autentica *abolitio criminis* esclusivamente nell'ipotesi in cui la norma extrapenale richiamata dalla fattispecie penale incriminatrice risulti *integratrice* di essa (come nell'ipotesi paradigmatica delle norme cc.dd. definitorie).

Alla stregua dell'orientamento inaugurato dalla Suprema Corte di Cassazione con la sentenza n. 30227/2020, in definitiva, anche nell'ipotesi di *omesso, ritardato o parziale* versamento dell'imposta di soggiorno da parte da parte dei gestori delle strutture ricettive poste in essere antecedentemente alla data di entrata in vigore del c.d. "*decreto rilancio*" ci si troverebbe al cospetto - esattamente come nella vicenda scrutinata dalle Sezioni Unite "*Magera*" - di una modifica normativa non integratrice del precetto nel senso precedentemente chiarito e ciò per l'elementare ragione che la modifica del quadro normativo di riferimento, di natura extrapenale, che regola il versamento dell'imposta di soggiorno non sarebbe sussumibile nel fenomeno del "*riempimento di norme penali in bianco*", né risulterebbe qualificabile in termini di norma definitoria: il *novum* normativo, assai più modestamente, si sarebbe limitato ad innescare una successione di norme extrapenali che, pur collocandosi in rapporto di "*interferenza applicativa*" sia con la nozione della persona incaricata di un pubblico servizio dettata dall'art. 358 c.p. sia con quella che stabilisce la struttura del reato (il riferimento, stavolta, è al delitto di peculato previsto dall'art. 314 c.p.), "*lasciano però entrambe inalterate, potendo al più dirsi richiamate in maniera implicita da elementi normativi contenuti sia nella norma definitoria che nella fattispecie penale*".

5.1 La tesi sfavorevole al fenomeno dell'*abolitio criminis* è stata condivisa, oltre che da alcuni Uffici Requirenti (come ad esempio il



“gruppo P.A.” della Procura della Repubblica presso il Tribunale ordinario di Roma), anche da parte di autorevole dottrina.

Richiamata preliminarmente la nozione di norme extrapenali integratrici del precetto, si è osservato, in particolare (sulla scorta di un impianto argomentativo sostanzialmente identico a quello ratificato, da ultimo, da parte della recente pronuncia della Suprema Corte di Cassazione più volte menzionata) che l'art. 180, terzo comma, del decreto-legge n. 34/2020 non avrebbe modificato la nozione astratta di incarico di pubblico servizio, ma avrebbe eliminato le condizioni che consentono - o meglio, che avevano consentito alla giurisprudenza di legittimità ed a quella contabile - di qualificare il singolo albergatore come incarico di pubblico servizio.

In breve: non si sarebbe verificata *abolitio criminis* in quanto il *novum* normativo non avrebbe espunto dalla macro-categoria degli incaricati di pubblico servizio la sotto-categoria degli incaricati alla riscossione delle imposte per conto di un ente pubblico.

La norma sopravvenuta impedirebbe piuttosto, d'ora in avanti, di ricondurre i singoli “albergatori” alla sotto-categoria in commento, trasformandoli in obbligati in solido (così come, *mutatis mutandis*, l'adesione della Romania all'Unione europea non ha modificato la nozione di straniero extracomunitario presupposta dal delitto contemplato dall'art. 14, comma 5 *ter*, del D. Lgs. 286/1998).

All'argomento richiamato da ultimo ne viene affiancato un altro di natura - per così dire - “valoriale”: si osserva, più nel dettaglio, che la tesi contraria all'*abolitio criminis* del c.d. “peculato dell'albergatore” risulterebbe coerente anche con la *sostanza* della riforma del maggio scorso. La scelta di modificare la disciplina relativa alla tassa di soggiorno, più nel dettaglio, nulla avrebbe a che vedere con il disvalore penale del fatto di chi, venendo meno all'obbligo di versamento, si sia appropriato di denaro che, al momento dell'incasso, diviene di proprietà della pubblica amministrazione.

In tale contesto l'illecito amministrativo di nuovo conio sarebbe destinato a trovare applicazione esclusivamente in relazione alle condotte *concomitanti*, non anche con riguardo a quelle *pregresse* e ciò in coerenza con il mutato quadro normativo che avrebbe decretato l'attrazione dell'omesso versamento della tassa di soggiorno dalla sfera della distrazione di denaro pubblico a quella dell'evasione fiscale, dunque del mancato versamento di denaro privato.

6. La tesi favorevole al riconoscimento della parziale *abolitio criminis* è stata a più riprese sostenuta - ancorché attraverso percorsi argomentativi tra loro sensibilmente diversi - sia dalla maggioritaria giurisprudenza di merito, sia da altra parte della dottrina penalistica.

La tesi in commento è stata recepita, per la prima volta, da parte del G.I.P. presso il Tribunale di Rimini nell'ambito di un provvedimento di dissequestro (si tratta del *decreto del 24 luglio 2020, Giudice Vitolo*). Nella motivazione del provvedimento in commento, come evidenziato anche da parte della dottrina che ne ha offerto una prima lettura, il Giudice per le indagini preliminari - dopo aver dato atto del variegato ed articolato scenario giurisprudenziale esistente con riferimento alla materia della successione c.d. mediata di leggi penali nel tempo - ha ritenuto di dover rinverdire, ai fini dell'accertamento dell'eventuale *abolitio criminis*, il criterio c.d. del "*fatto concreto*", recepito da una risalente, ed oggi superata, pronuncia delle Sezioni Unite (il riferimento, come noto, è a *Cass. Pen., Sez. Un., n. 8342 del 23 maggio 1987, Rv. 176406 - 01, Pres. Barba, Est. Cianci, Imp. Tuzet*).

Il G.I.P. presso il Tribunale di Rimini, più nel dettaglio, pur ritenendo di poter ricondurre il fenomeno successorio in commento nell'alveo della successione nel tempo di leggi *extrapenali* - in piena continuità, *in parte qua*, con l'opposto orientamento già richiamato al precedente § 5 della motivazione - ha cionondimeno ritenuto che la tesi dell'*abolitio criminis* risulterebbe confermata dalla circostanza che il



fatto dell'omesso versamento, *oggi*, non integrerebbe più il delitto di peculato così come ritenuto, per lungo tempo, da parte della Suprema Corte di Cassazione. Tale conclusione, del resto, risulterebbe avvalorata anche dalla inequivocabile volontà del legislatore del c.d. "*decreto rilancio*" di sanzionare quella specifica condotta quale mero illecito amministrativo.

Di qui la conclusione che il decreto-legge n. 34/2020, avendo inciso sulla "*rilevanza giuridica del fatto concreto*", consentirebbe di concludere nel senso dell'irrilevanza penale *anche* delle condotte di *omesso, ritardato o parziale* versamento dell'imposta di soggiorno poste in essere, da parte dei gestori delle strutture ricettive, *antecedentemente* alla data di entrata in vigore del c.d. "*decreto rilancio*" in quanto, sulla scorta dell'insegnamento delle Sezioni Unite "*Tuzet*", per legge incriminatrice dovrebbe intendersi il complesso di tutti gli elementi rilevanti ai fini della descrizione del fatto, primo tra tutti quello relativo alla qualifica soggettiva dell'autore del reato.

