

CASSAZIONE PENALE SEZ. VI, 26/01/2021, (UD. 26/01/2021, DEP. 10/05/2021), N.18105

RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza del 15 gennaio 2020 la Corte di appello di Torino ha confermato la decisione di primo grado, che condannava M.L. - nella sua qualità di legale rappresentante della struttura ricettiva alberghiera "(OMISSIS)" - alla pena di anni uno e mesi quattro di reclusione per il reato di peculato continuato ascrittale per essersi appropriata di somme di denaro rimosse nel corso del (OMISSIS) a titolo di imposta di soggiorno D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, ex art. 4 ma non corrisposte al Comune di Torino.

2. Avverso la predetta decisione hanno proposto ricorso per cassazione i difensori dell'imputata, deducendo tre motivi di doglianza il cui contenuto viene qui di seguito sinteticamente illustrato.

2.1. Con il primo ed il terzo motivo si deducono violazioni di legge e vizi della motivazione in ordine alla ritenuta configurabilità della fattispecie di reato in esame, sul triplice rilievo: a) che la sentenza impugnata muove dall'erroneo presupposto che l'albergatore, all'atto dell'incasso dell'imposta di soggiorno, svolga la funzione di agente di riscossione di fatto e possa essere pertanto qualificato alla stregua dell'incaricato di pubblico servizio ai sensi dell'art. 358 c.p.; b) che al riguardo l'albergatore svolge un'attività meramente esecutiva, priva di qualsivoglia potere discrezionale e certificativo, assimilabile a quella di un sostituto d'imposta al pari di qualsiasi privato professionista tenuto a versare l'I.V.A.; c) che è stata erroneamente ritenuta la colpevolezza dell'imputata, senza considerare che la stessa non poteva, all'epoca dei fatti, avere piena contezza della natura tributaria o meno dell'imposta di soggiorno, delle relative conseguenze sanzionatorie in caso di ritardo nel versamento e, dunque, della stessa ricorrenza della qualifica soggettiva di incaricato di pubblico servizio, con la conseguenza che la violazione ascrittale avrebbe dovuto ritenersi frutto di un error iuris scusabile ai sensi dell'art. 5 c.p..

2.2. Con un secondo motivo, inoltre, si deducono violazioni di legge in punto di irretroattività della legge penale ex art. 2 c.p., comma 1, e art. 7 CEDU, sul rilievo che, all'epoca in cui la tassa di soggiorno venne istituita in virtù dei singoli regolamenti comunali, la qualifica di agente di riscossione in capo agli albergatori non era affatto prevedibile, tanto che la condotta di omesso, ritardato o parziale versamento era autonomamente sanzionata in via amministrativa dal regolamento comunale della Città di Torino del 27 febbraio 2012, con rinvio alle sanzioni tributarie previste dai D.Lgs. n. 471, D.Lgs. n. 472 e D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 473. I fatti oggetto del procedimento de quo, inoltre, risalgono ad un'epoca di gran lunga precedente alla stessa decisione emessa nel 2016 dalle Sezioni riunite della Corte dei conti in un quadro di incertezza interpretativa in merito alla natura del ruolo assegnato all'albergatore onerato della riscossione dell'imposta, sicché l'imputata - cui venne in data 12 novembre (OMISSIS) notificato un atto amministrativo in cui la si informava del riconoscimento della qualifica di agenti contabili di fatto in capo ai gestori delle strutture ricettive e dei profili di rilevanza penale connessi al mancato adempimento dei relativi obblighi di rendicontazione - non poteva prevedere la rilevanza penale della propria condotta né l'irrogazione delle gravi pene che ne conseguivano.

2.3. In via subordinata si prospetta, infine, la questione di legittimità costituzionale dell'art. 2 c.p., comma 1, in relazione all'art. 7 CEDU e art. 117 Cost., nella parte in cui non estende il principio di irretroattività della legge penale anche agli indirizzi giurisprudenziali in termini tali da garantire al cittadino la piena consapevolezza delle conseguenze penali della propria condotta.

3. Con requisitoria pervenuta nella Cancelleria di questa Suprema Corte in data 11 gennaio 2021 il Procuratore generale ha concluso chiedendo l'annullamento con rinvio della sentenza impugnata.

4. Con motivi nuovi depositati nella Cancelleria di questa Suprema Corte in data 10 gennaio 2021 i difensori dell'imputata hanno sviluppato ampie argomentazioni a sostegno della fondatezza dei motivi principali articolati nel ricorso ed hanno insistito per il loro accoglimento, prospettando in particolare il profilo dell'intervenuta abolitio criminis della condotta ai sensi dell'art. 2 c.p., comma 2, in quanto non più prevista dalla legge come reato a seguito dell'entrata in vigore del D.L. 19 maggio 2020, n. 34, art. 180, comma 3, ultimo periodo, convertito, con modificazioni, dalla L. 17 luglio 2020, n. 77, che punisce la condotta di omesso versamento dell'imposta di soggiorno con la sola sanzione amministrativa prevista dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, art. 13.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso é infondato e va rigettato per le ragioni di seguito indicate.

