

CONFRONTO DI IDEE

GIUSEPPE AMARELLI

“Limitatori della penalità”: il caso del peculato dell'albergatore tra depenalizzazione legislativa e reviviscenza giurisprudenziale

La recente ed ancora ‘aperta’ vicenda del c.d. peculato dell'albergatore pone diversi problemi, non ultimo quello dei rapporti tra potere legislativo e potere giudiziario. La riforma favorevole del 2020, con cui è stata rivista la disciplina precettiva e sanzionatoria dell'imposta di soggiorno, depenalizzando così la condotta di omesso versamento, è stata riletta, infatti, in termini fortemente riduttivi sul piano diacronico dalla giurisprudenza di legittimità. Per evitare forme di amnistia mascherata dei fatti pregressi che, in assenza di una disciplina transitoria, rischierebbero di non essere sanzionati sia ai sensi del delitto di peculato, sia ai sensi del nuovo illecito amministrativo depenalizzato, questa novella è stata considerata come una ‘successione mediata apparente di leggi’ priva, quindi, di efficacia retroattiva, piuttosto che – come pare più corretto all'esito di una sua analisi complessiva, includente anche parte sanzionatoria e *ratio legis* – come un'ipotesi di c.d. successoria impropria che, al contrario, implica una *abolitio criminis* delle medesime condotte. In ogni caso, al di là degli esiti di tale diatriba, dalla stessa si può desumere che per eliminare in futuro simili tensioni ‘intertemporali’ tra legislatore e giudice penale in ordine all'efficacia retroattiva di riforme in *bonam partem*, l'unica alternativa percorribile è una depenalizzazione esplicita con contestuale previsione di una disciplina transitoria.

"Crime law limiters": misappropriation of the tourist tax committed by hotelier between decriminalization and case-law resurrection

The recent reform of misappropriation of the tourist tax is very problematic, also on the side of the relationship between Parliament and the judiciary. The reform of 2020 has decriminalized the facts of failure to pay the tourist tax by the hoteliers by imposing an administrative sanction. However, the case law considers that the amendment does not have a retroactive effect and continues to apply article 314 of the Italian Criminal Law Statute in pending trials. Therefore, the Author suggests that future reforms should be explicit decriminalization with a temporary framework to avoid the risk of a reductive interpretation.

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Lo scenario preesistente: la struttura elastica del delitto di peculato e la sua applicazione all'omesso versamento dell'imposta di soggiorno. – 3. La recente novità: il decreto rilancio del 2020 e la depenalizzazione legislativa del peculato dell'albergatore. – 3.1. Inciso: i dubbi sulla depenalizzazione *flat*. – 4. Il problema sul tappeto: la potenziale ‘amnistia mascherata’ dei fatti pregressi e le resistenze giurisprudenziali avverso l'efficacia retroattiva della riforma. – 5. L'equivoco di fondo: successione di leggi penali c.d. impropria *versus* successione c.d. mediata apparente. – 6. Come evitare in futuro analoghi conflitti diacronici tra legislatore e giurisprudenza.

1. *Premessa.* Le tensioni tra legge penale e giudice¹ hanno assunto, in tempi

¹ I difficili rapporti tra potere legislativo e potere giudiziario in ambito penale sono al centro del dibattito teorico da lungo tempo. Sul punto, si rinvia tra i tanti, a PALAZZO, *Legalità penale, interpretazione ed etica del giudice*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2020, 1248 ss.; MANES, *Il giudice nel labirinto. Profili delle intersezioni tra diritto penale e fonti sovranazionali*, Roma, 2014; nonché ai contributi raccolti in *Criminalia* 2012, di BRICCHETTI, *Lo stato della legalità penale nella giurisprudenza*, 261 ss.; DI GIOVINE, *Dal*

recenti, nuove e ancor più critiche dimensioni, inducendo il legislatore e, da ultimo, molto fermamente, anche la Corte costituzionale², a ribadire la centralità della *lex scripta parlamentaria* nella individuazione dei fatti penalmente rilevanti all'interno di un modello di diritto penale incentrato sul principio di riserva di legge tendenzialmente assoluta di cui all'art. 25, co. 2, Cost. e, *par contre*, a rimarcare la subalternità della *iuris dictio*, cui viene riconosciuta una mera funzione dichiarativa o, al massimo, esplicativa (ma mai 'costitutiva') del significato di taluni enunciati (purché non assolutamente indeterminati) contenuti nelle norme incriminatrici.

Come acutamente evidenziato nella presentazione di questo confronto, nell'ultimo turno di anni a questa tendenza 'riappropriativa' del potere legislativo di taluni spazi occupati *in malam partem* dal potere giudiziario, ha fatto seguito una controtendenza giurisprudenziale di analogo segno, tesa a sterilizzare a sua volta, in tutto o in parte, la portata delle novelle restrittive del penalmente rilevante e a riaffermare orientamenti ermeneutici pregressi, o comunque più rigorosi e meno favorevoli per il reo³ (emblematica in tal senso è stata la vicenda della corruzione per l'esercizio della funzione e dei suoi rapporti con la corruzione propria⁴).

costruttivismo al naturalismo interpretativo? Spunti di riflessione in materia penale, 267 ss.; INSOLERA, *Qualche riflessione e una domanda sulla legalità penale nell'epoca dei giudici*, 285 ss.; MOCCIA, *Sulle precondizioni dell'ermeneutica giudiziale nello stato di diritto*, p. 299 ss.; a quelli raccolti in *Criminalia* 2011, di GIUNTA, *Verso un equivalente funzionale della riserva di legge?*, p. 77 ss.; FIANDACA, *Crisi della riserva di legge*, 79 ss.; GARGANI, *Verso una 'democrazia giudiziaria'? I poteri normativi del giudice tra principio di legalità e diritto europeo*, 99 ss.; GROSSO, *Il fascino discreto della conservazione (considerazione in margine alla asserita crisi del principio di riserva di legge in materia penale)*, 125 ss.; CADOPPI, *Il valore del precedente nel diritto penale*, Torino, 2007; MUSCO, *L'illusione penalistica*, Milano, 2004, 97 ss.; e, sia consentito, soprattutto per ulteriori rinvii bibliografici, al nostro AMARELLI, *Legge penale e giudice: alla ricerca di un difficile equilibrio*, in *Cass. pen.*, 2014, 403 ss.

² Nella sentenza n. 98/2021 la Consulta, risolvendo un caso di dilatazione interpretativa *contra reum* del più grave delitto di maltrattamenti in famiglia di cui all'art. 572 c.p. rispetto al meno grave delitto di atti persecutori aggravato di cui all'art. 612-bis, co. 2, c.p., ha espressamente affermato che "è il testo della legge - non già la sua successiva interpretazione ad opera della giurisprudenza - che deve fornire al consociato un chiaro avvertimento circa le conseguenze sanzionatorie delle proprie condotte; sicché non è tollerabile che la sanzione possa colpirlo per fatti che il linguaggio comune non consente di ricondurre al significato letterale delle espressioni utilizzate dal legislatore"; nonché che si deve "evitare che, in contrasto con il principio della divisione dei poteri e con la riserva assoluta di legge in materia penale, il giudice assuma un ruolo creativo, individuando, in luogo del legislatore, i confini tra il lecito e l'illecito". Già in precedenza, nella sentenza n. 115/2018 che ha posto fine all'*affaire* Taricco, la Corte costituzionale ha precisato che "l'ausilio interpretativo del giudice penale non è che un *posterius* incaricato di scrutare nelle eventuali zone d'ombra, individuando il significato corretto della disposizione nell'arco delle sole opzioni che il testo autorizza e che la persona può raffigurarsi leggendolo".

³ BRUNELLI, *Limitatori della penalità: dall'abuso d'ufficio alla gestione datoriale del rischio COVID-19*, in *questa Rivista*.

⁴ Le tortuose traiettorie seguite dalla fattispecie della corruzione per l'esercizio della funzione, prima

Accanto alle riforme già espressamente segnalate da Brunelli come esempi icastici di questi cortocircuiti tra poteri dello Stato teoricamente distinti ed isonomici, che hanno portato in casi limite ad un ribaltamento radicale dei ruoli tra Parlamento ed Autorità giudiziaria, con il giudice ‘creatore’ *ultra legem* delle norme penali ed il legislatore (lento ed inerte) degradato al rango subalterno di mero ‘rielaboratore’ o ‘ratificatore’ di tali opzioni politico-criminali (si pensi, per tutti, oltre al già menzionato caso della corruzione per l’esercizio della funzione, a quello del traffico di influenze illecite), se ne può sicuramente annoverare un’altra, quella del c.d. peculato dell’albergatore.

Come si vedrà, a differenza delle altre ipotesi passate in rassegna, le resistenze della giurisprudenza all’impatto *in bonam partem* di questa novità normativa hanno assunto connotazioni particolari, concentrandosi sul versante diacronico colpevolmente trascurato dal legislatore e, segnatamente, sulla paralizzazione della sua efficacia retroattiva altrimenti ‘troppo favorevole’, essendo inequivoca, alla luce della disciplina riformulata, tanto l’irrilevanza penale delle successive condotte di mancato versamento della tassa, quanto – ancor prima – la loro ‘immunità processuale’.