Più di recente la tesi dell'*abolitio criminis* è stata confermata anche dalla Sezione specializzata in materia di reati contro la pubblica amministrazione del Tribunale di Firenze (si tratta della *sentenza della III Sezione Penale del Tribunale di Firenze, n. 2133 dell'8 ottobre 2020, Pres. Nicotra, Est. Innocenti*), ancorché attraverso un percorso argomentativo sensibilmente diverso rispetto a quello seguito da parte del G.I.P. presso il Tribunale di Rimini qualche mese prima.

Il Tribunale di Firenze, più nel dettaglio, nell'affermare l'intervenuta *abolitio criminis* anche con riferimento alle condotte di *omesso* versamento dell'imposta di soggiorno da parte dei gestori delle strutture ricettive poste in essere *antecedentemente* alla data di entrata in vigore del c.d. "*decreto rilancio*" e pur muovendo dalla qualificazione della vicenda successiva in commento in termini di successione c.d. *mediata* di leggi penali nel tempo, ha ribadito la



perdurante attualità del criterio del raffronto strutturale in astratto tra fattispecie, in tal modo ponendosi in consapevole contrasto rispetto al criterio del “*fatto concreto*” sotteso alla soluzione proposta da parte del G.I.P. presso il Tribunale di Rimini.

La tesi della *abolitio criminis* è stata giustificata da parte del Tribunale di Firenze, in definitiva, sulla scorta di un raffronto strutturale in astratto tra il delitto di peculato previsto dall’art. 314 c.p. e l’illecito amministrativo di nuovo conio introdotto dall’art. 180, terzo comma, del decreto-legge n. 34/2020: di quest’ultimo, in particolare, è stata evidenziata la specialità in relazione alla descrizione della condotta (che, come condivisibilmente evidenziato nelle motivazioni della sentenza in commento, “*comprende una sola delle azioni astrattamente qualificabili come appropriazione ai sensi dell’art. 314 c.p. e, segnatamente, il mero omesso versamento della somma riscossa a titolo d’imposta*”) nonché in relazione ad un ulteriore “*elemento di novità*” costituito proprio dalla modifica della qualifica soggettiva del soggetto agente più volte segnalata.

In relazione a tale ultimo elemento il Tribunale di Firenze conclude per la natura *autenticamente integratrice* della norma di nuovo conio, *tale da concretare una successione c.d. mediata di leggi penali nel tempo a tutti gli effetti*.

Pur dando atto della “*peculiare tecnica normativa*” che caratterizza il c.d. “*decreto rilancio*”, infatti, il Tribunale di Firenze evidenzia che alla stregua di 3 indici concorrenti (*ratio*, effetti perseguiti e *voluntas legislatoris*) ben possa concludersi nel senso di una successione di *leggi extrapenali autenticamente integratrici del precetto* e tanto sull’assunto secondo cui la qualificazione del *novum* normativo in termini di *mera modifica della situazione di fatto* (in quanto tale insuscettibile di innescare un fenomeno di *abolitio criminis*, esattamente come sostenuto dalla Suprema Corte di Cassazione nella recente pronuncia più volte menzionata) ovvero di *autentica*



successione mediata di leggi penali nel tempo non deve essere compiuta sulla scorta di “aprioristici concettualismi sulla natura della norma integrativa (se elemento normativo oppure di mero fatto rispetto alla norma integrata)” bensì valutando “se tale successione comporti o meno, rispetto al fatto, quella effettiva immutatio legis che è la ratio giustificatrice degli artt. 25 Cost. e 2 c.p.”.

In ultima analisi il legislatore, nella consapevolezza dell'orientamento di legittimità consolidatosi in relazione alla qualifica pubblicistica del gestore delle strutture ricettive, sarebbe intervenuto, con una sorta di norma di interpretazione autentica, *“a monte, proprio sul presupposto giuridico del diritto vivente”*, sostituendo la qualificazione di coobbligato solidale a quella di agente contabile (e, dunque, di incaricato di pubblico servizio), con ciò manifestando, una volta per tutte, l'inequivocabile intenzione di ritenere *“che l'albergatore non rientra nella categoria di incaricato di pubblico servizio e, quindi, non deve essere sottoposto a sanzione penale”*.

La tesi dell'*abolitio criminis* è stata da ultimo sostenuta anche da parte del G.U.P. presso il Tribunale di Roma (il riferimento, stavolta, è alla sentenza n. 1520 depositata lo scorso 10 novembre 2020, Giudice Azzolini).

Con la pronuncia in commento il Giudice capitolino, ponendosi in consapevole contrasto con l'orientamento inaugurato da parte della Suprema Corte di Cassazione con la sentenza 30227/2020, ha ribadito che l'eventuale irrilevanza penale delle condotte di *omesso, ritardato o parziale* versamento dell'imposta di soggiorno da parte dei gestori delle strutture ricettive poste in essere *antecedentemente* alla data di entrata in vigore del c.d. *“decreto rilancio”* debba essere scrutinata - esattamente come affermato anche da parte dei Giudici del Tribunale di Firenze - facendo ricorso al criterio del raffronto strutturale in astratto tra fattispecie.



Nella pronuncia suddetta, pur riconoscendosi che il decreto-legge n. 34/2020 non ha determinato alcuna modifica né con riguardo alla fattispecie incriminatrice prevista dall'art. 314 c.p., né con riguardo a quella definitoria contenuta nell'art. 358 c.p., si è evidenziato che proprio il rapporto di *"interferenza applicativa"* ritenuto sussistente da parte dei stessi Giudici di legittimità nella sentenza 30227/2020, renda non conferente il richiamo alla sentenza *"Magera"* delle Sezioni Unite relativa all'ingresso della Romania nell'Unione europea.

Si verterebbe al cospetto, piuttosto, di una *"valutazione politica"* compiuta da parte del legislatore del c.d. *"decreto rilancio"* nella consapevolezza dell'elaborazione giurisprudenziale che aveva condotto Giudici di legittimità e quelli contabili - in un contesto normativo né univoco, né privo di elementi di segno contrario - ad attribuire ai gestori delle strutture ricettive la qualifica di agenti contabili.

In definitiva e per semplificare, il legislatore sarebbe intervenuto sulla *"situazione di fatto specifica del gestore della struttura ricettiva che omette di versare le somme dovute dai clienti per il soggiorno a titolo di imposta"*, compiendo una valutazione giustappunto *"politica"*, ritenuta dal G.U.P. inequivocabilmente sintomatica della volontà di privare di rilevanza penale anche le condotte poste in essere *antecedentemente* alla data di entrata in vigore del *novum* normativo: *"l'esplicita previsione di una sanzione amministrativa, senza riserve di applicazione della legge penale [...] non lascia dubbi sulla volontà di prendere atto della gravissima situazione del settore alberghiero (che perdura da anni), portata più di recente al collasso dalla emergenza sanitaria, e prevedere di conseguenza una disciplina di minor rigore nei confronti dei soggetti esposti al rischio di sanzione penale in ragione del ruolo di agenti riscossori, senza alcuna contropartita"*.
Affermare che il decreto-legge n. 34/2020 determini la mera



irrilevanza penale delle condotte poste in essere successivamente alla relativa data di entrata in vigore e non anche con riguardo a quelle pregresse, afferma conclusivamente il G.U.P., apparirebbe “*profondamente ingiusto in quanto introdurrebbe una disparità di trattamento di situazioni identiche in evidente violazione di precetti di rango costituzionale*”.