2. La sentenza impugnata ha preso in esame e correttamente disatteso le medesime ragioni di doglianza dalla ricorrente riproposte dinanzi a questa Suprema Corte, ponendo in evidenza le reiterate condotte di omesso versamento delle somme di denaro (rispettivamente pari agli importi di Euro 2.734,30, Euro 4.147,70 ed Euro 3.844,30) da lei riscosse nei primi tre trimestri dell'anno (OMISSIS) a titolo di imposta di soggiorno comunale, ma non corrisposte alla Città di Torino se non a seguito di una diffida amministrativa, unitamente al versamento di una somma di Euro 1.500,00 a titolo di risarcimento del danno.

A riguardo, in particolare, la Corte d'appello ha superato le obiezioni difensive osservando che l'imputata ben conosceva, nella sua qualità di legale rappresentante della predetta struttura ricettiva alberghiera, i termini del regolamento comunale, operativo sin dal 2012, e la conseguente destinazione delle somme versate dagli ospiti dell'albergo, laddove alcuna giustificazione, se non quella relativa alle difficoltà di ordine economico in cui versava l'azienda, veniva addotta dall'interessata, che sapeva di non poter disporre di quelle somme, il cui mancato versamento in favore dell'ente pubblico destinatario configurava un'ipotesi di indebito trattenimento dell'altrui denaro, con la conseguenza che l'eventuale errore o l'ignoranza della legge non valevano comunque ad escludere la ricorrenza dell'elemento soggettivo della contestata fattispecie incriminatrice.

A sostegno del decisum la Corte territoriale ha richiamato i principi al riguardo affermati da questa Suprema Corte (Sez. 6, n. 32058 del 17/05/2018, Locane, Rv. 273446; in termini v., inoltre, Sez. 6, n. 27707 del 26/03/2019, Norsa, Rv. 276220; Sez. 6, n. 53467 del 25 ottobre 2017, Ranieri), secondo cui riveste la qualità di incaricato di pubblico servizio il gestore di struttura ricettiva residenziale che, anche in assenza di un preventivo specifico incarico da parte della pubblica amministrazione, procede alla riscossione dell'imposta di soggiorno per conto dell'ente comunale, trattandosi di agente contabile, e non di un sostituto di imposta, che svolge un'attività ausiliaria nei confronti dell'ente impositore ed oggettivamente strumentale all'esecuzione dell'obbligazione tributaria intercorrente esclusivamente tra il Comune ed il soggetto che alloggia nella struttura ricettiva. Il denaro, come precisato in motivazione, entra nella disponibilità della pubblica amministrazione nel momento stesso dell'incasso dell'imposta di soggiorno, cosicché ogni imputazione delle somme riscosse dai contribuenti alla copertura di voci di altra natura, esulanti dal fine pubblico per il quale sono state versate e ricevute, integra la condotta appropriativa di cui all'art. 314 c.p..

3. Ora, la base normativa dell'imposta di soggiorno, come affermato da questa Corte nelle richiamate decisioni, risale al 2011, avendone il legislatore disciplinato, D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, ex art. 4 gli aspetti essenziali, laddove alle pertinenti disposizioni regolamentari é stato affidato solo il compito di specificarne le modalità attuative.

3.1. Muovendo dal contenuto della norma di legge primaria, questa Corte ha posto in rilievo - prima della modifica apportata dal legislatore con il D.L. 19 maggio 2020, n. 34, art. 180, comma 3, convertito con modificazioni dalla L. 17 luglio 2020, n. 7 - come l'unico soggetto obbligato al versamento dell'imposta di soggiorno prevista dalla disposizione di cui all'art. 4 D.Lgs. cit. fosse l'ospite della struttura ricettiva alberghiera, senza che a suo carico venisse stabilito alcun obbligo ulteriore in ordine sia alla dichiarazione che alle modalità di versamento del tributo, con il logico corollario che il rapporto tributario intercorreva esclusivamente fra il Comune (quale soggetto attivo) e colui che alloggia nella struttura ricettiva (quale soggetto passivo), laddove il Comune si rapportava con il gestore non come soggetto del rapporto tributario, bensì quale destinatario giuridico delle somme da lui incassate a titolo di imposta di soggiorno, nell'ambito di una relazione completamente avulsa dal rapporto tributario, sebbene ad esso funzionalmente orientata e correlata.