Per avere, però, un quadro più chiaro della situazione determinatasi in questo caso è opportuno procedere con ordine, facendo un passo indietro e andando alle origini del problema da cui è scaturita la riforma in parola. Solo così è possibile comprenderne il senso, i limiti disciplinari, gli orientamenti riduttivi della portata intertemporale affiorati nel diritto vivente e le possibili soluzioni ancora percorribili. Ma soprattutto, si riescono a mettere in luce le alternative che un legislatore più attento al sistema ha a disposizione per evitare il reiterarsi in futuro di problemi analoghi e per assicurare che precise scelte politi-

creata con una evidente forzatura della *littera legis* da parte della giurisprudenza come sotto-fattispecie della corruzione propria di cui all’art. 319 c.p., poi recepita dal legislatore come autonoma figura delittuosa meno grave nel rinnovato art. 318 c.p., in seguito sussunta nuovamente dalla giurisprudenza con una opinabile *interpretatio abrogans* nella corruzione propria e, da ultimo, riscritta nel 2019 sul piano sanzionatorio con un sensibile riavvicinamento alle cornici edittali dell’art. 319 c.p. dal legislatore per evitare tali cortocircuiti, sono ricostruite da GARGANI, *Le fattispecie di corruzione tra riforma legislativa e diritto vivente: il ‘sentiero interrotto’ della tipicità del fatto*, in *Dir. pen. proc.*, 2014, 1029 ss.; da BARTOLI, *Il nuovo assetto della tutela a contrasto del fenomeno corruttivo*, *ivi*, 2013, 351 ss.; TORTORELLI, *I delitti di corruzione*, in *I delitti dei pubblici ufficiali contro la pubblica amministrazione*, a cura di S. FIORE, AMARELLI, Torino, 2021, 131 ss. È opportuno segnalare, tuttavia, che la più recente giurisprudenza di legittimità sul tema ha censurato queste torsioni interpretative dei rapporti tra 318 e 319 c.p., tentando di restituire autonomia applicativa alla corruzione funzionale, soprattutto grazie all’utilizzo del principio di proporzione sanzionatoria in chiave ermeneutica. Cfr. Cass., Sez. VI, 22 ottobre 2019, Carninati, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2020, 658 ss., con nota di UBIALI, *Sul confine tra corruzione propria e corruzione funzionale: note a margine della sentenza della Corte di Cassazione sul caso ‘mafia capitale’*.

co-criminali ‘favorevoli’ formalizzate *on the books* non siano successivamente ribaltate o, comunque, fortemente alterate, dall’apprezzamento discrezionale ed autonomo del singolo giudice penale, ancorché di legittimità.

2. *Lo scenario preesistente: la struttura elastica del delitto di peculato e la sua applicazione all’omesso versamento dell’imposta di soggiorno.* La formulazione originaria del delitto di peculato, fortemente condizionata dalla visione autoritaria e statocentrica del legislatore del 1930 e dalla dominante logica penalistica della equivalenza delle condizioni⁵, ha da sempre dimostrato una straordinaria voracità punitiva, fagocitando ed assimilando *quoad poenam* una pluralità di condotte di pubblici funzionari dalla portata offensiva marcatamente eterogenea, come l’appropriazione definitiva di denaro o cose della p.a., la loro distrazione funzionale ed il loro mero uso temporaneo⁶. La cruciale riforma del legislatore repubblicano del 1990, imposta dalla rinnovata prospettiva politico-istituzionale delineata dalla Costituzione e dalla rilettura del bene giuridico tutelato da questa fattispecie in termini oggettivo-funzionali e non più soggettivo-spiritualizzati⁷, ha in parte stemperato tale vocazione, sostituendo l’anacronistica ed irragionevole disciplina unitaria ed indistinta del passato con una differenziata e proporzionata, in cui le diverse modalità di sottrazione dei beni della p.a. da parte di un funzionario pubblico sono state profilate direttamente o indirettamente come autonome fattispecie incriminatrici dal ben diverso disvalore. A partire da quella data, infatti, il peculato comune e quello d’uso sono stati configurati come ipotesi delittuose distinte, secondo una gravità decrescente nei due commi dell’art. 314 c.p., mentre il peculato per distrazione è stato tendenzialmente ricostruito in via interpretativa come possibile forma di manifestazione della meno grave e residuale fattispecie di abuso d’ufficio di cui all’art. 323 c.p., salvo casi limite ancora sussunti nel peculato comune⁸.

⁵ Su tali aspetti cfr. PADOVANI, STORTONI, *Diritto penale e fattispecie criminose. Introduzione alla parte speciale del diritto penale*, Bologna, 2006.

⁶ Sulla conformazione originaria del delitto di peculato, nonché sulla sua coerenza con il contesto politico-istituzionale del 1930 cfr. MAIELLO, *Determinatezza e offesa nel delitto di peculato: il banco di prova delle spese di rappresentanza*, in *Cass. pen.*, 2020, 2755 ss.; nonché, sia consentito, il nostro AMARELLI, in *I delitti dei pubblici ufficiali contro la pubblica amministrazione*, cit., 39 ss., cui si rinvia anche per ulteriori indicazioni bibliografiche.

⁷ Una lettura tipicizzante del delitto di peculato, sia nelle proiezioni interne del suo tipo criminoso che nei rapporti con altre ipotesi distrattive, svolta alla luce dei canoni di offensività e proporzionalità-ragionevolezza, è offerta da MAIELLO, *Determinatezza e offesa nel delitto di peculato*, cit., 2756 ss.

⁸ La riqualificazione giuridica del peculato per distrazione è stata, e continua ad essere, al centro di un intenso dibattito teorico e giurisprudenziale tra quanti sostenevano la perdurante sussumibilità nel delitto

Tuttavia, nonostante tali sforzi di contrazione del tipo criminoso della più rilevante fattispecie di peculato alla sola condotta appropriativa di cose o denaro della p.a., l'ampiezza semantica dello stesso concetto di appropriazione, così come quella della nozione di pubblico ufficiale e di incaricato di pubblico servizio di cui agli artt. 357 e 358 c.p., hanno continuato ad agevolare interpretazioni estensive da parte della giurisprudenza⁹.

Emblematica di tale tendenza ermeneutica è sicuramente la vicenda ancora in divenire del peculato dell'albergatore.

Il diritto 'vivente', infatti, ha per lungo ritenuto che il mancato tempestivo versamento da parte dell'albergatore al Comune territorialmente competente delle imposte di soggiorno riscosse potesse integrare una 'impropriazione' penalmente rilevante ai sensi dell'art. 314, comma 1, c.p.

Fin dalla (re)introduzione di tale tributo con il d.lgs. n. 23/2011 in materia di federalismo fiscale municipale, che ha consentito a taluni Comuni italiani di istituire - su base discrezionale nell'*an* e nel *quantum* - una imposta a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive del loro territorio proporzionata al costo del pernottamento, ma nel limite massimo di 5 euro per notte, e di delegarne la riscossione ai titolari di queste attività¹⁰, si è andato cristallizzando nel diritto giurisprudenziale un orientamento particolarmente rigoroso che ha sussunto la condotta di omesso versamento dell'imposta nel delitto di peculato comune punito - com'è noto - con una pena edittale di straordinaria severità (in seguito alle continue rivisitazioni legislative del comparto del diritto penale della pubblica amministrazione, l'attuale cornice edittale commina la pena della reclusione da quattro anni a dieci anni e sei mesi, a cui si

to di peculato comune di cui all'art. 314, co. 1, c.p., e quanti, invece, la derubricazione nel meno grave reato di abuso d'ufficio e quanti, infine, una qualificazione anfibia a seconda della tipologia di condotta distrattiva, se orientata al soddisfacimento di interessi privati del p.u. oppure di altri divergenti interessi pubblici. Sul punto, per una ricostruzione dei differenti orientamenti cfr. PELISSERO, in *Diritto penale. Lineamenti di parte speciale*, a cura di Bartoli, Pelissero, Seminara, Torino, 2021, 429 ss.; CUPELLI, *I delitti di peculato*, in *I delitti dei pubblici ufficiali contro la pubblica amministrazione*, diretto da C. Fiore, Torino, 2004, 41 ss.; nonché, sia consentito, AMARELLI, *I delitti di peculato*, cit., 61 ss.

⁹ Per una ricostruzione delle estensioni ermeneutiche nel diritto vivente della fattispecie di cui all'art. 314, co. 1, c.p. si rinvia a BENUSSI, *Art. 314 in Codice penale commentato*, a cura di Dolcini, Gatta, Milano, 2021, V, 470 ss.

¹⁰ Com'è noto, l'imposta di soggiorno, istituita con il Regio d.l. 24 novembre 1938, n. 1926 per tutte le località turistiche d'Italia, era stata soppressa nel 1988 nella convinzione che rappresentasse un freno allo sviluppo dell'industria turistica nazionale. In tempi recenti, però, nell'ambito della riforma del c.d. federalismo fiscale, tale tributo c.d. di scopo è stato nuovamente reintrodotta con il d.lgs. n. 23/2011 che ha consentito ai Comuni turistici, alle città d'arte e ai capoluoghi di provincia di attivarlo liberamente ma vincolando pur sempre i gettiti generati ad investimenti nel medesimo comparto turistico. In argomento, cfr. DAMIANI, *L'imposta di soggiorno: prove di federalismo municipale 'disarticolato'*, in *Corr. trib.*, 2011, 2630.

affianca l'applicabilità delle confische di prevenzione, allargata ed obbligatoria post-condanna, nonché di altre misure di rigore introdotte dalla legge n. 3/2019 c.d. spazzacorrotti).