6.1 Anche la dottrina, pur nella fisiologica diversità di sensibilità emersa nel dibattito, si è talvolta espressa a favore della tesi dell'*abolitio criminis* delle condotte di *omesso, ritardato o parziale* versamento dell'imposta di soggiorno poste in essere, da parte dei gestori delle strutture ricettive, *antecedentemente* alla data di entrata in vigore del decreto-legge n. 34/2020.

Tale conclusione è stata talvolta motivata muovendo dalla qualificazione in termini di “*norma interpretativa*” del *novum* normativo in commento (e dunque una sorta di *interpretazione autentica* postuma del frastagliato e non inequivoco quadro normativo sulla scorta del quale era stata attribuita al gestore di strutture ricettive la veste di incarico di pubblico servizio), talaltra valorizzando l'introduzione di un inedito illecito amministrativo destinato a porsi in rapporto di specialità rispetto al delitto di peculato e dunque destinato a prevalere su di esso per ragioni di specialità.

7. Ad avviso del Collegio nessuna delle tesi sin qui emerse nel dibattito giurisprudenziale risulta condivisibile, *quantomeno nella loro interezza*, dovendo il fenomeno successorio in commento essere scrutinato mediante riconduzione di esso non già al fenomeno della successione di leggi *extrapenali* nel tempo, bensì - assai diversamente - facendo applicazione della distinta e specifica disciplina dettata dall'art. 9 della legge 689/1981 proprio con riferimento all'ipotesi di *concorso eterogeneo di norme*, che ricorre ogniqualvolta un medesimo fatto risulti *prima facie* riconducibile sia ad una fattispecie penale incriminatrice, sia ad un illecito amministrativo.



7.1 Senz'altro non condivisibile, a sommosso avviso del Collegio, risulta l'opzione ermeneutica recentemente avallata da parte della Suprema Corte di Cassazione con la pronuncia più volte evocata (cfr. *Cass. Pen., Sez. VI, 30 ottobre 2020, n. 30227, Pres. Mogini, Est. Villoni, Imp. Di Bono*, non ancora massimata).

Due, in particolare, i profili di criticità della tesi in commento.

Essa, *da un lato*, dà luogo ad una inammissibile parcellizzazione del *novum* normativo, facendo leva *esclusivamente* sulla *prima porzione* del *terzo comma* decreto-legge n. 34/2020, nel testo derivante dalla sua conversione, con modificazioni, nella legge 77/2020 (dunque valorizzando *esclusivamente* il profilo relativo alla recente rimeditazione della qualifica soggettiva dei gestori delle strutture ricettive, oggi autentici “*responsabili del pagamento dell'imposta*” ai sensi dell'art. 64 d.P.R. 600/1973); *dall'altro*, attende ad una - inevitabile, date le premesse - riconduzione della vicenda successoria in commento nell'ambito del fenomeno della successione di leggi *extrapenali* nel tempo (c.d. successione mediata), che tuttavia appalesa più di qualche profilo di criticità.

In realtà e a ben vedere - con ciò anticipando alcune riflessioni che si avrà modo di compiere più diffusamente nel prosieguo - può seriamente dubitarsi che il recente intervento normativo abbia innescato un fenomeno di successione *mediata* di leggi penali nel tempo, come sarebbe effettivamente accaduto se il legislatore del c.d. “*decreto rilancio*” si fosse *realmente* limitato ad incidere, *in via esclusiva*, sulla qualifica soggettiva dei gestori delle strutture ricettive, introducendo - in luogo della veste di incaricato di pubblico servizio e più nel dettaglio di *agente contabile* incaricato dell'espletamento di un'attività ausiliaria nei confronti dell'ente impositore - quella di *coobbligato solidale* del cliente, *con espresso diritto di rivalsa nei confronti di quest'ultimo*, secondo lo schema del



“responsabile d’imposta” di cui all’art. 64, *terzo comma*, d.P.R. 600/1973.

Come si è già avuto modo di segnalare peraltro - ed in ciò riposa il principale profilo di fragilità della tesi qui disattesa - il tenore testuale del *novum* normativo sottoposto a disamina in questa sede attesta *per tabulas* che il legislatore della recente riforma non ha inteso semplicemente rimeditare la qualifica soggettiva dei gestori delle strutture ricettive ma, in una prospettiva assai più innovativa e dirompente, *ha proceduto all’introduzione di un inedito illecito amministrativo sagomato proprio sulle condotte di omesso, ritardato o parziale versamento dell’imposta di soggiorno da parte da parte dei gestori delle strutture ricettive.*

Oggi, in definitiva, a fianco della perdurante vigenza della fattispecie di peculato, se ne giustappone un’altra, avente ad oggetto uno *specifico sottoinsieme di condotte tra tutte quella astrattamente ricomprese nella prima* ed avente pacificamente natura di mero illecito amministrativo. Come efficacemente evidenziato in dottrina, si tratta di un rapporto di specialità sincronico, una sincronia che è sopravvenuta per effetto dell’entrata in vigore del decreto rilancio del maggio scorso: in tale contesto, la norma speciale, pur senza abrogare quella generale, finisce per circoscriverne il perimetro soggettivo ed oggettivo di operatività.

Se così è, l’eventuale *abolitio criminis* delle condotte di *omesso, ritardato o parziale versamento dell’imposta di soggiorno* poste in essere, da parte da parte dei gestori delle strutture ricettive, *antecedentemente* alla data di entrata in vigore del c.d. *“decreto rilancio”* non può essere ricondotta nell’ambito della successione mediata di leggi penali nel tempo, ma deve essere scrutinata - assai diversamente - facendo applicazione della distinta e specifica disciplina dettata dall’art. 9 della legge 689/1981 per l’ipotesi di *concorso eterogeneo di norme*, l’una avente natura penale e l’altra

quella di mero illecito amministrativo; profilo, quest'ultimo, come condivisibilmente evidenziato anche da parte del G.U.P. di Roma nella sentenza depositata lo scorso 10 novembre, che rende del tutto inconferente il richiamo ai principi di diritto autorevolmente enunciati dalle Sezioni Unite con la sentenza "*Magera*" del 2007.

Come è noto e come si avrà cura di illustrare più approfonditamente nel prosieguo, del resto, l'esclusione del fenomeno dell'*abolitio criminis* neppure può essere predicata facendo leva su argomenti di natura - per così dire - "valoriale": la natura apparente o meno del concorso tra norme, infatti, come ripetutamente affermato dalla maggioritaria dottrina e giurisprudenza, anche a Sezioni Unite, va risolta facendo *esclusivo* ricorso al principio di specialità (in ossequio alla teoria c.d. monistica) e non anche a criteri ulteriori, di elaborazione dottrinale, come quello di sussidiarietà, assorbimento o consunzione (propri delle teorie c.d. pluralistiche) privi di qualsiasi fondamento normativo e che, nel sottendere ad opinabili ed incontrollabili giudizi di valore da parte del Giudice, si pongono potenzialmente in contrasto con i principi di legalità in materia penale, con quelli di determinatezza e tassatività che di esso costituiscono ineludibili corollari (cfr., *ex plurimis*, Cass. Pen., Sez. Un., n. 1235 del 28 ottobre 2010, Rv. 248868 - 01, Pres. Lupo, Est. Fiandanese, Imp. Giordano ed altri) nonché con il principio prevedibilità e calcolabilità delle conseguenze penali elaborato dalla Corte Edu con riferimento al momento formativo ed interpretativo della norma incriminatrice.