Proprio a tal fine gli enti locali hanno adottato, con propri regolamenti, la disciplina attuativa, stabilendo a carico del gestore della struttura ricettiva una serie di oneri accessori, strumentali e funzionali all'esazione dell'obbligazione tributaria, senza invece assegnargli compiti di sostituzione o di responsabilità impositiva, dai quali sarebbero conseguite forme di solidarietà tributaria, coperte dalla riserva di legge.

Compiti, questi, relativi all'informazione, al calcolo dell'imposta dovuta, al suo incasso, alla conservazione e compilazione della modulistica, all'obbligo di riversamento delle somme riscosse a titolo di imposta, nonché ai connessi obblighi dichiarativi e certificativi, laddove i controlli effettuati sul gestore attengono essenzialmente ad aspetti quali la corretta liquidazione del tributo, l'integrale e fedele rendicontazione dell'imposta incassata ed il suo integrale riversamento al Comune di appartenenza.

Discende da tale ricostruzione, dunque, il corretto inquadramento del rapporto fra il Comune ed il gestore della struttura ricettiva alberghiera nell'ambito dei generali principi in materia di maneggio di denaro pubblico.

A tal riguardo, infatti, la Corte ha considerato l'intero quadro normativo di riferimento, da completarsi con il necessario richiamo alla norma generale sancita dal R.D. 18 novembre 1923, n. 2440, artt. 74, comma 1 e R.D. n. 827 del 1924, art. 178 i cui principi sono stati peraltro ribaditi nel D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, che all'art. 93, comma 2, recita: "il tesoriere ed ogni altro agente contabile che abbia maneggio di pubblico denaro o sia incaricato della gestione dei beni degli enti locali, nonché coloro che si ingeriscano negli incarichi attribuiti a detti agenti devono rendere il conto della loro gestione e sono soggetti alla giurisdizione della Corte dei conti secondo le norme e le procedure previste dalle leggi vigenti".

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

Vi si prevede, altresì, nella medesima prospettiva e ad ulteriore conferma di quanto sinora esposto, che "Gli agenti contabili devono tenere un registro giornaliero delle riscossioni e versare

all'amministrazione per la quale operano gli introiti riscossi secondo la cadenza fissata dal regolamento di contabilità.

Il regolamento di contabilità disciplina le modalità di esercizio del riscontro contabile e le modalità di riscossione e successivo versamento in tesoreria delle entrate a mezzo degli agenti della riscossione".

3.2. Nelle su menzionate decisioni, inoltre, questa Corte ha richiamato il quadro dei principi da tempo affermati nella giurisprudenza penale e civile di legittimità, precisando, ad ulteriore conforto della lettura esegetica pacificamente data delle predette disposizioni normative: a) che il pubblico ufficiale o l'incaricato di pubblico servizio che ha ricevuto denaro per conto della pubblica amministrazione realizza l'appropriazione sanzionata dal delitto di peculato nel momento stesso in cui egli ne ometta o ritardi il versamento, cominciando in tal modo a comportarsi "uti dominus" nei confronti del bene del quale ha il possesso per ragioni d'ufficio (Sez. 6, n. 43279 del 15/10/2009, Pintimalli, Rv. 244992); b) che integra pertanto il delitto di peculato, quale reato a consumazione istantanea, la condotta del pubblico ufficiale o dell'incaricato di pubblico servizio che omette o ritarda di versare ciò che ha ricevuto per conto della P.A., in quanto tale comportamento costituisce un inadempimento non ad un proprio debito pecuniario, ma all'obbligo di consegnare il denaro al suo legittimo proprietario, con la conseguenza che, sottraendo la "res" alla disponibilità dell'ente pubblico per un lasso temporale ragionevolmente apprezzabile, egli realizza una inversione del titolo del possesso "uti dominus" (Sez. 6, n. 12141 del 19/12/2008, dep. 2009, Lombardino, Rv. 243054; Sez. 6, n. 53125 del 25/11/2014, Renni, Rv. 261680); c) che, secondo il consolidato orientamento ermeneutico delineato dalle Sezioni Unite civili, "elementi essenziali e sufficienti perché un soggetto rivesta la qualifica di agente contabile sono soltanto il carattere pubblico dell'ente per il quale tale soggetto agisca e del denaro o del bene oggetto della sua gestione, mentre resta irrilevante il titolo in base al quale la gestione è svolta, che può consistere in un rapporto di pubblico impiego o di servizio, in una concessione amministrativa, in un contratto e perfino mancare del tutto, potendo il relativo rapporto modellarsi indifferentemente secondo gli schemi generali, previsti e disciplinati dalla legge, ovvero discostarsene in tutto od in parte..." (Sez. U, n. 13330 del 01/06/2010, Rv. 613290, nonché Sez. U, n. 14891 del 21/06/2010, Rv. 613822 e Sez. U, n. 232 del 10/04/1999, Rv. 525148); d) che in tal senso, anche con specifico riferimento agli agenti contabili di enti locali, si è espressa questa Corte nei passaggi motivazionali della sentenza n. 12367 del 2001 (Sez. U, n. 12367 del 15 marzo 2001), ove si è ribadito che "la qualità di agente contabile è assolutamente indipendente dal titolo giuridico in forza del quale il soggetto - pubblico o privato - ha maneggio di pubblico denaro. Tale titolo può, infatti, consistere in un atto amministrativo, in un contratto, o addirittura mancare del tutto", rimarcando il fatto che "Essenziale è, invece, che in relazione al maneggio di denaro sia costituita una relazione tra ente di pertinenza ed altro soggetto.... Tale nozione allargata di agente contabile, la quale ricomprende anche i soggetti che abbiano di fatto maneggio di denaro pubblico.... è in perfetta armonia con l'art. 103 Cost., la cui forza espansiva deve considerarsi vero e proprio principio regolatore della materia".