Ad avviso della Corte di cassazione, infatti, l'albergatore non doveva essere considerato un mero sostituto di imposta, gravato da un obbligo tributario diretto nei confronti del Comune, eventualmente rilevante sul piano amministrativo, ma, al contrario, un agente contabile che, nello svolgimento di una attività meramente ausiliaria nell'esecuzione dell'obbligazione tributaria intercorrente tra l'ente impositore ed il cliente della struttura, assumeva la veste giuridica di incaricato di pubblico servizio quando acquisiva la materiale disponibilità delle somme di denaro pubblico versategli dall'ospite¹¹. Nessun dubbio, quindi, che rivestendo la qualifica soggettiva di funzionario pubblico in ragione dello svolgimento di attività di tale natura pubblicistica, ogni condotta appropriativa di denaro altrui che aveva nel suo possesso per ragioni dell'ufficio integrasse sempre il delitto di peculato comune, non essendo configurabile - in assenza di un rapporto di specialità tra le fattispecie generali ed astratte - un concorso apparente di norme con l'illecito amministrativo tributario previsto nei regolamenti comunali che sanziona il solo mancato versamento dell'imposta, non anche la loro appropriazione¹².

Tale indirizzo esegetico aveva ricevuto anche un autorevole ed ulteriore avallo dalle Sezioni unite civili nella pronuncia in cui avevano riconosciuto la sussistenza della giurisdizione della Corte dei conti per danno erariale nei confronti del titolare della struttura ricettiva che ometteva di versare all'ente locale le somme a tale titolo riscosse dai clienti¹³. In quell'occasione, il massimo organo nomofilattico nella sua più autorevole composizione aveva preliminarmente ribadito che *“l'attività di accertamento e riscossione dell'imposta comunale ha natura di servizio pubblico”*, e che l'obbligazione del concessionario di versare all'ente locale le somme a tale titolo incassate aveva carattere pubblicistico, discostandosi dal regime comune delle obbligazioni civili in ragione della tutela dell'interesse della pubblica amministrazione ad una pronta

¹¹ Nella giurisprudenza di legittimità consolidata sul punto si veda, *ex multis*, Cass., Sez. VI, 26 marzo 2019, Norsa, in *Mass. Uff.*, n. 276220; Cass., Sez. VI, 17 maggio 2018, Locane, *ivi*, n. 273446-01. Per una ricostruzione più analitica di tali posizioni della S.C. si rinvia a GAMBARELLA, *Il “decreto rilancio” e la degradazione della condotta di omesso versamento dell'imposta di soggiorno da peculato a illecito amministrativo*, in *Penale. Diritto e procedura*, 2020, 339 ss.; BENUSSI, *ART. 314 C.P., CIT.*, 483.

¹² In tale ultimo senso si veda Cass., Sez. II, 28 maggio 2019, n. 29632, Agenzia delle Entrate.

¹³ Cass., Sez. un., civ., 24 luglio 2018, n. 19654, in *Riv. giur. trib.*, 2018, 201 ss., con nota di CERIONI, *L'imposta di soggiorno e gli albergatori agenti contabili*.

e sicura esazione delle entrate. Da ciò aveva desunto che il rapporto che si instaurava tra privato ed ente pubblico doveva essere configurato a tutti gli effetti come “*rapporto di servizio*” non organico, bensì funzionale, in quanto il soggetto esterno si inserisce nell’*iter* procedimentale dell’ente come partecipante (anche solo di mero fatto) dell’attività pubblicistica di quest’ultimo e che, nell’ambito di tale rapporto, il privato incaricato di riscuotere denaro di spettanza dello Stato o di enti pubblici, del quale ha il maneggio nel periodo compreso tra la riscossione e il versamento, rivestiva la qualifica di “*agente contabile*”.

Se tale soluzione ermeneutica aveva destato sin da subito perplessità in ragione degli esiti di estremo rigore punitivo che poteva generare soprattutto nei diffusissimi casi di mancato versamento di importi minimi riscossi da gestori di piccolissime strutture ricettive, i timori anche delle associazioni di categoria si sono fatti ancora più consistenti dopo che, con una delle tante poco ragionevoli modifiche repressive della c.d. spazzacorrotti del 2019, in caso di condanna per il delitto di peculato è stata esclusa la sospensione dell’ordine di esecuzione ai sensi dell’art. 656, co. 9, c.p.p. Questa novità legislativa implica, infatti, che il condannato per questo ed altri delitti contro la pubblica amministrazione tassativamente elencati debba eseguire temporaneamente la pena detentiva irrogata in attesa dell’esito della richiesta di misura alternativa¹⁴.

3. *La recente novità: il decreto rilancio del 2020 e la depenalizzazione legislativa del peculato dell'albergatore.* La spinta decisiva a rivedere la sottofattispecie del peculato dell'albergatore plasmata dalla giurisprudenza nelle maglie dell’art. 314, comma 1, c.p. è però provenuta dalla recente e drammatica crisi del comparto turistico indotta dalla pandemia da COVID-19 dilagata nel febbraio 2020.

Il legislatore è, infatti, intervenuto espressamente su tale nevralgico segmento dell’economia nazionale con una serie di misure straordinarie volte a consentire la sopravvivenza delle imprese del settore con il c.d. decreto rilancio del marzo 2020.

Tra gli interventi emergenziali predisposti spicca la revisione della disciplina pregressa dell’imposta di soggiorno da cui erano scaturiti sul versante penalistico i problemi prima segnalati di estensione giurisprudenziale della fattispecie di peculato comune di cui all’art. 314, co. 1, c.p. e - aspetto da non tra-

¹⁴ Sul punto, per ulteriori approfondimenti sulle recenti riforme di segno rigoristico-repressivo nel settore dei reati contro la pubblica amministrazione, si rinvia per tutti a ORLANDI, SEMINARA, *Una nuova legge contro la corruzione*, Torino, 2019.

scurare, ma anzi da enfatizzare, come si vedrà, per comprendere meglio la portata della riforma – la contestuale introduzione di un nuovo illecito amministrativo per le summenzionate condotte.

L'art. 180, co. 3, d.l. n. 34/2020, convertito con l. n. 77/2020, ha inserito nell'art. 4, d.lgs. n. 23/2011, il nuovo comma 1 *ter*; in cui è sancito che il gestore della struttura ricettiva – diversamente dal passato – riveste la qualifica giuridica di responsabile del pagamento della predetta tassa, di soggetto cioè gravato da un obbligo tributario diretto rispetto all'ente impositore con mero diritto di rivalsa sui soggetti passivi (*alias* i clienti), il cui mancato assolvimento è punito con una sanzione amministrativa dal 100 al 200 per cento dell'importo dovuto in caso di omessa o infedele presentazione della dichiarazione annuale entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui si è verificato il presupposto impositivo, e con la sanzione amministrativa di cui all'art. 13, d.lgs. n. 471/1997 (*i.e.* il 30 per cento dell'importo annuale dovuto), per l'omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta e del contributo di soggiorno.

Proprio l'apparente natura strettamente tributaria di questa riforma concernente solo ed esclusivamente la disciplina fiscale e non anche la fattispecie incriminatrice di cui all'art. 314 c.p., o la norma definitoria dell'incaricato di pubblico servizio di cui all'art. 358 c.p. che contribuisce a definirne in qualità di elemento normativo giuridico il *Tatbestand*¹⁵, ha indotto la dottrina e la giurisprudenza a prediligere una interpretazione in chiave extra-penale con rilevanti ricadute negative sul versante della estensione retroattiva.

In realtà, la novella del 2020 unitariamente osservata (anche, o soprattutto, alla luce della parte recante un illecito amministrativo per il medesimo comportamento e della *ratio legis*) deve essere inquadrata e letta come un intervento di politica criminale¹⁶, segnatamente come una depenalizzazione in astratto¹⁷. Ad una più attenta e distaccata osservazione, sembra concepita pro-

¹⁵ Sugli elementi normativi della fattispecie si veda RISICATO, *Gli elementi normativi della fattispecie penale*, Milano, 2004; BONINI, *L'elemento normativo nella fattispecie penale*, Napoli, 2016.

¹⁶ Per una ricognizione della politica criminale, delle sue funzioni e delle sue caratteristiche, si rinvia all'attenta e sempre attuale opera di ZIPF, *Kriminalpolitik*, Milano, 1989, *passim*; e, nella dottrina italiana, alla densa indagine di PULITANÒ, *Politica criminale*, in *Diritto penale in trasformazione*, a cura di Marinucci, Dolcini, Milano, 1985, 31 e ss., spec. 50. In argomento, sui profili distintivi della politica criminale rispetto alla politica penale, cfr. anche DONINI, *Il volto attuale dell'illecito penale*, Milano, 2004, 78, e BRICOLA, *Politica criminale e politica penale dell'ordine pubblico (a proposito della legge 22 maggio 1975, n. 152)*, in *Questione criminale*, 1975, 221 ss..