7.2 Le considerazioni compiute al precedente § 7.1 consentono, con ogni evidenza, di ritenere non pienamente condivisibili - quantomeno nell'interesse del relativo apparato argomentativo - anche gli arresti giurisprudenziali compendiativi al precedente § 6 della motivazione.

Ed invero, principiando dalle tesi, pur tra loro non perfettamente sovrapponibili, fatte proprie tanto dal G.I.P. presso il



Tribunale di Rimini quanto da parte dei Giudici del Tribunale di Firenze esse sottendono - in maniera non condivisibile, per le ragioni già illustrate - ad una sussunzione del fenomeno di successione normativa in commento nell'ambito della successione nel tempo di leggi *extrapenali*.

Il G.I.P. presso il Tribunale di Rimini, come evidenziato anche da parte di autorevole dottrina, nel far ciò ha peraltro ritenuto di dover rinverdire, ai fini dell'accertamento dell'eventuale *abolitio criminis*, il criterio c.d. del "*fatto concreto*", recepito sì da una risalente pronuncia delle Sezioni Unite (il riferimento, come noto, è a Cass. Pen., Sez. Un., n. 8342 del 23 maggio 1987, Rv. 176406 - 01, Pres. Barba, Est. Cianci, Imp. Tuzet) ma oggi definitivamente e condivisibilmente superato dalla pressoché unanime dottrina e giurisprudenza di legittimità, anche a Sezioni Unite, a tacer d'altro in considerazione del rischio, tutt'altro che teorico, di inammissibili fenomeni di c.d. retroattività occulta cui la tesi in commento potrebbe concretamente condurre (come emblematicamente evidenziato dalla nota vicenda dei lavoratori privi di autorizzazione al lavoro a suo tempo scrutinata da parte delle Sezioni Unite con la nota pronuncia Cass. Pen., Sez. Un., n. 33539 del 9 maggio 2001, Rv. 219530 - 01, Pres. Vessia, Est. Fiale, Imp. Donatelli).

La soluzione prospettata da parte del Tribunale di Firenze, d'altro canto, risulta a propria volta caratterizzata da un ulteriore profilo di criticità, consistente - pur a fronte della predicata *abolitio criminis* - nell'affermata retroattività dell'illecito amministrativo di nuovo conio e delle relative sanzioni anche in relazione a condotte poste in essere antecedentemente alla data di entrata in vigore del c.d. "*decreto rilancio*", e ciò ad onta della conclamata assenza di qualsiasi norma di diritto intertemporale che sancisca espressamente tale retroattività.



Anche la tesi sostenuta da parte del G.U.P. presso il Tribunale di Roma non appare pienamente condivisibile, *quantomeno nella sua interezza*. Il Giudice capitolino, infatti, pur facendo condivisibilmente ricorso al criterio del raffronto strutturale in astratto tra fattispecie e pur avendo correttamente escluso - per le ragioni condivise da questo Collegio - la riconduzione della vicenda successoria in commento al fenomeno della successione c.d. mediata di leggi penali nel tempo, se da un lato non individua espressamente la base normativa della predicata specialità (l'art. 9 della legge 689/1981 non viene infatti mai espressamente richiamato), dall'altro i successivi riferimenti alla "*valutazione politica*" compiuta da parte del legislatore del c.d. "*decreto rilancio*" in uno alla valorizzazione alla "*gravissima situazione del settore alberghiero (che perdura da anni), portata più di recente al collasso dalla emergenza sanitaria*" contenuti nella parte conclusiva del provvedimento sembrerebbero preludere, ancora una volta, a valutazioni di natura "valoriale" sulla cui inammissibilità si è già avuto modo di soffermarsi in precedenza.

8. Dalla riconduzione del fenomeno successorio in commento alla fattispecie del c.d. *concorso eterogeneo* di norme fatta propria dal Collegio discendono, peraltro, conseguenze *decisive* in punto di individuazione della conferente disciplina positiva ad esso applicabile nonché dei conseguenziali - e ad esso pertinenti - principi di diritto enunciati dalle Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione.

9. Più nel dettaglio, una volta ritenuta non praticabile la sussunzione del fenomeno successorio innescato dal c.d. "*decreto rilancio*" nell'ambito della successione mediata di leggi penali nel tempo, da ciò consegue che l'eventuale *abolitio criminis* delle condotte di *omesso, ritardato o parziale* versamento dell'imposta di soggiorno da parte dei gestori delle strutture ricettive poste in essere *antecedentemente* alla data di entrata in vigore del decreto menzionato da ultimo debba essere scrutinata facendo *esclusiva* applicazione della distinta e



specifica disciplina dettata dall'art. 9 della legge 689/1981 per l'ipotesi di *concorso eterogeneo di norme*, l'una avente natura penale e l'altra quella di mero illecito amministrativo.

D'altro canto, le superiori considerazioni impongono, come anticipato, di attendere ad una corretta individuazione delle coordinate giurisprudenziali di riferimento, facendo dunque applicazione *non già* dei principi di diritto enunciati dalle Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione con riferimento alla sentenza "*Magera*" del 2007 (cfr. *Cass. Pen., Sez. Un., n. 2451 del 27 settembre 2007, Rv. 238197 - 01, Pres. Lupo, Est. Lattanzi, Imp. Magera*) nell'ambito della vicenda di successione di leggi *extrapenali* innescata dall'adesione della Romania all'Unione europea con il conseguente acquisto - da parte dei rumeni - dello *status* di cittadini europei, *bensì* piuttosto (tra le altre), con la fondamentale sentenza "*Di Lorenzo*" relativa proprio ad una classica ipotesi di concorso apparente di norme, l'una avente natura incriminatrice, l'altra di mero illecito amministrativo (il riferimento, come è noto, è alla sentenza fondamentale *Cass. Pen., Sez. Un., n. 1963 del 28 ottobre 2010, Rv. 248721 - 01, Pres. Lupo, Est. Brusco, Imp. Di Lorenzo*).

10. Come è noto il fenomeno del concorso apparente di norme ricorre quando più disposizioni normative sembrano disciplinare *prima facie* un medesimo fatto, ma una soltanto di esse risulta effettivamente applicabile al caso concreto.

I presupposti affinché possa ravvisarsi un concorso apparente di norme sono rappresentati dalla contemporanea vigenza di una pluralità di norme tra loro non antinomiche, dall'identità della condotta da esse considerata nonché, infine, dalla circostanza per cui una sola delle disposizioni in commento risulta concretamente applicabile.

11. Allorquando il concorso riguardi norme aventi *tutte* natura penale, il referente normativo alla stregua del quale verificare la



natura apparente ovvero effettiva del concorso medesimo è rappresentato, come è noto, dall'art. 15 c.p. a mente del quale *“Quando più leggi penali o più disposizioni della medesima legge penale regolano la stessa materia, la legge o la disposizione di legge speciale deroga alla legge o alla disposizione di legge generale, salvo che sia altrimenti stabilito”*.