Una linea interpretativa, questa, anche di recente confermata in sede di riparto di giurisdizione, avendo le Sezioni Unite civili di questa Corte (Sez. U civ., n. 19654 del 24/07/2018, Rv. 649978) ulteriormente ribadito che tra il gestore della struttura ricettiva (o "albergatore") ed il Comune si instaura un rapporto di servizio pubblico con compiti eminentemente contabili, che implicano il maneggio di denaro pubblico, con la conseguenza che ogni controversia intercorrente con l'ente impositore avente ad oggetto la verifica dei rapporti di dare e avere, e il risultato finale di tali rapporti, dà luogo ad un giudizio di conto, sul quale sussiste, pertanto la giurisdizione della Corte dei Conti.

4. Proprio a tale quadro di principi, come già delineato nelle richiamate decisioni di questa Suprema Corte, si é direttamente richiamata la Corte dei conti (Sezioni riunite in sede giurisdizionale, n. 22/2016/QM del 8 giugno 2015, dep. 22 settembre 2016), affermando che "I soggetti operanti presso le strutture ricettive, ove incaricati - sulla base dei regolamenti comunali previsti dal D.Lgs. n. 23 del 2011, art. 4, comma 3 - della riscossione e poi del riversamento nelle casse comunali dell'imposta di soggiorno corrisposta da coloro che alloggiano in dette strutture, assumono la funzione di agenti contabili, tenuti conseguentemente alla resa del conto giudiziale della gestione svolta".

Si é osservato, in tale decisione, che la riserva di legge posta dall'art. 23 Cost. in materia di imposizione tributaria comporta che sia la norma primaria a disciplinare gli aspetti essenziali del tributo, stabilendo non solo il presupposto e la misura del tributo, ma anche il soggetto attivo e quello passivo dell'imposizione tributaria, aspetti, questi, sui quali non può incidere la normativa regolamentare di attuazione.

La normativa primaria intervenuta in materia é rinvenibile nel D.Lgs. n. 23 del 2011, art. 4, comma 1, che, come dianzi evidenziato, ha individuato i soggetti passivi del rapporto tributario esclusivamente in "coloro che alloggiano nelle strutture ricettive".

I regolamenti comunali, a loro volta, instaurano espressamente fra il gestore ed il Comune un rapporto di servizio con compiti eminentemente contabili.

Infatti - prosegue la Corte dei conti nella citata pronuncia - nella misura in cui essi affidano ad un soggetto, estraneo al rapporto tributario, una serie di attività obbligatorie e funzionali alla realizzazione della potestà impositiva dell'ente locale, indubbiamente tra detto soggetto ed il Comune si instaura un rapporto di servizio.

E' parimenti indubbio, poi, che tale rapporto abbia un contenuto principalmente contabile, ove si consideri che, tra i compiti affidati, assumono centralità ed importanza la riscossione dell'imposta ed il suo riversamento nelle casse comunali, essendo gli altri obblighi (di informazione alla clientela e di "report" al Comune dell'attività svolta) a loro volta rispettivamente strumentali alla riscossione ed alla verifica da parte del Comune dell'esatto adempimento da parte del gestore degli obblighi di riversamento.

Ad un rapporto di servizio che preveda l'attività di riscossione e riversamento di denaro, e quindi implichi la "disponibilità materiale" di denaro pubblico, non può essere disconosciuto un contenuto prettamente contabile.