¹⁷ Sulla depenalizzazione, in quanto scelta legislativa volta ad offrire una tutela a beni giuridici con misure meno afflittive selezionate in base ai principi di offensività e sussidiarietà si veda MARINUCCI, DOLCINI, GATTA, *Manuale di diritto penale*, Milano, 2020, 205. Sulla depenalizzazione quale opzione poli-

prio per rivedere il versante sanzionatorio implicato da tali situazioni ed evitare che, in caso di mancata dichiarazione o versamento del tributo riscosso, l'albergatore - in molti casi anche di strutture ricettive di ridottissime dimensioni - sia chiamato a rispondere del delitto di peculato comune di cui all'art. 314, co. 1, c.p. per poche centinaia di euro non versate in un intero anno.

Saldando la modifica extra-penale apportata alle regole sulla riscossione dell'imposta con quella 'punitiva' della previsione di nuove sanzioni amministrative per i casi di sua omessa dichiarazione o versamento, la nuova disciplina (pur non incidendo su alcun elemento della pregressa fattispecie di peculato) risulta espressiva di una rinnovata opzione valoriale del legislatore - sulla scorta dei criteri euristici di politica criminale del bisogno e meritevolezza di pena¹⁸ - in merito al rango di disvalore della sotto-fattispecie di peculato dell'albergatore, ritenendo adeguata e proporzionata alla gravità delle sue condotte la tipica sanzione amministrativa erariale della sovrattassa percentuale rispetto all'importo dovuto.

Ad una lettura congiunta del *novum* legislativo, illuminata anche dai lavori preparatori che parlano di "disciplina sanzionatoria" dei comportamenti dell'albergatore¹⁹, la sua *ratio* pare, dunque, risiedere in esigenze tutte interne al diritto penale sostanziale e processuale²⁰, esprimendo la tendenza ben messa in evidenza in questo 'confronto' ad introdurre in sede legislativa dei c.d. limitatori della penalità in grado di arginare o sopprimere pregresse soluzioni

tico-criminale di segno contrario alla nuova penalizzazione, ma con cui condivide una comune radice, quella, cioè, di «*forma di correzione del diritto penale sotto l'aspetto dell'esatta determinazione della dannosità sociale, in sintonia con il mutamento dei rapporti politici, culturali e sociali*», ZIPF, *Kriminalpolitik*, cit., 181 ss. e 187 ss.

¹⁸ Sui concetti di "meritevolezza di pena" e "bisogno di pena" si veda per tutti il chiaro ed illuminante contributo di ROMANO, «*Meritevolezza di pena*», «*bisogno di pena*» e *teoria del reato*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1992, 51, nel quale l'A., al termine della sua indagine, approda alla conclusione che la «meritevolezza» ed il «bisogno di pena» non sono il "quarto gradino" della teoria del reato, dopo tipicità, antiggiuridicità e colpevolezza, bensì la connotazione autentica dell'illecito penale. Come tali sono al tempo stesso «*criteri di interpretazione e di verifica della legittimazione dei tipi di reato* dei sistemi penali esistenti e *categorie euristiche di politica criminale*, di essenziale ausilio nella creazione legislativa di nuove fattispecie». In argomento si veda anche MARINUCCI, DOLCINI, *Corso di diritto penale*, Milano, 1999, 516 ss., i quali mettono in evidenza che la "*meritevolezza di pena*" è solo un presupposto necessario, ma non sufficiente a legittimare il ricorso alla sanzione penale, in quanto ad orientare definitivamente la scelta del legislatore in tal senso deve essere l'accertamento ulteriore della sussistenza di un effettivo "*bisogno di pena*".

¹⁹ Nei lavori preparatori si specifica in modo chiaro che l'art. 180 reca oltre ad una preliminare descrizione del comportamento dell'albergatore anche una "disciplina sanzionatoria relativa ai casi di omessa o infedele presentazione della dichiarazione o per omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta (di soggiorno o di sbarco) o contributo di soggiorno".

²⁰ In tal senso cfr. GAMBARELLA, *Il "decreto rilancio" e la degradazione della condotta di omesso versamento*, cit., 2020.

interpretative radicatesi nella giurisprudenza, quasi sempre *contra reum*²¹. Ben lontana allora dall'essere un caso di *aberratio legis*, in cui una modifica di una norma extrapenale riverbera in maniera casuale ed indiretta effetti sulla applicabilità di talune norme incriminatrici estranee al suo intervento sia in termini contenutistici che teleologici (come, ad esempio, i noti casi, sovente invocati forse impropriamente come termine di paragone, dell'ingresso della Romania nell'UE e della nozione di piccolo imprenditore fallibile, in cui si era registrata una modifica di disposizioni extrapenali finalizzata a soddisfare esigenze di natura politica o giuscommerciale), la riforma in parola si presenta come una autentica depenalizzazione in astratto, volta a trasformare una intera classe di comportamenti tradizionalmente considerati declinazione di un illecito penale particolarmente grave in illeciti amministrativo-tributari, in coerenza con i principi di *extrema ratio*, sussidiarietà ed offensività che informano il moderno diritto penale.

A ben vedere, la sussunzione di tali condotte di evasione dichiarativa e riscossiva nell'alveo del delitto di peculato di cui all'art. 314, co. 1, c.p.²² appariva decisamente poco ragionevole e difficilmente coerente anche con i principi di proporzionalità e rieducazione della pena di cui rispettivamente agli artt. 3 Cost. e 49 CDFUE e all'art. 27, co. 3, Cost.²³, sia all'esito di un giudizio relazionale intrinseco tra il disvalore del fatto e l'entità particolarmente elevata della sanzione, che, soprattutto, all'esito di un giudizio relazionale estrinseco tra la comminatoria editale prevista per questa 'sotto-fattispecie di illecito' di mancato versamento di un tributo e quella prevista per tutti gli altri comportamenti analoghi.

In forza dell'orientamento invalso in giurisprudenza, si finiva per irrogare - in ragione della sola qualifica soggettiva di i.p.s. acquisita indirettamente e non sempre consapevolmente dall'albergatore nella attività di riscossione di questa imposta - un trattamento sanzionatorio sensibilmente più rigoroso (quello di cui all'art. 314 c.p.) per l'autore di una condotta di omesso versamento o omessa dichiarazione relativa ad una imposta secondaria in termini qualitativi

²¹ Cfr. BRUNELLI, *Limitatori della penalità*, cit.

²² In argomento, per una ricostruzione della struttura di questa fattispecie, si rinvia a PELISSERO, *I delitti di corruzione*, in *Reati contro la pubblica amministrazione*, in *Trattato di diritto penale - Parte speciale*, diretto da Grosso, Padovani e Pagliaro, Milano, 2015, 245 ss.; nonché al nostro AMARELLI, *I delitti di peculato*, cit., 46 ss.

²³ Sulla centralità di tali principi nell'attuale assetto del sistema penale costituzionale si veda VIGANÒ, *Il principio di proporzionalità della pena*, Torino, 2021; RECCHIA, *Il principio di proporzionalità nel diritto penale. Scelte di criminalizzazione e ingerenza nei diritti fondamentali*, Torino, 2020; MOCCIA, *Il diritto penale tra essere e valore. Funzione della pena e sistematica teleologica*, Napoli, 1992; MONACO *Prospettive dell'idea dello "scopo" nella teoria della pena*, Napoli, 1984.

e quantitativi, come l'imposta di soggiorno, rispetto a quello previsto per gli autori di condotte analoghe (ma non realizzate da i.p.s.) in relazione ad imposte dirette ed indirette ben più rilevanti nell'ottica dell'art. 53 Cost. come, ad esempio, l'IRPEF e l'IVA, il cui importo può arrivare, rispettivamente, ad un valore percentuale del 43% del reddito annuale percepito e del 22% delle transazioni commerciali concluse e che, in virtù di soglie di punibilità anche considerevoli (si oscilla tra i 50.000 e i 250.000 euro), può integrare il delitto solo sopra importi consistenti.

Alla stregua di un raffronto strutturale con *tertia comparationis* omogenei come gli artt. 4 e 10 *bis*, d.lgs. n. 74/2000, e della nuova attenzione della Corte costituzionale rispetto al principio di proporzionalità e ragionevolezza delle pene ed al finalismo rieducativo²⁴, una simile opzione politico-criminale appariva, dunque, più che dubbia. Anche perché, nonostante le apparenti similitudini, è ben diversa da altre situazioni di omesso versamento di imposte considerate penalmente rilevanti ai sensi dell'art. 314, co. 1., c.p. come, ad esempio, quella delle somme provenienti dalle scommesse e dal gioco di Stato da parte dei concessionari di tali attività o quella delle imposte di registrazione ecc. riscosse dal notaio. In queste ipotesi, infatti, il soggetto gravato dall'obbligo tributario non è chiamato a svolgere episodicamente una attività di riscossione di una imposta per lo Stato, assumendo solo rispetto a tale attività la qualifica di i.p.s., ma è titolare a monte di una concessione governativa, di una autorizzazione o di una licenza ministeriale, o di una funzione pubblica ricoperta tramite concorso pubblico, che gli consente l'esercizio di una certa attività di interesse collettivo o statale, che implica, tra le altre cose, anche un obbligo di versamento delle imposte percepite in nome e per conto dello Stato²⁵.