La previsione in commento individua, dunque, nella *specialità* il criterio da applicare nella verifica circa la natura apparente ovvero effettiva del concorso.

Dottrina e giurisprudenza, da tempo impegnate nell'individuazione dei criteri alla stregua dei quali valutare l'identità o meno della materia disciplinata (e dunque la natura apparente o effettiva del concorso), hanno proposto, nel corso degli anni, una pluralità di indici che, per comodità espositiva, ben possono essere ricondotti all'interno di due grandi opzioni interpretative, nell'ambito delle quali è peraltro consentito scorgere ulteriori sotto-distinzioni ermeneutiche.

Il riferimento, come noto, è alla distinzione tra teorie c.d. monistiche e teorie c.d. pluralistiche, ormai recepita anche dalla manualistica tradizionale.

Mentre i fautori delle teorie c.d. monistiche, facendo leva - in particolare - sul tenore testuale dell'art. 15 c.p., ritengono che la natura apparente o meno del concorso vada scrutinata facendo *esclusivo* ricorso al principio di specialità (l'unico espressamente enunciato dal legislatore al fine di verificare la natura apparente ovvero effettiva del concorso), i sostenitori delle teorie c.d. pluralistiche opinano nel senso per cui, accanto al principio di specialità ed in aggiunta ad esso, meriterebbero di essere affiancati criteri ulteriori (ed in particolare quelli di sussidiarietà e consunzione/assorbimento), destinati così ad estendere il perimetro applicativo del concorso apparente di norme.



Si tratta peraltro di criteri, con ogni evidenza, fondati su apprezzamenti di valore fortemente condizionati dalle peculiarità del fatto concreto anziché sagomati, come accade con il criterio di specialità, su un rigoroso riscontro della sussistenza di un rapporto strutturale tra fattispecie astratte: profilo, quest'ultimo, che ha ripetutamente indotto la consolidata giurisprudenza di legittimità, anche nella sua più autorevole composizione, a giudicare tali criteri, distinti ed ulteriori rispetto a quello di specialità, del tutto privi di qualsiasi fondamento normativo e, nel sottendere ad opinabili ed incontrollabili giudizi di valore destinati ad essere compiuti parte del Giudice, potenzialmente in contrasto con i principi di legalità in materia penale, con quelli di determinatezza e tassatività che di esso costituiscono ineludibili corollari (cfr., *ex plurimis*, Cass. Pen., Sez. Un., n. 1235 del 28 ottobre 2010, Rv. 248868 - 01, Pres. Lupo, Est. Fiandanese, Imp. Giordano ed altri) nonché con il principio prevedibilità e calcolabilità delle conseguenze penali elaborato dalla Corte Edu con riferimento al momento formativo ed interpretativo della norma incriminatrice.

11.1 Individuato nel criterio di specialità l'unico referente normativo alla stregua del quale verificare l'apparenza o meno del concorso tra norme e chiarito che un rapporto di specialità tra norme in tanto può dirsi sussistente in quanto una norma (speciale) contenga tutti gli elementi costitutivi di un'altra (generale) con l'aggiunta di un contenuto ulteriore c.d. specializzante, ci si è interrogati sul significato da ascrivere, da un lato, al concetto di "*stessa materia*" richiamato dall'art. 15 c.p. e, dall'altro, sull'*ubi consistam* del concetto stesso di specialità, in ipotesi suscettibile di essere inteso *in concreto* o *in astratto*, *per specificazione* o *per aggiunta*, ovvero ancora in prospettiva *unilaterale*, *bilaterale* o *reciproca*.



Anche in relazione alla delimitazione del concetto di “*stessa materia*” dottrina e giurisprudenza si sono polarizzate attorno a due macro-impostazioni.

Mentre un'impostazione più risalente aveva finito con l'individuare l'essenza della locuzione in commento con quella di *identità del bene giuridico tutelato*, la consolidata giurisprudenza di legittimità e la dottrina assolutamente maggioritaria hanno identificato nel *raffronto di tipo strutturale in astratto tra fattispecie* l'unico criterio regolatore della materia.

In prospettiva critica rispetto all'orientamento incentrato sul bene giuridico tutelato, si è infatti condivisibilmente obiettato che ben può aversi identità di bene giuridico tra fattispecie del tutto diverse tra loro (come il furto e la truffa, entrambe offensive del patrimonio) e diversità di interesse tutelato tra fattispecie in evidente rapporto di specialità tra loro (come accadeva sino alla recente abrogazione del delitto di ingiuria, fattispecie incriminatrice sino ad un recente passato posta a presidio dell'onore, rispetto al delitto di oltraggio a magistrato in udienza, prioritariamente rivolto - pur nella sua plurioffensività - alla tutela del prestigio dell'amministrazione della giustizia; vicenda per la quale non era mai stata posta in discussione la natura apparente del concorso).

Pacifica, dunque, l'adesione al criterio strutturale del confronto tra fattispecie astratte, sono state individuate diverse ipotesi di specialità.

Il riferimento è alla nota distinzione tra c.d. *specialità per aggiunta* che ricorre ogniqualvolta una delle due norme in conflitto presenti, rispetto all'altra, elementi specializzanti aggiuntivi rispetto a quelli contenuti nella fattispecie generale (come accade, per esempio, tra il sequestro di persona previsto dall'art. 605 c.p. e il sequestro di persona a scopo di estorsione previsto dall'art. 630 c.p.) e c.d. *specialità per specificazione* che, diversamente rispetto alla prima,

sussiste ogni volta che una delle norme in conflitto presenti, rispetto all'altra, elementi specializzanti "specificativi di corrispondenti elementi della fattispecie generale", dunque descritti con un grado di dettaglio maggiore rispetto a quello che contraddistingue la norma generale (come accade, per esempio, tra la violenza privata disciplinata dall'art. 610 c.p. e la violenza sessuale prevista dall'art. 609 *bis* c.p.).

Incontestata la sussistenza di un concorso apparente di norme nell'ipotesi in cui si verta al cospetto di un rapporto di specialità c.d. *unilaterale* (dunque nell'ipotesi in cui il rapporto intercorrente tra due fattispecie risulti assimilabile all'immagine, fortemente evocativa, dei due cerchi concentrici, perché una di esse - giustappunto quella speciale - contiene tutti gli elementi della norma generale con l'aggiunta di uno o più elementi specializzanti, indifferentemente per aggiunta o per specificazione), ci si chiede se analogo rapporto di specialità possa dirsi effettivamente intercorrente anche nell'ipotesi in cui entrambe le fattispecie, pur caratterizzate da un nucleo comune (assimilabile stavolta all'immagine di due cerchi intersecantesi per una limitata porzione in comune), risultino al contempo caratterizzate da profili di reciproca specialità (c.d. specialità *bilaterale* o *reciproca*, qual è quella che intercorre, ad esempio, tra gli artt. 610 e 611 c.p. ove la prima norma prevede anche il "tollerare" e l' "omettere" che non sono previsti dalla seconda che, a sua volta richiede la finalizzazione della violenza o della minaccia al costringimento della persona offesa alla commissione di un fatto costituente reato).