I Giudici contabili hanno concluso il percorso argomentativo delineato nella richiamata decisione ponendo in rilievo il fatto che, alla luce dei suddetti consolidati principii, "va indubbiamente riconosciuta la qualifica di agente contabile al soggetto operante presso la struttura ricettiva che, per conto del Comune, incassa da coloro che vi alloggiano l'imposta di soggiorno, con obbligo di riversarla poi all'Ente locale".

Elementi univocamente indicativi in tal senso sono stati ravvisati, in particolare: a) nel carattere pubblico dell'ente per il quale il riscuotitore agisce, trattandosi di un Comune; b) nel carattere pubblico del denaro oggetto della gestione, trattandosi di un'imposta di scopo (vedasi il citato D.Lgs. n. 23 del 2011, art. 4, comma 1, ultimo periodo che individua gli interventi da finanziare con il gettito tributario).

5. Sulla medesima linea, del resto, si era da tempo attestata la giurisprudenza amministrativa, che in molteplici pronunce aveva dichiarato illegittime le disposizioni dei regolamenti comunali che attribuivano ai gestori la qualifica di responsabile o sostituto di imposta, in caso di mancato pagamento dell'imposta da parte del cliente, ritenendo recuperabili gli importi dovuti e non corrisposti soltanto nei

confronti dei soggetti passivi individuati dalla norma primaria (TAR Sicilia, Sez. III, 31/10/2012, n. 2174; TAR Veneto, Sez. III, 10/05/2012, n. 653; TAR Puglia, 30/04/2012, n. 748 e 736).

6. Muovendo da tali considerazioni, pertanto, questa Corte (Sez. 6, n. 32058 del 17/05/2018, Locane, cit.) ha affermato i seguenti principi: a) che già dal momento dell'incasso dell'imposta di soggiorno il gestore alberghiero é qualificabile come agente contabile nei confronti del Comune; b) che la connotazione pubblicistica di tale attività emerge per il suo diretto collegamento al preminente interesse generale alla corretta riscossione delle entrate tributarie dell'ente locale, che ne é titolare in virtù del potere impositivo a lui riconosciuto dalla legge.

Una diversa soluzione, del resto, avrebbe comportato lo scardinamento delle regole generali in materia di contabilità pubblica, consentendo a coloro che ricevono comunque somme di spettanza di enti pubblici di sottrarsi agli obblighi di contabilizzazione, rendicontazione e versamento a questi ultimi di tali introiti (cfr. Cons. Stato, Sez. V, 27 novembre 2017, n. 5545).

6.1. Corretta, dunque, deve ritenersi la decisione assunta dalla Corte territoriale nel ritenere integrato, nel caso di specie, il delitto di peculato per appropriazione attraverso la condotta del soggetto autorizzato alla riscossione che omette di versare le somme di denaro ricevute nell'adempimento di tale funzione pubblica, atteso che quel denaro entra nella disponibilità della pubblica amministrazione nel momento stesso della consegna all'incaricato dell'esazione e che ad esso non può attribuirsi alcuna diversa destinazione, laddove l'eventuale imputazione delle somme incassate dai contribuenti alla copertura di voci di altra natura, esulanti dal fine pubblico per il quale quelle somme sono state versate e ricevute, realizza la condotta di cui all'art. 314 c.p..

6.2. Né alcun rilievo possono assumere, al riguardo, le ragioni di doglianza dalla ricorrente prospettate in relazione all'assenza di prevedibilità della rilevanza penale della condotta e alla conseguente non configurabilità dell'elemento psicologico del reato (v., in narrativa, i par. 2.2. e 2.3.), ove si consideri: a) che gli omessi versamenti delle somme riscosse a titolo di imposta di soggiorno risalgono al (OMISSIS) e sono stati effettuati solo a seguito di una diffida da parte dell'amministrazione comunale; b) che la disciplina dell'imposta di soggiorno risale al 2011 e si completa con il corredo dei necessari riferimenti alla normativa contenuta nel T.U.E.L (D.Lgs. n. 267 del 2000) e al citato D.Lgs. n. 118 del 2011 sugli incaricati della riscossione come agenti contabili negli enti locali, oltre che alla richiamata elaborazione giurisprudenziale delle Sezioni Unite civili sulla figura dell'agente contabile (risalente al 1999 e al 2001), ai cui principi si é a sua volta richiamata la menzionata decisione delle Sezioni riunite della Corte dei conti del 2015-2016; c) che tale ultima decisione, diversamente da quanto affermato dalla ricorrente, non é stata pronunciata in un quadro di incertezza interpretativa, poiché la Sezione rimettente ebbe a sollecitare l'intervento delle Sezioni riunite senza che alcun contrasto orizzontale da dirimere fosse emerso in sede di giudizi di appello, limitandosi a prospettare il quesito relativo alla qualificazione come agenti contabili, sottoposti al giudizio di conto, dei soggetti operanti presso le strutture ricettive alberghiere quale "questione di massima di particolare importanza", sicché , pur in assenza di un conclamato contrasto giurisprudenziale, la questione venne preliminarmente ritenuta ammissibile, e poi definita nei su esposti termini, dalla Corte dei conti poiché investiva "problematiche giuridiche di particolare importanza ed obiettiva complessità ed aventi rilevanza generale in quanto suscettibili di diffusa applicazione (Sezioni riunite n. 5/2004/QM)"; d) che il regolamento comunale della Città di Torino sull'imposta di soggiorno risale al 27 febbraio 2012 e, oltre a prevedere sanzioni di tipo amministrativo per la violazione di norme regolamentari, fa espressamente salve, a seguito di un'aggiunta apportatavi nell'art. 8, comma 4 per effetto di una Delib. Consiglio comunale 22 settembre 2014, le sanzioni previste dal codice penale per appropriazione di denaro spettante alla P.A.; e) che