Così intesa la riforma, ed assimilata la condotta in esame ad altre condotte di omesso versamento di tributi ben più importanti nell'assetto del sistema erariale di uno Stato sociale di diritto orientato alla redistribuzione del reddito e alla spesa pubblica servente alle necessità della collettività per le quali è previ-

²⁴ Il riferimento è alle sentenze della Corte costituzionale nn. 236 del 2016, 222 del 2018 e 40 del 2019, rispettivamente in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2016, con nota di DOLCINI, Pene edittali, principio di proporzionalità, funzione rieducativa della pena: la Corte costituzionale ridetermina la pena per l'alterazione di stato, 1956 ss.; in *Giur. cost.*, 2018, con nota di BARTOLI, Dalle "rime obbligate" alla discrezionalità: consacrata la svolta, p. 2566 ss.; in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2019, con nota di BARTOLI, La sentenza n. 40 del 2019 della Consulta: meriti e limiti del sindacato "intrinseco" sul 'quantum' di pena, *ivi*, 2020, p. 967 ss.

²⁵ Si veda in tal senso Cass., Sez. un., 24 settembre 2020, R.A., in *Giur. it.*, 2021, 1965 ss., con nota critica di D'ALESSANDRO, nonché in *www.sistemapenale.it*, con nota di PENCO.

sta una disciplina integrata penale ed amministrativa sensibilmente meno rigorosa, davvero poteva dirsi adeguatamente parametrata una risposta così severa dell'ordinamento, senza soglie di punibilità e con pene edittali elevatissime?

Davvero poteva tendere alla risocializzazione agognata dall'art. 27, comma 3, Cost., una reazione punitiva così severa analoga a quella prevista, ragionevolmente, per i concessionari di attività in monopolio di Stato, a tutti gli effetti incaricati di pubblico servizio? Oppure, al contrario, poteva generare una reazione di intolleranza da parte del reo nei confronti di una pena sproporzionata per eccesso rispetto alla gravità del fatto commesso?

Senza trascurare che un simile trattamento punitivo risultava privo di una funzione general-preventiva positiva, *i.e.* di orientamento culturale dei consociati, essendo ben distante dalla percezione collettiva la considerazione del titolare di una struttura ricettiva come un pubblico funzionario, seppure limitatamente a tale marginale aspetto della sua attività, essendo invece usualmente percepito nelle relazioni economico-sociali come un imprenditore che agisce con una tipica finalità di massimizzazione del profitto con i connessi obblighi di natura tributaria. L'irrogazione del severissimo trattamento sanzionatorio riservato ad uno dei più gravi reati dei pubblici ufficiali contro la pubblica amministrazione nei confronti di meri gestori di strutture ricettive appariva disorientante per la generalità dei consociati a causa della sua manifesta sproporzione²⁶.

3.1. *Inciso: i dubbi sulla depenalizzazione 'flat'*. È appena il caso di rilevare in via incidentale che se la scelta compiuta nel 2020 su questo versante appare condivisibile nell'*an*, lascia, tuttavia, perplessi nel *quomodo*, vale a dire nella misura in cui ha previsto in modo indifferenziato la depenalizzazione di tutte le condotte di omesso versamento di questa imposta, senza distinzioni di sorta sul versante quantitativo.

Sarebbe stata sicuramente più ragionevole e rispondente ai principi di proporzionalità ed offensività la previsione, in luogo di un unico illecito, di un sistema di illeciti 'modulare' e graduabile a cavaliere tra l'amministrativo ed il penale, secondo il sistema delle soglie di punibilità a disvalore crescente notoriamente impiegato in illeciti tributari analoghi come, ad esempio, quello in materia di IVA.

Se, invero, la depenalizzazione di questa sotto-fattispecie di peculato appare

²⁶ In termini favorevoli alla depenalizzazione *tout court* della condotta GAMBARDILLA, *Il "decreto rilancio" e la degradazione della condotta di omesso versamento*, cit., 3.

perfettamente coerente con i principi cardine della materia penale rispetto alla maggioranza dei comportamenti in discussione, in ragione della loro dannosità sociale marginale (poche centinaia di euro) e della non frequente percezione individuale della qualifica soggettiva di incaricato di pubblico servizio implicata dal ruolo di agente contabile, non si può dire altrettanto per le situazioni più sporadiche, ma comunque esistenti, foriere di ammanchi considerevoli per le casse dei Comuni, in taluni casi di consistenza milionaria.

Prevedere l'esistenza di due illeciti di differente natura giuridica, la cui linea di demarcazione sia fissata in modo nitido ed oggettivo dal rango dell'offesa arrecata agli interessi erariali degli enti territoriali espresso con una soglia economica ricavata dall'osservazione dell'esperienza giurisprudenziale pregressa, avrebbe consentito di risolvere in modo più ragionevole e conforme ai principi di proporzionalità ed offensività la questione, evitando slittamenti 'per eccesso' come quello registratosi dopo la modifica del 2020, su cui peraltro si allungano ombre di censurabili personalismi e favoritismi, implicando anche la possibile depenalizzazione delle condotte particolarmente consistenti di omesso versamento del padre della compagna dell'ex Presidente del Consiglio²⁷.

Molto probabilmente sulla sfasatura di questo versante della riforma ha inciso la fonte prescelta per realizzarla, il decreto-legge²⁸; forse si sarebbe potuta evitare ricorrendo alla sempre preferibile legge ordinaria ed al vaglio 'lento' e democratico che il suo *iter* di approvazione può assicurare. La dialettica parlamentare, il dibattito pubblico ed il tempo richiesto dalle 'navette' tra le Camere del disegno di legge avrebbero potuto lasciar affiorare i denunciati profili di irragionevolezza ed inducendo ad emendarli in sede di approvazione definitiva.

²⁷ Su tali aspetti cfr. GAMBARELLA, *Il "decreto rilancio" e la degradazione della condotta di omesso versamento*, cit., 3.

²⁸ In termini critici circa l'utilizzo della decretazione d'urgenza quale fonte di produzione del diritto penale per una molteplicità eterogenea e condivisibile di ragioni si veda CUPELLI, *La legalità delegata. Crisi e attualità della riserva di legge nel diritto penale*, Napoli, 2012, 131 ss.; MARINUCCI, DOLCINI, GATTA, *Manuale di diritto penale*, cit., 34; PALAZZO, *Corso di diritto penale*, Torino, 2012, 118 ss.; FIANDACA, MUSCO, *Diritto penale, parte generale*, 55; RONCO, *Il principio di legalità*, in *La legge penale. Fonti, tempo, spazio, persone*, a cura di Ronco, Ambrisetti, Mezzetti, Bologna, 2010, 58; DE VERO, *Corso di diritto penale*, Torino, 2012, 242; DE FRANCESCO, *Diritto penale. I fondamenti*, Torino, 2009, 82; GIUNTA, voce *Riserva di legge*, in GIUNTA, *Diritto penale. I dizionari sistematici*, Milano, 2008, 44; MAIELLO, *'Riserva di codice' e decreto-legge in materia penale: un (apparente) passo avanti ed uno indietro sulla via del recupero della centralità del codice*, in *La riforma della parte generale. La posizione della dottrina sul progetto Grosso*, a cura di Stile, Napoli, 2003, 173.

4. *Il problema sul tappeto: la potenziale ‘amnistia mascherata’ dei fatti pregressi e le resistenze giurisprudenziali avverso l’efficacia retroattiva della riforma.* Nell’ottica del presente discorso, il limite più grande di questa riforma è, però, un altro: non aver recato una disciplina transitoria esplicita in grado di assicurare l’applicazione retroattiva ai fatti pregressi del nuovo e più mite illecito amministrativo riscossivo/dichiarativo.

In assenza di una simile previsione normativa, infatti, si dovrebbe approdare alla esclusione della punibilità a qualsiasi titolo del soggetto che ha omesso il versamento del tributo dovuto, essendo preclusa tanto la configurabilità del delitto di peculato in forza della sopravvenuta *abolitio criminis* parziale di quella sotto-fattispecie implicata dalla loro depenalizzazione, tanto la configurabilità del nuovo illecito amministrativo in forza del principio di irretroattività che lo governa ai sensi dell’art. 1, l. n. 689/1981.

Si assisterebbe, quindi, ad una sorta di amnistia mascherata, e per giunta incondizionata, per gli autori dei fatti pregressi, i quali potrebbero essere al massimo chiamati a rispondere solo delle sanzioni amministrative eventualmente contemplate in aggiunta dal regolamento comunale dell’ente nel cui territorio la struttura turistica era ubicata e, comunque, non di particolare consistenza patrimoniale, con evidente trattamento di favore rispetto agli autori delle medesime condotte post-riforma che, invece, sarebbero sanzionabili anche ai sensi del nuovo illecito amministrativo tributario.