In tale ipotesi dottrina e giurisprudenza non si sono mostrate affatto concordi nell'individuazione della norma da ritenersi speciale, né - ancor più radicalmente - sulla possibilità della concreta operatività della disciplina dettata dall'art. 15 c.p..

Mentre la dottrina che si è occupata più approfonditamente della questione ha concluso per la sussistenza di un concorso apparente di



norme per le ipotesi di specialità bilaterale per (doppia) specificazione ovvero per specificazione da un lato e per aggiunta dall'altro e per il concorso effettivo di norme allorquando ricorra un ipotesi di specialità bilaterale per (doppia) aggiunta (conclusioni, di recente, espressamente ratificate anche dalle Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione con la pronuncia, già richiamata, *Cass. Pen., Sez. Un., n. 1963 del 28 ottobre 2010, Rv. 248721 - 01, Pres. Lupo, Est. Brusco, Imp. Di Lorenzo*), altri interpreti hanno prospettato, in tali ipotesi, l'applicazione della fattispecie contraddistinta dal trattamento sanzionatorio più rigoroso ovvero di quella caratterizzata dal maggior numero di elementi specializzanti (c.d. criterio della maggiore specialità).

12. Il principio di specialità inteso come raffronto strutturale in astratto tra norme come sintetizzato ai §§ 11 e 11.1 della motivazione è stato, di recente, autorevolmente esportato anche nel contiguo settore del c.d. concorso eterogeneo di norme previsto dall'art. 9 della legge 689/1981, che ricorre ogniqualvolta un medesimo fatto risulti *prima facie* riconducibile sia ad una fattispecie penale incriminatrice, sia ad un illecito amministrativo.

L'art. 9 della legge 689/1981 sancisce espressamente che *“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”*.

Ancorché l'art. 9 si esprima in termini di *“stesso fatto”* anziché di *“stessa materia”* come accade invece nell'ambito dell'art. 15 c.p., la giurisprudenza di legittimità ha ripetutamente affermato che con tale espressione il legislatore non abbia inteso riferirsi al criterio della specialità in concreto bensì, esattamente come osservato in relazione all'art. 15 c.p., al *raffronto strutturale in astratto tra norme*.



In definitiva, anche in relazione al *concorso eterogeneo* tra fattispecie penali ed illeciti amministrativi valgono le medesime considerazioni evidenziate in precedenza (§ 11.1, ragione per la quale si è reso necessario soffermarvisi) circa la necessità che la natura apparente o effettiva del concorso venga vagliata avendo *esclusivo* riguardo al raffronto strutturale in astratto tra norme e non mediante il ricorso al criterio, ormai non più attuale, della c.d. specialità in concreto, né attraverso inammissibili valutazioni di carattere *lato sensu* “valoriale”, radicalmente precluse al Giudice penale.

Nei medesimi termini si sono del resto espresse, in un recente passato, anche le Sezioni Unite “*Di Lorenzo*”, chiamate a risolvere il contrasto giurisprudenziale - limitatamente all’ipotesi in cui il soggetto agente sia proprietario o custode della cosa sottoposta a sequestro, ovvero cumuli entrambe le qualità - emerso in relazione al rapporto intercorrente tra il *delitto* di sottrazione o danneggiamento di cose sottoposte a sequestro (art. 334 c.p.) e la fattispecie prevista dall’art. 213 del Codice della Strada (D. Lgs. 285/1992) che prevede l’irrogazione di una sanzione amministrativa in relazione alla condotta del custode del veicolo oggetto di sequestro amministrativo che circoli abusivamente con lo stesso, (il riferimento, come è noto, è alla sentenza *Cass. Pen., Sez. Un., n. 1963 del 28 ottobre 2010, Rv. 248721 - 01, Pres. Lupo, Est. Brusco, Imp. Di Lorenzo*).

13. Per risolvere il caso sottoposto all’attenzione del Collegio occorre dunque preliminarmente esaminare la struttura del delitto di peculato e della violazione amministrativa di cui si discute.

Il tema del concorso apparente presuppone, infatti, la previa verifica dell’esistenza di un’area, comune e sovrapponibile, tra le condotte descritte nelle norme concorrenti; laddove le condotte tipiche risultassero strutturalmente diverse, infatti, neppure avrebbe ragione di porsi un problema di concorso apparente di norme.



L'art. 314 c.p. disciplina diverse ipotesi. Quella prevista dal primo comma - l'unica rilevante in questa sede - può essere indifferentemente commessa tanto dal pubblico ufficiale quanto dall'incaricato di un pubblico servizio e può avere ad oggetto sia l'appropriazione di denaro, sia di altra cosa mobile altrui dei quali il soggetto agente abbia il possesso o comunque la disponibilità in ragione del suo ufficio o del suo servizio.

L'illecito amministrativo di nuovo conio, a sua volta, tipizza la condotta del gestore della struttura ricettiva che ometta, ritardi o versi solo parzialmente l'imposta di soggiorno o il contributo di soggiorno.

Il problema del concorso apparente neppure si pone, dunque, per quanto riguarda le condotte poste in essere da parte del pubblico ufficiale né, in una prospettiva più generale, allorquando l'appropriazione riguardi beni diversi dal denaro.

È dunque solo in relazione alla condotta appropriativa di somme di denaro posta in essere dall'incaricato di pubblico servizio (fattispecie all'interno della quale è stata sistematicamente ricondotta, sino ad un recente passato, il c.d. "peculato dell'albergatore") che può ritenersi sussistente una corrispondenza e sovrapposizione rispetto ai fatti descritti all'interno dell'illecito amministrativo di recente introduzione: in relazione a tale specifico sottoinsieme di condotte, infatti, quantomeno sulla scorta della consolidata giurisprudenza contabile e di legittimità che aveva riconosciuto la sussistenza della qualifica di incaricato di pubblico servizio (e più nel dettaglio di *agente contabile* in capo ai gestori di strutture ricettive), può effettivamente ritenersi esistente un'area comune e sovrapponibile tra le norme descritte nelle due norme concorrenti che, come visto, è quanto consente di interrogarsi sulla natura apparente ovvero effettiva del concorso.



14. Ciò premesso e facendo applicazione delle coordinate ermeneutiche sopra compendiate (in particolare di quelle richiamate al precedente § 12 della motivazione), non può seriamente dubitarsi che l'illecito amministrativo di nuovo conio risulti caratterizzato da *plurimi profili di specialità* ai sensi dell'art. 9 della legge 689/1981, tali da determinare l'*abolitio criminis* anche delle condotte di *omesso, ritardato o parziale* versamento dell'imposta di soggiorno da parte da parte dei gestori delle strutture ricettive poste in essere *antecedentemente* alla data di entrata in vigore del c.d. "*decreto rilancio*".

Ci si trova al cospetto, più nel dettaglio, di un rapporto di *specialità unilaterale per plurima specificazione* che consente di ritenere senz'altro *speciale* la fattispecie amministrativa di nuovo conio, con conseguente parziale *abolitio criminis* delle condotte originariamente ricomprese nell'art. 314 c.p..

14.1 Il primo profilo di specialità che caratterizza l'illecito amministrativo attiene all'*individuazione del soggetto agente*.