attraverso tale delibera il Consiglio comunale, nel confermare l'impianto normativo regolamentare ed il suo quadro sanzionatorio, ha provveduto ad aggiungere alla fine dell'art. 8, rubricato "Sanzioni", la frase: "Sono fatte salve le sanzioni penali previste dal codice penale e dalle leggi speciali in materia, in particolare in relazione all'appropriazione di denaro spettante alla pubblica amministrazione."; f) che tale intervento sul regolamento comunale, avvenuto in epoca antecedente alla condotta posta in essere nell'ambito del procedimento de quo, veniva adottato proprio per ".....rammentare espressamente la rilevanza penale dei mancati riversamenti, a cura dei gestori delle strutture ricettive, dell'imposta di soggiorno già versata dagli ospiti delle strutture stesse, in considerazione della natura di "agenti contabili di fatto" che la Corte dei conti ha riconosciuto in capo agli stessi gestori con riferimento alla riscossione dell'imposta di soggiorno, "stante che il maneggio e la custodia di denaro o di valori di pertinenza dell'erario pubblico, anche al di fuori di una legittima investitura, implica comunque l'assunzione della qualifica di agente contabile e l'assoggettamento alla relativa disciplina da parte di chi li svolge" (cfr. parere Corte dei conti, sez. contr. Veneto, Delib. n. 19 del 2013)"; g) che l'omesso o ritardato versamento di ciò che il pubblico ufficiale o l'incaricato di pubblico servizio ha ricevuto per conto della pubblica amministrazione integra una condotta di peculato, poiché tale comportamento - come affermato da un pacifico e risalente insegnamento giurisprudenziale di questa Suprema Corte (v., supra, il par. 3.2. del considerato in diritto) - costituisce una forma di inadempimento non ad un proprio debito pecuniario, ma all'obbligo di consegnare il denaro al suo legittimo proprietario; h) che, a fronte di un quadro normativo e di indirizzi giurisprudenziali ormai da tempo delineati ed univocamente concorrenti nella regolamentazione e nell'interpretazione della materia qui presa in esame, nulla poteva legittimare l'imputata, in assenza di indici sintomatici di una situazione di caos interpretativo ovvero di invincibile oscurità del significato della vigente normativa, ad appropriarsi del denaro pubblico omettendone il versamento al Comune secondo quanto già previsto nel menzionato regolamento comunale del 2012.

7. Nell'esaminare ora i motivi nuovi dedotti dalla ricorrente con riferimento alle prospettate implicazioni della modifica dell'imposta di soggiorno dal legislatore operata con il D.L. 19 maggio 2002, n. 34, art. 180, comma 3, ultimo periodo, convertito, con modificazioni, dalla L. 17 luglio 2002, n. 77, deve rilevarsi come alcuna incidenza tale novella legislativa eserciti in ordine alla configurabilità delle condotte di peculato precedentemente commesse.

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

Per effetto di tale modifica normativa, come già affermato da questa Suprema Corte (Sez. 6, n. 36317 del 28/10/2020, Brugnoli, Rv. 280286; Sez. 6, n. 30227 del 28/09/2020, Di Bono, Rv. 279724), è mutato il rapporto fra il gestore della struttura ricettiva e l'ente impositore, che da rapporto di "servizio" per la riscossione dell'imposta è divenuto un rapporto di natura tributaria in cui il gestore ha assunto il ruolo di "responsabile d'imposta", pur rimanendo l'ospite della struttura ricettiva il principale soggetto passivamente legittimato, come si evince dal fatto che il legislatore non ha modificato dell'art. 4 cit. il comma 1 ed ha previsto in favore del gestore di tale struttura il diritto di rivalsa per l'intero del tributo pagato nei confronti dei "soggetti passivi".