Proprio per ovviare a tale esito, peraltro, come si è detto, particolarmente critico in alcuni casi di cronaca di rilevante entità concernenti personalità di spicco del panorama politico nazionale, la giurisprudenza ha sviluppato alternative ermeneutiche per limitare l’efficacia intertemporale della novella legislativa, producendo però, a sua volta, risultati irragionevoli in senso opposto.

Ed infatti, escludendo una successione di leggi nel tempo tra i due illeciti (l’art. 314, comma 1, c.p. e l’art. 4, co. 1-*ter*; d.lgs. n. 23/2011), si approda alla conclusione di ritenere ancora punibili con le rigorose pene del delitto di peculato i fatti pregressi che, invece, la rinnovata valutazione legislativa riqualifica come meri illeciti amministrativi, con evidente detrimento dei principi di proporzionalità, ragionevolezza e rieducazione della pena di cui agli artt. 3 e 27, co. 3, Cost., nonché di irretroattività di cui agli artt. 25, co. 2, Cost. e 117, co. 1, Cost. tramite il parametro interposto dell’art. 7 CEDU, aprendo possibili spazi a questioni di legittimità costituzionale o a ricorsi alla Corte di Strasburgo.

Tale orientamento – prevalente nella attuale giurisprudenza di legittimità²⁹ – si fonda su una previa ricostruzione in punto di diritto della novella quale ipotesi di modifica mediata solo apparente di norma incriminatrice.

In particolare, la Suprema Corte, considerando il decreto rilancio in una prospettiva extra-penale di carattere economico-erariale, e focalizzando lo sguardo sulla riqualificazione giuridica del ruolo dell'albergatore rispetto al tributo, piuttosto che sulla rinnovata valutazione della rilevanza penale della condotta nel nuovo illecito amministrativo, ha escluso l'*abolitio criminis* dei fatti pregressi, ravvisando nella vicenda in esame una modifica mediata³⁰ solo apparente di norme incriminatrici, in forza della quale resta inalterata la rilevanza penale ai sensi dell'art. 314 c.p. delle condotte tenute prima dell'entrata in vigore della riforma³¹.

Facendo leva sul c.d. criterio strutturale³² – criterio, come noto, condiviso da oltre un ventennio dalle Sezioni unite in materia di successione di leggi penali nel tempo sia diretta che mediata³³ – si è ritenuto che la riformulazione della

²⁹ Per una ricostruzione dei primi arresti della S.C. in argomento cfr. LONGOBARDO, *La condotta di omesso versamento dell'imposta di soggiorno tra peculato e illecito amministrativo*, in *questa Rivista*, 2021, 4 ss.

³⁰ In argomento, per i necessari approfondimenti su tale fenomeno, si rinvia per tutti ai fondamentali lavori di GATTA, *Abolition criminis e successione di norme "integratrici": teoria e prassi*, Milano, 2008; MICHELETTI, *Legge penale e successione di norme integratrici*, Torino, 2006; RISICATO, *Gli elementi normativi della fattispecie penale*, cit., 225 s.

³¹ In tal senso si veda, in dottrina, GATTA, *Omesso versamento della tassa di soggiorno da parte dell'albergatore e peculato: abolitio criminis dopo il "decreto rilancio"?*, in *www.sistemapenale.it*, e, in giurisprudenza, Cass., Sez. VI, 28 ottobre 2020, Brugnoli, in *www.sistemapenale.it*; Cass., Sez. VI, 28 settembre 2020, Di Bono, *ivi*.

³² In argomento, sulla disputa relativa ai criteri eventualmente utilizzabili per risolvere i dubbi circa l'eventuale *abolitio criminis* in presenza di riforme di norme incriminatrici si rinvia alla distinzione tra criteri fattuali, logico-formali e valutativi, proposta in principio da PADOVANI, *Tipicità e successione di leggi penali. La modificazione legislativa degli elementi della fattispecie incriminatrice o della sua sfera di applicazione, nell'ambito dell'art. 2, 2° e 3° comma, c.p.*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1982, 1354 ss., poi condivisa (e sviluppata) dalla dottrina maggioritaria.

³³ Com'è noto, la Suprema Corte ha espressamente preso posizione a favore del criterio strutturale sin dalla sentenza delle Sez. un., 26 marzo 2003, Giordano, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, con nota di PECORELLA, *C'è spazio per i criteri valutativi nell'abolitio criminis?*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, (2003), 1506 ss. Tale orientamento è stato poi pacificamente condiviso da tutta la giurisprudenza successiva anche in materia di successione mediata di norme incriminatrici da Cass., Sez. un., 27 settembre 2007, Magera; Cass., Sez. un., 28 febbraio 2008, Niccoli, in *Cass. pen.*, con nota di AMBROSETTI, *I riflessi penalistici derivanti dalla modifica della nozione di piccolo imprenditore nella legge fallimentare al vaglio della Sezioni Unite*, in *Cass. pen.*, 2008, 3592 ss.; Cass., Sez. un., 26 febbraio 2009, Rizzoli, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, con nota di GATTA, *Abolizione dell'amministrazione controllata e abolitio criminis impropria ex art. 236, comma 2, n. 1 legge fallimentare*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2010, 887 ss. Sul punto in dottrina cfr. BRUNELLI, *Il diritto penale delle fattispecie criminose*, Torino, 2011, 207 ss.

disciplina della tassa di soggiorno non abbia implicato una modifica indiretta della fattispecie incriminatrice del peculato lasciando inalterato il suo tipo criminoso nella dimensione legale generale ed astratta. All'esito di un raffronto sinottico di matrice logico-formale tra la disposizione pregressa ed il *novum* normativo, si è ravvisata una mera interferenza in concreto della seconda su talune classi di fatto sussunte in precedenza nella prima, ma non si è riscontrato alcun ripensamento della struttura normativa del fatto tipico dell'art. 314 c.p., anche solo indiretto tramite la riscrittura di norme definitorie che ne compongono il precetto primario.

Secondo i fautori di questo orientamento, il decreto rilancio non avrebbe operato una ridefinizione della nozione di portata generale di incaricato di pubblico servizio di cui all'art. 358 c.p., restringendo così il novero dei soggetti attivi di questo reato, ma, riscrivendo una disciplina tributaria, avrebbe solamente determinato un effetto riflesso di interferenza concreta con tale disposizione³⁴. In altre parole, il decreto rilancio si sarebbe limitato ad eliminare le condizioni che, in precedenza, consentivano alla giurisprudenza di qualificare i gestori delle strutture ricettive preposti alla riscossione del tributo per conto dell'ente pubblico territorialmente competente come incaricati di pubblico servizio, senza però estrometterli da questa categoria.

Non essendo stata riformulata, cioè, alcuna norma integratrice del precetto primario di una fattispecie incriminatrice, vale a dire, né una norma definitoria, né una che colora il precetto di una disposizione penale in bianco (le uniche due ipotesi considerate dalle citate Sezioni unite *Magera* foriere di una modifica mediata reale di norme incriminatrici, a differenza delle norme non integratrici costituite dalle disposizioni richiamate da elementi normativi della fattispecie), non si è verificata alcuna riscrittura indiretta della figura delittuosa generale ed astratta capace di produrre una parziale *abolitio criminis* di talune sotto-classi di comportamenti ai sensi dell'art. 2, comma 2, c.p.³⁵.

Al contrario, i fatti pregressi devono essere considerati ancora punibili ai sensi dell'art. 314 c.p. ed i precedenti giudicati di condanna definitivi non possono

³⁴ Così GATTA, *Omesso versamento della tassa di soggiorno*, cit.; ID., *La Cassazione applica il 'criterio strutturale' e ribadisce: nessuna abolitio criminis del peculato commesso dall'albergatore prima del 'decreto rilancio'*, in www.sistemapenale.it; LAZZERI, *Peculato dell'albergatore e nuovo illecito amministrativo in una recente sentenza di merito: alla base del riconoscimento dell'abolitio criminis una malintesa applicazione del criterio strutturale*, *ivi*.

³⁵ L'*abolitio criminis* parziale può verificarsi quando il legislatore riduca l'ambito di operatività di una fattispecie incriminatrice sottraendo alla stessa una sottoclasse di comportamenti tanto con una abrogazione espressa, quanto con qualsiasi legge posteriore che ridisciplini quella medesima situazione ponendo nel nulla l'originario disvalore astratto espresso dalla legge precedente. In argomento, si veda GAMBARDILLA, *La legge penale nel tempo*, *Enciclopedia del diritto*, 2014, 664 ss.

in alcun modo essere travolti in forza della disciplina di maggior favore prevista dal codice penale per la retroattività della *lex mitior*.

A consolidare tale indirizzo ermeneutico hanno contribuito anche le improprie ricostruzioni di questa vicenda successiva formulate da una parte della giurisprudenza di merito agevolmente confutate dalla Cassazione³⁶. Ed infatti, la prospettazione della tesi della successione mediata reale con conseguente *abolitio criminis* si è basata in alcune decisioni dei giudici di prime cure sulla riesumazione del criterio del c.d. fatto concreto elaborato dalle Sezioni unite Tuzet del 1987 in materia proprio di peculato e di modifiche mediate³⁷ e definitivamente accantonato dalle decisioni dello stesso massimo organo nomofilattico a partire sin dal 2003³⁸.