Più nel dettaglio, in luogo del generico *incaricato di pubblico servizio* richiamato nel delitto di peculato (al quale la consolidata giurisprudenza di legittimità aveva ricondotto, sino ad un recentissimo passato, la figura del c.d. "albergatore"), l'art. 180, terzo comma, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito con modificazioni nella legge 17 luglio 2020, n. 77, individua il soggetto attivo del relativo illecito amministrativo nel "*gestore della struttura ricettiva*" attendendo, dunque, ad una *specificazione* del corrispondente elemento della fattispecie generale (così come interpretato dalla consolidata giurisprudenza di legittimità) secondo lo schema tipico, giustappunto, della *specialità per specificazione*.

Del resto, ad identica conclusione dovrebbe in ogni caso pervenirsi anche per l'ipotesi in cui si dovesse ritenere che il c.d. "*decreto rilancio*", avendo fatto venir meno la qualifica di incaricato di



pubblico servizio (e più nel dettaglio quella di *agente contabile* incaricato dell'espletamento di un'attività ausiliaria nei confronti dell'ente impositore), avrebbe determinato un fenomeno di c.d. riespansione normativa in favore del delitto di appropriazione indebita previsto dall'art. 646 c.p. (delitto, quest'ultimo, ritenuto pacificamente configurabile dalla maggioritaria giurisprudenza di legittimità - contrariamente a quanto ritenuto da parte di autorevole dottrina in uno dei commenti relativi alla vicenda qui scrutinata - anche in relazione a somme di denaro).

Anche in tal caso, infatti, manterrebbero piena validità le superiori considerazioni ben potendosi concludere, *mutatis mutandis*, che in luogo del generico "*chiunque*" richiamato nel delitto di appropriazione indebita, l'art. 180, terzo comma, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito con modificazioni nella legge 17 luglio 2020, n. 77, avrebbe inteso fare specifico ed esclusivo riferimento alla figura del "*gestore della struttura ricettiva*" attendendo, dunque, ancora una volta, ad una specificazione del corrispondente elemento della fattispecie generale.

14.2 Il secondo profilo di specialità che caratterizza l'illecito amministrativo di recente introduzione ha riguardo alla descrizione della *condotta sanzionata*.

Con maggiore impegno esplicativo, mentre il delitto di peculato descrive la condotta tipica facendo riferimento all'incaricato di un pubblico servizio che "*avendo per ragione del suo [...] servizio il possesso o comunque la disponibilità di denaro o di altra cosa mobile altrui, se ne appropria*", l'illecito amministrativo di nuovo conio, all'interno del variegato fascio di condotte prese in considerazione dell'art. 314 c.p., ne seleziona alcune soltanto, ed in particolare quelle di "*omesso, ritardato o parziale versamento*".

Ancora una volta risulta dunque evidente il ricorso allo schema tipico della specialità per specificazione: tra la molteplicità di condotte prese

in considerazione dalla fattispecie penale incriminatrice, il legislatore del c.d. "*decreto rilancio*" ne seleziona, definendone più compiutamente i contenuti, alcune soltanto; ancora una volta la norma speciale presenta gli stessi elementi costitutivi di quella generale, uno o più dei quali viene tuttavia ad essere ulteriormente e più puntualmente specificato.

14.3 Il terzo ed ultimo profilo di specialità che caratterizza l'illecito introdotto dal decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34 concerne, infine, *l'oggetto della condotta*.

In particolare, mentre il delitto di peculato ha genericamente riguardo al "*denaro o altra cosa mobile altrui*", l'illecito amministrativo sottoposto a disamina in questa sede ritaglia, tra la molteplicità di oggetti della condotta presi in considerazione dall'art. 314 c.p. ed a titolo di specificazione rispetto al generico "*denaro*", fa esclusivo riferimenti alle somme ricevute a titolo di "*imposta di soggiorno e del contributo di soggiorno*", unico oggetto - dunque - sul quale è incentrato il fuoco della fattispecie amministrativa di nuovo conio.

15. Come reso evidente dalle superiori considerazioni e come si è già avuto modo di anticipare, ci si trova in definitiva al cospetto di un *rapporto di specialità unilaterale per plurima specificazione* a tutto vantaggio della fattispecie amministrativa di nuovo conio, con conseguente parziale *abolitio criminis* - ai sensi del combinato disposto di cui agli artt. 9 legge 689/1981 e 2, *secondo comma*, c.p. - delle condotte originariamente ricondotte dalla giurisprudenza nell'ambito dell'art. 314 c.p..

È in definitiva corretto affermare che il legislatore del c.d. "*decreto rilancio*", nell'ambito di tutte le condotte originariamente prese in considerazione dall'art. 314 c.p., ne abbia selezionate una "*porzione*" soltanto - o se si preferisce, uno specifico sottoinsieme - facendole confluire all'interno di un *distinto* (e per le ragioni illustrate, al contempo *speciale*) illecito amministrativo, senza tuttavia abrogare

formalmente la fattispecie incriminatrice che, vigente al momento del fatto, contemplava la medesima fattispecie.

La soluzione fatta propria dal Collegio, come anticipato, risulta perfettamente in linea con la più aggiornata giurisprudenza di legittimità, anche a Sezioni Unite (cfr., per tutte, *Cass. Pen., Sez. Un., n. 1963 del 28 ottobre 2010, Rv. 248721 - 01, Pres. Lupo, Est. Brusco, Imp. Di Lorenzo*).

Nella pronuncia richiamata da ultimo, più nel dettaglio, le Sezioni Unite - chiamate a risolvere il contrasto giurisprudenziale emerso in relazione al rapporto intercorrente tra il *delitto* di sottrazione o danneggiamento di cose sottoposte a sequestro (art. 334 c.p.) e l'illecito amministrativo previsto dall'art. 213 del Codice della Strada (D. Lgs. 285/1992) - ebbero proprio modo di concludere, ancorché limitatamente all'ipotesi in cui il soggetto agente sia proprietario o custode della cosa sottoposta a sequestro, ovvero cumuli entrambe le qualità, *nel senso della specialità dell'illecito amministrativo*, sulla scorta di un impianto argomentativo sostanzialmente sovrapponibile, nei suoi snodi essenziali, a quello seguito in questa sede da parte del Collegio.

16. Chiarite, dunque, le ragioni sottese alla predicata sussistenza di un'autentica *abolitio criminis* anche in relazione alle condotte di *omesso, ritardato o parziale* versamento dell'imposta di soggiorno poste in essere, da parte dei gestori delle strutture ricettive, *antecedentemente* alla data di entrata in vigore del c.d. "*decreto rilancio*" non resta che interrogarsi, conclusivamente, sulla legittimità di un'eventuale trasmissione degli atti da parte dell'Autorità Giudiziaria in favore dell'Autorità Amministrativa competente all'irrogazione della sanzione amministrativa recentemente introdotta da parte del legislatore (legittimità sulla quale, come anticipato, solo il Tribunale di Firenze si apertamente espresso in termini positivi).



Ad avviso del Collegio tale trasmissione deve pacificamente ritenersi preclusa, al pari - più in generale - di un'applicazione retroattiva dell'illecito amministrativo di nuovo conio e delle relative sanzioni.

Tale conclusione s'impone alla luce di una pluralità di considerazioni, tutte convergenti tra loro.