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

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

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

Come già osservato da questa Corte (Sez. 6, n. 36317 del 28/10/2020, Brugnoli, cit.), la nuova disposizione ha trasformato radicalmente il ruolo assunto dal gestore rispetto all'imposta di soggiorno, poiché dalla posizione di eventuale incaricato per la riscossione e il versamento del tributo nelle casse comunali, egli è divenuto ex novo il titolare di una obbligazione tributaria che lo espone, direttamente con altri (con diritto di rivalsa), alla responsabilità del versamento dell'imposta. Ne consegue che, per effetto di tale modifica normativa, nel raggio d'azione dell'illecito amministrativo-tributario è stata attratta una diversa condotta rispetto a quella rilevante penalmente in passato: nell'ambito dell'attuale fattispecie prevista dall'art. 4 cit. non vi è più un agente, estraneo al rapporto tributario, che si appropria delle somme di denaro dovute in conseguenza dell'imposta della cui riscossione e versamento egli sia incaricato, ma si è in presenza di un soggetto privato che, solidalmente responsabile ed obbligato con altri, omette di versare quanto dovuto a titolo di imposta.

In tal guisa ricostruite le linee portanti e le implicazioni sostanziali del recente intervento normativo, la Corte (Sez. 6, n. 36317 del 28/10/2020, Brugnoli, cit.) ha escluso che la modifica delle disposizioni di natura extra-penale che regolano il versamento dell'imposta di soggiorno abbia comportato un fenomeno di aboliti criminis delle condotte di peculato in precedenza commesse, affermando il principio secondo cui, in tema di omesso versamento da parte del gestore di struttura ricettiva dell'imposta di soggiorno, permane la rilevanza penale del fatto a titolo di peculato per le condotte poste in essere antecedentemente alle modifiche introdotte del D.L. 19 maggio 2020, n. 34, art. 180 convertito dalla L. 20 luglio 2020, art. 77 atteso che la novella non ha comportato una parziale abolitio criminis, essendosi limitata a far venir meno "in concreto" la qualifica soggettiva pubblicistica del gestore, senza che ciò abbia inciso sulla struttura del delitto di cui all'art. 314 c.p..

Il gestore è infatti divenuto soggetto passivo dell'obbligazione tributaria, con diritto di rivalsa sul fruitore del servizio, sicché non può più considerarsi quale "agente contabile" con obbligo di rendiconto delle somme riscosse per conto dell'ente (Sez. 6, n. 30227 del 28/09/2020, Di Bono, cit.).

7.3. Richiamato il criterio basato sul cd. "confronto strutturale" tra fattispecie legali astratte, alla luce dei principi progressivamente stabiliti dalle Sezioni Unite per chiarire, in tema di effetti della successione di leggi extra-penali, quali siano le norme extra-penali integratrici della fattispecie penale la cui modificazione può determinare una situazione di abolitio criminis (Sez. U., n. 25887 del 26/03/2003, Giordano, Rv. 224607; Sez. U, n. 2451 del 27/09/2007, dep. 2008, Magera, Rv. 238197; Sez. U, n. 19601 del 28/02/2008, Niccoli, Rv. 239398; Sez. U, n. 24468 del 26/02/2009, Rizzoli, Rv. 243585), la richiamata decisione (Sez. 6, n. 36317 del 28/10/2020, Brugnoli, cit.) ha esaminato l'incidenza del novum apportato dalla disposizione di cui all'art. 180 cit., affermando che la stessa non ha modificato la fattispecie astratta del peculato, ma ha fatto venir meno "in concreto" la qualifica soggettiva pubblicistica del gestore, senza alterare la definizione stessa di incaricato di pubblico servizio.

Sulla base del raffronto operato tra le due fattispecie emerge con evidenza che il legislatore non ha inteso incidere su un "elemento strutturale" del delitto di peculato, ma è intervenuto modificando lo status del gestore rispetto all'imposta di soggiorno: da un ruolo ausiliario di custode del denaro pubblico incassato per conto del comune e di responsabile del versamento, strumentale all'esecuzione dell'obbligazione tributaria intercorrente tra l'ente impositore e il cliente della struttura, a quello di soggetto solidalmente obbligato al versamento dell'imposta. La eterogeneità delle fattispecie, in tal modo, può cogliersi nel rilievo che l'una è "destinata ad operare in rapporto al vecchio regime dell'imposta di soggiorno - e alla qualifica pubblicistica dell'albergatore (e del denaro incassato), l'altra in relazione al nuovo regime dell'imposta stessa - e alla qualifica privatistica dell'albergatore (e del denaro incassato)".