5. *L'equivoco di fondo: successione di leggi penali c.d. impropria versus successione c.d. mediata apparente.* Nonostante tali soluzioni ermeneutiche dal contenuto 'limitativo' del *novum* legislativo percorse dalla giurisprudenza di legittimità si fondino su condivisibili esigenze di equità e ragionevolezza, puntando a sterilizzare l'efficacia retroattiva della riforma in questione per evitare di generare effetti di favore sproporzionati per gli autori dei fatti pregressi, le cose però sembrano stare in termini leggermente differenti.

Il tenore letterale della nuova disciplina recata dall'art. 180, co. 3, d.l. n. 34/2020 non sembra lasciare spazio ad alternative interpretative, integrando una depenalizzazione 'secca' di una classe di fatti prima considerati come una sotto-fattispecie del delitto di peculato di cui all'art. 314 co. 1 c.p., ancorché gli esiti non convincano ed appaiano sproporzionati per eccesso *in bonam partem*.

Stando al combinato disposto delle novità apportate alla disciplina dell'imposta di soggiorno, tanto sul versante precettivo, quanto su quello sanzionatorio, e rileggendole unitamente in una prospettiva endo-penale senza polarizzare lo sguardo sul mutamento della qualifica soggettiva dell'albergatore, tutte le condotte di omesso versamento anche pregresse so-

³⁶ In tal senso si vedano Trib. Roma, 2 novembre 2020, n. 1515; Trib. Torre Annunziata, 17 dicembre 2020, n. 221; Trib. Roma, 3 dicembre 2020, tutte consultabili agevolmente su www.sistemapenale.it.

³⁷ Com'è noto, le Sez. un., 23 maggio 1987, Tuzet, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1987, con nota di PALIERO, 695 ss., avevano ravvisato l'*abolitio criminis* in relazione al peculato degli operatori bancari, realizzato mediante concessione abusiva di fidi, in seguito alla esclusione da parte di una riforma legislativa della qualifica di pubblico servizio con riguardo alla raccolta del risparmio.

³⁸ Sul punto sia consentito per brevità rinviare al nostro AMARELLI, "*Peculato dell'albergatore: tra modifiche mediate reali o apparenti e successione impropria, tertium datur l'amnistia?*", in www.sistemapenale.it.

no penalmente irrilevanti, anche quelle commesse prima della loro entrata in vigore.

L'abrogazione parziale del delitto di peculato, con effetti intertemporali pieni ai sensi dell'art. 2, comma 2, c.p., e quindi implicanti anche il travolgimento del giudicato, discende come conseguenza non controvertibile dalla applicazione delle regole stabilizzate in materia di c.d. successione impropria di leggi penali, senza dover far leva su argomenti deboli e agevolmente confutabili come la riesumazione del criterio del c.d. fatto concreto usati da una parte della giurisprudenza di merito³⁹.

Secondo quanto chiaramente affermato dalle Sezioni unite del 2012 in un fondamentale e recente arresto in materia di successione tra norma incriminatrice ed illecito amministrativo depenalizzato, tutte le volte in cui manchi una esplicita disciplina transitoria volta a regolamentare espressamente i profili intertemporali della *transmutatio illiciti* – come, ad esempio, nella recente depenalizzazione realizzata con il d.lgs. n. 8/2016 –, la condotta commessa prima dell'entrata in vigore della nuova disciplina perde la rilevanza penale e non dà vita ad un fenomeno successorio⁴⁰. Come precisato dalla dottrina, infatti, con una depenalizzazione in astratto “si determina una vera e propria frattura ontologica, categoriale; e dunque una *abolitio criminis* ai sensi dell'art. 2 comma 2 c.p., che impedisce qualunque rapporto di continuità tra l'illecito penale e l'illecito amministrativo”⁴¹.

Il mutamento della natura giuridica dell'illecito, frutto di un rinnovato e sensibilmente differente giudizio politico-criminale sul suo complessivo disvalore, introduce un evidente elemento di discontinuità tra le due disposizioni che esclude la “persistenza dell'illecito” propugnata da una parte della giurisprudenza precedentemente e dà vita, se osservato sempre in una prospettiva strutturale di tipo normativo-comparativa, ad una *abolitio criminis* essendo stata espunta dalla fattispecie di peculato la specifica condotta omissiva attualmente delineata con precisione all'interno dell'art. 180 d.l. n. 34/2020⁴².

Mutatis mutandis, si desume, dunque, che i fatti pregressi di omesso versamento dell'imposta non sono più punibili né ai sensi dell'art. 314 c.p., né ai sensi del nuovo illecito amministrativo risultato discontinuo rispetto alla pre-

³⁹ In questi termini si è orientato da ultimo Trib. Salerno, sent. 19 ottobre 2020, in www.sistemapenale.it. Sostiene una soluzione analoga LONGOBARDO, *La condotta di omesso versamento dell'imposta di soggiorno*, cit., 27 ss.

⁴⁰ Cass., Sez. un., 29 marzo 2012, con nota di ROMEO, *Le Sezioni Unite sulla successione fra reato e illecito amministrativo*, in www.penalecontemporaneo.it.

⁴¹ Così, GAMBARDELLA, *La legge penale nel tempo*, cit., 658.

⁴² Trib. Salerno, sent. 19 ottobre 2020, cit.

cedente fattispecie e comunque estraneo all'ambito di operatività dell'art. 2, comma 4, c.p. riferito solo alla successione tra norme incriminatrici. Il giudice investito della causa potrà solo rinviare gli atti all'autorità amministrativa competente per l'eventuale irrogazione di sanzioni amministrative contemplate nei regolamenti dei Comuni dove ha sede la struttura ricettiva.

A sostegno di tale esito contribuisce anche l'osservazione di analoghi indirizzi interpretativi già formati in giurisprudenza di legittimità in occasione della riforma del codice della strada e dell'entrata in vigore con il d.lgs. n. 285/1992 dell'art. 180, comma 8, con cui si introduceva uno specifico illecito amministrativo per sanzionare la condotta di mancato ottemperamento all'invito a presentarsi presso gli uffici di polizia per fornire informazioni o esibire documenti ai fini dell'accertamento di una delle altre violazioni amministrative previste dal codice della strada. Già in quella circostanza era stata invero ravvisata unanimemente una *abolitio criminis* parziale rispetto al reato di cui all'art. 650 c.p. in cui era pacificamente sussunta tale condotta concreta come sottofattispecie specifica della generica inosservanza ad un ordine legalmente dato dall'autorità⁴³.

Che in questo caso si debba rilevare una successione impropria di leggi penali tra un reato preesistente ed un illecito depenalizzato sopravvenuto⁴⁴ e, quindi, una *abolitio criminis* parziale del delitto di peculato ai sensi dell'art. 2, comma 2 c.p., lo si evince da un raffronto strutturale di tipo normativo-comparativo tra i due illeciti in parola. Il nuovo illecito tributario, infatti, trasforma una medesima tipologia di "gruppi di casi", *i.e.* "di porzioni autonome di fatti di reato completi di tutti gli elementi"⁴⁵, da sotto-categoria del delitto di peculato in condotte espressamente ed autonomamente sanzionate a titolo solo amministrativo.

Ed invero, facendo leva sul criterio logico-formale di specialità che è l'unico accreditato in dottrina e giurisprudenza per risolvere i rapporti diacronici tra fattispecie, "per come è stato configurato nel decreto rilancio, l'illecito amministrativo costituisce una figura speciale rispetto al peculato, ne ritaglia infatti una sotto-fattispecie. In assenza della norma speciale (l'illecito amministrativo), tutti i relativi casi verrebbero disciplinati dalla norma generale (il pecula-

⁴³ Si veda in tal senso il richiamo operato dalla menzionata sentenza del Tribunale di Salerno a Cass., Sez. I, 21 gennaio 1993, n. 1792.

⁴⁴ Sul fenomeno della c.d. successione impropria si rinvia a PALIERO, TRAVI, *La sanzione amministrativa*, Milano, 1988, 175 ss.; GAMBARDILLA, *La legge penale nel tempo*, cit., p. 657 s.

⁴⁵ Così DONINI, *Discontinuità del tipo di illecito e amnistia. Profili costituzionali*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2003, 2859.

to), perché già li ricomprende (espressamente o tacitamente)”⁴⁶.

La tesi della non punibilità sarebbe comunque sostenibile anche ravvisando una successione mediata reale tra norme incriminatrici in ragione della loro discontinuità logico-formale, dal momento che la nuova disciplina, a ben vedere, non si limita a conferire un ridotto disvalore alla medesima condotta, ma ne opera una radicale rielaborazione degli elementi costitutivi dei rispettivi fatti illeciti: ad essere punita, difatti, non è più l'appropriazione *uti dominus* da parte di un funzionario pubblico di somme di denaro della p.a. di cui aveva il possesso temporaneo *ratione officii* dal momento della loro riscossione dal cliente, ma la ben diversa condotta di omesso adempimento di un obbligo tributario direttamente gravante su un semplice contribuente.