Occorre in primo luogo evidenziare che all'interno del c.d. "*decreto rilancio*" risulta radicalmente assente qualsiasi norma di diritto intertemporale che sancisca espressamente tale retroattività.

Se così è (ed in ciò riposa la seconda convergente considerazione) devono trovare applicazione i principi di diritto autorevolmente enunciati dalle Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione nell'ambito di una vicenda processuale per molti versi analoga a quella odierna (cfr., per tutte, Cass. Pen., Sez. Un., n. 25457 del 29 marzo 2012, Rv. 252694 - 01, Pres. Lupo, Est. Fiale, Imp. Campagne Rudie).

Con la pronuncia in commento - per quanto maggiormente rileva in questa sede - le Sezioni Unite ebbero condivisibilmente modo di escludere che nell'ipotesi di successione tra reato ed illecito amministrativo (c.d. *depenalizzazione*) possa trovare applicazione analogica la disciplina contenuta nell'art. 2, *quarto comma*, c.p., posto che tale previsione normativa presuppone *indefettibilmente* che la successione normativa abbia ad oggetto norme aventi *tutte* natura penale.

In particolare, il principio di retroattività della legge più favorevole di cui all'art. 2, *quarto comma*, c.p. "*non è stato recepito nella legge 689/1981 e non è estensibile alla disciplina della 'successione' dell'illecito amministrativo rispetto all'illecito penale. A tal fine sarebbero necessarie apposite norme, affidate alla discrezionalità del legislatore ordinario (pur sempre nel rispetto del principio di ragionevolezza ex art. 3 Cost.), tali da superare l'autonomo principio*

d'irretroattività vigente per il primo tipo d'illecito ai sensi dell'art. 1 della legge 689/1981, peraltro estraneo alla costituzionalizzazione ex art. 25, secondo comma, Cost. che riguarda solo quello penale".

La *ratio* del ragionamento sotteso alla soluzione prospettata dalle Sezioni Unite è stata concordemente individuata nell'esigenza di garanzia dei consociati, che non potrebbero trovarsi esposti all'irrogazione di sanzioni amministrative per fatti compiuti, quando, non essendovi ancora una legge le prevedesse, non avevano avuto la possibilità di autodeterminarsi responsabilmente rispetto ad esse.

Sempre nell'ambito delle motivazioni della sentenza citata, peraltro, le Sezioni Unite ebbero ulteriormente modo di escludere, radicalmente, che in difetto di disposizioni transitorie espresse potesse trovare generalizzata applicazione la disciplina contenuta negli artt. 40 e 41 della legge 689/1981, in guisa di "*norme generali di inquadramento valide per tutti i futuri casi di depenalizzazione*", segnalando il "*carattere del tutto eccezionale e transitorio*" delle previsioni in commento, in quanto tali di stretta interpretazione e non suscettibili di applicazione analogica o anche soltanto estensiva, come indirettamente confermato, del resto, dalla presenza di previsioni di contenuto analogo a quello delle norme poc'anzi richiamate nelle pressoché totalità dei provvedimenti di depenalizzazione (previsioni, queste ultime, con ogni evidenza inutili e ridondanti muovendo dalla tesi del carattere *generale* della disciplina contenuta negli artt. 40 e 41 della legge 689/1981).

In terzo ed ultimo luogo, all'applicazione retroattiva delle sanzioni amministrative di nuovo conio anche in relazione alle condotte di *omesso, ritardato o parziale* versamento dell'imposta di soggiorno da parte dei gestori delle strutture ricettive poste in essere *antecedentemente* alla data di entrata in vigore del c.d. "*decreto rilancio*" osta, con ogni evidenza, il principio di irretroattività, espressamente sancito - anche in materia di illeciti amministrativi -



dall'art. 1 della legge 689/1981, a mente del quale *“Nessuno può essere assoggettato a sanzioni amministrative se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima della commissione della violazione”*.

Tale principio - ancorché da alcuni interpreti ritenuto sprovvisto di copertura costituzionale - ha cionondimeno nel corso degli ultimi anni visto irrobustirsi la propria base giuridica per effetto di alcune pronunce della Corte Edu.

La Corte Europeo dei Diritti dell'Uomo, più nel dettaglio, in disparte la veste formalmente amministrativa attribuita dal legislatore nazionale a determinati illeciti ed in ossequio ad una concezione *autonomistica* di illecito penale, ha progressivamente decretato un'estensione applicativa dei principi convenzionali di legalità e irretroattività sfavorevole sanciti dall'art. 7 CEDU, destinati dunque a trovare applicazione in relazione a tutte le misure considerate *“intrinsecamente penali”*, ancorché alle stesse, in quanto non qualificate come “pene” nell'ordinamento interno, non risultino applicabili gli analoghi principi sanciti dall'art. 25, secondo comma, Cost..

La Corte costituzionale, nel risolvere la questione dei rapporti tra irretroattività ex art. 7 CEDU e successione tra reato ed illecito amministrativo ha conclusivamente affermato che in presenza di norme transitorie o di diritto intertemporale che sanciscano *espressamente* l'applicazione retroattiva delle sanzioni amministrative di nuova introduzione, tale applicazione non possa ritenersi in ogni caso vietata in quanto non prevista al momento della commissione del fatto, dovendo piuttosto l'art. 7 CEDU, nell'interpretazione offertane dalla Corte di Strasburgo, ritenersi ostativo all'applicazione retroattiva di un regime punitivo che, *“assunto nel suo complesso”*, risulti maggiormente afflittivo per l'agente rispetto al regime che era



applicabile al momento del fatto (in termini, *Corte Cost.*, 7 aprile 2017, n. 68).

L'applicazione retroattiva delle sanzioni amministrative di recente introduzione, peraltro, neppure potrebbe essere giustificata sulla scorta di presunte ragioni di "giustizia sostanziale": è al legislatore - non certo al Giudice - che sarebbe spettato il compito di valutare, quantomeno in sede di conversione del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34 (come peraltro tempestivamente suggerito da parte di autorevole dottrina), l'opportunità dell'inserimento di una norma transitoria o di diritto intertemporale.

Opportunità che è stata - implicitamente ancorché inequivocabilmente - scartata da parte del legislatore nell'esercizio, non irragionevole, della propria discrezionalità.

17. S'impone in definitiva l'assoluzione dell'imputato da tutte le condotte allo stesso ascritte in epigrafe in quanto esse non sono (più) previste dalla legge come reato.

18. Dalla disamina del contenuto fascicolo processuale non risultano beni o somme di denaro in sequestro sulla cui sorte occorra provvedere in questa sede.

19. Ai sensi degli artt. 544, primo comma e 545, secondo comma, c.p.p. è redatta motivazione contestuale che viene esposta alle parti in forma riassuntiva.

P.Q.M.

Visti gli artt. 2, secondo comma, cod. pen. e 129, primo comma, cod. proc. pen.

ASSOLVE

in quanto i fatti allo stesso ascritti non risultano previsti dalla legge come reato.



Visti gli artt. 544, primo comma e 545, secondo comma, cod. proc. pen. è redatta motivazione contestuale che viene esposta alle parti in forma riassuntiva.

Così deciso in Perugia il giorno 24 novembre 2020.

IL PRESIDENTE

DOTT. MARCO VEROLA



IL GIUDICE ESTENSORE

DOTT. FRANCESCO LOSCHI