Pienamente coerenti rispetto a tale diverso assetto normativo devono dunque ritenersi il disvalore del fatto e la conseguente diversa risposta punitiva, "restando pur sempre nell'area penale il comportamento di colui che, in ragione del servizio pubblico svolto, si sia appropriato di denaro che, al momento dell'incasso, era della pubblica amministrazione" (Sez. 6, n. 36317 del 28/10/2020, Brugnoli, cit.).

Escluso che la disposizione di cui all'art. 180 cit. sia una norma interpretativa, che abbia inteso cioè vincolare il giudice nella qualificazione giuridica del rapporto tributario sottostante alla tassa di soggiorno, non risultante da una norma specifica e ricostruito sulla base dei principi generali, questa Corte ha affermato - richiamandosi direttamente all'insegnamento dettato da Sez. U, n. 25457 del 29/03/2012; Campagne, Rv. 252694) - che il principio di cui all'art. 2 c.p., comma 4, in tema di retroattività della legge più favorevole al reo non è stato recepito nella L. 24 novembre 1981, n. 689, art. 1 e non è estensibile alla disciplina della "successione" dell'illecito amministrativo rispetto all'illecito penale, essendo, invece, necessarie apposite norme, affidate alla discrezionalità del legislatore ordinario (pur sempre nel rispetto del principio di ragionevolezza ex art. 3 Cost.), per poter superare l'autonomo principio d'irretroattività, che per l'illecito tributario trova la sua costituzionalizzazione nell'art. 23 Cost.

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

Norme integratrici della legge penale - come chiarito nella sentenza Magera - sono quelle richiamate da fattispecie penali in bianco (e tale non è il peculato) e le norme definitorie: a tal riguardo, però, il cd.

"decreto-rilancio" non ha modificato la definizione di incaricato di un pubblico servizio, limitandosi semplicemente ad incidere su norme "presupposte" dalla definizione legale contenuta nell'art. 358 c.p.. Si tratta di una situazione analoga a quella oggetto della sentenza Magera, concernente la perdurante rilevanza penale di reati propri degli extracomunitari, commessi da cittadini rumeni e giudicati successivamente al venir meno di quella qualifica in capo a quei soggetti (ossia di "stranieri" ai sensi del testo unico sull'immigrazione): in quel caso, infatti, le Sezioni Unite hanno escluso che ricorresse una situazione di abolitio criminis dopo aver escluso che il risultato dell'innovazione normativa avesse determinato una modifica della norma definitoria integratrice della legge penale, analogamente a quanto avvenuto nel caso di specie.

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

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

7.5. Né, infine, in mancanza del presupposto costituito dall'identità del fatto, potrebbe venire in considerazione, per le condotte pregresse, il principio di specialità previsto dalla L. 24 novembre 1981, n. 689, art. 9 - peraltro destinato ad operare nei rapporti sincronici, e non già diacronici, tra gli illeciti secondo il quale "quando uno stesso fatto è punito da una disposizione penale e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, ovvero da una pluralità di disposizioni che prevedono sanzioni amministrative, si applica la disposizione speciale" (v. Sez. 6, n. 36317 del 28/10/2020, Brugnoli, cit.).

A tal riguardo, peraltro, deve rilevarsi come questa Corte (Sez. 2, n. 29632 del 28/05/2019, Kunsagi Tamas, Rv. 276977) già in precedenza avesse escluso la configurabilità di un rapporto di specialità tra la fattispecie penalmente rilevante di appropriazione di somme ricevute a titolo di imposta di soggiorno da parte di operatori commerciali che esercitano attività alberghiere e ricettive - nella specie contestata ai sensi dell'art. 646 c.p. e riqualificata dalla Corte nell'ipotesi prevista dall'art. 314 c.p. - e quella di mancato versamento all'amministrazione comunale dei medesimi importi, sanzionata in via

amministrativa da un regolamento comunale, poiché l'illecito amministrativo concerne il solo dato dell'omesso versamento di tali somme, onde non trova applicazione il principio di cui alla L. 24 novembre 1981, n. 681, art. 9 in mancanza del presupposto costituito dall'identità del fatto. Nella motivazione, peraltro, la Corte ha precisato che il sistema delle sanzioni amministrative non consente a fonti regolamentari di rendere penalmente irrilevanti fatti sanzionati da norme di rango superiore. Ne consegue, conclusivamente, la rilevanza penale a titolo di peculato delle condotte commesse in epoca anteriore alla modifica dal legislatore apportata per effetto della disposizione cui all'art. 180, comma 4, cit.

8. Al rigetto del ricorso consegue, ex art. 616 c.p.p., la condanna della ricorrente al pagamento delle spese processuali.

P.Q.M.

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

Così deciso in Roma, il 26 gennaio 2021.

Depositato in Cancelleria il 10 maggio 2021.