In ogni caso, così riconsiderata la vicenda normativa in esame, l'esito sul versante penalistico parrebbe essere quello di una abrogazione parziale del delitto di peculato e, dunque, sul piano intertemporale della non punibilità di una sotto-fattispecie di condotte pregresse ai sensi dell'art. 2, comma 2, c.p. Ciò significa che nei giudizi in corso si dovrebbe procedere o all'archiviazione delle indagini, ai sensi dell'art. 411 c.p.p., o alla adozione di una sentenza di proscioglimento, in ogni stato o grado del processo (anche nel giudizio di cassazione), ex art. 129 c.p.p., perché il fatto non è previsto dalla legge come reato. E nel caso di condanne definitive si dovrebbero revocare con un provvedimento del giudice dell'esecuzione, anche d'ufficio, ai sensi dell'art. 673 c.p.p., le statuizioni penali e gli effetti giuridici pregiudizievoli ulteriori come l'iscrizione nel casellario giudiziale, le pene accessorie e le misure di sicurezza, comprese quelle patrimoniali come la confisca⁴⁷.

Certo, ciò implica il rischio (segnalato in precedenza e implicitamente alla base delle resistenze della giurisprudenza) di operare un colpo di spugna netto per i fatti pregressi e di non applicare loro neanche le nuove e più miti sanzioni amministrative comminate nell'art. 4, d.lgs. n. 23/2011. Ma un simile possibile esito di favore poco ragionevole, imputabile alla sciatteria del legislatore che, dopo aver depenalizzato una classe di fatti, ha però dimenticato di risolvere i problemi intertemporali implicati da tale scelta, non può legittimare la resistenza manifestata dalla giurisprudenza di legittimità, anche perché questa è come si è visto foriera di esiti ancor più irragionevoli e per giunta di segno sfavorevole per il reo.

Rebus sic stantibus, considerata anche la riaffermazione dell'indirizzo contrario alla *abolitio criminis* parziale in un'altra recente pronuncia della Cassazio-

⁴⁶ Così GAMBARDELLA, *Il “decreto rilancio” e la degradazione della condotta di omesso*, cit.

⁴⁷ Molto chiaramente in tal senso GAMBARDELLA, *op. ult. cit.*

ne 2021⁴⁸, c'è il rischio di innescare nell'immediato futuro possibili interventi della Corte costituzionale e della Corte EDU diretti a censurare la sopravvivenza del sotto-tipo del c.d. peculato dell'albergatore e a riscontrare patenti violazioni del principio rieducativo di cui all'art. 27, comma 3, Cost., e del principio di retroattività della *lex mitior* di cui all'art. 7 CEDU, a causa dell'irrogazione di una pena per un fatto che non è più considerato reato al tempo del giudizio, all'esito di una sopravvenuta valutazione generale ed astratta del legislatore di segno difforme⁴⁹.

Per ovviare a tali esiti, l'unica alternativa ragionevole percorribile, capace di trovare un punto di incontro tra le esigenze sottese agli indirizzi interpretativi attualmente prevalenti, vale a dire di escludere la rilevanza penale *ex art.* 314 c.p. delle condotte in parola e, dall'altro, di evitare di lasciarle prive di qualsiasi risposta sanzionatoria, è quella di una legge di amnistia c.d. condizionata che, nel risolvere unitariamente tutti i problemi che ciclicamente affiorano nel sistema penale di perdurante punizione di fatti considerati di diverso disvalore in forza di mutamenti giurisprudenziali favorevoli o di riforme prive di disciplina transitoria, includa anche la sotto-fattispecie del peculato dell'albergatore⁵⁰.

6. *Come evitare in futuro analoghi conflitti diacronici tra legislatore e giurisprudenza.* In ogni caso, da questa vicenda così controversa e particolare, è possibile ricavare diverse indicazioni utili per comprendere le ragioni da cui possono scaturire simili contrasti intertemporali tra potere legislativo e potere giudiziario in occasione di riforme penali *in bonam partem* e per scongiurare il ripetersi in futuro di situazioni analoghe⁵¹.

Innanzitutto, sul versante 'causale', si desume che molte delle resistenze manifestate dalla giurisprudenza avverso la portata di talune novelle legislative recanti 'limitatori della punibilità' sono imputabili, piuttosto che a precom-

⁴⁸ Cass., Sez. VI, 26 gennaio 2021, Martinez, in *www.sistemapenale.it*, con nota di LAZZERI, *Peculato dell'albergatore anteriore al decreto rilancio: si consolida in Cassazione la tesi contraria all'abolitio criminis*.

⁴⁹ In tal senso, seppure in termini non così espliciti, MICHELETTI, *Le modifiche mediate apparenti. Un recente caso in materia di peculato*, in *Discrimen*, 2020, 11 ss. In giurisprudenza, sembra avanzare dubbi analoghi, seppure in una prospettiva leggermente differente, Trib. Salerno, sent. 19 ottobre 2020, cit.

⁵⁰ Sul punto si rinvia, più ampiamente, al nostro AMARELLI, *"Peculato dell'albergatore": tra modifiche mediate reali o apparenti e successione impropria*, cit.

⁵¹ Di recente, la "passione estensivo-punitiva della magistratura" nell'interpretazione delle leggi penali è stata descritta da DONINI, *Garantismo penale oggi*, in *Studi in onore di Alessio Lanzì*, Roma, 2021, 109 s.

prensioni *contra reum* di una magistratura sbilanciata nel perseguire istanze di difesa sociale a detrimento di quelle contrapposte di garantismo individuale, alla sciattezza del legislatore e, più precisamente, alla sua ridotta capacità di esercitare adeguatamente l'attività nomopoietica *in criminalibus*.

Se, infatti, in altre circostanze l'atteggiamento 'riottoso' del diritto vivente rispetto a scelte più favorevoli della *lex scripta* è stato imputabile a soluzioni terminologiche o concettuali oggettivamente poco chiare e ragionevoli del legislatore che, se interpretate letteralmente, sarebbero risultate difficilmente compatibili con la Costituzione e con la Carta EDU, come, ad esempio, nella legittima difesa domiciliare, in questa ipotesi è da attribuire ad una dimenticanza abbastanza palese.

Ed invero ogni problema poteva questa volta essere risolto alla radice se solo il legislatore avesse completato la sua opera di revisione della sotto-fattispecie del peculato dell'albergatore, accompagnando la depenalizzazione delle condotte di omesso versamento (o dichiarazione) delle imposte di soggiorno rimosse con la contestuale previsione della applicazione ai fatti pregressi del nuovo e più mite regime sanzionatorio di rango solo amministrativo recato dall'emendato art. 4, d.lgs. n. 23/2011. Una previsione di questo tenore avrebbe impedito di assicurare a tali comportamenti un regime di favore irragionevole, consistente nella non punibilità a 360 gradi salvo secondarie sanzioni applicabili dai Comuni, rispetto a quello riservato ai comportamenti analoghi commessi dopo l'entrata in vigore della nuova disciplina.

Quest'ultimo aspetto introduce al secondo insegnamento che la vicenda del peculato dell'albergatore consegna all'esperienza contemporanea: per ridurre possibili discrasie, ogni intervento riformistico recante una depenalizzazione dovrebbe sempre contenere una disciplina transitoria che ne regoli gli effetti nel tempo, scandendo chiaramente condizioni e limiti della eventuale applicabilità retroattiva. Com'è noto, la recente esperienza legislativa in materia di depenalizzazione e sanzioni civili maturata nei decreti nn. 7 ed 8 del 2016 con cui, in attuazione della legge delega n. 67/2000, si è realizzata la depenalizzazione di una serie di reati bagatellari propri, ha stroncato sul nascere ogni tipo di cortocircuito, chiudendo entrambi i provvedimenti normativi con una disposizione (rispettivamente gli artt. 12 ed 8 di ciascun decreto) volta a regolare espressamente la loro efficacia intertemporale, statuendo l'applicabilità delle nuove e più miti sanzioni previste per gli illeciti depenalizzati anche ai fatti pregressi³².

³² In argomento, sulla depenalizzazione del 2016, comprensiva di una esplicita disciplina transitoria funzionale a risolvere a monte problemi di diritto intertemporale, cfr. GATTA, *Depenalizzazione e nuo-*

Inoltre, da quanto detto si rafforza la convinzione più generale che il solo strumento in grado di ridurre i conflitti in parola tra legislativo e giudiziario è una legge di depenalizzazione.

Solo una inequivoca e generalizzata depenalizzazione c.d. primaria di una certa classe di comportamenti di portata offensiva secondaria in illeciti minori, magari tramite il ricorso a soglie di punibilità, può garantire, non solo l'obiettivo della riduzione del novero degli illeciti di rango penale, ma anche di riduzione dei carichi di lavoro per l'autorità giudiziaria e di immunità processuale, scopo quest'ultimo rivelatosi una vera chimera in alcune recenti riforme legislative endo-penali di tipo emergenziale, come la legittima difesa e l'abuso d'ufficio, dal momento che il vaglio circa la sussistenza degli elementi della nuova scriminante di cui all'art 52, comma 4, c.p. avviene necessariamente all'interno di un procedimento penale.

Breve: molti contrasti tra poteri potrebbero non sussistere proprio se il legislatore guarisse dalla sindrome della 'grande bellezza' e rinunciasse a voler avere, oltre che il potere di fare le riforme penali, anche quello di farle fallire.